

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 454 | Enero 2021

ISSN: 1138-9540

El plazo y lugar de notificación de las resoluciones de los TEA

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Una fiscalidad más verde para la aviación

Alberto Gil Soriano

Prestaciones internacionales con inversión del sujeto pasivo

Enrique de Miguel Canuto

Efectos de la normativa COVID-19 sobre prescripción y procedimientos tributarios

Juan Ramón Pérez Tena

Cuentas anuales y auditorías durante 2020 bajo «condiciones COVID»

Enrique Rubio Herrera

Las acciones sin voto parcialmente desembolsadas: propuesta de registro contable

Miguel Ángel Gálvez Linares

CEF.-

Que nada te impida seguir formándote

+30 Másteres

+200 Cursos

ÁREAS

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

[Consulta nuestra oferta formativa completa en www.cef.es]



TELEPRESENCIAL | ONLINE

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 454 | Enero 2021

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

Berta Gaubert Viguera. Área contable del CEF

Consejo asesor

Eladio Acevedo Heranz. Presidente del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales
Pablo de Andrés Alonso. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña
Juergen B. Donges. Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia
Santiago Durán Domínguez. Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
Jesús Gascón Catalán. Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria
Silvia Gómez Ansón. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Oviedo
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED
Ana María Juan Lozano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
Diego Martín-Abril Calvo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados
Francisco Javier Martínez García. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Cantabria
Araceli Mora Enguidanos. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario
Enrique Ortega Carballo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Esther Ortiz Martínez. Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Murcia
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu
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
José Pla Barber. Catedrático de Organización de Empresa. Universidad de Valencia
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
Luis Fernando Trigo y Sierra. Socio de Broseta Abogados

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 (2021) (11 números) 165 €

Solicitud de números sueltos (cada volumen)

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

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

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL
Correo electrónico: revistacef@cef.es
Edición digital: www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm
Depósito legal: M-1947-1981
ISSN: 1138-9540
ISSN-e: 2531-2138

Imprime

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

Indexada en



© 2021 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0

Sumario

Tributación

Estudios

El incierto plazo (y lugar) de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos 5-32

The uncertain time (and place) of notification of the rulings issued by the economic-administrative courts

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Nuevos aires para la aviación: transición hacia una fiscalidad más verde 33-72

Fresh air for the aviation: towards a greener taxation

Accésit del Premio «Estudios Financieros» 2020

Alberto Gil Soriano

Localización de las prestaciones internacionales en caso de inversión del sujeto con cuotas indebidas y operaciones ficticias 73-100

Reverse charge and connecting factors, with undue payments and false transactions

Enrique de Miguel Canuto

Prescripción de la obligación tributaria y plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionadores afectados por las medidas excepcionales COVID-19: propuesta de interpretación 101-124

Limitation period of the tax obligation and terms of the procedures for the application of taxes and penalties affected by the exceptional measures COVID-19: interpretation proposal

Juan Ramón Pérez Tena

Análisis doctrinal y jurisprudencial

La deducción de la retribución de administradores y consejeros (Análisis de la RTEAC de 17 de julio de 2020, RG 3156/2019) 125-132

José Pedreira Menéndez

Exención por reinversión en vivienda habitual mediante financiación ajena: desaparición de la limitación para considerar como reinversión solo las cuotas del préstamo de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la nueva vivienda habitual (Análisis de la STS de 1 de octubre de 2020, rec. núm. 1056/2019) 133-142

Carmen Banacloche Palao

La reducción por trabajo activo en el IRPF. A propósito de los criterios hermenéuticos para interpretar los beneficios fiscales (Análisis de las SSTs de 20 de octubre de 2020, rec. núm. 373/2018, y 22 de octubre de 2020, rec. núm. 976/2019, respectivamente) 143-154
Isidoro Martín Dégano

Contabilidad

Estudios

Cuentas anuales y auditorías durante el ejercicio 2020 bajo «condiciones COVID»: función y lecciones tempranas 155-190
The annual accounts and the audits for the 2019 year under COVID conditions: role and early lessons
Enrique Rubio Herrera

Análisis doctrinal

Aportación recibida del proveedor para sufragar parte de los gastos de marketing y publicidad. MCC (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 122, de junio de 2020) 191-194
Javier Romano Aparicio

Casos prácticos

Las acciones sin voto parcialmente desembolsadas: una propuesta de registro contable 195-214
Miguel Ángel Gálvez Linares

Normas de publicación 215-216

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

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



El incierto plazo (y lugar) de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Autónoma de Madrid

Of Counsel en Pérez-Llorca

diego.marinbarnuevo@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-3563-6338>

Extracto

Las actuaciones de la Administración están sometidas a plazo como exigencia del principio de eficacia de la Administración y como garantía de los derechos de los administrados. Sin embargo, la notificación a la Administración de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos no está sometida a plazo, lo que posibilita que en algunas ocasiones se produzca una significativa demora entre el momento de su notificación al interesado y el de su notificación a la Administración encargada de la ejecución y/o de la impugnación de dicha resolución.

En el presente trabajo se pone de manifiesto que esas demoras carecen de justificación alguna y suponen una vulneración de los principios de eficacia, seguridad jurídica y buena administración en esos casos. Asimismo, se analiza el régimen jurídico de dichas notificaciones, prestando especial atención a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, formulándose al final algunas propuestas que pueden ayudar a resolver los distintos problemas derivados de esa mala praxis administrativa.

Palabras clave: plazos; principio de buena administración; ejecución de resoluciones; impugnación de resoluciones.

Fecha de entrada: 17-11-2020 / Fecha de aceptación: 02-12-2020 / Fecha de revisión: 26-11-2020

Cómo citar: Marín-Barnuevo Fabo, D. (2021). El incierto plazo (y lugar) de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 454, 5-32.





The uncertain time (and place) of notification of the rulings issued by the economic-administrative courts

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Abstract

The Administration's actions are subject to time limits as a requirement of the Administration's efficiency principle and as a guarantee of the rights of the taxpayers. However, the notification of the economic-administrative courts rulings to the Administration is not subject to a time limit legally established, which means that in certain occasions there is a significant delay between the date of notification to the interested party and the date of notification to the Administration in charge of the execution and/or challenge of such ruling.

The purpose of this paper is to point out that such delays are unjustified and imply a violation of the principles of efficiency, legal certainty and good administration. Furthermore, this work analyses the legal regime of these notifications, especially considering the case law issued by the Supreme Court, and suggests certain ideas to address the different issues arising from this administrative bad practice.

Keywords: time limits; principle of good administration; execution of rulings; challenge of rulings.

Citation: Marín-Barnuevo Fabo, D. (2021). El incierto plazo (y lugar) de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 5-32.



Sumario

1. Introducción
2. La regulación de los plazos y de las consecuencias jurídicas de su incumplimiento
 - 2.1. Antecedentes
 - 2.2. La regulación actual de los plazos y de las consecuencias de su incumplimiento
3. Supuestos de difícil integración en la normativa actual: la notificación de resoluciones de los TEA
 - 3.1. El plazo para notificar las resoluciones de los TEA
 - 3.2. La identificación del órgano competente para recibir las notificaciones determinantes del *dies a quo*
 - 3.3. Los condicionantes temporales a la ejecución de resoluciones del TEA
 - 3.4. La consecuencia del incumplimiento del plazo para notificar las resoluciones de los TEA
 - 3.5. La exigibilidad de acreditar fehacientemente el momento de notificación a la Administración de las resoluciones de los TEA

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación MINECO-18-DER2017-83703-P, titulado «Reformas recientes y pendientes del Sistema Tributario Español en un contexto de descentralización».

1. Introducción

El principio de eficacia de la Administración, explícitamente reconocido en el artículo 103 de la Constitución, exige que todas las actuaciones y procedimientos administrativos finalicen en un periodo de tiempo razonable, que según nuestro sistema jurídico debe estar predeterminado en una norma con rango de ley.

El cumplimiento de ese deber se puede controlar fácilmente en la actualidad porque todos los procedimientos tributarios deben tener un plazo predeterminado de finalización y, para los eventuales supuestos en que no fuera así, el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone que el plazo máximo de finalización del procedimiento será de seis meses.

Sin embargo, esa completa regulación no permite identificar cuál es el plazo que tienen los tribunales económico-administrativos (TEA) para notificar sus resoluciones a los órganos de la Administración encargados de su ejecución o de su impugnación. Se trata de una laguna legal que ocasiona muchos problemas en la práctica, porque es frecuente que esa notificación tarde varios meses en producirse y, de este modo, pueda entenderse vulnerado el principio de eficacia de la Administración y el principio de seguridad jurídica de los obligados tributarios.

El presente trabajo tiene por objeto analizar los plazos de actuación de la Administración y, más concretamente, comprobar cuáles son los plazos de notificación de las resoluciones de los TEA. A tal efecto examinaremos la relevancia que puede tener el principio de buena administración en los supuestos en que la práctica de esas notificaciones se demora extraordinariamente, ya que el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) reconoce el deber de las instituciones de tratar los asuntos de los administrados en un *plazo razonable*. También cuestionaremos la legalidad de unas reglas de actuación que prevén la realización de sucesivas notificaciones antes de iniciarse el cómputo de los plazos de impugnación o ejecución y, finalmente, abordaremos los problemas derivados de la inexistencia de un sistema fiable de acreditación del momento en que se producen las notificaciones realizadas entre distintos órganos de la Administración, lo que dificulta el control eficaz de dichas actuaciones.

2. La regulación de los plazos y de las consecuencias jurídicas de su incumplimiento

2.1. Antecedentes

La limitación de la duración de los procedimientos administrativos es imprescindible para conseguir una Administración eficaz. Esa máxima, que hoy nos parece difícilmente rebatible, fue muy cuestionada en los años 90, al establecerse por primera vez un plazo para la finalización del procedimiento de inspección.

En efecto, como es sabido, la aprobación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC), estableció un plazo máximo para la finalización de los procedimientos y las consecuencias asociadas a su incumplimiento, lo que abrió el debate sobre la necesidad de limitar la duración de los procedimientos tributarios y regular las consecuencias de su incumplimiento (Martín Queralt, 1993).

La *singularidad* de los procedimientos tributarios¹ motivó que la disposición adicional quinta de la LPAC dispusiera la prevalencia de la Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, vigente en ese momento) y la aplicación supletoria de la LPAC, que solo sería de aplicación en defecto de la norma tributaria. Además, para evitar cualquier tipo de duda en relación con esta cuestión, esa misma disposición adicional dispuso que «[E]n todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria».

El debate propiciado por los cambios introducidos en la LPAC motivó la aprobación del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, que estableció el plazo de duración de distintos procedimientos tributarios (para evitar que les fuera de aplicación supletoria la LPAC) y recogió una relación con todos los procedimientos que debían entenderse desestimados en caso de no finalizar en plazo. También dispuso que cuatro procedimientos tributarios, entre los que se incluía el procedimiento inspector, no estuvieran sometidos a plazo.

Unos años después se aprobó la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que marcó un hito al establecer, por primera vez, un plazo para la finalización del procedimiento inspector. A partir de ese momento se produjo un cambio de paradigma y se asoció la rápida tramitación de los procedimientos con la eficacia de la

¹ De la que nos ocupamos en Marín-Barnuevo Fabo (2018, pp. 83 y ss.).

Administración tributaria, al tiempo que se reconocieron nuevos derechos del contribuyente en la tramitación de los distintos procedimientos tributarios².

2.2. La regulación actual de los plazos y de las consecuencias de su incumplimiento

En la actualidad, casi todos los procedimientos tributarios tienen predeterminado un plazo para su finalización y una consecuencia jurídica en caso de incumplimiento. La excepción más destacada a esa regla es el procedimiento de apremio, que por motivos fácilmente comprensibles no tiene establecido un plazo determinado de finalización³.

En relación con la consecuencia jurídica prevista para la no finalización en plazo, el artículo 104 de la LGT remite a lo establecido en la normativa reguladora de cada procedimiento y, en ausencia de dicha regulación, dispone que se producirán los siguientes efectos:

- a) En los procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.
- b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento (que no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria).

² La exposición de motivos de la Ley 30/1992 afirmaba que:

[E]l silencio administrativo, positivo o negativo, no debe ser un instituto jurídico normal, sino la garantía que impida que los derechos de los particulares se vacíen de contenido cuando su Administración no atiende eficazmente y con la celeridad debida las funciones para las que se ha organizado. Esta garantía, exponente de una Administración en la que debe primar la eficacia sobre el formalismo, solo cederá cuando exista un interés general prevalente o, cuando realmente, el derecho cuyo reconocimiento se postula no exista.

Por su parte, Martos García (2005, pp. 702 y ss.) considera que la determinación de plazos de finalización de los procedimientos es una exigencia del principio de seguridad jurídica.

³ Según Martos García (2005, p. 705), la naturaleza de este procedimiento es determinante para que no esté sometido a plazo, pues «no se trata de un procedimiento declarativo, sino de la ejecución de una deuda liquidada y no pagada, ni en periodo voluntario ni en periodo ejecutivo, por lo que creemos justificado someter al moroso tributario a una mayor incertidumbre y a un menor grado de seguridad jurídica». En mi opinión, dado que sí están sometidos a plazo otros procedimientos de ejecución, considero que la ausencia de plazo es consecuencia de la imposibilidad de reprochar a la Administración el retraso en la finalización del procedimiento, en que la falta de cumplimiento del deudor puede provocar la realización de numerosas actuaciones orientadas a hacer efectivo el pago de la deuda tributaria.

En la práctica, ese mandato significa que se producirá la caducidad en la mayoría de los procedimientos tributarios que no finalicen en plazo, con los efectos que en cada caso correspondan⁴. En todo caso, el procedimiento sancionador y el procedimiento inspector se regirán por su normativa específica: en el primer caso se producirá la caducidad, sin posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador (art. 211.4 LGT); y en el procedimiento inspector no se producirá la caducidad, aunque sí otras consecuencias de similar alcance específicamente recogidas en el artículo 150.6 de la LGT.

De ese modo, podría entenderse que el marco normativo actual sobre la duración de los procedimientos y las consecuencias asociadas a su incumplimiento es el siguiente:

1. El plazo de finalización del procedimiento será el establecido en su normativa reguladora, y si no estableciera nada al respecto será de seis meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.1 de la LGT.
2. La consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo será la establecida en su normativa reguladora, y si no estableciera nada al respecto se aplicará lo dispuesto en el artículo 104 de la LGT, cuyos apartados 3 y 4 establecen lo siguiente:
 - a) En los procedimientos iniciados a instancia de parte:
 - i. Se entenderán desestimadas las impugnaciones de actos y disposiciones, así como las solicitudes formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que refiere el artículo 29 de la Constitución.
 - ii. Se entenderán estimadas el resto de solicitudes.
 - b) En los procedimientos iniciados de oficio:
 - i. Se entenderán desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados de los procedimientos del que pudiera derivarse el reconocimiento o la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas⁵.

⁴ Coincidimos en este punto con Martos García (2005, p. 732) cuando afirma que los efectos jurídicos de esa caducidad son heterogéneos, dependiendo del procedimiento del que se trate.

⁵ Martos García (2005, p. 731) considera insuficiente la consecuencia jurídica prevista para el incumplimiento de estos plazos, porque entiende que debería establecerse un efecto jurídico que «penalice» el incumplimiento del plazo, por lo que «en los supuestos en que se impugna un acto administrativo, se debería prever la aceptación en los términos planteados por el recurrente, y no la mera desestimación, como la LGT establece». Aunque podamos compartir la idea de determinar alguna consecuencia de efecto disuasorio a esa mala praxis administrativa, creemos que la propuesta citada devalúa de modo extraordinario el interés público que también debe ser protegido en este tipo de conflictos.

- ii. Se producirá la caducidad de los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen.
3. En el improbable caso de que la norma tributaria (con reglas específicas en cada procedimiento y régimen supletorio en el art. 104 LGT) no contemplara la consecuencia jurídica para el incumplimiento de plazos, se aplicaría lo dispuesto en los artículos 24 y 25 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

3. Supuestos de difícil integración en la normativa actual: la notificación de resoluciones de los TEA

De lo expuesto parece desprenderse que existe una regla aplicable para todas las situaciones imaginables, pues cada procedimiento tributario debe contener una regulación concreta de los plazos de finalización y de las consecuencias derivadas de su incumplimiento; y, en caso de no ser así, resultarán de aplicación las reglas supletorias previstas en la LGT o en la LPACAP.

Sin embargo, existen todavía algunas actuaciones administrativas no sometidas a plazo en las que resulta difícil identificar el régimen jurídico aplicable en caso de que se realicen con extraordinaria demora. Nos referimos ahora, en concreto, a las actuaciones de notificación de las resoluciones de los TEA.

En efecto, como es sabido, el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas está sometido a plazo y tiene expresamente reguladas las consecuencias jurídicas derivadas de la superación de dicho plazo⁶. Una vez dictada la resolución, es necesaria su notificación a los interesados y a la Administración responsable del acto impugnado⁷, lo

⁶ Vid. el artículo 240 de la LGT.

⁷ La expresión es intencionadamente un poco ambigua y puede servir para hacer referencia a distintos órganos de la Administración (como más adelante desarrollaremos): de un lado, al órgano que dictó el acto impugnado y es responsable de la ejecución de la resolución del TEA; de otro lado, a los «Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia», que son los legitimados para la interposición de los siguientes recursos: a) recurso de alzada ordinario, en caso de que resultara procedente de acuerdo con lo previsto en el artículo 241 de la LGT; b) el recurso de anulación, que cabría en todos los supuestos imaginables según lo dispuesto en el artículo 241 bis de la LGT; c) el recurso de unificación de criterio, en los supuestos en que no fuera procedente el recurso de alzada ordinario; finalmente, existe un recurso extraordinario de unificación de doctrina que solo pueden interponer el director general de tributos del Ministerio de Economía y Hacienda –en la actualidad Ministerio de Hacienda– (o de la comunidad autónoma, en su caso).

que abrirá un nuevo plazo para la interposición de recursos contra la misma y, en su caso, para la ejecución por parte de la Administración de la resolución firme.

La notificación de esa resolución al administrado suele hacerse con cierta celeridad, quizás porque la finalización del procedimiento de reclamaciones económico-administrativas no tiene lugar hasta que se produce dicha comunicación⁸. Pero la notificación a la Administración competente para la impugnación o la ejecución de la resolución se realiza normalmente con posterioridad, a veces muchos meses después de haber sido notificada al administrado.

Se realiza con posterioridad porque un reglamento interno dispone que los TEA deben notificar sus resoluciones a la Oficina de Relaciones con los Tribunales (ORT⁹) competente después de haber realizado la notificación a los interesados¹⁰. Pero, sorprendentemente, se ha venido interpretando hasta hace pocas semanas que esa notificación a la ORT no determina el *dies a quo* del plazo para la ulterior actuación, porque está comúnmente aceptado que ese momento venga determinado por la notificación específica a otro órgano administrativo distinto, lo que conlleva la necesidad de practicar una segunda notificación de la misma resolución al órgano competente para llevar a cabo la ejecución, que será la que inicie el plazo para la ejecución¹¹; así como otra notificación expresa a los directores generales y directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) competentes para la interposición de los eventuales recursos de alzada y del recurso de nulidad¹².

Existe, pues, un modelo arcaico de notificaciones sucesivas extraordinariamente complejo que resulta difícilmente compatible con los principios de *simplificación administrativa*

⁸ Vid. los artículos 104.3 y 240 de la LGT.

⁹ Vid. la Resolución de 30 de diciembre de 2002, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crean las oficinas de relación con los Tribunales y les son atribuidas competencias.

¹⁰ Se trata de la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuyo apartado Séptimo 1.2.2 dispone que la notificación de las resoluciones de los TEA a las ORT se realizará «indicando la fecha de notificación al interesado», por lo que siempre dichas resoluciones se notificarán primero al administrado y después a la Administración. Con este sistema de notificación sucesiva se evita que la Administración pueda ejecutar resoluciones que todavía están suspendidas por haber sido recurridas por el obligado tributario, como señala De Torres Romo (2006, p. 2.022).

¹¹ Como afirma Murillo Ruiz (2006, p. 402), es lógico que el plazo para la ejecución de resoluciones empiece a contar desde el momento de entrada de la resolución en el registro del órgano competente para la ejecución. Lo que no parece tan lógica es la extraordinaria demora con la que se produce dicha notificación.

¹² Vid., en este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 18 de julio de 2018 (rec. núm. 693/2017 -NFJ071809-)

y *concentración de trámites* recogidos en el artículo 72 de la LPACAP. Este modelo será objeto de comentario específico más adelante, porque el reconocimiento de personalidad jurídica única a la Administración permite cuestionar la legalidad de la necesidad de realizar varias comunicaciones entre distintos órganos de la misma Administración tributaria para iniciar el cómputo de los plazos de ejecución o impugnación de las resoluciones de los TEA¹³.

En todo caso, lo que queríamos destacar ahora es que el principal problema surge al advertir que esas actuaciones de notificación de resoluciones del TEA se encuentran fuera del procedimiento de reclamaciones económico-administrativas y, también, fuera del procedimiento de ejecución¹⁴. Nos encontramos ante una insólita situación de «autonomía procedimental, que consagra el artículo 66.2 RGRVA, al establecer que los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación»¹⁵.

Como de forma especialmente gráfica dijera Orón Moratal, ese tipo de actuaciones se encuentra en un «limbo a-procedimental»¹⁶ que posibilita que se produzcan extraordinarias dilaciones entre el momento en que se notifica a los interesados la resolución de los TEA, y el momento en que es notificada al órgano competente para su ejecución o impugnación, «quedando siempre en manos de la Administración el *dies a quo*, y por ello el resultado del *dies ad quem*»¹⁷.

Desde una perspectiva teórica puede pensarse que esa omisión es jurídicamente irrelevante, porque la utilización de medios telemáticos posibilita que las notificaciones se realicen con total inmediatez y, por tanto, no debería transcurrir mucho tiempo entre una y otra notificación. Sin embargo, y contra toda lógica, lo cierto es que son frecuentes los casos en que los TEA tardan varios meses en notificar a la ORT la resolución ya notificada al administrado. Y, además, a esa primera demora debe añadirse el tiempo que tarda la ORT en notificar al órgano específicamente encargado de la ejecución y a los directores generales y directores de Departamento de la AEAT, que también puede implicar otra

¹³ De hecho, se acaba de publicar la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020 (rec. núm. 4911/2018 –NFJ079807–), que aborda expresamente esta cuestión y que, por su importancia, será objeto de comentario en el epígrafe 3.2.

¹⁴ Como señala Martínez Giner (2008, p. 4 de la edición digital), la falta de regulación de la ejecución de las resoluciones tributarias en la LGT contrasta con el interés del legislador tributario en regular con profusión y detalle el régimen jurídico de las reclamaciones económico-administrativas.

¹⁵ Cfr. Martínez Lago (2011, p. 21). En relación con esta misma cuestión, dice Martínez Giner (2008, p. 14), que pese a la jurisprudencia del TS confirmando la autonomía de los actos de ejecución, existen pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia que consideraban que los actos de ejecución formaban parte del procedimiento originario.

¹⁶ En expresión de Orón Moratal (2014, p. 9).

¹⁷ *Ibidem*.

demora de varios meses, como ha denunciado la doctrina¹⁸ y se desprende del estudio de la jurisprudencia¹⁹.

Todo ello nos obliga a cuestionar la necesidad de: a) determinar el plazo en el que se deben realizarse esas notificaciones; b) concretar cuál es el órgano competente para recibir las notificaciones; c) identificar de las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento; y d) exigir el establecimiento de un método de acreditación del momento en que se produce la notificación a la Administración.

Esas cuatro cuestiones resultan de especial relevancia jurídica por diversos motivos. En primer lugar, porque, como hemos visto, todos los procedimientos están sometidos a plazo como una exigencia lógica del principio de eficacia de la Administración, por lo que resulta imprescindible identificar ese plazo y las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento.

En segundo lugar, porque del principio de seguridad jurídica y del principio de buena administración se deduce la existencia de un derecho del contribuyente a conocer y controlar la actuación de la Administración en los procedimientos en los que es parte.

Y, en tercer lugar, porque la ausencia de un método de notificación fehaciente de las comunicaciones entre distintos órganos de la Administración tributaria dificulta el control judicial de cumplimiento de los deberes anteriormente citados, lo que constituye una irregularidad difícilmente admisible en un Estado de Derecho.

3.1. El plazo para notificar las resoluciones de los TEA

El artículo 240 de la LGT establece que la duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación, pero dicho procedimiento finaliza con la notificación al administrado de la resolución que pone fin al mismo. Por tanto, la notificación al interesado pone fin al procedimiento de reclamación económico-administrativa, pero la ulterior notificación de la resolución a los órganos de la Administración encargados de su ejecución o impugnación no está comprendida dentro del cómputo de ese plazo general.

Por otro lado, el artículo 239.3 de la LGT, en sintonía con lo establecido desde hace años en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Re-

¹⁸ Como afirma Orón Moratal (2014, p. 9), «es difícil encontrar una justificación razonable, pues hay casos en los que excede del año».

¹⁹ En las páginas siguientes analizamos algunas de las sentencias más relevantes en relación con esta cuestión.

glamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), establece que «Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución», lo que a los efectos que ahora nos interesan²⁰ únicamente pone de manifiesto que el momento de notificación de la resolución del TEA a los órganos competentes para su ejecución determina el inicio de un nuevo plazo para notificar los actos resultantes de la ejecución²¹.

De lo expuesto se desprende que la normativa reguladora del procedimiento de reclamaciones económico-administrativas y del procedimiento de ejecución de las resoluciones de los TEA no contienen una regla cierta sobre el plazo vigente para notificar las resoluciones de los TEA a los órganos administrativos encargados de su ejecución o impugnación.

La misma omisión se aprecia en la LGT: en el artículo 241, que establece el plazo de interposición del recurso de alzada ordinario, en el artículo 241 bis, que dispone el plazo para la presentación del recurso de anulación, y en el artículo 242, que determina el plazo de interposición del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. En esos preceptos se indica que la notificación de la resolución del TEA a la Administración determina el inicio del nuevo plazo para presentación de los citados recursos, pero no se dice nada del plazo que tuvo el TEA para llevar a cabo dicha notificación.

La falta de fijación legal de un plazo para llevar a cabo esa notificación constituye una desafortunada laguna legal que debe ser suplida mediante integración, porque de lo contrario se podría producir una lesión de los derechos y garantías de los contribuyentes en el procedimiento, como sucede en todos aquellos supuestos en que transcurren varios meses entre el momento de notificación de la resolución del TEA a los administrados y el momento de su notificación a la Administración²².

A tal efecto, la primera opción posible sería aplicar el régimen subsidiario previsto en el artículo 104 de la LGT, donde se dispone que cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, «este será de seis meses». Esa primera solución tendría

²⁰ Existen otras cuestiones de gran interés en relación con la ejecución de las resoluciones, como puede verse en Vega Borrego (2008).

²¹ Como pone de manifiesto Vega Borrego (2008), la regulación de este precepto no deja claro a quién deben ser notificados dichos actos. En opinión de este autor, se refiere a los TEA u órganos judiciales que dictaron el acto ejecutado, pues «la obligación de notificar a los obligados tributarios implicados en el procedimiento de revisión los actos que ejecuten los actos resolutorios existe, aunque no lo dijera expresamente el art. 66.2 RGRVA».

²² Orón Moratal (2014, p. 7) destaca que es imposible encontrar una justificación razonable a esa dilación que, en ocasiones, excede del año. Esa extraordinaria dilación se aprecia también en muchas de las sentencias citadas en este estudio.

una clara cobertura legal, pero creemos que es improcedente porque el plazo subsidiario establecido en ese precepto se refiere a los *procedimientos*, entendidos como un conjunto de actuaciones orientadas a un fin, mientras que la laguna legal se produce en relación con una actuación única y singular de la Administración, la notificación, cuyo plazo de realización debería ser necesariamente menor.

La segunda opción sería acudir a la LPACAP, de aplicación supletoria en los procedimientos tributarios, cuyo artículo 21 establece que cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen el plazo máximo, «este será de tres meses». En este precepto vemos que el plazo máximo es inferior al previsto en la LGT y por tanto más adecuado para la realización de una única actuación de notificación, pero todavía demasiado largo. Además, se refiere a los *procedimientos* y no a las actuaciones singulares de notificación, por lo que tampoco podría ser aplicado por el motivo que acabamos de señalar. A ello todavía cabe añadir que el presupuesto de aplicación del artículo 21 de la LPACAP es exactamente el mismo que el recogido en el artículo 104 de la LGT, lo que determinaría la improcedencia de su aplicación en los procedimientos tributarios, en los que solo está prevista la aplicación de la LPACAP con carácter supletorio, esto es, en caso de ausencia de regulación en la normativa tributaria.

La tercera opción sería aplicar lo dispuesto en los artículos 40 y 41 de la LPACAP, en donde se regulan el régimen jurídico de las notificaciones y se determina que «toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado». La utilización de esta regla en los procedimientos tributarios estaría claramente avalada por lo establecido en la disposición adicional primera de la LPACAP, que regula la aplicación supletoria de dicha ley en los procedimientos tributarios. De hecho, la AN ha considerado que esta es la solución técnicamente correcta en un supuesto de «falta de acreditación por parte de la Administración de que la resolución del TEAC hubiese tenido efectivamente entrada en el órgano encargado de la ejecución el día que concretamente indica», porque en ese caso el precepto de aplicación no sería el 104 de la LGT, «sino el 58.2 de la Ley 30/1992, más específico en cuanto se refiere al plazo de ejecución de los actos administrativos»²³.

El principal problema que plantea esta solución es que el artículo 40 de la LPACAP regula el régimen de las notificaciones a «los interesados cuyos derechos e intereses sean afectados» por esos actos o resoluciones notificados. Y, como hemos visto, el término *in-*

²³ Nos referimos a la Sentencia de la AN de 5 de junio de 2019 (rec. núm. 309/2017 –NFJ073984–), en la que se enjuiciaba un caso en que la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (RTEAC) de 8 de mayo de 2014 había sido notificada al obligado tributario el 13 de mayo de 2014, mientras que el órgano encargado de la ejecución afirmaba –sin pruebas– que esa RTEAC le fue notificada el 28 de noviembre de 2014, más de seis meses después, habiéndose notificado los actos de ejecución de la referida RTEAC el 20 de mayo de 2015.

interesados es utilizado en los procedimientos de revisión para aludir a la parte recurrente²⁴, lo que permite cuestionar si la Administración que dictó los actos impugnados, que actúa con objetividad y no debería tener interés en el resultado del procedimiento, está incluida dentro de ese concepto subjetivo de *interesados*²⁵.

Finalmente, la cuarta y última opción sería aplicar lo dispuesto en la CDFUE, cuyo artículo 41 reconoce el derecho a la buena administración y dispone que todos los ciudadanos tienen derecho a que las instituciones traten sus asuntos equitativamente «y dentro de un plazo razonable». Es cierto que se trata de una norma reguladora de *principios* que establece una referencia genérica e indeterminada, lo que podría hacer que esta última opción fuera menos viable que las anteriores, pero lo cierto es que el estudio de la última jurisprudencia del TS pone de manifiesto lo contrario.

En efecto, el *principio de buena administración* ha adquirido en los últimos tiempos una especial relevancia en la jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS²⁶, y también ha servido de parámetro de control de la actuación de la Administración en algunos supuestos de demora en la notificación a la Administración de las resoluciones del TEA²⁷.

Esa relevancia se aprecia, por ejemplo, en la Sentencia del TS de 5 de diciembre de 2017²⁸, que resolvía un problema similar al que planteamos ahora en abstracto. En esa sentencia se enjuiciaba un supuesto en el que el TEAC había notificado su resolución a la recurrente el 20 de febrero de 2013 y a la Administración encargada de su ejecución el 29 de julio de 2013, lo que según la Sala constituye un desfase temporal que no debería resultar jurídicamente indiferente.

Para valorar la trascendencia jurídica de ese retraso en la notificación, la sentencia invoca el principio de buena administración y afirma que a toda la Administración (incluidos los TEA):

²⁴ Vid. los artículos 232, 236.1 y 240 de la LGT, así como la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes citada.

²⁵ De hecho, en la mencionada Sentencia de la AN de 5 de junio de 2019, vemos que la Sala hubiera aceptado que la notificación hubiera sido realizada en un momento distinto, pero la falta de acreditación del momento en que tuvo lugar esa notificación y la necesidad de computar una fecha para determinar el *dies a quo* es lo que le lleva a aplicar la regla supletoria de la LPACAP.

²⁶ Vid., ampliamente, Marín-Barnuevo Fabo (2020a, pp. 15-38).

²⁷ Vid., en particular, las Sentencias del TS de 14 de febrero de 2017 (rec. núm. 2379/2015 –NFJ075984–), de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), de 18 de diciembre de 2019 (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–) y de 23 de julio de 2020 (rec. núm. 7483/2018 –NFJ079719–), en las que se aborda el problema del retraso en la notificación a la Administración de las resoluciones de los TEA.

²⁸ Vid. la Sentencia del TS de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–).

[...] le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva [...] y, en lo que ahora interesa, sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable [...] la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo no puede resultar jurídicamente neutral, sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicas derivadas.

Dos años más tarde, la Sentencia del TS de 18 de diciembre de 2019²⁹ volvía a resolver un problema similar y volvía a utilizar el principio de buena administración como fundamento jurídico del control de la actuación de la Administración. En este último supuesto enjuiciado, la RTEAC había sido notificada a las partes el 22 y 23 de marzo de 2012, pero su notificación al órgano encargado de su ejecución tuvo lugar siete meses más tarde, el 3 de octubre de 2012 (además, como fue errónea la identificación del órgano, no llegó a su destinatario hasta el 29 de octubre de 2012).

Y, más recientemente, la Sentencia del TS de 23 de julio de 2020³⁰ ha vuelto a tratar un problema de esta naturaleza y también ha utilizado el principio de buena administración como fundamento jurídico de su decisión. En este último asunto la RTEAC fue notificada a las partes el 30 de julio de 2013 y su notificación al órgano encargado de su ejecución el 22 de octubre de 2013, pero el acto de ejecución que debía dictarse en el plazo de seis meses de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.7 de la LGT fue notificado a las partes el 28 de febrero de 2014³¹.

En todas las sentencias del TS citadas se realiza un control de legalidad de la actuación de la Administración basado en la posible vulneración del *principio de buena administración*. Es cierto que, por motivos difícilmente comprensibles, la Sala no apreció vulneración

²⁹ Vid. la Sentencia del TS de 18 de diciembre de 2019 (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–).

³⁰ Vid. la Sentencia del TS de 23 de julio de 2020 (rec. núm. 7483/2018 –NFJ079719–).

³¹ En esta ocasión, la cuestión de interés casacional objetiva que debía abordar la Sala era especialmente interesante, porque consistía en discernir si era conforme al principio de buena administración que, cuando se ordene la retroacción de actuaciones por un tribunal económico-administrativo, la Administración difiera significativamente la remisión del expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa y determinar cuáles serían los efectos jurídicos derivados de que la Administración tributaria haya diferido significativamente la remisión interna del citado expediente al órgano competente para ejecutar la resolución administrativa. Finalmente, como el problema estaba limitado al artículo 150 de la LGT y, además, no existió una demora significativa, la Sala no estableció una doctrina jurisprudencial sobre estas relevantes cuestiones.

del derecho a resolución *en plazo razonable* en ninguno de los casos enjuiciados, pese a que en los dos primeros supuestos citados habían transcurrido cinco y siete meses entre el momento de la notificación de la resolución al contribuyente y el momento de la notificación a la Administración encargada de la ejecución³². En todo caso, lo que nos interesa destacar en este momento es que los tribunales sí consideran pertinente utilizar el principio de buena administración y, más concretamente, el derecho de los contribuyentes a que sus asuntos sean tratados *en plazo razonable*, como parámetro de control del tiempo utilizado para notificar la resolución del TEA a la Administración.

Una vez sentada esa premisa, el siguiente paso consiste en determinar cuánto tiempo se considera que constituye un *plazo razonable* para notificar la resolución de los TEA. Se trata de una cuestión que debería resolverse en función de las circunstancias concurrentes y que, en todo caso, deberá ser objeto de concreción por la jurisprudencia.

En nuestra opinión, tomando en consideración todo lo expuesto anteriormente, y muy especialmente lo dispuesto en el artículo 40 de la LPACAP y la posibilidad de utilizar medios telemáticos para la realización de dichas notificaciones, consideramos que el *plazo razonable* para notificar esas resoluciones no podría superar el mes, contado a partir del momento de la notificación a los interesados. Este plazo es suficientemente generoso para conciliar todos los intereses en conflicto³³ y, además, creemos que resulta perfectamente asumible en supuestos especialmente complejos en los que deben producirse varias notificaciones a varios órganos de la Administración, porque nada impide la notificación simultánea por vía telemática a todas ellas³⁴.

³² Sostiene la citada Sentencia de 18 de diciembre de 2019 que, dadas las circunstancias del caso, no se aprecia que exista lo siguiente:

[...] una dilación desproporcionada, ni menos aún que exista ningún tipo de intencionalidad en el retraso producido, más allá de un mero error del órgano económico-administrativo. Por otra parte, la demora del TEAC en remitir las actuaciones al TEAR para su ejecución es de muy escasa entidad, y a tenor de la extensa justificación aportada con el escrito de oposición por la Administración demandada, esa limitada demora no revela en modo alguno una conducta manifiestamente negligente o dilatoria del cumplimiento de los plazos, debiendo tener en especial consideración la extraordinaria carga de trabajo que pende sobre este órgano económico-administrativo.

Esa argumentación fue objeto de crítica explícita en Marín-Barnuevo Fabo (2020b, pp. 132-142).

³³ En este sentido conviene recordar que el artículo 103 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, disponía que los tribunales regionales y locales debían remitir a los órganos legitimados para recurrir «en el plazo de cinco días» una copia de las resoluciones estimatorias, a los efectos de posibilitar la interposición de recursos de alzada ordinario o de alzada para la unificación de criterio.

³⁴ Nos referimos a supuestos como el enjuiciado en la Sentencia del TS de 23 de julio de 2020 anteriormente citada, en la que a) el TEAC notificó al TEAR su resolución; b) el TEAR notificó a la ORT la resolución del TEAC; y c), finalmente, la ORT notificó al órgano encargado de la ejecución dicha resolución (y, aunque no se cita, es probable que también se hubiera producido otra notificación a los directores generales a efectos de que pudieran interponer los recursos pertinentes).

3.2. La identificación del órgano competente para recibir las notificaciones determinantes del *dies a quo*

Como hemos visto, los artículos 241 y siguientes de la LGT establecen un plazo para la impugnación de las resoluciones de los TEA; los artículos 239.3 de la LGT y 66.2 del RGRVA fijan un plazo general para la ejecución de las resoluciones de los TEA; y el artículo 150.7 de la LGT y la doctrina jurisprudencial determinan un plazo para la ejecución de las resoluciones de los TEA que anulan los actos impugnados por motivos formales y ordenan la retroacción de actuaciones.

En ese contexto jurídico, la Administración tiene organizado un complejo sistema de actuación regulado esencialmente en la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la AEAT, anteriormente citada. Se trata de un protocolo de actuación claramente ineficaz, contrario al principio de concentración de trámites recogido en el artículo 72 de la LPACAP, y propio de una Administración decimonónica que no disponía de ordenadores ni medios telemáticos de comunicación. Puede afirmarse que ese protocolo es contrario al principio de eficacia de la Administración y al principio de buena administración, porque demora innecesariamente las notificaciones e impide al administrado tener constancia del momento en que se practicaron las notificaciones determinantes del *dies a quo* de los plazos de ejecución e impugnación de las resoluciones de los TEA.

En todo caso, lo que nos interesa destacar ahora es que esas resoluciones son reglamentos internos o de organización que no pueden condicionar la aplicación del ordenamiento jurídico ni lesionar los derechos de los administrados. Pese a ello, han sido aceptados por una buena parte de los operadores jurídicos como si realmente formaran parte de un orden jurídico superior y de obligado cumplimiento.

Afortunadamente, el desarrollo jurisprudencial del principio de buena administración y la interposición de múltiples recursos denunciando la injustificable dilación en practicar esas notificaciones al órgano que dictó el acto impugnado han motivado el establecimiento de una nueva doctrina jurisprudencial que, necesariamente, obligará a cambiar los protocolos de actuación.

Nos referimos, en concreto, a la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020³⁵, en la que se rechaza la legalidad de esos protocolos y se fija como doctrina jurisprudencial que:

[...] el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse (*dies a quo*) desde

³⁵ Vid. la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020 (rec. núm. 4911/2018 –NFJ079807–).

el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la AEAT.

Consecuentemente, a partir de la publicación de la sentencia deberá entenderse que el momento de notificación de la resolución del TEA a la ORT determina el inicio del plazo para la ejecución de dicha resolución.

Los principales argumentos contenidos en la sentencia para considerar que la notificación a la ORT inicia el plazo para la ejecución de las resoluciones del TEA son los siguientes. En primer lugar, el principio de personalidad única de la Administración, que comporta que:

[...] no resulte conforme distinguir entre la entrada en la ORT de la resolución que debe ser ejecutada y la entrada en la concreta Dependencia que dictó el acto anulado, por cuanto ambos órganos forman parte de la misma Administración Tributaria Estatal.

En segundo lugar, la constatación de que la fijación del *dies a quo* en el momento en que la ORT notifica la resolución del TEA al concreto equipo que debe llevar a cabo las actuaciones necesarias para ejecución implicaría dejar «a voluntad de la Administración el cumplimiento del plazo referido», en tanto que podría demorar intencionadamente la notificación que debe realizarse internamente entre la ORT y el órgano encargado de la ejecución.

Y, en tercer lugar, el principio de buena administración, que puede entenderse vulnerado si la ejecución de las resoluciones se retrasa excesivamente en el tiempo, lo que podría suceder:

[...] si se permitiese excluir del cómputo del plazo previsto el tiempo en que la resolución a ejecutar ya se encuentra en poder de la Agencia Tributaria, que puede añadir pasos intermedios que demoren dicha ejecución, sin que dicha exclusión se encuentre reglamentariamente prevista.

Como se desprende de lo expuesto, la sentencia tiene una clara incidencia en la delimitación de los plazos estudiados en el presente artículo. En todo caso, es importante subrayar que dicha sentencia se refiere específicamente al *dies a quo* del plazo para la ejecución de las resoluciones de los TEA, mientras que en el presente trabajo estamos analizando conjuntamente los supuestos de ejecución y, también, los de impugnación. En todo caso, creemos que los argumentos utilizados por el TS para identificar al «órgano encargado de la ejecución» con la ORT son perfectamente trasladables a los supuestos de impugnación, por lo que es razonable considerar aplicable dicha doctrina jurisprudencial a ambos supuestos.

Es más, cabe añadir que la relevancia jurídica de la sentencia comentada es mucho mayor en los supuestos de impugnación que en los de ejecución de resoluciones anulatorias por

motivos materiales. Ello es así porque, en el caso enjuiciado en la sentencia citada, la normativa aplicable preveía que la única consecuencia jurídica aplicable por el retraso en la ejecución de ese tipo resoluciones anulatorias es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración haya incumplido, lo que condiciona y limita el fallo de la sentencia³⁶.

Por el contrario, el retraso en la impugnación tiene claramente predeterminada una consecuencia jurídica especialmente relevante, como es la inadmisión del recurso interpuesto por extemporaneidad. Ello permite inducir que la aplicación de esa doctrina jurisprudencial a los casos de retraso en la impugnación de las resoluciones de los TEA conllevará, necesariamente, la inadmisibilidad de los recursos interpuestos.

Asimismo, el retraso en la ejecución de resoluciones anulatorias por motivos formales con orden de retroacción de actuaciones también tiene predeterminada una importante consecuencia jurídica, como es la caducidad del procedimiento. Por tanto, la aplicación del nuevo criterio de determinación del *dies a quo* para la ejecución puede implicar, en estos casos, la declaración de caducidad del procedimiento seguido para la ejecución de las resoluciones del TEA.

3.3. Los condicionantes temporales a la ejecución de resoluciones del TEA

Por otro lado, el estudio de estos problemas pone de manifiesto la divergencia existente entre las reglas que exigen ejecutar las resoluciones de los TEA a partir del momento en que tengan entrada en el registro del órgano competente para su ejecución (arts. 239.3 y 150.7 LGT y 66 RGRVA), y el mandato contenido en el artículo 233.9 de la LGT, que prevé el mantenimiento de la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha presentado dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo.

La paradoja de esa contradicción es que la notificación a los órganos encargados de la ejecución inicia el plazo que tiene la Administración para realizar dicha ejecución, pero, a su vez, el órgano encargado de la ejecución tiene prohibido iniciar de forma inmediata esa ejecución en algunos supuestos. Nos referimos, en concreto, a los supuestos en que el acto inicialmente impugnado está suspendido durante la tramitación del procedimiento de reclamación económico-administrativa (en virtud de lo dispuesto en el art. 233 LGT) y la resolución del TEA es susceptible de recurso contencioso-administrativo.

³⁶ En efecto, la sentencia considera que el incumplimiento de los plazos de ejecución «determina una irregularidad no invalidante, cuyo efecto es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración haya incumplido». Esa parte del fallo mereció la presentación de un voto particular suscrito por los magistrados Aguillo, Navarro y Cudero.

En efecto, en esos casos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 233.9 de la LGT, el órgano encargado de la ejecución no podrá ejecutar la resolución del TEA hasta que hayan transcurrido dos meses desde la notificación de la resolución del TEA a los interesados, como recientemente ha recordado el TS³⁷.

Eso sucedería, paradigmáticamente, en los supuestos en que la resolución anulara por motivos formales un acto dictado en el procedimiento de gestión, en cuyo caso el plazo de ejecución puede estar limitado a semanas (recordemos que la Administración debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado) y el inicio de dicho plazo tiene lugar desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto³⁸. En ese caso, el órgano encargado de la ejecución debería actuar con total inmediatez para evitar la superación del plazo reconocido para la retroacción de actuaciones, pero no podría hacerlo porque el artículo 233.9 de la LGT se lo impediría.

Por tanto, debemos asumir que, en determinados supuestos, el plazo reconocido a la Administración para la ejecución de esas resoluciones no puede iniciarse con la notificación de la resolución al órgano encargado de su ejecución, porque la Administración está incapacitada para iniciar esa ejecución hasta que tenga constancia de que el interesado no recurrió en sede judicial, o no solicitó en dicha instancia la suspensión de ejecución de los actos impugnados. Consecuentemente, el *dies a quo* del plazo de ejecución en esos casos deberá retrasarse hasta que hayan transcurrido esos dos meses que tienen los interesados para interponer el recurso contencioso-administrativo y solicitar la adopción de medidas cautelares.

Se trata de un problema genérico y distinto del planteado en el presente trabajo. Un problema cuya solución exige una intervención del legislador para corregir la divergencia apuntada y el establecimiento de un plazo especial de ejecución en los supuestos en los que la suspensión acordada en vía administrativa puede mantenerse hasta la vía judicial.

En todo caso, retomando el discurso principal, insistimos en que el *plazo razonable* para notificar las resoluciones de los TEA a los órganos encargados de su ejecución o impugnación no puede ser superior a un mes, a contar desde el momento de la notificación a los obligados tributarios. Y, desde luego, nos parece inadmisibles que dichas notificaciones se

³⁷ Nos referimos a la Sentencia del TS de 15 de octubre de 2010 (rec. núm. 315/2018 –NFJ079413–), en la que se explica que dicha medida pretende garantizar al contribuyente que la suspensión adoptada en la vía administrativa va a ser mantenida sin solución de continuidad, excepcionando provisionalmente la ejecutividad de los actos administrativos durante el lapso que media entre la notificación del acuerdo de cuya ejecución se trataba y la adopción del auto correspondiente en sede judicial.

³⁸ Tal y como estableciera el TS en su Sentencia de 31 de octubre de 2017 (rec. núm. 572/2017 –NFJ068824–).

practiquen con una dilación de cinco o siete meses, como sucedía en los supuestos enjuiciados en las Sentencias del TS de 5 de diciembre de 2017 y 18 de diciembre de 2019 anteriormente citadas, porque significaría reconocer un plazo más amplio para hacer la notificación del que se reconoce para la tramitación y finalización del procedimiento cuya resolución se pretende notificar³⁹.

3.4. La consecuencia del incumplimiento del plazo para notificar las resoluciones de los TEA

Una vez establecidos los plazos máximos en los que debería producirse esa notificación (seis meses si aplicáramos el art. 104 LGT, diez días si aplicáramos supletoriamente el art. 40 LPACAP, o el *plazo razonable* si aplicáramos el art. 41 CDFUE), la siguiente dificultad que se nos plantea sería determinar la consecuencia jurídica asociada al incumplimiento de dicho plazo.

Si fuera de aplicación el artículo 104 de la LGT, la consecuencia jurídica estaría condicionada por el modo de inicio del procedimiento del que se trate y por los distintos efectos que pudiera producir su resolución.

En relación con el modo de inicio, creemos que se trataría de un procedimiento iniciado de oficio, porque el procedimiento iniciado a instancia de parte es el de reclamación económico-administrativa, que finaliza con la notificación de la resolución al interesado. Por tanto, las actuaciones ulteriores deben ser realizadas de oficio por el TEA para garantizar la ejecución de la resolución adoptada.

Siendo unas actuaciones iniciadas de oficio, veámos que la consecuencia de superación del plazo de finalización es distinta en función de los distintos efectos de la resolución, Y ello plantea un nuevo interrogante, porque los efectos de la actuación de la Administración encargada de la ejecución del acto pueden ser de muy distinto signo, que también estará influido por el hecho de que se hubiera suspendido o no la ejecución del acto impugnado: a) favorables para el administrado si, por ejemplo, la resolución del TEA anula una liquidación o reconoce la procedencia de la devolución de ingresos indebidos instadas por el contribuyente; b) desfavorable para el administrado si, por ejemplo, la resolución del TEAC anula en recurso de alzada ordinario una resolución previa del TEAR favorable al contribuyente; c) incluso hay supuestos en los que no resulta fácil determinar si la ejecución tiene efectos favorables o desfavorables, como serían, por ejemplo, los de anulación por falta de motivación (que permitirían dictar un nuevo acto, mejor motivado, cuya parte dispositiva coincidiría con la del acto anulado), o los que obligan a modificar el valor catastral de bienes inmuebles.

³⁹ Nos referimos al plazo de los procedimientos abreviados (art. 247 LGT) o a los procedimientos tramitados como consecuencia de recursos contra la ejecución (art. 241 ter LGT).

Las consecuencias jurídicas previstas para cada hipótesis serían las expuestas anteriormente, que aplicadas al caso concreto supondría que los efectos de esa extraordinaria dilación en notificar las resoluciones del TEA fueran prácticamente irrelevantes. Se trata de una conclusión claramente contraria a la lógica jurídica que impone velar por la eficacia de la Administración y, también, contraria a la jurisprudencia del TS que rechaza que esa dilación sea *jurídicamente indiferente*. En todo caso, parece innecesario profundizar en esta idea dado que consideramos inaplicables las reglas del artículo 104 de la LGT, referidas a los procedimientos, al acto de notificación de las resoluciones del TEA.

Por otro lado, si fuera de aplicación el artículo 40 de la LPACAP, la dificultad de identificar las consecuencias jurídicas del incumplimiento sería todavía mayor, porque dicha ley no establece ninguna regla concreta al respecto⁴⁰.

El mismo problema se plantea si considerásemos de aplicación el artículo 41 de la CDFUE, porque, como es lógico, la CDFUE contiene *principios* de actuación, pero carece de *reglas* concretas que sirvan para dar respuesta a este tipo de problemas.

En estos casos de indeterminación de la consecuencia jurídica asociada al incumplimiento, existen varias soluciones posibles. En relación con ello, consideramos poco afortunada la consecuencia mencionada en la Sentencia del TS de 18 de diciembre de 2019, en la que después de realizar una extensa valoración de la posible vulneración del principio de buena administración, se afirma que:

[...] no ha existido una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo, por lo que no cabe apreciar infracción del art. 150.5 LGT, debiendo rechazar las pretensiones del recurso de casación

Con esa explicación, la sentencia pone de manifiesto una clara confusión al mezclar los argumentos referidos a la vulneración del *plazo razonable* exigido en el artículo 41 de la CDFUE y la determinación de sus posibles consecuencias, con la vulneración del plazo de seis meses de ejecución de las resoluciones contenido en el artículo 150.5 de la LGT (en la actualidad 150.7 LGT) y sus posibles consecuencias⁴¹.

En nuestra opinión, al no existir ninguna norma que predetermine la consecuencia jurídica asociada a la no finalización de los procedimientos en *plazo razonable*, deberán ser

⁴⁰ Solo prevé la *responsabilidad disciplinaria* para los supuestos de incumplimiento de la obligación legal de dictar resolución expresa en plazo (vid. art. 21 LPACAP).

⁴¹ Como pusimos de manifiesto en Marín-Barnuevo Fabo (2020a), en donde destacábamos que esa confusión pudo estar motivada por el contenido de cuestión de interés casacional para la fijación de jurisprudencia recogida en el auto de admisión del recurso.

los tribunales de justicia los que establezcan en cada caso concreto los efectos derivados de dicho incumplimiento. Lo cual, por otra parte, no resulta completamente ajeno a nuestra práctica judicial, porque ya sucedió en relación con los plazos de ejecución de resoluciones que ordenaban la retroacción de procedimientos de gestión tributaria, respecto de los que el TS estableció una regla específica para solventar la falta de regulación legal⁴².

La interpretación defendida por nuestra parte en los párrafos anteriores se corresponde con la contenida en la reciente Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020, anteriormente citada. En esa sentencia, además de establecer como doctrina jurisprudencial que el *dies a quo* para la ejecución de resoluciones es el momento en que se notifica la resolución a la ORT, la Sala debía determinar si el incumplimiento del plazo de un mes previsto para la ejecución de resoluciones debía determinar la nulidad del acto o, por el contrario, constituye un supuesto de irregularidad no invalidante. Y, en relación con esta segunda cuestión, la sentencia aplica al caso enjuiciado la regla establecida con carácter general para esos supuestos, por lo que concluye que la única consecuencia jurídica aplicable es «la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo»⁴³.

Se trata, sin duda, de una consecuencia jurídica de escasa trascendencia jurídica que probablemente será objeto de crítica por su tibieza. De hecho, tres magistrados que componen la Sala formularon un voto particular a la sentencia para manifestar su discrepancia con esa segunda parte del fallo. Pero lo cierto es que la consecuencia jurídica predeterminada con carácter general para el incumplimiento de los plazos de ejecución de resoluciones anulatorias es esa, por lo que el fallo se limita a aplicar al supuesto enjuiciado el mismo régimen jurídico establecido con carácter general para los supuestos de retraso en la ejecución de resoluciones anulatorias. Por tanto, no es que la sentencia aplique una solución imaginativa y tibia al incumplimiento de los plazos de ejecución, sino que se limita a aplicar al supuesto enjuiciado la misma consecuencia jurídica establecida con carácter general para esos casos.

Por todo lo expuesto y volviendo al discurso principal creemos que la opción que mejor puede proteger los derechos y garantías de los contribuyentes es la prevista en el artículo 41 de la CDFUE, que exigiría un mayor desarrollo jurisprudencial para concretar cuánto

⁴² Nos referimos a la Sentencia del TS de 31 de octubre de 2017 (rec. núm. 572/2017 –NFJ068824–, citada anteriormente), que estableció como doctrina jurisprudencial que:

[...] la Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en un caso como el litigioso el tiempo gastado desde la valoración inmotivada). Dicho plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto.

⁴³ *Vid.* la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020 (rec. núm. 4911/2018 –NFJ079807–).

tiempo se considera que es un *plazo razonable* para notificar las resoluciones de los TEA y, también, para concretar las consecuencias jurídicas asociadas a un incumplimiento de ese *plazo razonable*, que no están predeterminadas en ninguna norma.

En nuestra opinión, ese desarrollo jurisprudencial debería establecer un *plazo razonable* para la notificación de las resoluciones de los TEA que no podría superar el mes, por lo que explicábamos en el epígrafe anterior.

En relación con la consecuencia jurídica asociada al incumplimiento de ese plazo razonable, creemos que una posible solución sería considerar que una vez transcurrido ese *plazo razonable* desde el momento de la notificación de la resolución del TEA a los interesados, se entenderán producidos todos los efectos propios de la notificación de la resolución del TEA a los órganos de la Administración competentes para su ejecución e impugnación⁴⁴.

Esa conclusión entendemos que es perfectamente compatible con la doctrina jurisprudencial establecida en la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020 y, por lo expuesto, implicaría una consecuencia jurídica minúscula para el supuesto enjuiciado en dicha sentencia (ejecución de resoluciones anulatorias por motivos materiales) y una consecuencia jurídica mayúscula para los supuestos de ejecución de resoluciones anulatorias por motivos formales (en tanto podría motivar la caducidad del procedimiento) y para los supuestos de interposición de recursos contra las resoluciones de los TEA (en tanto podría determinar la inadmisibilidad del recurso por extemporaneidad).

3.5. La exigibilidad de acreditar fehacientemente el momento de notificación a la Administración de las resoluciones de los TEA

La falta de fijación de un plazo máximo para la notificación de las resoluciones del TEA puede vulnerar los principios de legalidad, tutela judicial efectiva y eficacia de la Administración, por los motivos anteriormente expuestos⁴⁵. Y, directamente relacionado con ello, resulta oportuno destacar la manifiesta vulneración del principio de seguridad jurídica de-

⁴⁴ Esta consecuencia jurídica también creemos que pondera todos los intereses en conflicto, sobre todo si consideramos que el Real Decreto 391/1996 reconocía un plazo de 15 días para interponer el recurso de alzada y obligaba a computar dicho plazo a partir del quinto día siguiente a la fecha de la resolución que se pretendía recurrir (luego la jurisprudencia aplicó esa regla con cierta flexibilidad, y permitió computar otra fecha de inicio del plazo para interponer el recurso, siempre que la Administración acreditara fehacientemente que la notificación fue en ese momento ulterior, como recuerda la Sentencia del TS de 11 de marzo de 2010 (rec. núm. 9214/2004 –NFJ079722–).

⁴⁵ Entendida en un sentido amplio, puesto que, como recogen algunas sentencias, los procedimientos económico-administrativos no entran dentro del ámbito de la tutela judicial (*vid.*, ampliamente, Martínez Giner, 2008, pp. 1 y ss.).

rivada del hecho de que no existan instrumentos de verificación y control del momento en que tiene lugar la notificación de las resoluciones del TEA a la Administración encargada de su ejecución e impugnación⁴⁶.

En efecto, la circulación de documentos entre dependencias de la misma Administración permite realizar un control muy poco fiable del momento en que realmente se producen las notificaciones. Por ello, como afirmara el TS, es necesario establecer algún mecanismo de control fehaciente del momento en que se producen esas notificaciones para «evitar toda sombra de connivencia» en favor de la Administración⁴⁷, porque resulta «inadmisible en un Estado de derecho que el plazo para interponer un recurso quede a merced del órgano administrativo recurrente»⁴⁸.

La relevancia jurídica de identificar fehacientemente ese momento de notificación es obvia, pues de lo contrario quedaría desprotegido el administrado que cuestionara el cumplimiento de los plazos por parte de la Administración. Como advierte el TS en su Sentencia de 5 de diciembre de 2017:

[...] fijado legalmente un plazo para llevar a cabo la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales, bastaría para burlar su finalidad que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración⁴⁹.

O, expresado en términos más directos: en caso de no imponer un control fehaciente del momento de notificación de dichas resoluciones:

⁴⁶ *Vid.*, en este mismo sentido, De Torres Romo (2006, p. 2.023) y Martínez Giner (2008, p. 18).

⁴⁷ *Vid.* la Sentencia del TS de 25 de noviembre de 2016 (rec. núm. 2880/2015 –NFJ064982–) que declara la extemporaneidad del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio porque «resulta un tanto sorprendente» el baile de fechas y traslados de documentos entre distintos órganos de una misma Administración, y:

[...] es algo incomprensible para cualquier ciudadano el hecho de que, desde el 16 de febrero de 2011 en que el TEAC tiene conocimiento fehaciente del Auto del Tribunal Supremo de 14 de enero de 2011, no es, según consta en el expediente, hasta el 6 de abril cuando el expediente llega a la AEAT, Delegación de La Coruña, y finalmente es el 20 de julio de 2011 cuando el recurso tiene entrada en el TEAC, y desde esa fecha se espera hasta el 3 de noviembre en que la Abogada del Estado Secretaria del TEAC comunica al Director del Departamento que tiene un mes para hacer alegaciones.

Vid. también la Sentencia del TS de 9 de julio de 2002 (rec. núm. 4148/1997 –NFJ015517–), en la que se declara la extemporaneidad de un recurso de alzada porque había sido presentado, en plazo, en el Registro de Salida del organismo que interponía el recurso, pero había tenido entrada en el TEAC fuera de plazo.

⁴⁸ Sentencia del TS de 21 de enero de 2002 (rec. núm. 7368/1996 –NFJ011802–).

⁴⁹ *Vid.* la Sentencia del TS de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), anteriormente mencionada. Ese párrafo aparece también reproducido en la Sentencia del TS de 18 de diciembre de 2019 (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–), también citada.

[...] se estaría dando un trato de privilegio a la Administración frente a los particulares, dejando en sus manos la facultad de fijar, casi con absoluta libertad, la determinación de la fecha «ad quem» en la interposición de los recursos cuando es ella la que ejercita la impugnación⁵⁰.

Los reproches jurídicos hechos a la inexistencia de controles sobre el momento de reeditar las notificaciones, producidos en las sentencias comentadas en relación con los supuestos de ejecución con retroacción de actuaciones, resultan igualmente válidos para otros supuestos en que la Administración tiene que actuar con celeridad después de la notificación de la resolución del TEA, como sucede en los supuestos en que la Administración pretende impugnar las resoluciones del TEA mediante recurso de alzada ordinario⁵¹ o recurso de alzada extraordinaria para unificación de criterio⁵².

Por todo ello consideramos imprescindible el establecimiento de algún medio de control fehaciente del momento de notificación de las resoluciones del TEA a la Administración competente para realizar las ulteriores actuaciones⁵³, porque lo contrario produce un grave

⁵⁰ Vid. la Sentencia del TS de 25 de noviembre de 2016 (rec. núm. 2880/2015 –NFJ064982–). Vid. también la Sentencia de la AN de 5 de junio de 2019 (rec. núm. 309/2017 –NFJ073984–), antes citada, en la que se advierte que la Administración defendía una fecha de notificación tardía (para defender que el recurso de alzada había sido interpuesto en plazo), pero no aportó ninguna prueba orientada a justificar ese extremo.

⁵¹ Cuyo plazo de interposición es de un mes, «contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones», según dispone el artículo 241 de la LGT. En relación con el control de las notificaciones en este recurso de alzada ordinario, resultan de especial relevancia las consideraciones contenidas en la Sentencia de la AN de 2 de diciembre de 2011 (rec. núm. 374/2008 –NFJ045324–), en la que se afirma que:

[...] La inseguridad jurídica que dicho mecanismo es capaz de introducir en el sistema de control jurídico de los actos de gestión de la Administración activa, aun sin contar con los abusos con que se utiliza por parte de los Directores de Departamento de la AEAT esta modalidad impugnatoria, obligan a los Tribunales de Justicia a considerar las posibilidades adecuadas para su ejercicio como un remedio de carácter puramente excepcional y, por ende, restrictivo, actitud que nos parece más acorde con la tutela de los derechos y garantías del contribuyente y, desde luego, se opone a que la determinación del plazo para el ejercicio de esa facultad privilegiada esté, además, en manos del propio órgano que actúa, lo que le habilitaría para presuponer interpuestos dentro de plazo recursos que, de haberse promovido por particulares, serían claramente extemporáneos.

⁵² Cuyo plazo de interposición es de tres meses, «contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución», según dispone el artículo 242 de la LGT. En relación con este recurso, «debe actuarse en materia de notificaciones con mayor rigor, si cabe, pues nos hallamos ante un recurso excepcional y ante la comunicación inter-órganos del Ministerio de Economía y Hacienda», como afirmó el TS en su Sentencia de 30 de mayo de 2008 (rec. núm. 5999/2003 –NFJ079723–).

⁵³ Precisamente, el TS acaba de publicar el Auto de 8 de octubre de 2020 (rec. núm. 6194/2019 –NFJ079708–) que admite a trámite un recurso de casación cuya cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar «si debe existir o no en el expediente administrativo, constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los órganos legitimados» para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

daño a la seguridad jurídica de los administrados y dificulta el control judicial del cumplimiento del deber de actuar en *un plazo razonable*⁵⁴.

En todo caso, creemos que la doctrina jurisprudencial contenida en la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2020, tantas veces citada, minimizará los problemas derivados de la inexistencia de un método de acreditación del momento en que tiene lugar esa notificación entre distintos órganos de la misma Administración tributaria. Lo mismo sucedería en caso de que, normativa o jurisprudencialmente, se dispusiera que el transcurso de un mes desde la notificación a los interesados de la resolución de los TEA determinará que se tengan por producidos todos los efectos propios de la notificación de dicha resolución a los órganos de la Administración competentes para su ejecución e impugnación.

Referencias bibliográficas

- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2018). Las especialidades del Derecho tributario y su proyección en la aplicación de la doctrina de los actos propios. En D. Marín-Barnuevo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario* (pp. 83-121). Thomson Reuters-Civitas.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020a). El principio de una buena administración en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, 186.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020b). La relevancia jurídica del plazo de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 144-154.
- Martín Queralt, J. (1993). La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria. *Tribunal Fiscal*, 32, 37-44.
- Martínez Giner, L. M. (2008). La ejecución de las resoluciones administrativas en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, 140, 801-853.
- Martínez Lago, M. A. (2011). La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria. *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 38, 11-58.
- Martos García, J. M. (2005). Plazos máximos para resolver los procedimientos tributarios en la nueva LGT. En I. Martín Dégano,

⁵⁴ En relación con esta misma cuestión, es oportuno destacar que en la Sentencia de la AN de 27 de julio de 2018 (rec. núm. 432/2016 –NFJ079721–) consideró que las certificaciones expedidas a tal efecto por los órganos de la Administración «son documentos que acreditan la existencia de actos o situaciones de carácter administrativo para que sirva como testimonio fehaciente». También relacionado con ello tiene interés la Sentencia del TS de 21 de enero de 2002 (rec. núm. 7368/1996 –NFJ011802–), en la que se deja constancia de la «conducta claramente elusiva de la Administración Tributaria», que pudo acreditar fácilmente la fecha de recepción de las copias de las resoluciones del TEAC, que figuraban en el Registro de Entrada de la Dirección General de Tributos, y no lo hizo.



- A. Vaquera García, G. Menéndez García (Coords.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega* (pp. 701-734). Lex Nova. t. I.
- Murillo Ruiz, D. (2006). Ejecución de resoluciones. En P. M. Herrera Molina y A. Longás Lafuente (Coords.), *Revisión de actos tributarios. Homenaje a M.^a de los Ángeles Cascajero Sánchez* (pp. 399-431). IEF-CEF.
- Orón Moratal, G. (2014). Cómputo del plazo de un mes para recurrir actos de gestión tributaria y plazo para ejecutar las resoluciones de los recursos o reclamaciones. *Tribuna Fiscal*, 272, 7-15.
- Torres Romo, F. de. (2006). Ejecución de resoluciones administrativas y judiciales. En J. Garberí Llobregat (Dir.), *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias: Reclamaciones económico-administrativas, recurso potestativo de reposición y procedimientos especiales de revisión* (pp. 1.991-2.136). Bosch. Vol. 3.
- Vega Borrego, F. (2008). *La ejecución de actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión*. Asociación Española de Asesores Fiscales.



Nuevos aires para la aviación: transición hacia una fiscalidad más verde

Alberto Gil Soriano

*Abogado. Asociado principal en Uría Menéndez
Profesor asociado en la Universidad Pompeu Fabra*

alberto.gil@upf.edu | <https://orcid.org/0000-0002-0170-1808>

Este trabajo ha obtenido un accésit del **Premio «Estudios Financieros» 2020** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Jesús Gascón Catalán, doña Ana María Juan Lozano, don Luis Alberto Malvárez Pascual, don José Pedreira Menéndez, doña Aurora Ribes Ribes y don Luis Fernando Trigo y Sierra.

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

Extracto

El presente trabajo analiza algunas de las medidas propuestas, en el ámbito de la fiscalidad, para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero producidas por la aviación y, con ello, contribuir a la consecución de los objetivos plasmados en el Acuerdo de París sobre el cambio climático de 2015. Las iniciativas formuladas consisten en la creación de un impuesto armonizado sobre los billetes aéreos y la revisión de la directiva sobre la fiscalidad de la energía que, en su redacción actual, declara exento el queroseno utilizado como carburante en la aviación internacional.

Para ello, se parte del examen del estado actual de la fiscalidad del sector aéreo (principalmente en materia de IVA y de impuestos sobre el combustible), concluyendo que la carga fiscal es baja y que, por tanto, hay margen para introducir estas nuevas figuras. El siguiente paso consiste en analizar cuáles son las tendencias actuales y las tipologías de impuestos medioambientales y, en particular, aquellos que gravan el transporte aéreo.

Finalmente, se desgranar las figuras impositivas planteadas, analizando los referentes de derecho comparado, los problemas jurídicos que se presentan –sobre todo en el ámbito de la revisión de la imposición del queroseno utilizado para aviación– y la manera de intentar superarlos. La Comisión Europea ha mostrado interés en esta materia y en los próximos meses verán la luz propuestas normativas sobre este particular.

Palabras clave: aviación; impuestos; queroseno; impuesto sobre billetes aéreos.

Fecha de entrada: 01-06-2020 / Fecha de aceptación: 18-09-2020 / Fecha de revisión: 10-12-2020

Cómo citar: Gil Soriano, A. (2021). Nuevos aires para la aviación: transición hacia una fiscalidad más verde. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 33-72.





Fresh air for the aviation: towards a greener taxation

Alberto Gil Soriano

Abstract

This paper analyses some of the tax measures proposed to reduce greenhouse gas emissions produced by the aviation and, therefore, to contribute to achieve the goals set out by the 2015 Paris Agreement on Climate Change. These initiatives consist of an harmonised tax on air tickets and the review of the energy taxation directive that, in its current wording, exempts from taxation kerosene used for international aviation.

To do so, this study examines the state-of-art of the aviation sector taxation (mainly VAT and fuel taxes) and concludes that the overall tax burden of the sector is low and, therefore, that there is room for introducing these new instruments. The next step consists of reviewing the current trends and environmental tax typologies and, in particular, those specifically addressed to the air transport.

Lastly, the proposed taxes are scrutinised in depth, focusing on the legal problems posed –especially within the review of the kerosene taxation– and the ways to overcome them. The European Commission has showed interest in this field and new legislative proposals will be launched in the close future.

Keywords: aviation; taxation; kerosene; air ticket taxes.

Citation: Gil Soriano, A. (2021). Nuevos aires para la aviación: transición hacia una fiscalidad más verde. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 33-72.





Sumario

Comentario preliminar

1. Introducción

2. El sector aéreo en cifras

3. Fiscalidad tradicional del sector aéreo

3.1. Consideraciones preliminares

3.2. Impuesto sobre el valor añadido

3.3. Imposición sobre el combustible de aviación

3.3.1. El Convenio de Chicago y normativa de desarrollo

3.3.2. Unión Europea

3.4. Los sistemas de comercio de emisiones

4. Fiscalidad medioambiental del sector aéreo

4.1. Fundamentos económicos de la fiscalidad medioambiental

4.2. Consideraciones generales sobre el diseño de impuestos a la aviación

4.3. Tipología de impuestos

4.3.1. Clasificaciones

4.3.2. Impuestos específicos convencionales

4.3.3. Impuestos sobre el carbono

4.3.4. Otros impuestos

5. Hacia un impuesto comunitario sobre los billetes de avión

5.1. Breve análisis de derecho comparado y tendencias

5.2. Propuesta de un impuesto español sobre los billetes

5.3. Necesidad de una acción coordinada y base legal

6. ¿Y hacia un impuesto comunitario sobre el queroseno?

7. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Comentario preliminar

El debate sobre la fiscalidad del sector aéreo parece íntimamente ligado a una crisis económica: justo después del final de la Segunda Guerra Mundial se creó la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI, ICAO en inglés) y se definieron los principios rectores de la aviación internacional; antes de la crisis financiera y económica de 2008 se propuso la creación de nuevos impuestos al sector para financiar el desarrollo; y las propuestas de nuevos impuestos medioambientales sobre el sector llegaron justo antes de la crisis sanitaria de la COVID-19. Dicha pandemia traerá consigo una crisis económica cuyo impacto no se conoce aún pero que ya está afectando de lleno al sector aéreo.

La cotización bursátil de las aerolíneas se desplomó casi un 25 % al inicio del brote, una bajada de 21 puntos porcentuales más respecto a la caída que sufrió durante la crisis del SARS en 2003 (IATA, 2020a), si bien se ha recuperado posteriormente; por otro lado, los operadores afrontan una inminente crisis de liquidez: se prevé un desembolso de 61.000 millones de dólares de efectivo en el segundo trimestre de 2020 (IATA, 2020d)¹. El director general de la IATA² solicitó al principio de la crisis medidas de apoyo financiero, consistentes bien en ayudas directas, en préstamos o avales públicos y en incentivos fiscales (IATA, 2020c). Algunos estados, por su parte, han adoptado medidas de apoyo al sector, tales como diferir el pago de las tasas aeroportuarias y de navegación aérea, flexibilizar los plazos de devolución de los billetes cancelados o conceder ayudas públicas³ (EFE, 2020a).

Aunque el escenario cambia cada día, la OACI estimó a mediados de mayo de 2020 unas pérdidas para la industria del transporte de pasajeros de entre 238.000 y 418.000 millones de dólares solo para ese mismo año, todo y la incertidumbre sobre la duración y magnitud de la crisis, y el efecto que tendrán las medidas de contención adoptadas, la evolución de la confianza y del comportamiento de los consumidores y la situación económica global

¹ Los datos contenidos en este artículo están actualizados a mayo de 2020, fecha de envío del trabajo, y no han experimentado grandes cambios a la fecha de cierre de la presente edición. La capacidad ofrecida se ha reducido un 50 % en 2020 y se prevé entre un 31 % y un 37 % para el año 2021.

² La Asociación de Transporte Aéreo Internacional (*International Air Transport Association*) representa alrededor de 290 líneas aéreas que constituyen el 82 % del tráfico aéreo global.

³ La IATA estima que hasta la fecha se han concedido más de 123.000 millones en ayudas públicas (IATA, 2020e, p. 4).

(OACI, 2020; IATA, 2020f). La experiencia en crisis similares anteriores (por ejemplo, la del SARS 2003) muestra que el pico de estas (en términos de pasajeros-kilómetros transportados o RPK)⁴ se produce a los tres meses del inicio mientras que la recuperación a niveles previos tiene lugar a partir del sexto o séptimo mes, si bien la gravedad de la crisis actual sugiere que los plazos serán mayores (IATA, 2020b).

El escenario ha dejado de ser idóneo para proponer la creación de nuevos tributos medioambientales sobre el sector y que puedan tener una incidencia negativa en la demanda. Sin embargo, nunca es mal momento para plantear un debate sosegado sobre el nivel de presión fiscal que soporta el sector en su conjunto, el impacto que su actividad tiene sobre el medio ambiente y las medidas de carácter fiscal que pueden adoptarse, en su caso, para mitigarlo.

Por otro lado, el problema de fondo, que es el cambio climático, se mantiene. El impulso a la llamada transición verde y, seguramente, la necesidad de recursos para financiar todo el gasto público derivado de esta crisis hará que este debate se vuelva a plantear en el corto o medio plazo. No en vano, se habló de la creación de un fondo europeo para la recuperación económica financiado por el presupuesto de la Unión Europea, una nueva tasa digital y nuevos impuestos verdes, como podría ser el caso de los impuestos a la aviación (Pellicer, 2020).

La iniciativa franco-germana de crear un fondo de rescate dotado con 500.000 millones de euros hace referencia a la necesidad de conseguir una fiscalidad más justa (imposición mínima efectiva, fiscalidad de la economía digital y base imponible común consolidada) y a la transición verde (límites adicionales de emisiones de carbono, mejora del sistema europeo de comercio de emisiones), si bien no hace referencia explícita a la revisión de la fiscalidad del queroseno o a la creación de nuevos impuestos (Gobierno Federal de Alemania, 2020).

Estos motivos, junto a la ausencia de literatura relevante en español sobre la cuestión, justifican la oportunidad de realizar este trabajo.

Para ello, 1) se dará una visión general sobre la fiscalidad del sector aéreo y la fundamentación económica de los impuestos ambientales; 2) se expondrá la tipología de impuestos a la aviación; y 3) se analizarán los referentes de derecho comparado y las tendencias actuales así como la conveniencia de adoptar una acción conjunta a nivel comunitario para definir los contornos de una fiscalidad armonizada del sector que asegure su efectividad, centrándose en los impuestos a los billetes aéreos, la opción más factible en el corto plazo, y en la imposición sobre el queroseno, para el medio-largo plazo.

⁴ El RPK, *Revenue Passenger Kilometers* o índice pasajeros por kilómetro transportados, es el número total de pasajeros transportados en un avión por kilómetro volado y constituye una medida del volumen global de una aerolínea.

1. Introducción

El Acuerdo de París sobre el cambio climático, firmado el 12 de diciembre de 2015, constituye el primer acuerdo vinculante mundial sobre el clima, cuyo objetivo (art. 2.1) es «mantener el aumento de la temperatura media mundial muy por debajo de 2°C con respecto a los niveles preindustriales, y proseguir los esfuerzos para limitar ese aumento de la temperatura a 1,5°C con respecto a los mismos niveles». Para responder a los desafíos del clima y el medio ambiente en línea con lo acordado en París, la Comisión Europea presentó en diciembre de 2019 el Pacto Verde Europeo, *European Green Deal* en inglés (Comisión Europea, 2019a), una iniciativa que pretende convertir a la Unión Europea en una economía en la que no habrá emisiones netas de gases de efecto invernadero en 2050⁵.

La Comisión reconoce el papel crucial de la fiscalidad en la transición hacia un crecimiento económico más verde y sostenible (la llamada transición verde) y, para junio de 2021, ha anunciado una propuesta reforma de la Directiva sobre fiscalidad de la energía⁶, en la que examinará «cuidadosamente las exenciones fiscales actuales, en particular para los combustibles⁷ del transporte aéreo y marítimo». También propondrá crear un mecanismo de ajuste en frontera vinculado al carbono (CBA)⁸ y recurrir –en materia de fiscalidad medioambiental– al procedimiento legislativo ordinario por mayoría cualificada, en lugar de por unanimidad.

El nuevo impulso a la lucha contra el cambio climático ha planteado el debate sobre nuevos impuestos «verdes» a la aviación que sean capaces de internalizar los costes externos generados, que van desde el ámbito local –ruido en los aeropuertos y emisiones de óxidos de nitrógeno durante los ciclos de aterrizaje-despegue de las aeronaves⁹– al global,

⁵ La neutralidad de carbono o huella de carbono cero consiste en conseguir emisiones de dióxido de carbono netas iguales a cero equilibrando la cantidad de dióxido de carbono liberado a la atmósfera con una cantidad equivalente retirada de la atmósfera o fijada por plantas, o comprando los suficientes créditos de carbono.

⁶ Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

⁷ El término inglés es «*fuel*», cuya traducción más precisa al español es «carburante» en lugar de «combustible». El artículo 49.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, define «carburante» como todo hidrocarburo con fines de combustión en cualquier tipo de motor, mientras que «combustible» es cualquier hidrocarburo utilizado con fines de calefacción. Las referencias al término combustible en el presente trabajo –utilizado por ser el más coloquial– deben entenderse realizadas, desde un punto de vista técnico, a carburante.

⁸ El objetivo de un CBA es el que el precio de los bienes importados refleje su contenido en carbono, reduciendo el riesgo de fuga de carbono, entendida como aquella situación en que las empresas transfieren su producción a otros países con requisitos de emisión más laxos (Comisión Europea, 2020a). Su diseño debe respetar las reglas sobre comercio internacional (Flemming y Giles, 2019).

⁹ Las operaciones o ciclos de aterrizaje-despegue CAD (LTO en sus siglas inglés) de las aeronaves en los aeropuertos incluyen, según la OACI: a) la aproximación por debajo de 1.000 m de altura; b) el aterrizaje;

tales como emisiones de CO₂ y otros gases de efecto invernadero (Krenek y Schratzenstaller, 2016, p. 8).

La revisión de la fiscalidad del sector aéreo no es, sin embargo, una novedad: a principios de los años 2000 se lanzaron diversas propuestas de nuevos impuestos a la aviación dirigidos a financiar el desarrollo o a crear un nuevo recurso propio de la Unión Europea. Sin embargo, dichas iniciativas tuvieron un éxito discreto y, hasta la fecha, únicamente cinco Estados miembros de la Unión Europea (y Reino Unido) han adoptado impuestos a los billetes (*per passenger ticket taxes*, en la terminología inglesa).

En el marco de este *momentum*, los ministros de finanzas de Alemania, Bélgica, Bulgaria, Dinamarca, Francia, Italia, Luxemburgo, Países Bajos y Suecia emitieron el 7 de noviembre de 2019 un comunicado conjunto titulado «EU coordination for aviation pricing¹⁰» que reclamaba a la Unión Europea la creación de nuevos impuestos a la aviación que aseguren un precio «más justo» por el uso del transporte aéreo, de tal modo que quienes contaminen, paguen. Además, algunos Estados miembros han creado unilateralmente nuevos impuestos o han incrementado los ya existentes, como es el caso de Francia¹¹.

España ha sido tradicionalmente reacia a gravar el sector aéreo debido a la situación periférica del país, a las necesidades particulares derivadas de la insularidad (islas Baleares e islas Canarias) y, sobre todo, a la importancia estratégica del turismo en la economía. España recibió 83,7 millones de turistas en 2019 –de los cuales, 68,7 millones llegaron por vía aérea– (INE, 2020), el sector supone un 12,3 % del producto interior bruto (PIB) y crea 2,62 millones de empleos (INE, 2019). Por tanto, cualquier impuesto sobre el tráfico aéreo puede tener un impacto relevante en la economía.

Sin embargo, esta posición –y al menos hasta antes de la crisis de la COVID-19– estaba cambiando. Así, la delegación española en la Conferencia sobre precios del carbono e impuestos a la aviación, que tuvo lugar en La Haya (Países Bajos) el 20 y 21 de junio de 2019, se mostró «abierta a abordar» las propuestas de nueva fiscalidad formuladas por otros países europeos bajo ciertas condiciones (Vilaseró, 2019). Más recientemente, la vi-

c) las maniobras que realiza el avión hasta llegar al punto de desembarque (TAXI IN); d) las maniobras del avión desde el punto de embarque hasta la cabecera de pista (TAXI OUT); e) despegue de pista; y f) la ascensión hasta alcanzar los 1.000 m de altura.

¹⁰ *Joint Statement on EU coordination for aviation pricing by the Ministers of Finance*. 7 de noviembre de 2019. <<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-911693.pdf>>.

¹¹ Francia ha duplicado la *taxe de solidarité sur les billets d'avion* (también conocida como la tasa Chirac) y destina parte de la recaudación al Fondo de Solidaridad para el Desarrollo (hasta 210 millones de euros) y, desde 2020, a la Agencia Francesa para la Financiación de las Infraestructuras de Transporte –AFITF– (hasta 230 millones de euros). Véase la *Notice explicative pour l'établissement de la taxe de solidarité sur les billets d'avion (TS)*, *Guichet fiscal unique des taxes aéroportuaires*. CERFA n.º 5196#06. <https://www.ecologique-solidaire.gouv.fr/sites/default/files/ts_notice_fr.pdf>.

cepresidenta cuarta y ministra para la transición ecológica y reto demográfico calificó las iniciativas planteadas como un «debate interesante» en la medida en que «quien viaja en avión es quien tiene más recursos o son billetes sufragados por la empresa», de tal modo que esta opción «puede ser razonable» –cita textual– (Europa Press, 2020).

Para ello, el Ministerio para la Transición Ecológica y Reto Demográfico está trabajando junto con el Ministerio de Hacienda (que no necesariamente tiene una posición coincidente al respecto) en el proceso de revisión de la fiscalidad medioambiental, tal como se detalla en el epígrafe 5.2 de este trabajo. La fiscalidad del sector aéreo, en cualquier caso, no es un debate nuevo en España. Cataluña tiene en vigor, desde julio de 2014, un impuesto sobre las emisiones de óxido de nitrógeno de la aviación comercial, con unos ingresos de 4,52 millones de euros en 2018 (Agencia Tributaria de Cataluña, 2019, p. 152). Dicho impuesto se modificó con efectos 1 de enero de 2017 para alinearlo con la normativa sobre ayudas de estado.

2. El sector aéreo en cifras

El número total de pasajeros transportados a nivel mundial en servicios regulares ascendió en 2018 a 4.300 millones (un incremento del 6,4 % respecto al año anterior), mientras que el número de vuelos fue de 37,8 millones (un incremento del 3,5 % respecto al año anterior) (OACI, 2019)¹².

Por lo que respecta a la Unión Europea¹³, en 2017 se transportaron 890 millones de pasajeros y se operaron 9,56 millones de vuelos, cerca del récord alcanzado en 2008. Se espera que el número de vuelos en 2040 sea de 13,6 millones, lo cual supone un incremento anual del 1,5 % y, en total, del 48 % (EASA, 2019, p. 15).

Las aerolíneas, por su parte, generaron en 2018 unos beneficios después de impuestos de 30.000 millones de dólares, con un margen operativo (EBIT) del 5,8 % (IATA, 2019a, p. 14). Dicho margen es superior para las compañías norteamericanas (9,1 %) y europeas (6,2 %), más discreto para las de Asia-Pacífico (4,5 %), Latinoamérica (2,7 %) y África (1,5 %), mientras que es negativo para las de Oriente Medio (-2,0 %)¹⁴. Por lo que se refiere a la rentabilidad por pasajero, la industria del transporte aéreo se caracteriza por grandes volúmenes y márgenes reducidos. Así, la media del beneficio por pasajero se sitúa en 6,85 dólares, destacando los 14,66 y 8,20 dólares de Norteamérica y Europa, respectivamente.

¹² En el presente enlace se pueden consultar estadísticas más detalladas: <https://www.icao.int/annual-report-2018/Documents/Annual.Report.2018_Air%20Transport%20Statistics.pdf>.

¹³ Estos datos incluyen la UE-28 (es decir, aún con Reino Unido) y a los estados miembros de la Asociación Europea de Libre Comercio (EFTA), esto es, Islandia, Liechtenstein (que no dispone de aeropuerto), Noruega y Suiza.

¹⁴ Para más información, véase Tiroual (2017).

Asimismo, las aerolíneas y sus consumidores generaron 136.000 millones de dólares en impuestos en 2019¹⁵ (IATA, 2019b, p. 2).

La aviación fue responsable en 2016 del 3,6 % del total de las emisiones de gases de efecto invernadero de la Unión Europea¹⁶ y del 13,4 % de las emisiones del transporte, convirtiéndose en la segunda fuente de emisiones por detrás del transporte por carretera. Dichas emisiones representan, a su vez, el 20 % de las emisiones producidas por la aviación a nivel global. En términos absolutos, se lanzaron a la atmósfera 171 millones de toneladas de dióxido de carbono, un 95 % más que en 1990. Como dato positivo, la eficiencia (queroseno por RPK) ha aumentado en un 24 % desde 2005 a 2014 y actualmente se registran incrementos anuales del 2,8 %. Sin embargo, esta mayor eficiencia no es suficiente para contrarrestar el incremento de las emisiones debido al aumento del número de vuelos, del tamaño de las aeronaves y de la distancia de los vuelos. Según los modelos matemáticos más recientes, se espera que las emisiones alcancen 198 millones de toneladas en 2040 (EASA, 2019, pp. 22-24).

Además de dióxido de carbono, la aviación emite a la atmósfera otras sustancias contaminantes como óxidos de nitrógeno (NO_x), monóxido de carbono, óxidos de sulfuro (SO_x) y partículas en suspensión (EASA, 2019, pp. 22-24). Asimismo, genera otras externalidades negativas como el ruido y congestión en las zonas cercanas a los aeropuertos.

3. Fiscalidad tradicional del sector aéreo

3.1. Consideraciones preliminares

La mayoría de las propuestas de creación de nuevos impuestos que gravan el sector aéreo parten de la premisa –cierta– de la baja carga fiscal que soportan los actores implicados y, en particular, las aerolíneas (Krenek y Schratzenstaller, 2016; Keen y Strand, 2006; Meijers, 2005). Esta subimposición se manifiesta a nivel de la imposición sobre el valor añadido y sobre los combustibles de aviación.

3.2. Impuesto sobre el valor añadido

Los servicios de transporte, como cualquier otro servicio prestado por un sujeto pasivo, están sujetos al impuesto sobre el valor añadido (IVA). La regla general es que el transporte se entiende localizado en el lugar en que se realice, en función de las distancias recorridas

¹⁵ Si bien dicho documento no detalla el método de cálculo de dicha magnitud ni los conceptos que la integran.

¹⁶ Dicho porcentaje se reduce al 2 % a nivel mundial, según datos de la OACI y de la IATA, <<https://www.iata.org/en/policy/environment/climate-change/>>.

(art. 48 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido –en adelante, la Sexta Directiva) y, además, puede tributar por el tipo reducido (punto 5 del anexo III de dicha directiva).

La Sexta Directiva, sin embargo, permite que el transporte de pasajeros¹⁷ esté exento en virtud una cláusula *standstill* que ha sido utilizada por todos los Estados miembros por lo que se refiere al transporte internacional¹⁸ por vía marítima y aérea (a diferencia del transporte terrestre) y que se regula en el artículo 371 (para estados que eran miembros de la [entonces] Comunidad el 1 de enero de 1978), en los artículos 375 a 390 (para estados cuya adhesión fue posterior a 1 de enero de 1978) y en los artículos 390a y 390b (para estados cuya adhesión fue posterior al 1 de enero de 2011). Además, el artículo 148 de la Sexta Directiva regula una exención plena para determinadas operaciones relacionadas con el transporte internacional de pasajeros y bienes por vía aérea (avituallamientos, reparaciones, entre otras).

Este régimen legal resulta una ventaja competitiva relevante para el transporte internacional aéreo y marítimo frente al transporte por carretera y, sobre todo, frente al ferroviario (en tanto que los trenes de alta velocidad ya compiten con el sector aéreo en trayectos de medio alcance¹⁹).

En España, la exención al transporte internacional de viajeros por vía aérea se recoge en el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Comisión Europea ha planteado en numerosas ocasiones la posibilidad de suprimir estas exenciones, en tanto que son contrarias a la amplia base imponible que debería tener el IVA (Comisión Europea, 2010b, p. 12; 2010c, pp. 31-37). Sin embargo, hasta la fecha no se ha presentado ninguna propuesta normativa que altere el actual *statu quo*²⁰.

La OACI (2000, p. 13), con respecto al IVA, establece que «la práctica habitual respecto a la venta o uso del transporte aéreo internacional es fijar un tipo impositivo cero [o exención plena] en lugar de establecer una exención del transporte internacional de pasajeros sobre dichos impuestos al consumo» y urge a las Partes Contratantes «a reducir al máximo posible y a eliminar en cuanto su situación económica lo permita cualquier tipo de impuesto sobre la venta o uso de transporte aéreo internacional, incluidos impuestos sobre ingresos brutos e impuestos que graven directamente a los pasajeros o a los transportistas».

¹⁷ Transporte de personas y transportes de bienes, tales como los equipajes y los vehículos automóviles, acompañados de viajeros, o la prestación de servicios ligados al transporte de personas, en la medida en que el transporte de estas personas esté exento.

¹⁸ El transporte aéreo interno está sujeto, en algunos países al tipo reducido y en otros al ordinario (Comisión Europea, 2019, pp. 26-27).

¹⁹ Por trayectos de medio alcance se entienden aquellos que no exceden de 750-850 km.

²⁰ Para más información sobre los efectos económicos del régimen actual de IVA para el transporte de pasajeros, véase Comisión Europea (2014).

Asimismo, la OACI plantea la eliminación de impuestos sobre los ingresos brutos derivados de la venta de billetes o del IVA sin base legal para hacerlo. El Convenio de Chicago, como veremos en detalle en el epígrafe siguiente, únicamente obliga a los estados contratantes a que establezcan una exención de los derechos de aduana sobre el combustible –entre otros elementos– que lleve una aeronave a bordo al llegar al territorio de un estado contratante.

La IATA (n.d.), que es una asociación empresarial, suscribe las resoluciones de la OACI y, además, «urge a todos los estados, incluidas sus subdivisiones políticas, a aplicar totalmente las resoluciones de la OACI asegurando que el transporte aéreo internacional está completamente exento y que los operadores aéreos internacionales pueden reclamar la devolución del IVA pagado (tipo cero)».

3.3. Imposición sobre el combustible de aviación

3.3.1. El Convenio de Chicago y normativa de desarrollo

A) Antecedentes

La aviación comercial tuvo su origen en Estados Unidos y fue allí donde surgió la primera exención al combustible de aviación. A partir de 1919, la mayoría de los estados crearon impuestos sobre los combustibles cuyos ingresos se afectaban a la construcción o mantenimiento de carreteras (Cooper, 1933, p. 17; Crawford, 1930, p. 8, citados por Meijers, 2005, pp. 6-7), a los que se opuso la industria aeronáutica. En primer lugar, por un motivo obvio: las aerolíneas no utilizan carreteras. En segundo lugar, porque el Tribunal Supremo consideró que los estados no podían establecer cargas al comercio interestatal, y hacer tributar los repostajes realizados en estados intermedios lo sería. A raíz de esto, muchos estados eximieron del pago de este impuesto a las aerolíneas.

La expansión internacional de la aviación²¹ llevó a que en el periodo de entreguerras se produjeran los primeros intentos de definir una política internacional coherente, que fructificaron en instrumentos como el Convenio de París sobre Navegación Aérea de 1919 o el Convenio Panamericano de Aviación Comercial, firmado en La Habana en 1928. Sin embargo, dichos instrumentos no trataron cuestiones fiscales y la primera mención a la exención sobre los combustibles de la aviación no apareció hasta que en 1939 se convocó en Londres una conferencia internacional que resultó en la firma, el 1 de marzo de dicho año, del Convenio relativo a la exención de derechos de aduana de los combustibles y lubrican-

²¹ Particularmente destacable fue la expansión de la Pan American Airways Corporation (Pan American), que firmó numerosos contratos de exclusividad con estados del Caribe, Centroamérica y Sudamérica y obtuvo una posición cuasimonopolística (Miller, 1979, p. 46, citado por Meijers, 2005, p. 9)

tes utilizados por la aviación, conocido como el Convenio de Londres. Dicho convenio fue firmado por unos 40 estados, pero nunca entró en vigor (Chrétien, 1954, p. 72), entre otros motivos, por las hostilidades prebélicas.

B) La Conferencia de Chicago sobre Aviación Civil de 1944 y la OACI

La Segunda Guerra Mundial supuso una expansión sin precedentes de la aviación, con grandes mejoras técnicas y un notable incremento de las aeronaves fabricadas y de las rutas internacionales operadas. A modo de ejemplo, antes de la guerra, cada país tenía como mucho dos vuelos transatlánticos por semana, mientras que el *Air Transport Command*²² estadounidense operó, él solo, 154 vuelos en una semana; del mismo modo, la producción británica de aeronaves pasó de 893 en el periodo 1935-1939 a 26.461, únicamente en el año 1944 (Miller, 1979, pp. 44 y 75, citado por Meijers, 2005, p. 12).

Precisamente a la luz de este desarrollo, el gobierno de Estados Unidos invitó en 1944 a delegados de 55 estados para diseñar el marco regulatorio de la aviación internacional. En dicha conferencia, que comenzó el 1 de noviembre de 1944, hubo dos visiones enfrentadas: por un lado, la británica, que planteaba una organización controlada por los estados y en la que las compañías de bandera estarían sujetas a regulación y control estatal; y, por otro, la americana, que defendía el principio del libre mercado. El convenio fue firmado el 7 de diciembre de 1944 y la solución de compromiso a la que se llegó fue que el tráfico aéreo entre dos estados requeriría la firma previa de un acuerdo de servicios aéreos (*air service agreement* o ASA) en el que se establecerían las rutas y condiciones del tráfico aéreo.

El convenio creó la OACI, que se convirtió en un organismo especializado de la ONU en 1947 y, desde entonces, vela por la administración de los principios establecidos en el convenio, incluidas las cuestiones fiscales. LA OACI promueve el desarrollo seguro y ordenado de la aviación civil internacional a través de la promulgación de normas y métodos recomendados (*Standards and Recommended Practices –SARP–*) para la aviación internacional.

El convenio aborda específicamente la fiscalidad del tráfico aéreo internacional en su artículo 24, refiriéndose a derechos de aduanas:

Artículo 24. Derechos de aduana

a) Las aeronaves en vuelo hacia, desde o a través del territorio de otro Estado contratante, serán admitidas temporalmente libres de derechos, con sujeción a las reglamentaciones de aduana de tal Estado. El combustible, aceites lubricantes, piezas de repuesto, equipo corriente y provisiones de a bordo que se lleven en

²² El *Air Transport Command* (ATC) fue una unidad del Ejército del Aire americano (*US Air Force*) creada en la Segunda Guerra Mundial como una unidad estratégica de transporte aéreo.

una aeronave de un Estado contratante cuando llegue al territorio de otro Estado contratante y que se encuentren aún a bordo cuando esta salga de dicho Estado, estarán exentos de derechos de aduana, derechos de inspección u otros derechos o impuestos similares, ya sean nacionales o locales. Esta exención no se aplicará a las cantidades u objetos descargados, salvo disposición en contrario de conformidad con las reglamentaciones de aduana del Estado, que pueden exigir que dichas cantidades u objetos queden bajo vigilancia aduanera.

[...].

Nótese que la exención respecto al combustible se refiere a derechos de aduana, derechos de inspección u otros derechos o impuestos similares (ello incluye a las accisas o impuestos especiales) y, además, dicho combustible debe encontrarse a bordo de la aeronave cuando esta llegue a un estado contratante y cuando salga de dicho estado. El articulado difiere del Convenio de Londres, que recogía la exención tanto para el combustible que estuviera a bordo como el que se repostara. Así, el artículo 2 de dicho convenio (Departamento de Estado, 1956, p. 30) establecía lo siguiente (en inglés):

Article 2

(1)(a) On arrival of an aircraft, the fuel and lubricants which are contained in the ordinary tanks of the aircraft shall not be liable to customs or other duties. No quantity, however, may be unloaded free of duties.

(b) On departure, fuel and lubricants intended for the refueling or lubrication of the aircraft shall be exempt from customs or other duties, or alternatively a refund of such duties if already levied shall be paid.

[...]

(3) The expression «customs and other duties» includes import duties, export duties, excise duties and internal duties of all kinds²³.

Por tanto, puede inferirse que la voluntad de los firmantes del Convenio de Chicago no era eximir del pago de impuestos al combustible que pudiera repostarse en determinado estado.

Sin embargo, ya en 1950, el Consejo de la OACI publicó el Documento 7145 (Meijers, 2005, p. 14) que contenía una resolución en la que, en línea con el Convenio de Londres, se establecía que tanto los combustibles y lubricantes que estuvieran a bordo de la aeronave al llegar a un Estado contratante como aquellos que se suministraran en dicho Esta-

²³ Dicha versión corresponde con el texto de un borrador circulado por el gobierno británico.

do, deberían hacerlo libre de impuestos o, alternativamente, permitir la devolución de los mismos (OACI, 2000, p. 8).

Dichas directrices se incluyeron de nuevo, en 1960, en el Documento 8632 de la OACI, posteriormente revisado en 1994 y en 2000. Dicho documento representa el consenso de la OACI pero no fue incluido en el convenio como anexo al mismo, tal como permite el artículo 54 l) del mismo. Ello hace pensar que dicho documento debería entenderse como un estándar internacional para el que no existe una obligación de estricto cumplimiento, esto es, un instrumento de *soft law* (Pache, 2019a).

Dicho consenso ha sido aplicado por los estados firmantes a través de los acuerdos bilaterales de servicios aéreos.

C) Los acuerdos bilaterales de servicios aéreos

El artículo 83 del Convenio de Chicago permite que los estados contratantes firmen acuerdos con otros estados, siempre que estos no sean incompatibles con las disposiciones del convenio. Se estima que se han firmado más de 2.000 tratados bilaterales (Woll, 2006)²⁴. Uno de los ASA más importantes, y que se convirtió en estándar, fue el Acuerdo de Bermuda, firmado entre Estados Unidos y Reino Unido el 11 de febrero de 1946. Su artículo 4 recogía la exención para combustible a bordo del mismo modo que el artículo 24 del Convenio de Chicago y, respecto al combustible repostado, establecía una cláusula de tratamiento no menos favorable:

Article 3

[...] (2) Fuel, lubricating oils and spare parts introduced into, or taken on board aircraft in, the territory of one Contracting Party by, or on behalf of, a designated air carrier of the other Contracting Party and intended solely for use by the aircraft of such carrier shall be accorded, with respect to customs duties, inspection fees or other charges imposed by the former Contracting Party, treatment not less favourable than that granted to national air carriers engaged in international air services or such carriers of the most favoured nation. [...]

El acuerdo no contenía, por tanto, una exención al combustible repostado, sino que la aerolínea visitante no sería tratada de manera menos favorable que las respectivas aerolíneas nacionales. Sin embargo, y teniendo en cuenta que la mayoría de los estados estadounidenses declaraban exento el combustible, esta previsión suponía una exención *de facto* al combustible de la aviación internacional (Meijers, 2005, p. 17).

Este artículo evolucionó y el ASA firmado en 1957 entre Estados Unidos y los Países Bajos ya recogía la exención, bajo condición de reciprocidad:

²⁴ Faber *et al.* (2018, p. 15) se refieren a la existencia de más de 5.000 ASA.

Article 7

[...] (d) Fuel, lubricating oils, other consumable technical supplies, spare parts, regular equipment, and stores taken on board aircraft of the aircraft of one of the contracting party in the territory of the other and used in international services shall be exempt on a basis of reciprocity from customs duties, taxes, inspection fees and other similar national duties, taxes or charges, even though such supplies be used or consumed by such aircraft on flights in that territory.

En 1992, Estados Unidos empezó a firmar un nuevo tipo de ASA, comúnmente llamado un tratado de cielos abiertos (*open skies treaty*), con un carácter mucho más liberalizador. Dicho tipo de acuerdo permite la libre determinación de capacidades sin intervención gubernamental, reduce las restricciones a las rutas, establece una designación múltiple de aerolíneas, elimina el sistema de doble aprobación gubernamental de tarifas, facilita la operación de vuelos chárter y promueve prácticas competitivas y justas. Sin embargo, no establece novedades en materia fiscal.

En 2002, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea determinó que ciertas previsiones de dichos tratados no respetaban el derecho comunitario en la medida en que, desde 1995, la Unión Europea era la única autoridad que podía firmar acuerdos comerciales (como dicho tratado). La cláusula fiscal del modelo del nuevo tratado difiere sustancialmente de las anteriores: la palabra exención desaparece y se sustituye por «nada impedirá la imposición de impuestos [...] al combustible suministrado a una aeronave que opera entre dos Estados miembros»²⁵.

En conclusión, y aunque el Convenio de Chicago no impide, *stricto sensu*, gravar el combustible suministrado a una aeronave una que vez que esta ha aterrizado en determinado estado, numerosos ASA sí que han incluido esta exención, sometida a condición de reciprocidad. En el marco de las relaciones entre Estados miembros de la Unión Europea, se hace necesario analizar brevemente la normativa armonizada sobre accisas y su relación con dichos acuerdos internacionales.

3.3.2. Unión Europea

La Directiva sobre la fiscalidad de la energía exige en su artículo 14.1 b) que los Estados miembros declaren exentos los productos energéticos suministrados para su utilización

²⁵ Model agreement between the European Community and [name of the third country] on certain aspects of air services. 20 February 2006. <https://ec.europa.eu/transport/sites/transport/files/modes/air/international_aviation/doc/draft_horizontal_agreement_en.pdf>. Así lo establece, por ejemplo, el artículo 10 del Acuerdo Euromediterráneo de Aviación entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y el Reino de Marruecos, por otra, rubricado el 14 de diciembre de 2005 en Marrakech. <[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:22006A1229\(04\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:22006A1229(04)&from=EN)>.

como carburante en la navegación aérea²⁶ distinta de la navegación aérea de recreo privada, pudiéndose limitar esta exención únicamente al queroseno (código NC 2710 19 21). El apartado c) recoge una exención idéntica para los combustibles suministrados para la navegación en aguas comunitarias, incluida la pesca.

La redacción de esta exención es similar a la que se contenía en el artículo 8.1 b) de la directiva precedente, la Directiva del Consejo 92/81/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de la estructura del impuesto especial sobre los hidrocarburos²⁷. Dicha exención obedecía a la voluntad de la Comisión de «estandarizar la exención del combustible suministrado en vuelos comerciales internacionales», ya que ello «daría un igual tratamiento a los vuelos intracomunitarios y reforzaría la naturaleza del mercado único» (Comisión Europea, 1990, p. 14).

El párrafo 2 del artículo 14 de la nueva directiva da un paso más y reconoce que los Estados miembros pueden limitar el ámbito de aplicación de dicha exención al transporte internacional e intracomunitario, esto es, gravar los vuelos domésticos. Asimismo, la directiva permite suprimir la exención para vuelos entre dos Estados miembros, siempre que estos hayan firmado un acuerdo bilateral. También permite, en dichos casos, aplicar un nivel de imposición inferior al nivel mínimo que establece la directiva (330 euros/1.000 litros). Hasta la fecha no existe ningún acuerdo en este sentido (Faber *et al.*, 2018, p. 11) ni ningún Estado miembro somete a imposición el queroseno de los vuelos domésticos (Comisión Europea, 2019b, p. 28).

Ello, por supuesto, no obsta a que pueda generarse un tratamiento desigual con operadores de terceros estados que hayan firmado un ASA con cláusula de exención (Pache, 2019a, p. 5)²⁸. Sin embargo, hay pocas aerolíneas no comunitarias que operen vuelos intracomunitarios (EasyJet Switzerland es una de las más relevantes) y únicamente dos operadores de cargo, Fedex y UPS (Faber *et al.*, 2018, p. 30).

3.4. Los sistemas de comercio de emisiones

Además de los instrumentos puramente fiscales, hay otros sistemas que permiten incidir en el coste de determinadas actividades y, por tanto, influir en su demanda. Las medidas no fiscales no son objeto de este trabajo, pero sí se apuntan para dar una visión global del fenómeno.

²⁶ Además del queroseno (conocido como *jet fuel*, *jet A-1* o *avtur*), también hay otros combustibles como la mezcla queroseno-gasolina (*jet B*), gasolina de aviación (*avgas*) y bioqueroseno.

²⁷ El párrafo 6 de dicho artículo imponía un mandato a la Comisión para emitir un informe sobre la situación de dichas exenciones para que el Consejo decidiera por unanimidad si convenía suprimir, modificar o ampliar dichas exenciones.

²⁸ Pache (2019b) teoriza sobre el mecanismo legal para conseguir una imposición sobre el queroseno a nivel comunitario, teniendo en cuenta todas las limitaciones que suponen los ASA firmados hasta la fecha.

Los sistemas de comercio de emisiones (*emission trade system* o ETS) son instrumentos de mercado diseñados para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y se basan en el principio de limitación y comercio (*cap and trade*). Los gobiernos o autoridades supranacionales establecen un límite máximo o tope sobre las emisiones totales de uno o más sectores de la economía, y dicho límite se va reduciendo a lo largo del tiempo. Las empresas deben contar con un permiso por cada tonelada de emisiones, permisos que se asignan o se subastan y que, además, pueden ser objeto de comercio.

La Unión Europea puso en marcha su régimen de comercio de derechos de emisión (*EU Emission Trading System* –EU ETS) en 2005²⁹. En la actualidad engloba a los 30 países del Espacio Económico Europeo (en adelante, EEE) más Reino Unido (hasta el final de 2020)³⁰ y cubre alrededor del 39 % de las emisiones de gases de efecto invernadero de la Unión Europea (Comisión Europea, 2019c, p. 7). Limita las emisiones de casi 11.000 centrales eléctricas e instalaciones de fabricación y, desde 2012, de algo más de 500 operadores de aeronaves que vuelan entre los aeropuertos del EEE, con las limitaciones que a continuación se verán.

La Directiva 2008/101/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, incluyó las actividades de aviación en el EU ETS, en principio para todos los vuelos con origen y destino en el EEE. Sin embargo, se decidió limitar el alcance a los vuelos intracomunitarios, de momento hasta 2021³¹ para no interferir con el desarrollo, por parte de la OACI, de un instrumento de mercado de carácter global para reducir las emisiones de CO₂, llamado CORSIA (*Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation*). El EU ETS tampoco aplica a los vuelos con origen y destino en las regiones ultraperiféricas de la Unión³², salvo que sean vuelos dentro de la misma región.

Los derechos de emisión de la aviación para el periodo 2013-2020 se fijaron en función de las emisiones históricas de la aviación en el periodo 2004-2006, representando 221,4 millones de toneladas de CO₂ por año, estableciéndose un límite del 95 % de dichas emisiones. Para el periodo 2012-2030 se establece una reducción del 2,2 % anual³³.

²⁹ Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad.

³⁰ Energy and climate from 1 January 2021. <<https://www.gov.uk/guidance/energy-and-climate-after-brexiteu-ets>>.

³¹ En un primer momento se amplió hasta 2016 a través de la llamada Decisión «*stop the clock*», Decisión n.º 377/2013/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de abril de 2014; posteriormente el Reglamento n.º 421/2014/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014; y finalmente por el Reglamento (UE) 2017/2392 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 2017, hasta 2021.

³² Departamentos franceses de ultramar (Guadalupe, Guayana Francesa, Martinica, Reunión y Mayotte); colectividad de ultramar francesa de San Martín, las islas Canarias y Azores y Madeira.

³³ El límite del total de derechos de emisión de la aviación para el periodo 2013-2020 se fijó inicialmente en 210.349.264 al año, ampliándose en 116.524 derechos al año tras la plena integración de Croacia en el sistema, a partir del 1 de enero de 2014.

Los derechos se distribuyen del siguiente modo: 1) el 82 % se asigna gratuitamente a los operadores aéreos; 2) el 15 % se subasta; y e) el 3 % se mantiene en una reserva especial para su posterior distribución a los operadores aéreos en rápido crecimiento y nuevos operadores en el mercado. Para algunos autores, la asignación gratuita de gran parte de los derechos junto con la sobreoferta de derechos de emisión de sectores con instalaciones fijas (que pueden utilizarse para compensar las emisiones de la aviación) supone que no haya un límite real de emisiones y que, por tanto, el EU ETS tenga un impacto mínimo en las emisiones de la aviación (Graichen, 2019, p. 3).

Aprobado en la 39.^a Asamblea General de la OACI en 2016, CORSIA es un instrumento de mercado cuyo objetivo es compensar el incremento anual en las emisiones de CO₂ producto de la aviación civil internacional que se den por encima de los niveles registrados en el año 2020, tomando en cuenta las especiales circunstancias de los Estados y sus capacidades respectivas. La compensación se consigue por la reducción de emisiones en un sector ajeno a la aviación a través de las «unidades de emisión», que se compran y venden en un mercado de carbono (Luongo, 2016, p. 6). El hecho de que las emisiones del año 2020 vayan a ser muy inferiores a lo previsto hará que se tenga que replantear este aspecto, probablemente en la 220.^a sesión del Consejo de la OACI que tendrá lugar entre los días 8 y 26 de junio³⁴.

CORSIA se ha estructurado en una fase piloto (2021-2023), una primera fase (2024-2026), de carácter voluntario³⁵ y una segunda fase (2027-2035), ya obligatoria.

4. Fiscalidad medioambiental del sector aéreo

4.1. Fundamentos económicos de la fiscalidad medioambiental

La protección del medio ambiente puede abordarse desde un punto de vista fiscal o regulatorio. Tradicionalmente, los gobiernos prefirieron establecer controles regulatorios, las llamadas medidas de planificación y control (*command and control measures*): ello era así porque se percibía que ofrecía una mejor protección que las medidas fiscales en tanto que los objetivos medioambientales estaban claramente especificados en términos físicos que no podían superarse y, además, permitía ocultar los costes y su distribución, lo cual a su vez evitaba complejos debates sobre equidad (Fujiwara *et al.*, p. 3). A partir de los años 90, sin embargo, se inició una tendencia hacia la imposición de medidas fiscales. Más recientemente se han sumado los sistemas de comercio de permisos de emisiones.

³⁴ Tal como lo plantea la Comisión Europea en la propuesta de Decisión del Consejo que modifica la Decisión del Consejo (UE) 2016/915, documento COM(2020) 219 final, de 19 de mayo, <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2020/EN/COM-2020-219-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>>.

³⁵ Al 31 de diciembre de 2018, 77 Estados, que representan el 76,62 % de la actividad de aviación internacional, habían expresado su intención de participar voluntariamente en el CORSIA desde su inicio (OACI, 2019).

La teoría económica clásica defiende que el establecimiento de impuestos medioambientales, del mismo modo que los llamados impuestos sobre el pecado (tabaco, alcohol, juego, por ejemplo) se basa en la existencia de externalidades negativas derivadas de un determinado producto o actividad económica y que no han sido incorporadas en el coste de los bienes producidos o servicios prestados. Las externalidades implican que la producción esté por encima de la cantidad óptima, en tanto que los precios y demanda están distorsionados, dando lugar a una degradación medioambiental por encima del óptimo social (Fujiwara *et al.*, 2006, p. 3).

La principal ventaja de los impuestos medioambientales es que consiguen una eficacia estática, ya que se reduce al mínimo el coste de la gestión ambiental por parte de la Administración (más sencillo que el enfoque regulatorio), y dinámica, ya que los operadores tienen un incentivo para reducir sus emisiones y reducir así su factura fiscal (Agencia Europea de Medio Ambiente, 2016, p. 15), a pesar de que esto es más difícil en sectores, como la aviación, en los que las mejoras en la eficiencia energética revisten una elevada complejidad técnica.

Por otro lado, la imposición medioambiental se ha justificado tradicionalmente por la llamada teoría del doble dividendo: por un lado, se produce una mejora en el medio ambiente y, por otro, los ingresos de estos impuestos (ingresos que no existen en el caso del enfoque regulatorio) pueden utilizarse para reducir la imposición sobre el trabajo y el capital, lo que en última instancia redundaría en un mayor empleo. Algunos autores sostienen que la teoría del doble dividendo nunca ha sido probada (Fujiwara *et al.*, 2006, p. 6) o que, cuanto menos, es controvertida (Rodríguez Méndez, 2005, p. 37).

4.2. Consideraciones generales sobre el diseño de impuestos a la aviación

El establecimiento de impuestos a la aviación de manera unilateral por los diferentes estados resulta, tal como demuestran los hechos, en una baja tributación.

En primer lugar, debido a la existencia de externalidades transfronterizas (la gran parte de las emisiones son debidas al tráfico aéreo internacional). Además, la acción unilateral de determinados estados reduce la presión de otros estados para implementar medidas similares, ya que pueden operar como *free-riders*, como podría ocurrir con los paraísos fiscales en el ámbito de la fiscalidad del capital (Auerswald *et al.*, 2011, pp. 12-13; Farid *et al.*, 2016, p. 26). Los estados caen, además, en el dilema del prisionero: unos mayores impuestos implicarían menor contaminación, pero tienen otros incentivos para no implementarlos, como alcanzar una mayor cuota en el mercado internacional y, por tanto, favorecer a las aerolíneas nacionales; o el miedo a perder turistas (Keen y Strand, 2006, p. 29). Y ello, a su vez, produce una competencia entre estados, no tanto para bajar impuestos (*race to the bottom*), porque no es necesario, sino para continuar con impuestos bajos o abolirlos (*stucked to the bottom*).

En segundo lugar, la potencial movilidad de los sujetos pasivos (pasajeros) y de las bases imponibles (combustible) también supone una amenaza de competencia fiscal que implica, a su vez, una reducción de los tipos impositivos por debajo del límite óptimo. Así, para rutas con una escala, es posible que las aerolíneas alteren la estructura de los trayectos y de los *hub* en respuesta a tratamientos fiscales diferenciados entre países e incluso entre aeropuertos. En el caso de impuestos al combustible, el repostaje podría derivarse a jurisdicciones con menor carga fiscal, aunque ello puede suponer, a su vez, un mayor coste derivado de la mayor carga de la aeronave (Keen y Strand, 2006, p. 29). Asimismo, los pasajeros pueden elegir desplazarse a aeropuertos cercanos en otros países, como ocurrió en el caso de los Países Bajos, si bien este factor tiene una incidencia limitada (pensemos –por ejemplo– en España, donde no habría alternativa factible).

Lo anteriormente expuesto sugiere que la creación de nuevos impuestos a la aviación debería hacerse de manera coordinada a nivel internacional. La posición de la OACI, como organismo internacional, y de la IATA, como organización empresarial, sobre la fiscalidad de la aviación internacional hace difícil pensar en una solución global, pero sí que podrían arbitrarse medidas de carácter regional, especialmente en el seno de la Unión Europea. Dichos impuestos podrían ser figuras armonizadas o bien podría tratarse de un impuesto de carácter comunitario (que, además, pero no necesariamente, podría constituir un recurso propio de la Unión). Dicha propuesta, aun siendo la más apropiada para algunos autores (Krenek y Schratzenstaller, 2016, p. 9), plantea problemas políticos, como el aumento euroescepticismo (Krenek y Schratzenstaller, 2019, p. 177). En el epígrafe 5 se esbozan los fundamentos y posibles líneas maestras de dicha armonización.

4.3. Tipología de impuestos

4.3.1. Clasificaciones

Los impuestos sobre la aviación, tanto los existentes como los propuestos, pueden clasificarse atendiendo a distintos criterios: naturaleza jurídica, base imponible o efectividad medioambiental, entre otros. El presente trabajo abordará únicamente los impuestos ambientales (y no todos) y queda fuera de su ámbito, por tanto, el análisis del IVA.

La definición legal de impuesto ambiental se contiene en el artículo 2 del Reglamento (UE) n.º 691/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de julio de 2011, relativo a las cuentas económicas europeas medioambientales, que los define como aquellos cuya «base imponible» es una unidad física (o una unidad física similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico sobre el medio ambiente y que se identifique como un impuesto en el Sistema Europeo de Cuentas (SEC 95). La definición pone énfasis en la base imponible, que son elementos que tienen un impacto negativo en el medio ambiente.

Eurostat aprobó en 1997, junto con la Comisión Europea (DG ENV, DG TAXUD), la OCDE y la Agencia Internacional de la Energía, una lista detallada de impuestos medioambientales basada en la base imponible, diferenciando entre impuestos sobre: 1) la energía (incluye el combustible para transporte y las emisiones de gases de efecto invernadero); 2) el transporte (incluye los impuestos sobre vuelos y billetes); 3) la contaminación (incluye impuestos sobre la emisión de NO_x, SO_x y otras emisiones); y 4) el uso de los recursos (Eurostat, 2013).

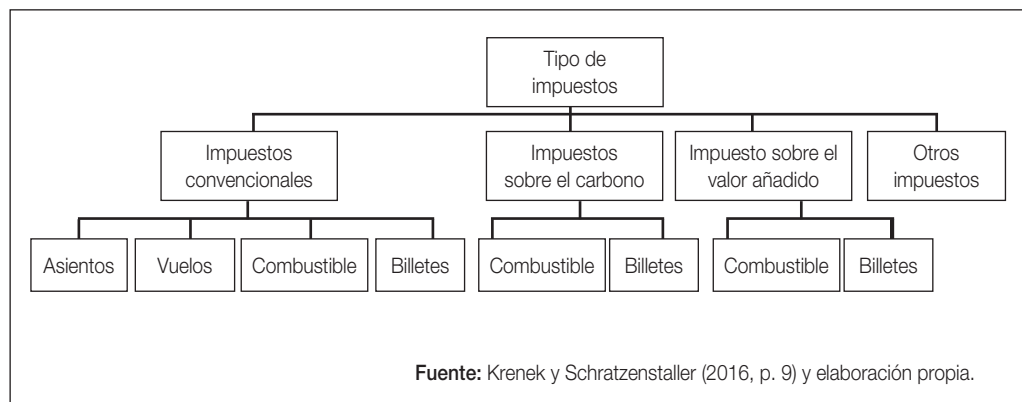
Los impuestos medioambientales también se pueden clasificar de acuerdo con la efectividad, diferenciando entre: 1) tasas de coberturas de costes (cubren costes de los servicios ambientales, como el tratamiento de aguas); 2) impuestos incentivo (creados para cambiar el comportamiento de productores y consumidores); y finalmente, 3) impuestos ambientales de finalidad fiscal (creados principalmente para recaudar). En un entorno de preocupación sobre el cambio climático y sus efectos adversos, una clasificación como esta tiene mucho más sentido.

El criterio de la base imponible es más objetivo y amplio, ya que se refiere a impuestos que gravan actividades contaminantes, independientemente de la voluntad del legislador de reducirlas (OCDE, 2010, p. 33). El legislador, por su parte, muchas veces justifica la creación de nuevas figuras impositivas en la protección del medio ambiente, mientras que la estructura del impuesto está dirigida principalmente a incrementar la recaudación y no a incidir en el comportamiento de los operadores (por ejemplo, porque la demanda es inelástica o porque no hay alternativa menos contaminante). Por ejemplo, el *Air passenger duty* de Reino Unido nació con una inequívoca voluntad recaudatoria (Seely, 2019)³⁶.

Desde un punto de vista jurídico podemos hablar de IVA e impuestos especiales. El primero es un impuesto de carácter general que se caracteriza por percibirse en cada fase del proceso de producción y distribución, lo cual permite al sujeto pasivo deducirse los importes abonados en las etapas anteriores del proceso y la carga final recae sobre el consumidor; mientras que el segundo grava un consumo específico y no puede ser objeto de deducción (aunque habitualmente se articulan con un régimen suspensivo según el cual el impuesto no se exige en el momento de la realización del hecho imponible sino en el momento en que se produce la puesta a consumo). Dichos impuestos especiales pueden articularse a través de un gravamen específico, *ad valorem* o mixto.

Finalmente, ya en el ámbito de los impuestos a la aviación, Krenek y Schratzenstaller (2016) proponen una clasificación híbrida que, además del IVA, incluye impuestos específicos convencionales (que encajan más bien en la categoría de impuestos sobre el transporte) e impuestos que tienen en cuenta las emisiones causadas por la aviación (más similares a impuestos sobre la energía, en la medida en que tienen en cuenta el carbono emitido).

³⁶ El Canciller de la Hacienda Pública (*Chancellor of the Exchequer*) manifestó en el debate sobre el presupuesto de noviembre de 1993 que «necesitaba aumentar los ingresos, haciéndolo de la forma que menos dañase a la economía».



En los apartados siguientes se detalla la tipología de impuestos a la aviación en atención a esta última clasificación.

4.3.2. Impuestos específicos convencionales

El impuesto específico más común es el **impuesto sobre los billetes (o sobre los pasajeros)**, instaurado por países como Francia, Reino Unido, Austria o Alemania, entre otros. Dicho impuesto grava los billetes con origen en determinado país, estableciendo tipos impositivos diferenciados según la distancia (corto/medio/largo alcance) o la clase (turista/preferente).

Aun siendo los más comunes, tienen una efectividad ambiental reducida: siendo cierto que se reducen las emisiones indirectamente (a través del impacto en la demanda)³⁷, el impuesto únicamente cubre una parte de los costes externos y no tiene en cuenta las emisiones producidas, de manera que no induce a las aerolíneas a reducir el uso de combustible, a introducir combustibles híbridos o a maximizar la carga del avión. La diferenciación entre clase turista y preferente incrementa ligeramente la eficiencia medioambiental, ya que los asientos en preferente, en tanto que ocupan más espacio, contaminan más en términos relativos.

Los **impuestos sobre asientos** gravan los asientos que ofrece cada aerolínea por vuelo, independientemente de que sean ocupados, mientras que los **impuestos sobre vuelos** gravan cada vuelo sin tener tampoco en cuenta la ocupación de este. En principio, esta configuración supone un incentivo –aunque discreto– para aumentar la ocupación de vuelos y, en conjunto, reducir el número de estos y, por tanto, reducir las emisiones.

³⁷ La Comisión Europea (2005, p. 27), asumiendo una inelasticidad de la demanda de 1,1, 0,8 y 0,6, previó una reducción de la demanda del 10%/7%/5% para vuelos comunitarios y del 15%/11%/8% para vuelos con destino fuera de la Unión Europea.

En todos los supuestos anteriores, el sujeto pasivo (bien como contribuyente o sustituto del contribuyente) suele ser la aerolínea, ya que facilita la gestión del impuesto, y el impuesto suele repercutirse al pasajero jurídicamente, para el caso del impuesto a los billetes y económicamente, para el resto de impuestos.

Por su parte, los **impuestos sobre el combustible** imponen un gravamen fijo por litro de combustible sin tener en cuenta las emisiones totales (los vuelos de corto y largo alcance son más contaminantes que los de medio alcance). Dicho impuesto reduce las emisiones a causa de la reducción de la demanda e incentiva a las aerolíneas a mejorar la eficiencia energética de las aeronaves (Comisión Europea, 2005, p. 25). Asimismo, incentiva a las aerolíneas a maximizar la carga para minimizar el coste por pasajero. Este impuesto plantea problemas de evasión en la medida en que las aeronaves pueden repostar en otros estados, aunque ello a veces también supone un mayor coste debido al propio peso del combustible. En este tipo de impuesto, el sujeto pasivo son las refinerías (o importadores), los distribuidores o las aerolíneas (Keen *et al.*, 2013, p. 734).

4.3.3. Impuestos sobre el carbono

Los impuestos sobre el carbono son los más eficientes desde el punto de vista medioambiental, ya que incentivan al uso de combustibles bajos en carbono (a diferencia del impuesto sobre el combustible, que lo grava independientemente de su composición). Asimismo, suponen un incentivo para aumentar la eficiencia de las aeronaves, y reducen la demanda, particularmente para vuelos de corto y largo alcance, que son los más contaminantes.

Pueden gravar tanto los billetes (en función de las emisiones previstas por vuelo y pasajero) como el combustible (según las emisiones por litro de combustible). Esta última modalidad, además, incentiva a las aerolíneas para maximizar la carga y reducir el uso de combustible.

Este tipo de impuesto, a pesar de ser el más eficiente en términos ambientales, es el menos implementado en la Unión Europea, entre otros motivos por los mayores costes de gestión.

4.3.4. Otros impuestos

La clasificación de Krenek y Schratzenstaller no incluye la última categoría de «otros impuestos», necesaria para completar la exposición de todos los tipos de impuestos ambientales que pueden gravar el sector aéreo. El derecho comparado tiene ejemplos de impuestos sobre el ruido, sobre contaminantes (óxido de nitrógeno, partículas en suspensión) o sobre la congestión en las zonas cercanas a los aeropuertos. Muchas de estas figuras ni siquiera pueden calificarse como impuestos, sino más bien tasas gestionadas por los mismos aeropuertos, y destinadas a un fin concreto. Aparte están las tasas o prestaciones patrimoniales públicas que los aeropuertos cargan a las aerolíneas como contraprestación a los servicios que les prestan (AENA, 2020).

5. Hacia un impuesto comunitario sobre los billetes de avión

5.1. Breve análisis de derecho comparado y tendencias

En la actualidad hay cinco Estados miembros de la Unión Europea que tienen algún tipo de impuesto sobre los billetes: Austria, Alemania, Francia, Italia y Suecia (Comisión Europea, 2019b) y, en el pasado, cuatro estados más también lo tuvieron, pero lo derogaron: Dinamarca, Irlanda, Malta y Países Bajos. Se trata de impuestos fijos sobre los billetes con dos variables: distancia del vuelo (corto, medio y largo alcance) y clase (turista, preferente), que oscilan desde los 3,50 euros de Austria (corto alcance, turista) hasta los 41,99 euros de Alemania (largo alcance).

Aunque ya no es miembro de la Unión Europea, cabe destacar el *Air passenger duty* de Reino Unido. Aun siendo el *hub* aeroportuario más importante de Europa (el aeropuerto de Heathrow recibió casi 81 millones de pasajeros en 2019) (Heathrow Airport, 2020), dicho país cuenta con una de las tasas más elevadas del mundo: el impuesto oscila entre las 13 libras (vuelos de menos de 2.000 millas³⁸, turista) y las 172 libras (vuelos de más de 2.000 millas, preferente). La recaudación del impuesto ascendió a 3.641 millones de libras en el periodo abril 2019-marzo 2020, aunque los ingresos de marzo de 2020 fueron significativamente menores debido a la crisis de la COVID-19 (HM Revenue and Customs, 2020).

Fuera del ámbito europeo, países como Estados Unidos, Brasil o Australia cuentan con similares impuestos a los billetes.

El caso del impuesto sobre los billetes de Países Bajos, únicamente en vigor desde el 1 de julio de 2008 al 1 de julio de 2009, es también significativo. Los estudios preliminares del impuesto preveían una caída de pasajeros entre el 8 % y el 10 % en el aeropuerto de Amsterdam-Schiphol, descenso que se incrementó como resultado de la crisis económica. A ello se sumó la tendencia en las regiones orientales y meridionales a utilizar aeropuertos de Alemania (Weeze) y Bélgica (Charleroi), respectivamente, donde –además– compañías de bajo coste, como Ryanair, tenían importantes bases. En total, se estima que un millón de pasajeros neerlandeses optó por utilizar los aeropuertos de Alemania y Bélgica durante el periodo en que estuvo en vigor el impuesto (Gordijn y Kolkman, 2011).

Tal vez por este fiasco, y por su tradición ecológica³⁹, los Países Bajos son en la actualidad unos firmes defensores de la creación de impuesto comunitario sobre la aviación y, en su defecto, de un impuesto doméstico cuya entrada en vigor está prevista para el año 2021. El Ministerio de Finanzas neerlandés convocó una conferencia internacional en junio

³⁸ La distancia es la existente entre Londres y la capital del país de destino.

³⁹ Dicha pretendida tradición ecológica no es tan evidente para algunos autores. Véanse Chagnon (2016) y Van Rooij (2017).

de 2019 en La Haya que reunió a participantes de 31 países, de la Comisión Europea, del Fondo Monetario Internacional y de la OCDE para compartir experiencias y explorar las bases comunes para aumentar la fiscalidad del sector aéreo, centrándose en los impuestos a los billetes y al queroseno.

Dicha conferencia fructificó en la breve comunicación conjunta de nueve Estados miembros «EU coordination for aviation pricing»⁴⁰, publicada el 7 de noviembre de 2019, en la que se solicita a la Comisión Europea que abra un debate sobre la fiscalidad del sector aéreo, tomando en consideración los sistemas nacionales, la competitividad de los sectores afectados y la posición geográfica y el desarrollo de la infraestructura de transporte de los Estados miembros.

Hasta la fecha, la Comisión Europea no se ha pronunciado expresamente, sobre esta petición, pero sí que es cierto que ha publicado algún documento al respecto (Comisión Europea, 2019b) y analizó el tema en profundidad en la segunda mitad de los 2000 con ocasión del debate sobre el incremento de la financiación al desarrollo (Comisión Europea, 2005). Por otra parte, la Comisión financia, en el marco del Programa Horizon 2020, el proyecto FAIRTAX⁴¹, centrado en la elaboración de recomendaciones sobre fiscalidad justa y sostenible, y que ha abordado esta materia.

La imposición del queroseno, actualmente exento de acuerdo con la Directiva sobre la fiscalidad de la energía, es otra de las alternativas (no necesariamente excluyente, como se defiende en este trabajo) a la creación de un impuesto comunitario a los billetes, y también está siendo objeto de debate político y doctrinal (Pache, 2019a, 2019b) y de estudio por parte de la Comisión (Comisión Europea, 2019a).

5.2. Propuesta de un impuesto español sobre los billetes

A diferencia de otras iniciativas en el ámbito de la fiscalidad comunitaria, donde España tiene tradicionalmente un papel proactivo (impuesto sobre transacciones financieras, impuesto sobre determinados servicios digitales, intercambio automático de información sobre cuentas financieras, lucha contra el fraude), la imposición sobre los billetes aéreos ha generado tradicionalmente suspicacias, debido –tal como se ha mencionado en el epígrafe 1– a la situación periférica del país, al fenómeno insular y, sobre todo, a la importancia estratégica del turismo en la economía.

La Dirección General de Tributos inició el pasado 28 de febrero de 2020 un procedimiento de consulta previa⁴² sobre la creación de nuevo impuesto sobre el sector aéreo (Mi-

⁴⁰ Véase la nota al pie 9.

⁴¹ <<https://www.umu.se/en/fairtax/>>.

⁴² Regulado en los artículos 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

nisterio de Hacienda, 2020). El documento hace notar 1) la baja recaudación en España de los impuestos medioambientales (1,83 % del PIB frente a una media de la Unión Europea del 2,40 %) y de los impuestos sobre el transporte (0,2 % del PIB frente a una media de la Unión Europea del 0,5 %); 2) el aumento previsto de las emisiones de la aviación internacional (de un 300 % en 2050 respecto de los niveles de 2010, poniendo en peligro el cumplimiento de los objetivos establecidos en el Acuerdo de París); y 3) el compromiso del Gobierno de España para alcanzar el objetivo de la neutralidad climática a más tardar en el año 2050. Todo ello hace necesario, según el Ministerio de Hacienda, la creación de un nuevo impuesto que grave el sector aéreo.

El documento de consulta no especifica ni el tipo de impuesto que se pretende crear ni su estructura, pero excluye gravar el queroseno (entre otros motivos, y con los matices realzados en este trabajo, porque lo impide tanto la Directiva sobre la fiscalidad de la energía como el Convenio de Chicago). Por todo ello, parece que el gobierno podría inclinarse por crear un impuesto sobre los billetes aéreos como ya han hecho otros países europeos. Sin embargo, desde el inicio de la actual crisis sanitaria, no ha habido ningún pronunciamiento sobre este impuesto, a diferencia de otras figuras impositivas propuestas, como el impuesto sobre determinados servicios digitales o el aumento de la fiscalidad de las personas físicas.

Sí que se sabe, como se preveía, que los vuelos a las islas estarán exentos: la ministra de Hacienda confirmó al presidente de las islas Canarias que la voluntad inequívoca del Gobierno era excluir de la aplicación del impuesto a dichas islas (EFE, 2020b) y parece que también a las Baleares (Diario de Ibiza, 2020). Otras fuentes han manifestado que el impuesto, inspirado en el referente francés, será progresivo e irá aumentando en función de la distancia del vuelo, pudiendo alcanzar hasta los 18 euros por trayecto (elconfidencial-digital.com, 2020). También es previsible, como en otros países, que se declaren exentos los vuelos en conexión⁴³.

En el plano académico, Rodríguez Mejías (2020) propone la creación de un impuesto a los billetes para vuelos de corta distancia, para situarlo en igualdad de condiciones con otros medios de transporte, como el tren, que soporta el impuesto a la electricidad y el IVA (también para trayectos internacionales, a diferencia del avión). El impuesto se aplicaría a rutas de menos de 850 km y para las que la alternativa de transporte dure menos de 5,5 veces la

Documento de consulta disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/consulta_publica_aviacion2.pdf>.

⁴³ Por ejemplo, Reino Unido establece las siguientes exenciones: niños menores de dos años, pasajeros realizando determinadas tareas en vuelo, pasajeros transportados por obligación legal, pasajeros en tránsito y en conexión, vuelos de emergencia o de servicio público, vuelos de placer de corta duración (menos de 60 minutos con origen y destino en el mismo aeropuerto) y vuelos con origen en la región escocesa de Tierras Altas e Islas (*Highlands and Islands*), vuelos con circunstancias ajenas al control de la aerolínea (mala meteorología o fallos mecánicos) y vuelos de la OTAN. Véase <<https://www.gov.uk/guidance/exemptions-from-air-passenger-duty>>.

duración del vuelo. Aplicaría a la mayoría de destinos domésticos peninsulares y a alguno internacional, como la ruta Barcelona-París (no así a la ruta Madrid-Lisboa, cuya alternativa ferroviaria dura un poco más de 9 horas)⁴⁴. Un incremento del precio de los billetes en un 10 % implicaría una reducción en la misma cuantía de la demanda, si bien también conllevaría consecuencias negativas en términos de empleo, competitividad de determinadas aerolíneas de menor tamaño y viabilidad de aeropuertos pequeños.

Por su parte, el Ayuntamiento de Barcelona propuso en enero de 2020 la supresión del puente aéreo entre Barcelona y Madrid sobre la base de que existe una alternativa ferroviaria de alta velocidad. Esta propuesta plantea problemas jurídicos (las rutas aéreas internas están liberalizadas) y de tipo práctico (el puente aéreo sigue siendo más rápido que el tren y sirve para enlazar vuelos internacionales). Por otro lado, aerolíneas como Iberia no se oponen a una reducción de la oferta en rutas en las que el AVE tiene una cuota de mercado muy elevada (Triguero, 2019).

Esta iniciativa, criticada ampliamente, va en línea con la tendencia internacional de promover el tren frente al avión y del *flygskam* (vergüenza de volar) (García, 2019). A modo de ejemplo, la aerolínea KLM ha suprimido desde el 29 de marzo de 2020 alguno de sus vuelos diarios entre Ámsterdam-Schiphol y Bruselas (KLM, 2019) y el gobierno francés ha exigido a Air France, a cambio de un paquete de ayuda de 7.000 millones de euros, dejar de operar rutas de corto alcance para las que haya una alternativa de tren de menos de dos horas y media (Le Figaro, 2020). Por otro lado, se prevé que el mercado del tren de alta velocidad experimente aumentos del 10 % anuales (Morgan, 2020) y la oferta de trenes nocturnos parece que está repuntando, tras años de cierres de rutas (Rutherford, 2020; Harris, 2020). Finalmente, la Comisión Europea (2020b, 2020c) ha propuesto que 2021 sea el año del ferrocarril.

Finalmente, y aunque gravan externalidades diferentes, también debería valorarse la integración de este impuesto con otros gravámenes sobre el sector, como el impuesto catalán sobre las emisiones de óxido de nitrógeno de la aviación comercial.

5.3. Necesidad de una acción coordinada y base legal

El establecimiento de un impuesto sobre los billetes de avión a nivel comunitario presentaría numerosas ventajas, más teniendo en cuenta que la externalidad que pretende corregir es de carácter transfronterizo. Tal como manifestó el gobierno neerlandés (Ministerio de Finanzas, 2019), un enfoque coordinado a nivel comunitario incrementaría la efectividad de un impuesto a la aviación y minimizaría los efectos colaterales (por ejemplo, desplazamiento de viajeros a aeropuertos limítrofes), así como las diferencias entre Estados miembros. Asimismo, la legitimidad del impuesto aumentaría si se aplica a diferentes contribuyentes

⁴⁴ <https://www.renfe.com/viajeros/viajes_internacionales/lusitania.html>.

internacionales (y, por otro lado, se hace recaer el peso de la decisión sobre «Bruselas»). Por otro lado, una acción no coordinada entre los Estados miembros podría fragmentar el mercado único y distorsionar la competencia.

No se puede obviar que una acción a nivel internacional sería deseable, pero la posición de la OACI, la presión de la industria (IATA, fabricantes, aeropuertos) y, en menor medida, la asignación de grandes recursos por parte de la OCDE a otros proyectos como BEPS, hace poco realista obtener un cierto grado de armonización a nivel internacional en el corto plazo.

La base legal que permitiría la creación de un impuesto comunitario sobre los billetes de avión, con independencia del destino que se dé a la recaudación de este⁴⁵, es la política comunitaria en materia de medio ambiente. El artículo 191.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece que:

[...] la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente contribuirá a alcanzar [...] la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente [...] y el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente y en particular a luchar contra el cambio climático.

A tal fin, el artículo 192.2 del TFUE encomienda al Consejo adoptar, mediante el procedimiento legislativo especial (unanimidad)⁴⁶, disposiciones de carácter esencialmente fiscal para la realización de los objetivos fijados en el artículo 191 del tratado.

Adicionalmente, también podría plantearse el recurso al artículo 113 del TFUE, sobre la base de que algunos Estados miembros ya tienen un impuesto sobre los billetes y que la armonización en esta materia podría justificarse en su necesidad para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones de la competencia (Schratzenstaller y Krenek, 2019, p. 28).

En cualquier caso, la experiencia empírica demuestra que la regla de la unanimidad en materia fiscal es un obstáculo a la armonización. Alternativamente podría recurrirse al mecanismo de cooperación reforzada, introducido por el Tratado de Ámsterdam y recogido en

⁴⁵ Recurso propio de la Unión Europea, una fuente comunitaria de financiación para el desarrollo, adscripción a un gasto concreto –mitigar el cambio climático– o al presupuesto general de cada estado.

⁴⁶ La Comisión también ha manifestado que propondrá el uso de las disposiciones de los Tratados que permiten al Parlamento Europeo y al Consejo adoptar propuestas en el área de la fiscalidad medioambiental a través del procedimiento legislativo ordinario, que requiere mayoría cualificada de voto pero no unanimidad (Comisión Europea, 2019a, p. 5). En este sentido, véase también Comisión Europea (2019d), que aboga por la activación de las cláusulas *passerelle* que permiten que materias sujetas a la regla de unanimidad pasen a regirse por la regla de mayoría cualificada. El artículo 192(2) del TFUE contiene una cláusula *passerelle* específica.

el artículo 20 del TUE y desarrollado en los artículos 326 a 334 del TFUE, aunque tampoco asegura el éxito. Dicho instrumento requiere la participación de al menos nueve Estados miembros y deben cumplirse determinados requisitos: únicamente puede referirse a competencias no exclusivas de la Unión; debe respetar sus principios y el marco institucional; no se puede perjudicar el mercado interior ni la cohesión económica, social y territorial ni constituir un obstáculo para los intercambios entre los Estados miembros y; por último, tampoco puede producir distorsiones de la competencia entre los Estados cooperantes.

Hasta la fecha, la única cooperación reforzada autorizada⁴⁷ en materia fiscal ha sido la relativa al posible impuesto sobre las transacciones financieras, basado en el artículo 113 del TFUE. La Comisión presentó la propuesta de Directiva en 2013 (Comisión Europea, 2013) y aún se encuentra bajo discusión, especialmente después de que Francia y Alemania relanzaran la propuesta en enero de 2019⁴⁸. Como curiosidad, el comunicado conjunto sobre la creación de nuevas figuras impositivas ha sido emitido por nueve Estados miembros.

6. ¿Y hacia un impuesto comunitario sobre el queroseno?

Los impuestos sobre los billetes pueden resultar útiles para desincentivar los vuelos cortos que tienen una alternativa menos contaminante (tren de alta velocidad, principalmente): un vuelo corto consume menos combustible y, por tanto, un impuesto especial tendría un impacto más reducido en la demanda y en el precio.

Por otro lado, y tal y como se ha expuesto en el epígrafe 4.3.2, los impuestos sobre los billetes únicamente cubren una parte de las externalidades negativas y prescinden de las emisiones producidas, con lo que no suponen un incentivo real para aerolíneas (y fabricantes) para aumentar la eficiencia de las aeronaves, sino que se erigen como un instrumento meramente recaudatorio que indirectamente –eso sí– reduce las emisiones debido a que la demanda se ve afectada de modo negativo.

Por ello, el establecimiento de un impuesto sobre los billetes se ha planteado como un primer paso que debería coexistir, en un futuro, con una imposición basada en el carbono.

La imposición sobre el queroseno existe en otros países de la OCDE como Canadá, Estados Unidos, Australia, Japón o en *hubs* aeroportuarios relevantes como Hong Kong (71,5 millones de pasajeros en 2019), con tipos impositivos que oscilan entre los 0,02 euros por litro en Australia a los 0,70 euros por litro en Hong Kong (Comisión Europea, 2019b, p. 29).

⁴⁷ Establecida por la Decisión del Consejo 2013/52/UE, de 22 de enero de 2013, por la que se autoriza una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras.

⁴⁸ Véase *State of play of the financial transaction tax*. Documento 10097/19 del Consejo de 7 de junio. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_10097_2019_INIT&from=EN>.

Como se ha expuesto en el epígrafe 3.3.2, la Directiva sobre la fiscalidad de la energía faculta –sin más– para someter a imposición el queroseno de los vuelos domésticos y permite renunciar a la aplicación de la exención para transporte internacional e intracomunitario o establecer un tipo impositivo menor al mínimo, siempre que medie un acuerdo bilateral entre Estados. El Convenio de Chicago tampoco se opone a ello, aunque las resoluciones –no vinculantes– de la OACI establezcan lo contrario.

El problema jurídico surge cuando un ASA entre dos estados recoge la exención, exención que también puede tener lugar en ASA firmados entre Estados miembros cuya entrada en vigor se produjo con anterioridad a la implementación del artículo 3 del Reglamento (CEE) n.º 2408/92 del Consejo, de 23 de julio de 1992, relativo al acceso de las compañías aéreas de la Comunidad a las rutas aéreas intracomunitarias (Pache, 2019a, p. 5).

Dicho autor defiende que, en virtud del principio de primacía del derecho comunitario, el artículo 14.2 de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía tiene preferencia sobre las disposiciones (y eventuales prohibiciones) de los ASA firmados entre dos Estados miembros y, por tanto, que los ASA intracomunitarios no pueden prohibir la implementación de un impuesto al queroseno y todos los operadores de la Unión Europea (y de la Zona Europea Común de Aviación –ZECA⁴⁹).

Por lo que se refiere al Acuerdo de Cielos Abiertos entre la Unión Europea y Estados Unidos⁵⁰, su artículo 11.2 c) establece la exención –sobre la base de reciprocidad– del queroseno repostado, aunque también prevé en el artículo 11.6 que, en el caso de que dos o más Estados miembros deseen someter a tributación el queroseno utilizado por aerolíneas estadounidenses cuando operen vuelos intracomunitarios, el Comité mixto deberá examinar la cuestión de acuerdo con lo que establece el artículo 18.4 e). Dicho artículo dispone, a su vez, que el Comité promoverá la cooperación a través de la «toma de decisiones por consenso sobre cualesquiera asuntos relativos a la aplicación del artículo 11, apartado 6».

Por tanto, y con independencia de la particular problemática que presentan los ASA no comunitarios, la imposición del queroseno de vuelos intracomunitarios se podría conseguir a través de la supresión de la exención contenida en el artículo 14.1 b) de la Directiva 2003/96/CE. Habrá que esperar, al menos, hasta junio de 2021 para ver en qué términos se pronuncia la propuesta de revisión de dicha directiva (Comisión Europea, 2019a, p. 10).

⁴⁹ Además de los Estados miembros de la Unión Europea, incluye a Albania, Bosnia y Herzegovina, Islandia, Macedonia del Norte, Noruega, Serbia, Montenegro y la República de Kosovo). España no ha reconocido formalmente a Kosovo como estado independiente.

⁵⁰ Decisión 2007/339/CE del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros de la Unión Europea, reunidos en el seno del Consejo de 25 de abril de 2007 relativa a la firma y la aplicación provisional del Acuerdo de transporte aéreo entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y los Estados Unidos de América, por otra. <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32007D0339&from=EN>>.

Alternativamente, la herramienta más factible sería la firma de acuerdos bilaterales o un acuerdo multilateral que estableciera la imposición del queroseno respetando el artículo 7.1 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales y el artículo 24 del Convenio de Chicago. Dichas disposiciones prevén que el impuesto especial debe devengarse en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo y que no puede someterse a imposición el combustible que lleva abordo una aeronave cuando aterriza en un aeropuerto de un Estado contratante, respectivamente. Como ya se ha comentado, las estrategias de repostaje en terceros estados son poco probables debido a la ineficiencia que supone volar con exceso de combustible (y por ende, de carga).

Para ello, la opción más sencilla sería crear un impuesto especial que se devengue en el momento del repostaje⁵¹. El tipo impositivo puede ser inferior a los 330 euros por 1.000 litros, como establece la Directiva sobre la fiscalidad de la energía, pero también superior, ya que no hay ninguna disposición que lo impida.

Por otro lado, no debe perderse de vista que la existencia de ASA que prevén la exención del queroseno puede producir tratamiento desigual entre operadores, de dos tipos: 1) operadores UE/ZECA y operadores no comunitarios exentos por un ASA; y 2) operadores no comunitarios exentos y no exentos bajo un ASA. Por otro lado, el artículo 11 del Convenio de Chicago prohíbe la discriminación de operadores según su nacionalidad. Para ello, Pache (2019b, pp. 4-5) propone bien renegociar los ASA para eliminar dichas exenciones para vuelos intracomunitarios (a pesar de que pocas aerolíneas no comunitarias operan vuelos intracomunitarios)⁵² o bien establecer una cláusula *de minimis* (como las que existen en materia de ayudas de estado o en la Directiva EU ETS) que declare exento un determinado número de vuelos, en función del nivel de vuelos operados por aerolíneas no comunitarias.

En definitiva, la opción de política fiscal más recomendable pasaría por someter a imposición tanto los billetes como el queroseno, siempre que se superen satisfactoriamente los obstáculos legales que la actual arquitectura legislativa plantea.

7. Conclusiones

Cambio climático

La creciente concienciación sobre los problemas que plantea el cambio climático en el medio y largo plazo y el liderazgo de la Unión Europea en la llamada transición verde ha

⁵¹ El grupo de presión *Fairosene* presentó el 10 de mayo de 2019 una iniciativa ciudadana europea proponiendo la creación de un impuesto al queroseno. Véase <https://europa.eu/citizens-initiative/initiatives/details/2019/000009_en>.

⁵² Véase el epígrafe 3.3.2 *in fine*.

puesto en el punto de mira a la fiscalidad de la energía y del transporte, y, en particular, del transporte aéreo internacional. La aviación es responsable del 3,6 % de las emisiones de gases de efecto invernadero de la Unión Europea y del 13,4 % de las emisiones totales del transporte. Además, es un sector tradicionalmente poco gravado.

Baja carga fiscal de la aviación internacional

La baja imposición del sector se debe, por lo que se refiere al IVA, a las cláusulas *standstill* establecidas en la Sexta Directiva que permiten la exención del IVA en el transporte aéreo internacional de viajeros (de las que todos los Estados miembros, sin excepción, han hecho uso, y que se mantienen pese a que la Comisión ha planteado en numerosas ocasiones la conveniencia de su supresión); y respecto a los *impuestos sobre el combustible de aviación*, a la exención para los carburantes para la aviación internacional.

Dicha exención surgió en los años 1920 en Estados Unidos –país en el que nació la aviación comercial– y era de aplicación a las aerolíneas, ya que la recaudación del impuesto se destinaba a la financiación de la red viaria que –por razones obvias– no utilizaban. El Convenio de Chicago consagró dicha exención en la aviación internacional, aunque referida únicamente al combustible que lleva una aeronave a bordo cuando aterriza en un Estado contratante y no al combustible que se pueda repostar en dicho estado. A partir de los años 60, algunos de los ASA que regulan las rutas entre Estados contratantes empezaron a establecer, bajo condición de reciprocidad, la exención del combustible repostado, exención que se mantiene casi unánimemente hasta la fecha.

Dados estos precedentes y con la intención de asegurar que todas las aerolíneas recibían un tratamiento uniforme en el mercado único que entraba en vigor a partir del 1 de enero de 1993, la Comisión propuso establecer esa exención en la directiva sobre la armonización del impuesto especial sobre hidrocarburos de 1992, que después pasaría en términos muy similares a la Directiva sobre la fiscalidad de la energía de 2003.

En último lugar, la Unión Europea y la OACI han puesto en funcionamiento sistemas de comercio de emisiones, instrumentos de mercado diseñados para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero, aunque el impacto económico en la aviación es reducido.

Propuestas de revisión de la fiscalidad y consideraciones sobre fiscalidad medioambiental

La comunicación sobre el Pacto Verde Europeo plantea la modificación de la directiva sobre la fiscalidad de la energía y el «examen cuidadoso» de las exenciones sobre el combustible del transporte aéreo (no se refiere en ningún momento a la supresión), en una propuesta que será presentada, previsiblemente, en junio de 2021.

Por otro lado, un grupo de Estados miembros liderado por los Países Bajos defiende avanzar hacia una imposición efectiva del queroseno para la aviación y, además, crear un nuevo impuesto armonizado sobre los billetes aéreos. España, país tradicionalmente reacio a gravar la aviación debido –principalmente– a la importancia estratégica del turismo en su economía se ha abierto a esta posibilidad e inició en febrero un procedimiento de consulta previa sobre la implantación de un impuesto que grave el uso del transporte aéreo.

No debe caerse en el error de asumir que cualquier impuesto que incida en la demanda de transporte aéreo es un impuesto medioambiental, al menos si entendemos a estos últimos como aquellos que internalizan los costes externos (contaminación, en este caso) de una determinada actividad, de modo que la producción del bien (o del servicio) se sitúe en la cantidad óptima y no dé lugar a una degradación medioambiental por encima del óptimo social. Por tanto, un impuesto medioambiental bien diseñado debería reducir la demanda, pero además debería suponer un incentivo a las aerolíneas para reducir sus emisiones, aunque este factor queda limitado por el progreso de la tecnología.

De las reformas propuestas, la imposición sobre el queroseno sí que puede tener un marcado carácter medioambiental, mientras que un impuesto sobre los billetes como el que se propone no plantea incentivos para reducir las emisiones y tiene una finalidad meramente recaudatoria. Los impuestos más eficientes desde el punto de vista medioambiental son aquellos que gravan el carbono, ya que incentivan al uso de combustibles bajos en carbono y la mejora en la eficiencia de las aeronaves. Sin embargo, son más costosos de gestionar.

Un impuesto comunitario sobre los billetes de avión

Cinco Estados miembros de la Unión en la actualidad y cuatro más en el pasado cuentan o han contado, respectivamente, con algún tipo de impuesto sobre los billetes aéreos, impuestos convencionales fijos que gravan a cada pasajero según la distancia y la clase en la que viaja, estableciendo varios tipos impositivos. Sin embargo, el carácter fragmentado y poco armonizado del tributo resulta en tipos artificialmente bajos y ha supuesto, en algún caso, el desplazamiento de sujetos pasivos (pasajeros) a estados limítrofes.

La base legal del impuesto a los billetes cuya creación se propugna serían los artículos 113 o 192.2 del TFUE. Sin embargo, la armonización tributaria requiere la unanimidad de los miembros del Consejo, situación que se antoja difícil a la luz de las experiencias recientes en materia de fiscalidad comunitaria (impuesto sobre transacciones financieras, impuesto sobre determinados servicios digitales, base común consolidada del impuesto sobre sociedades, entre otros). Una alternativa sería recurrir al mecanismo de cooperación reforzada, que requiere el concurso de nueve Estados miembros (no en vano, el comunicado conjunto lo firmaron nueve Estados).

Si la armonización no llega, el gobierno neerlandés ha anunciado que creará unilateralmente el impuesto para 2021 (el hecho de que Alemania ya disponga de un impuesto sobre

los billetes evitaría el trasvase de viajeros de un estado a otro). En la misma línea, el Ministerio de Hacienda español ha propuesto crear un impuesto similar. Sin dar muchos detalles al respecto, todo parece indicar, y según ha aparecido publicado en prensa, que se trataría de un impuesto sobre los billetes, con un tipo máximo de 18 euros, y que no gravaría los vuelos con origen y destino en las islas Canarias y Baleares.

Esta figura impositiva no es la más eficiente desde un punto de vista medioambiental, pero puede constituir una herramienta muy efectiva para desincentivar el transporte aéreo en los trayectos cortos en favor de otros medios de transporte, en particular, el tren de alta velocidad, que puede competir en condiciones similares en distancias medias. Además, este tributo plantearía pocos problemas legales a corto plazo y podría tener más margen para una regulación a nivel comunitario, aunque la regla de unanimidad puede convertirse en un obstáculo. Finalmente, la gestión del impuesto es sencilla y poco costosa.

Un impuesto comunitario sobre el queroseno

El impuesto sobre el queroseno se ha planteado como un complemento al impuesto sobre los billetes, porque desincentivaría los vuelos más contaminantes, que son los de largo alcance. Además, es la figura más efectiva desde un punto de vista medioambiental ya que incentiva a las aerolíneas a utilizar combustibles menos contaminantes y a aumentar la eficiencia de las aeronaves. La introducción de este impuesto plantea problemas jurídicos relevantes, derivados del corsé legal que suponen los ASA firmados por los Estados miembros de la Unión (en particular, con terceros estados) y que contienen la exención para el queroseno repostado.

Las soluciones planteadas, únicamente en el ámbito doctrinal, pasarían por suprimir la exención del queroseno contenida en la directiva sobre la fiscalidad de la energía o, alternativamente, firmar acuerdos bilaterales o multilaterales acordando que se grave el queroseno, tal y como permite el artículo 14.2 de la citada directiva. A los operadores no comunitarios vinculados por un ASA que establece la exención se les podría proteger mediante el establecimiento de unas cláusulas *de minimis*, que seguirían declarando exento el queroseno –para todos los operadores– por debajo de determinados umbrales.

En los próximos meses se publicarán estudios de impacto y propuestas legislativas concretas que aborden la cuestión y nos mostrarán cuáles podrían ser los siguientes pasos.

Oportunidad temporal de la reforma

Todas las consideraciones anteriores pierden fuerza con la crisis económica que va a seguir a la crisis sanitaria provocada por la COVID-19 y que ya ha impactado de lleno en las aerolíneas, que han visto reducida su demanda y, sobre todo, sus ingresos y su tesorería, a mínimos. Es posible que no estemos en el momento más oportuno para acometer un incre-

mento de los costes de la aviación a través de la creación de nuevos impuestos, pero lo cierto es que el sector se recuperará en el corto o medio plazo y que el cambio climático sigue siendo una realidad.

Por tanto, es necesario –precisamente en estos tiempos convulsos– revisar con calma la fiscalidad del sector aéreo y diseñar un sistema impositivo más verde que tenga como objeto lograr una economía más sostenible. Buen vuelo.

Referencias bibliográficas

- AENA. (2020). *Guía de Tarifas 2020*. Edición abril. <<http://www.aena.es/csee/ccurl/25/337/Guia-tarifas-abril-2020.pdf>>.
- Agencia Europea de Medio Ambiente. (2016). *Environmental taxation and EU environmental policies*. EEA Report No 17/2016. <https://www.eea.europa.eu/publications/environmental-taxation-and-eu-environmental-policies/at_download/file>.
- Agencia Tributaria de Cataluña. (2019). *Memòria de l'Agència Tributària de Catalunya 2018*. <https://atc.gencat.cat/web/content/documents/01_atc/memories/Memoria-ATC-2018.pdf>.
- Auerswald, H.; Konrad, K. A. y Thum, M. (2010). *Adaptation, Mitigation and Risk-Taking in Climate Policy*. CESifo Working Paper No. 3320. <https://www.ifo.de/DocDL/cesifo1_wp3320.pdf>.
- Chagnon, M. (2016, 18 de diciembre). The Netherlands and Sustainability: Surprisingly not that good... *Dutchreview.com*. <<https://dutchreview.com/featured/the-netherlands-and-sustainability-surprisingly-not-that-good/>>.
- Chrétien, M. (1954). Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel: le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers Etats. *RCADI*, 86, 1-116.
- Comisión Europea. (1990). *Proposal for a Council Directive on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils*. Documento COM(90) 434 final. <<http://aei.pitt.edu/11816/1/11816.pdf>>.
- Comisión Europea. (2005). *Commission Staff Working Document. New Sources of Financing for Development: A Review of Options*. Documento SEC(2005) 467. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/sec_2005_467_en.pdf>.
- Comisión Europea. (2010a). *Innovative financing at a global level*. Documento SEC(2010) 409 final. <https://ec.europa.eu/economy_finance/articles/international/documents/innovative_financing_global_level_sec2010_409en.pdf>.
- Comisión Europea. (2010b). *Libro verde sobre el futuro del IVA. Hacia un Sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*. Documento COM(2010) 695 final. <<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:ES:PDF>>.
- Comisión Europea. (2010c). *Commission Staff Working Document. Accompany-*

- ing document to the Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Document SEC(2010) 1455 final. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec%282010%291455_en.pdf>.
- Comisión Europea. (2013). *Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax*. Documento COM(2013) 71 final. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/com_2013_71_en.pdf>.
- Comisión Europea. (2014). *Study on the economic effects of the current VAT rules for passenger transport. Final Report*. Documento TAXUD/2012/DE334. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/report_passenger_transport.pdf>.
- Comisión Europea. (2019a). *Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. The European Green Deal*. Documento COM(2019) 640 final. <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/european-green-deal-communication_en.pdf>.
- Comisión Europea. (2019b). *Taxes in the Field of Aviation and their impact*. <<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0b1c6cdd-88d3-11e9-9369-01aa75ed71a1>>.
- Comisión Europea. (2019c). *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Informe sobre el mercado europeo del carbono*. Documento COM(2019) 557 final. <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019DC0557&from=ES>>.
- Comisión Europea. (2019d). *Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council and the Council. Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy*. Documento COM(2019) 8 final. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/15_01_2019_communication_towards_a_more_efficient_democratic_decision_making_eu_tax_policy_en.pdf>.
- Comisión Europea. (2020a). *European Green Deal: what role can taxation play?* <https://ec.europa.eu/taxation_customs/european-green-deal-taxation-customs_en>.
- Comisión Europea. (2020b, 4 de marzo). *Promoting Sustainable Mobility: Commission proposes 2021 to be the European Year of Rail*. Comunicado de prensa IP/20/364. <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/ip_20_364/IP_20_364_EN.pdf>.
- Comisión Europea. (2020c, 4 de marzo). *Proposal for a Decision of the European Parliament and of the Council on a European Year of Rail (2021)*. Documento COM(2020) 78 final. <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1588584617063&uri=CELEX%3A52020PC0078>>.
- Cooper, J. C., Jr. (1933). Some legal aspects of gasoline taxation as affecting aviation. *Journal of Air Law*, 4, 17-28.
- Crawford, F. G. (1930). *The administration of the gasoline tax in the United States* (Revised Edition, vol. 15). Municipal Administration Service of New York City.
- Departamento de Estado. (1956). *Foreign Relations of the United States. Diplomatic Papers. 1939. Volume II. General. The British Commonwealth and Europe*. United States Government Printing Office.
- Diario de Ibiza. (2020, 9 de marzo). Hacienda dice que eximirá a Baleares del impuesto al transporte aéreo. *Diario de Ibiza*. <<https://>>

- www.diariodeibiza.es/pitiuses-balears/2020/03/10/hacienda-dice-eximira-balears-impuesto/1128578.html.
- EASA. (2019). *European Aviation Environmental Report*. <https://www.easa.europa.eu/eaer/system/files/usr_uploaded/219473_EASA_EAER_2019_WEB_HI-RES_190311.pdf>.
- EFE. (2020a, 4 de mayo). La Comisión Europea aprueba ayudas francesas de 7.000 millones a Air France por la pandemia. *Expansión*. <<https://www.expansion.com/empresas/transporte/2020/05/04/5eafc3a5e5fdeab10d8b4584.html>>.
- EFE. (2020b, 7 de marzo). Hacienda confirma que Canarias quedará exenta del nuevo impuesto al transporte aéreo. *Expansión*. <<https://www.expansion.com/empresas/transporte/2020/03/07/5e63931c468aeb98598b45e9.html>>.
- Elconfidencialdigital.com. (2020, 2 de marzo). Los billetes de avión subirán 20 euros con el nuevo impuesto ecológico del Gobierno. <<https://www.elconfidencialdigital.com/articulo/dinero/billetes-avion-subiran-20-euros-nuevo-impuesto-ecologico-gobierno/20200302195934139897.html>>.
- Europa Press. (2020, 27 de enero). Ribera no descarta «propuestas razonables» como poner más tasas al avión. *El Mundo*. <<https://www.elmundo.es/economia/2020/01/27/5e2ed345fdddf87358b45e2.html>>.
- Eurostat. (2013). *Environmental taxes. A statistical guide*. <<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5936129/KS-GQ-13-005-EN.PDF>>.
- Faber, J.; O'Leary, A. y Mendes de Leon, P. (2018). *Taxing aviation fuels in the EU*. CE Delft. <<https://www.cedelft.eu/en/publications/download/2693>>.
- Farid, M.; Keen, M.; Papaioannou, M.; Parry, I.; Pattillo, C.; Ter-Martirosyan, A. y other IMF Staff. (2016). *After Paris: Fiscal, Macroeconomic, and Financial Implications of Climate Change*. IMF Staff Discussion Note No. 16/01. <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2016/sdn1601.pdf>>.
- Flemming, S. y Giles, C. (2019, 16 de octubre). Brussels wants to help businesses compete while pursuing climate change targets. *Financial Times*. <<https://www.ft.com/content/154368c8-ef55-11e9-ad1e-4367d8281195>>.
- Fujiwara, N.; Núñez Ferrer, J. y Egenhofer. (2006). *The Political Economy of Environmental Taxation in European Countries*. CEPS Working Document No. 245. <<https://www.ceps.eu/wp-content/uploads/2009/08/1339.pdf>>.
- García, I. (2019, 12 de septiembre). Lo último: sentir «flygskam» o vergüenza de volar en avión por conciencia ecológica. *El Mundo*. <<https://www.elmundo.es/viajes/el-baul/2019/09/12/5d68f792fc6c832b048b4599.html>>.
- Gobierno Federal de Alemania. (2020, 18 de mayo). *A French-German Initiative for the European Recovery from the Coronavirus Crisis*. Comunicado de prensa 173/20. <<https://www.bundesregierung.de/resource/blob/975226/1753772/414a4b5-a1ca91d4f7146eeb2b39ee72b/2020-05-18-deutsch-franzoesischer-erklaerung-english-data.pdf?download=1>>.
- Gordijn, J. y Kolkman, J. (2011). *Effects of the Air Passenger Tax: Behavioral responses of passengers, airlines and airports*. KiM Netherlands Institute for Transport Policy Analysis. <<http://publicaties.minienm.nl/download-bijlage/21153/effects-of-the-air-passenger-tax.pdf>>.
- Graichen, J. (2019, 21 de junio). Aviation in the EU Emission Trading System. *Conference on carbon pricing and aviation taxes*. The Hague, The Netherlands. <<https://www.oeko.de/fileadmin/oekodoc/Aviation-ETS.pdf>>.

- Harris, C. (2020, 19 de enero). Is flight-shaming helping resurrect Europe's overnight trains? *Euronews*. <<https://www.euronews.com/2020/01/19/is-flight-shaming-helping-resurrect-europe-s-overnight-trains>>.
- Heathrow Airport. (2020, 13 de enero). *Heathrow reports superb end to 2019*. <<https://www.heathrow.com/latest-news/heathrow-reports-outstanding-end-to-2019>>.
- HM Revenue and Customs. (2020). *UK Air Passenger Duty Statistics. March 2020*. <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/881784/2020_Mar_APD_Commentary.pdf>.
- IATA. (n.d.). *Value Added Tax. International exemption must be maintained for international travel*. <<https://www.iata.org/contentassets/a72d8d3cfaf84529bc-def6b2dc59f224/value-added-tax.pdf>>.
- IATA. (2019a). *Annual Review 2019*. <<https://www.iata.org/contentassets/c81222d96c9a4e0bb4ff6ced0126f0bb/iata-annual-review-2019.pdf>>.
- IATA. (2019b, 11 de diciembre). *Economic Performance of the Airline Industry*. <<https://www.iata.org/en/iata-repository/publications/economic-reports/airline-industry-economic-performance---december-2019---report/>>.
- IATA. (2020a, 5 de marzo). *IATA actualiza el impacto económico del COVID-19 - Urgen medidas de estímulo. Comunicado n.º 12*. <<https://www.iata.org/contentassets/31c639da45924ad1ad41fcc42fa07fa6/2020-03-05-01-sp.pdf>>.
- IATA. (2020b, 5 de marzo). *COVID-19. Updated impact assessment of the novel Coronavirus*. <<https://www.iata.org/en/iata-repository/publications/economic-reports/coronavirus-updated-impact-assessment>>.
- IATA. (2020c, 18 de marzo). *Remarks of Alexandre de Juniac at the IATA Media Briefing on COVID-19*. <<https://www.iata.org/en/pressroom/speeches/2020-03-17-01/>>.
- IATA. (2020d). *Airlines Financial Monitor. March-April 2020*. <<https://www.iata.org/en/iata-repository/publications/economic-reports/airlines-financial-monitor---april-2020/>>.
- IATA. (2020e, 26 de mayo). *COVID-19. Government financial aid for airlines*. <<https://www.iata.org/en/iata-repository/publications/economic-reports/government-aid-and-airlines-debt/>>.
- IATA. (2020f, 22 de mayo). *Change in passenger booking behavior creates additional uncertainty*. IATA Economics' Chart of the Week. <<https://www.iata.org/en/iata-repository/publications/economic-reports/change-in-passenger-booking-behavior-creates-additional-uncertainty/>>.
- INE. (2019, 23 de diciembre). *Cuenta Satélite del Turismo de España (CSTE). Revisión estadística 2019. Serie 2016 - 2018*. <https://www.ine.es/prensa/cst_2018.pdf>.
- INE. (2020, 3 de febrero). *Estadística de Movimientos Turísticos en Fronteras (FRONTUR). Diciembre 2019 y año 2019. Datos provisionales*. <<https://www.ine.es/daco/daco42/frontur/frontur1219.pdf>>.
- Keen, M. y Strand, J. (2006). *Indirect Taxes on International Aviation*. International Monetary Fund. WP/06/124. <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06124.pdf>>.
- Keen, M.; Parry, I. y Strand, J. (2013). *Planes, ships and taxes. Economic Policy, October*, 707-749.
- KLM. (2019, 13 de septiembre). *KLM, Thalys and NS Dutch Railways have joined forces to replace flights between Brussels and Amsterdam Airport Schiphol*. <<https://news.klm.com/klm-thalys-and-ns-dutch-railways-have-joined-forces-to-replace>>.

- [flights-between-brussels-and-amsterdam-airport-schiphol/](#)>.
- Krenek, A. y Schratzenstaller, M. (2016). Sustainability-oriented EU Taxes: The Example of a European Carbon-based Flight Ticket Tax. *FairTax Working Paper Series, No. 01*. <<http://umu.diva-portal.org/smash/get/diva2:930270/FULLTEXT01.pdf>>.
- Krenek, A. y Schratzenstaller, M. (2019). Tax-based Own Resources to Finance the EU Budget. *Intereconomics*, 52(3), 171-171. <<https://www.intereconomics.eu/pdf-download/year/2019/number/3/article/tax-based-own-resources-to-finance-the-eu-budget.html>>.
- Le Figaro. (2020, 25 de mayo). «Pas de raison de prendre l'avion» pour les trajets inférieurs à 2h30, estime Bruno Le Maire. <<https://www.lefigaro.fr/flash-eco/le-maire-plus-de-vols-aerien-si-la-distance-est-superieure-a-2-heures-30-nbsp-en-train-20200525>>.
- Luongo, N. E. (2016, 19 de octubre). *El Histórico Acuerdo de la OACI Sobre Aviación Internacional y Cambio Climático. Análisis de un Éxito Presente y de sus Desafíos Futuros*. Center for Studies on Air and Space Law (CEDAE). <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2944694>>.
- Meijers, D. (2005). *Tax Flight. An Investigation into the Origins and Developments of the Exemption from various kinds of Taxation of International Aviation*. International Centre for Integrative Studies (ICIS). Working paper I05-E001. <https://thepep.unece.org/sites/default/files/2017-06/taxflight_final.pdf>.
- Miller, J. A. (1979). *Air Diplomacy: the Chicago civil aviation conference of 1944 in Anglo-American wartime relations and post-war planning*. University Microfilms International.
- Ministerio de Finanzas. (2019). *Aviation taxes in Europe. Conference paper for the Netherlands' conference Carbon Pricing and Aviation Tax, 20/21 June, 2019*.
- Ministerio de Hacienda. (2020, 28 de febrero). *Consulta previa sobre la implantación de un impuesto que grave el uso del transporte aéreo*. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Normativa-Doctrina/Proyectos/consulta_publica_aviacion2.pdf>.
- Morgan (2020, 27 de abril). Planes vs trains: High-speed rail set for coronavirus dividend. *Euractiv.com*. <<https://www.euractiv.com/section/railways/news/planes-vs-trains-high-speed-rail-set-for-coronavirus-dividend/>>.
- OACI. (2000). *ICAO's Policies on Taxation in the Field of International Air Transport. Third edition – 2000*. <https://www.icao.int/publications/Documents/8632_3ed_en.pdf>.
- OACI. (2018). *Informe anual de 2018. El mundo del transporte aéreo en 2018*. <<https://www.icao.int/annual-report-2018/Pages/ES/default.aspx>>.
- OACI. (2019). *Informe anual de 2018. Cuestiones emergentes de la aviación – Plan de compensación y reducción de carbono para la aviación internacional*. <<https://www.icao.int/annual-report-2018/Pages/ES/progress-on-icaos-strategic-objectives-environmental-protection-corsia.aspx>>.
- OACI. (2020, 20 de mayo). *Effects of Novel Coronavirus (COVID-19) on Civil Aviation: Economic Impact Analysis*. <<https://www.icao.int/sustainability/Documents/COVID-19/ICAO%20COVID%202020%2005%2020%20Economic%20Impact.pdf>>.
- OCDE. (2010). *Taxation, Innovation and the Environment*. <<https://doi.org/10.1787/9789264087637-en>>.
- OCDE. (2011). *Environmental Taxation. A Guide for Policy Makers*. <<https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/48164926.pdf>>.

- Pache, E. (2019a, 20 de junio). Implementation of Kerosene Fuel Taxation in Europe. Part I: Legal Foundations and Issues. *Conference on carbon pricing and aviation taxes*. The Hague, The Netherlands. <https://www.transportenvironment.org/sites/te/files/publications/2019_06_Part_I_Pache_Aviation_Fuel_Taxation_Europe_legal_issues.PDF>.
- Pache, E. (2019b, 20 de junio). Implementation of Kerosene Fuel Taxation in Europe. Part II: Legal Approaches. *Conference on carbon pricing and aviation taxes*. The Hague, The Netherlands. <https://www.transportenvironment.org/sites/te/files/publications/2019_06_Part_II_Pache_Implementing_Kerosene_Taxation_Europe_legal_approaches.PDF>.
- Pellicer, LI. (2020, 7 de abril). España defiende la creación de un fondo europeo para la recuperación económica. *El País*. <<https://elpais.com/economia/2020-04-07/espana-defiende-la-creacion-de-un-fondo-europeo-para-la-recuperacion-economica.html>>.
- Rodríguez Mejías, D. (2020). A Proposal for a Mile-tax on Commercial Aviation in Spain. *Cambridge Journal of Science and Policy*, 1(1). <https://www.repository.cam.ac.uk/bitstream/handle/1810/303826/CJSP_Paper_Mejias.pdf?sequence=1>.
- Rodríguez Méndez, M. E. (2005). El doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día. *Papeles de Trabajo n.º 23/05*. Instituto de Estudios Fiscales. <https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/papeles_trabajo/2005_23.pdf>.
- Rutherford, T. (2020, 22 de enero). How climate change fears are reviving Europe's sleeper trains. *Telegraph.co.uk*. <<https://www.telegraph.co.uk/travel/rail-journeys/sleeper-trains-europe-comeback/>>.
- Schatzenstaller, M. y Krenek, A. (2019). Tax-based Own Resources to Finance the EU Budget: Potential Revenues, Summary Evaluation from a Sustainability Perspective, and Implementation Aspects. *FairTax Working Paper Series, No. 25*. <<http://umu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1307486/FULLTEXT02.pdf>>.
- Seely, A. (2019, 14 de febrero). *Air passenger duty: introduction*. House of Commons Library. Briefing paper No. 413. <<https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN00413/SN00413.pdf>>.
- Tiroual, R. (2017). Competition and Subsidies in Air Transport Liberalization– The UAE–North America Dispute. *Journal of Air Law and Commerce*, 82(2), 345-395. <<https://scholar.smu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4057&context=jalc>>.
- Triguero, B. (2019, 27 de noviembre). El presidente de Iberia aboga por reducir la oferta de los vuelos cortos en España. *Vozpópuli.com*. <https://www.vozpopuli.com/economia-y-finanzas/presidente-iberia-oferta-vuelos-cortos-Espana_0_1304270058.html>.
- Van Rooij, R. (2017, 12 de julio). Netherlands One Of Least Sustainable EU Countries. How Did The Dutch Get Their Green Image. *CleanTechnica*. <<https://cleantechnica.com/2017/07/12/netherlands-one-least-sustainable-eu-countries-dutch-get-green-image/>>.
- Vilaseró, M. (2019, 21 de junio). España se abre a gravar los vuelos con impuestos contra la crisis climática. *El Periódico*. <<https://www.elperiodico.com/es/medio-ambiente/20190621/espana-abre-gravar-vuelos-con-impuestos-verdes-contra-la-cri-sis-climatica-7516892>>.
- Woll, C. (2006). The Road to External Representation: the European Commission's Activism in International Air Transport. *Journal of European Public Policy*, 13(1), p. 52-69.



Localización de las prestaciones internacionales en caso de inversión del sujeto con cuotas indebidas y operaciones ficticias

Enrique de Miguel Canuto

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Valencia

enrique.de-miguel@uv.es

Extracto

Cuando el Estado del proveedor es uno y el Estado del destinatario es otro, la práctica judicial pone de relieve dificultades en la definición de quién es el sujeto pasivo del IVA, dificultades imbricadas con el criterio de localización de la operación, que se agudizan con el pago de cuotas indebidas y la presencia de operaciones ficticias.

Palabras clave: ingresos indebidos; inversión del sujeto pasivo; IVA.

Fecha de entrada: 14-07-2020 / Fecha de aceptación: 31-07-2020

Cómo citar: Miguel Canuto, E. de. (2021). Localización de las prestaciones internacionales en caso de inversión del sujeto con cuotas indebidas y operaciones ficticias. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 73-100.





Reverse charge and connecting factors, with undue payments and false transactions

Enrique de Miguel Canuto

Abstract

If the country of the supplier is one and the country of the recipient is another, the judicial practice highlights difficulties in defining who is the taxpayer of VAT, difficulties mixed with the connecting factors, which are increased in presence of false transactions and the payment of undue amounts.

Keywords: reverse charge; undue payments; VAT.

Citation: Miguel Canuto, E. de. (2021). Localización de las prestaciones internacionales en caso de inversión del sujeto con cuotas indebidas y operaciones ficticias. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 73-100.





Sumario

1. Estado de la imposición
2. Caso *Markus Stoppelkamp*
 - 2.1. No establecido en el territorio interior
3. Caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*
 - 3.1. Negación del reembolso
 - 3.2. Estado del proveedor y Estado del destinatario
 - 3.3. Dualidad de reclamaciones
4. Doctrina fundamental
 - 4.1. Rechazo de la deducción
5. Caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*
 - 5.1. Operaciones ficticias
 - 5.2. Potestad reglada

Referencias bibliográficas

1. Estado de la imposición

¿Qué Estado es el Estado de la imposición, en sede del impuesto sobre el valor añadido (IVA)? Cuando el Estado del proveedor es uno y el Estado del destinatario es otro, la práctica judicial pone de relieve dificultades en la definición de quién es el sujeto pasivo ante la Administración, dificultades imbricadas con el criterio de localización de la operación, que se agudizan con el pago de cuotas indebidas y la presencia de operaciones ficticias.

Piedra angular de la sucesión de interrogantes en esta temática es la noción de «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» (*im Ausland ansässigen Steurpflichtigen*), cuya definición resulta delimitadora del supuesto clásico de inversión del sujeto pasivo a los efectos del IVA. El supuesto clásico de inversión presupone la distinción entre el Estado del prestador y el Estado de destino.

Respecto a las cuotas indebidas, la doctrina de la sentencia del caso *Genius Holding* (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea –STJCE– de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87 –NFJ000686–), según la cual solo son deducibles en la declaración periódica las cuotas devengadas, y los Estados deben posibilitar la recuperación de las cuotas indebidas, ha desempeñado un papel clave en la construcción efectuada por el Tribunal de la Unión, si bien, después, será alterada por la sentencia del caso *Schmeink & Cofreth y Strobel* (STJCE de 19 de septiembre de 2000, asunto C-454/98 –NFJ010199–).

La inversión del sujeto pasivo, en su supuesto clásico, en una operación transfronteriza, va a juego con la imposición en destino¹, como se pone de relieve en la sentencia del caso *Reemtsma Cigarettenfabriken* (STJCE de 15 de marzo de 2007, asunto C-35/05 –NFJ024994–), en que una empresa italiana presta servicios a una empresa domiciliada en Alemania que carece de establecimiento permanente en territorio italiano.

Cuatro casos resueltos por el Tribunal de la Unión nos van a ilustrar, proporcionando los elementos de hecho que pueden entrar en juego y los criterios conforme a los cuales,

¹ Puede verse Casas Agudo (2009), Cnossen (2017), De Miguel Canuto (2013), Falcón y Tella (2007), Merckx (2012), Villar Ezcurra (2014), Verdún Fraile (2014), Gómez Aragón (2015), Luchena Mozo (2014).

según el Tribunal de la Unión, hay que razonar para dirimir el conflicto que esté planteado, en sede de operaciones transfronterizas con inversión del sujeto pasivo.

Desde el punto de vista del hecho imponible es esencial distinguir entre bienes y servicios. La prestación de servicios a un empresario destinatario por un empresario establecido en otro Estado de la Unión no da lugar en ningún caso a una adquisición intracomunitaria y si el prestador es un empresario establecido en un Estado tercero la prestación no es en ningún caso una importación².

En una operación transfronteriza, la noción de inversión del sujeto pasivo es incompatible con la noción de adquisición intracomunitaria. En una operación intracomunitaria encontramos una «entrega intracomunitaria» en el Estado de salida y una «adquisición intracomunitaria» en el Estado de llegada, esto es, pone en juego dos hechos imponibles en dos Estados diferentes, mientras que en la inversión del sujeto pasivo solo hay un hecho imponible en el Estado de destino por tal operación³ y no se realiza ningún hecho imponible en el Estado de origen⁴.

La Directiva común, en cuanto al sujeto pasivo por inversión, no distingue entre que el empresario que presta el servicio esté establecido en un Estado de la Unión y que el empresario prestador esté establecido en un Estado tercero, sino que la solución impositiva en ambos casos es la misma. Porque el Estado de la imposición pasa a ser el Estado de destino.

2. Caso *Markus Stoppelkamp*

Comenzamos con el caso *Markus Stoppelkamp*⁵, resuelto por la Sentencia del Tribunal de la Unión de 6 de octubre de 2011, que tiene su origen en una cuestión prejudicial elevada por el *Bundesfinanzhof*, en relación con la *condición de no establecido* en territorio alemán

² Puede verse Falcón y Tella y Pulido Guerra (2013), Bas Soria (2015), De la Feria (2009).

³ Supuesto distinto es que el vendedor adquiera el bien en el Estado de origen previamente a su venta transfronteriza, en cuyo caso habrá un hecho imponible «entrega interior» en el Estado de origen, antes de la entrega con inversión del sujeto pasivo, en el Estado de destino. Como encontramos en el caso *Toridas*, resuelto por Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 26 de julio de 2017, asunto C-386/16 (NFJ067409), en que una empresa de Estonia vende bienes a empresas de Alemania, Países Bajos, Dinamarca y Polonia, previa compra de los bienes a una empresa de Lituania.

⁴ Cabe añadir que, así como el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias puede ser realizado por persona no establecida en el territorio de la adquisición (art. 141 de la Directiva IVA de 2006), sin embargo, *no hay inversión del sujeto pasivo en el caso de que el destinatario sea persona no establecida en el territorio de la prestación*.

⁵ Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2011, caso *Markus Stoppelkamp*, asunto C-421/10 (NFJ044335) (Alemania).

del Sr. Harald Raab, lo que influye en la localización de sus servicios y en la concurrencia o no de inversión del sujeto pasivo.

El supuesto clásico de inversión del sujeto pasivo o «destinatario-deudor» es el de operaciones transfronterizas realizadas en un territorio por sujetos pasivos en él no establecidos. La delimitación de la noción de sujeto pasivo no establecido en un territorio es el centro del debate en la cuestión prejudicial.

En el año 2002, Harald Raab transfirió la sede de su actividad económica de Alemania a Austria. Pasando a declarar en dos localidades de Austria, que ejercía una actividad empresarial descrita como «servicio de traslados, de administración y de transporte» (*Überstellungs-Administrations- und Fahrdienst*). Su actividad económica consistía en poner sus propios empleados a disposición de empresas domiciliadas en la región de la Baja Baviera para servicios de transporte en el territorio alemán. Además, en 2002, el Sr. Raab formalizó el traslado de su domicilio particular de Alemania a Austria. Sin embargo, según las comprobaciones de la Administración aduanera, tras su cambio de domicilio, el Sr. Raab siguió pasando frecuentes periodos de tiempo en Alemania.

La Administración austriaca asignó al Sr. Raab un número de identificación a efectos del IVA. El empresario facturó sin IVA sus prestaciones a empresas de transportes alemanas, incluyendo la mención «con arreglo al artículo 13 ter de la UStG, el destinatario de la prestación está obligado al pago del IVA», por considerar que era una «empresa establecida en el extranjero», a los efectos del derecho alemán.

Sin embargo, el Finanzamt entendió que no se daban los requisitos para el empleo del mecanismo de autoliquidación (inversión del sujeto) por el destinatario de la prestación según el artículo 13 ter de la *Umsatzsteuergesetz* (UStG), Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, de 2005. El Sr. Raab no podía, a su entender, ser considerado sujeto pasivo establecido en el extranjero, atendido que en el año en discusión tuvo su domicilio particular en territorio alemán. Por ello la Administración emitió una liquidación del IVA dirigida al Sr. Raab.

Este interpuso recurso contra la liquidación, ante el juez de primera instancia. El recurso fue estimado basándose en que en 2002 la sede de la actividad económica del Sr. Raab se encontraba en Austria. A la vista del artículo 21, apartado 1, letra a), párrafo segundo, de la Sexta Directiva, razonó que el artículo 13 ter de la UStG debe interpretarse en el sentido de que en cuanto al establecimiento del sujeto pasivo en el extranjero ha de atenderse únicamente a la sede empresarial. De este modo, cuando tal sede existe, pasa a ser irrelevante que tenga un domicilio particular en el territorio del propio país.

El Finanzamt interpuso entonces recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, alegando que el juez de primera instancia vulneró el artículo 13 ter, apartado 4, de la UStG, del que, a su juicio, se desprende que no puede considerarse que un empresario esté establecido en el extranjero cuando tiene su domicilio en el interior del país.

El Bundesfinanzhof alberga dudas por lo que refiere a la conformidad de la normativa alemana con el Derecho de la Unión, debido a que, según dicha normativa, la condición «empresa establecida en el extranjero», prevista como requisito de aplicación del mecanismo de autoliquidación (inversión del sujeto), no concurre si el empresario tiene la sede de su actividad económica en el exterior del país, pero su domicilio particular está situado en el interior del país.

Ahora bien, a su entender, según el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, para que el IVA sea adeudado por los sujetos pasivos destinatarios de servicios, basta que los servicios sean prestados por un «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» (*im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen*). Aun cuando ese concepto no se define ni en el artículo 21 de la Sexta Directiva ni en ninguna otra disposición de esa misma Directiva.

Si el prestador del servicio reviste en Alemania la condición de no establecido en el territorio, entonces el sujeto pasivo destinatario, la empresa alemana de transportes, será sujeto pasivo por inversión y el prestador del servicio, establecido en Austria, no será deudor de ningún ingreso por la operación realizada, ni en el Estado del establecimiento, ni en el Estado de destino.

2.1. No establecido en el territorio interior

¿Para ser considerado «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» en el sentido del artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 194 de la Directiva IVA de 2006, es suficiente que la sede de la actividad económica del sujeto pasivo esté en el extranjero, o debe exigirse como requisito adicional que el prestador no tenga su domicilio particular en el interior del país?

Con carácter preliminar, señala el Tribunal de la Unión que la lectura conjunta del artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, y, en particular, de las versiones en lengua alemana y francesa, evidencia que la versión en lengua alemana no emplea los términos «sujeto pasivo no establecido en el interior del país». Sino que emplea los términos «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» cuya traducción literal es «sujeto pasivo establecido en el extranjero»⁶. Por tanto, debe entenderse que la cuestión va dirigida a determinar si el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para que el sujeto pasivo sea considerado un «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» (*im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen*), en el sentido de la versión en lengua alemana de dicha disposición, basta con que haya establecido la sede de su actividad económica fuera de dicho país o si, además, es necesario que no tenga su domicilio particular en el interior del país.

⁶ Apartados n.º 19 y ss. de la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2011, caso *Markus Stoppelkamp*, asunto C-421/10 (NFJ044335).

A este respecto, cabe indicar que, como ha señalado el tribunal remitente, no existe en la versión en lengua alemana de la Sexta Directiva ninguna definición del concepto de «sujeto pasivo establecido en el extranjero». No obstante, cabe indicar que la expresión figuraba, antes de la introducción de los cambios aportados por la Directiva 2000/65/CE, además de en la versión en lengua alemana, en las versiones en lengua española, danesa, inglesa, francesa, italiana, neerlandesa, portuguesa y sueca del artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Ahora bien, tras la entrada en vigor de dicha Directiva modificativa, todas esas versiones lingüísticas emplean, en lo sucesivo, al contrario de lo que ocurre en la versión en lengua alemana, la expresión «sujeto pasivo no establecido en el interior del país»⁷.

Esta expresión, «sujeto pasivo no establecido en el interior del país», a diferencia de la utilizada en la versión en lengua alemana de la Sexta Directiva, no solo figura en otras disposiciones de dicha Directiva y, en particular, en su artículo 17, apartado 4, sino que también se define en otra disposición del Derecho de la Unión, como lo es la Octava Directiva. En efecto, el artículo 1 de la **Octava Directiva** concreta el concepto de «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» (véase la STJCE de 16 de julio de 2009, caso *Comisión/Italia*, asunto C-244/08, apartado 26).

En el sentido de dicho artículo, la condición de sujeto pasivo no establecido en el interior del país presupone que el sujeto pasivo no disponga en dicho país, durante el periodo de referencia, de ninguno de los elementos de conexión⁸ que se identifican en el mencionado artículo (en este sentido, la sentencia caso *Comisión/Italia*, apartado 27). Pues bien, entre los más importantes de esos elementos se encuentra la sede de la actividad económica y la existencia de un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones.

Tal como se desprende del tenor del artículo 1 de la Octava Directiva, los otros elementos de conexión que allí se enumeran, como la existencia del domicilio o la residencia habitual del sujeto pasivo, solo pueden tenerse en cuenta a la hora de determinar el lugar en el que se considera que el sujeto pasivo está «establecido» en caso de que falte información relativa a la sede de la actividad económica o del establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones.

En una situación como la que se trata en el litigio, que se caracteriza, por una parte, por la circunstancia de que la sede de la actividad económica del sujeto pasivo es conocida y se encuentra fuera del país del destinatario de los servicios y, en que no se cuestiona que se trate de la sede efectiva y real y no de una sede o de una implantación ficticias, no

⁷ La contraposición dialéctica entre «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» y «sujeto pasivo establecido en el extranjero» es una falsa contraposición. Desde el punto de vista del ordenamiento del foro un empresario o está establecido en el país o no está establecido en el país. Ese es el *quid* de la cuestión.

⁸ *Éléments de rattachement, criteri di collegamento, connecting factors.*

puede tomarse en consideración un eventual domicilio particular del sujeto pasivo en el interior de dicho país.

Además esta conclusión es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de la Unión relativa a la determinación, en materia de IVA, del lugar de la sede de la actividad económica de una sociedad, tal como se desprende de la Sentencia de 28 de junio de 2007, caso **Planzer Luxembourg**, asunto C-73/06 (NFJ026006), relativa a la interpretación del artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva, sobre modalidades de devolución del impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión.

En efecto, tal como ha declarado el Tribunal de la Unión, la determinación del lugar de la sede de la actividad económica de una sociedad supone tomar en consideración un haz de factores, entre los que destacan el domicilio social, el lugar de la administración central, el lugar de reunión de los directivos de la sociedad y aquel, habitualmente idéntico, donde se decide la política general de dicha sociedad.

En una segunda fase, pueden tenerse en cuenta otros elementos, como el domicilio de los directivos principales y el lugar de reunión de la junta de accionistas, cuando se trata, por ejemplo, de determinar la sede efectiva de una sociedad que tenga una implantación ficticia, como la que caracteriza a una sociedad «fantasma» (en este sentido, la Sentencia caso *Planzer Luxembourg*, de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06 –NFJ026006–, apartados 61 y 62)⁹.

La interpretación según la cual, en el marco de la determinación del lugar de establecimiento del prestador de servicios, el lugar del domicilio particular de este solo puede tenerse en cuenta cuando falten elementos de conexión directamente vinculados a la actividad económica ejercida por dicho prestador, como la sede de la actividad económica o la existencia de un establecimiento permanente¹⁰ desde el que se efectúen las operaciones, es

⁹ Puede verse Ruiz Almendral (2009).

¹⁰ Respecto a la identificación de un establecimiento permanente, la sentencia del propio caso *Planzer Luxembourg* formula las tres precisiones siguientes:

- 1.^a El concepto de establecimiento permanente exige una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios. Por consiguiente, implica un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate (apartado n.º 54).
- 2.^a Por lo que respecta, en particular, a las actividades de transporte, dicho concepto implica al menos una oficina que permita la redacción de contratos o la adopción de decisiones administrativas de gestión cotidiana y un lugar donde depositar los vehículos destinados a dichas actividades. En cambio, la matriculación de los vehículos en el Estado de que se trata no es un indicio de establecimiento permanente en dicho Estado.

también conforme con la **lógica** en que se basa el artículo 4, apartado 1 de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 9.1 de la Directiva IVA de 2006, ya que esta disposición solo considera al sujeto pasivo a efectos del IVA desde la perspectiva de la actividad económica ejercida por este.

Cabe añadir que el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva tiene como *objetivo* liberar al sujeto pasivo establecido en un Estado de la carga de tener que cumplir las obligaciones derivadas del artículo 22 de dicha Directiva –en correspondencia con las obligaciones del título XI de la Directiva IVA de 2006– en otros Estados en los que efectúe una prestación o entregue un bien. Pues bien, excluir la autoliquidación¹¹ (inversión) en un caso como aquel de que se trata en el litigio tendría como efecto poner seriamente en entredicho la realización del referido objetivo.

Tal como ha señalado el tribunal remitente, la interpretación precedente es la que ofrece mayor **seguridad jurídica** en la medida en que la presunción de que un servicio es prestado por un «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» cuando la sede de la actividad económica del sujeto pasivo esté fuera de ese país, con independencia de su domicilio particular, permite simplificar la aplicación de la Directiva y, por tanto, contribuye a garantizar una recaudación fiable y correcta del IVA. En efecto, la presunción permite evitar que el destinatario de la prestación establecido en un Estado, que tiene conocimiento de que el prestador tiene la sede de su actividad económica fuera de dicho Estado, deba hacer indagaciones acerca del domicilio particular del referido prestador.

La respuesta dada a la cuestión planteada es que el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, sobre sujeto pasivo o deudor del impuesto, que se corresponde con el artículo 194 de la Directiva IVA de 2006, debe interpretarse en el sentido de que, para que sea considerado un «sujeto pasivo no establecido en el interior del país», basta con que el sujeto pasivo operador de que se trate haya establecido la sede de su actividad económica fuera de dicho país.

La consecuencia lógica de esta sentencia prejudicial es la desestimación del recurso de casación presentado por el Finanzamt Deggendorf, la Administración tributaria, ante el Bundesfinanzhof. Lo que supone confirmar la decisión estimatoria del juez de primera ins-

3.^a No constituyendo un establecimiento permanente una instalación fija utilizada a los solos efectos de ejercer, en relación con la empresa, actividades de carácter preparatorio o auxiliar, como la contratación de personal o la adquisición de los medios técnicos necesarios para la realización de las actividades de la empresa.

¹¹ En este contexto, «autoliquidación» o mecanismo de *auto-liquidation*, expresión que también es profusamente empleada en el derecho francés, y que se corresponde con la de *inversione contabile*, en el derecho italiano, refiere al supuesto de inversión del sujeto pasivo o reversión de la carga, que pone el impuesto a cargo del destinatario de la operación y no está enunciando el método general de declaración-liquidación periódica propio del empresario en el IVA.

tancia, centrada en la sede empresarial. Quedando fuera de combate la liquidación emitida por la Administración alemana.

En un contexto internacional esta sentencia del caso *Markus Stoppelkamp* clarifica un concepto esencial en las operaciones transfronterizas, para la definición del Estado de la imposición, en sede de IVA, como lo es el de «sujeto pasivo no establecido en el interior del país» en que se localiza la operación.

3. Caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*

El caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*¹², resuelto por Sentencia del Tribunal de la Unión de 15 de marzo de 2007, en una cuestión prejudicial elevada por la *Corte di cassazione*, en que una empresa italiana cobra una cuota indebida¹³ a una empresa alemana destinataria del servicio, pese a concurrir la inversión del sujeto pasivo¹⁴.

Reemtsma es una sociedad domiciliada en Alemania y que no dispone de establecimiento permanente en Italia. En 1994, una sociedad italiana efectuó en su favor prestaciones de publicidad y de marketing por las cuales le facturó 175.022.025 liras en concepto de IVA. El IVA le fue repercutido a Reemtsma, siendo después ingresado en el Tesoro público italiano.

Reemtsma solicitó entonces la devolución parcial de dos cuotas de IVA ingresadas correspondientes al año 1994, cuotas que consideraba haber pagado indebidamente porque las prestaciones las había recibido como sujeto pasivo establecido en un Estado miembro distinto de Italia, en el caso de autos, en Alemania, de forma que el IVA se había devengado en este último Estado.

La Administración denegó la devolución de las cuotas y Reemtsma impugnó la denegación ante los tribunales italianos. Su recurso fue desestimado tanto en primera instancia como en apelación, por cuanto las facturas emitidas guardaban relación con prestaciones de promoción publicitaria y de marketing no sujetas al IVA porque no se había cumplido el *requisito territorial*, ya que las prestaciones habían sido efectuadas en favor de un sujeto pasivo sometido al impuesto en otro Estado¹⁵.

¹² Sentencia del TJCE de 15 de marzo de 2007, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, asunto C-35/05 (NFJ024994), ponente Arestis (Italia).

¹³ Desde el punto de vista sistemático cabe anotar que en este caso la cuota es indebida, pero no se trata de una operación ficticia.

¹⁴ Véase Capello (2008), Ortiz Calle (2015).

¹⁵ En la actualidad, después de la modificación por Decreto Legislativo de 11 de febrero de 2016, el arcano DPR n.º 633/1972, relativo al imposta sul valore aggiunto, establece tres premisas:

3.1. Negación del reembolso

Mediante su primera cuestión, el tribunal remitente pide que se delibere si los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que puede ser objeto de devolución el IVA no devengado, facturado por error al beneficiario de las prestaciones y después ingresado en el Tesoro del Estado miembro del lugar de tales prestaciones¹⁶.

Como punto de partida, cabe señalar que el sistema común del IVA no recoge las consecuencias del caso de que un impuesto semejante haya sido facturado por error.

No se discute entre las partes que las prestaciones efectuadas en favor de la empresa alemana, servicios de promoción publicitaria y de marketing, no estaban sujetas¹⁷ al IVA en Italia. Efectivamente, según el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, el lugar de las prestaciones de servicios de publicidad hechas a prestatarios establecidos en la Unión, si bien fuera del país de quien preste los servicios, será el lugar en que el destinatario tenga establecido la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación. En el caso presente, es en Alemania donde se entienden localizados los servicios prestados.

1.^a *Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, sono adempiuti dai cessionari o committenti.*

2.^a *Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.*

3.^a *Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme.*

Podemos anotar, por un lado, que la normativa italiana marca así una diferencia de trato entre que el suministrador o prestador sea residente en un Estado de la Unión y que el suministrador o prestador sea residente en un Estado tercero, y, por otro lado, que en el caso de sujeto pasivo residente en un Estado de la Unión se apliquen en Italia las mismas reglas en cuanto a deberes de facturación y deberes de registro contable que en las operaciones intracomunitarias no puede suponer identificar ni confundir un hecho imponible con el otro.

¹⁶ Apartados n.º 17 y ss. de la Sentencia de 15 de marzo de 2007, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, asunto C-35/05 (NFJ024994).

¹⁷ Este supuesto de no sujeción tiene el significado de no localización en el Estado en cuestión. No expresa una ausencia de capacidad económica en la operación realizada. Sino una ausencia de conexión. La consecuencia es que la cuota abonada al Estado del domicilio del prestador es una cuota indebida.

El artículo 2 de la Octava Directiva dispone que todo sujeto pasivo que esté establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentra el lugar de las prestaciones tendrá derecho a la devolución del IVA que haya gravado los servicios que se le hayan prestado en el Estado en el que esté situado dicho lugar siempre que los servicios estén destinados a las necesidades de las operaciones mencionadas en el artículo 17, apartado 3, letra a)¹⁸, de la Sexta Directiva. A tenor del artículo 5, párrafo primero, de la Octava Directiva, la devolución se determinará de conformidad con el artículo 17 de la Sexta Directiva, tal como se aplique en el Estado de la devolución.

La actora considera que limitar el derecho a devolución al IVA deducible no excluye que el impuesto que se haya facturado e ingresado indebidamente en el Tesoro también pueda ser objeto de devolución. Que el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006 tal como lo interpretó la Sentencia del Tribunal de la Unión de 17 de septiembre de 1997, caso *Langhorst*, asunto C-141/96 (NFJ007098), milita en contra de que el derecho a la deducción solo se aplique a los impuestos devengados. La sociedad considera que el derecho a deducir el impuesto es uno de los principales instrumentos que permiten garantizar el principio de neutralidad del IVA y, por lo tanto, tal derecho no puede verse limitado.

En sentido contrario, tanto el Gobierno italiano como la Comisión oponen que no cabe invocar los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva para solicitar la devolución del IVA facturado por error, dado que falta el derecho a la deducción del IVA pagado, previsto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, en correspondencia con el artículo 168 de la Directiva IVA de 2006. Argumentan que la Sentencia de 13 de diciembre de 1989, caso *Genius Holding*, asunto C-342/87 (NFJ000686), es contraria a deducir el IVA indebidamente facturado y abonado a la Administración.

El Tribunal de la Unión parte de que en el apartado 13 de la citada sentencia *Genius Holding* había declarado que el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado.

El Tribunal de la Unión declaró asimismo que el derecho a la deducción no se extiende al IVA devengado, en el caso del artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, exclusivamente por haberse mencionado en la factura (véase la Sentencia *Genius Holding*, de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87 –NFJ000686–, apartado 19). El tribunal confirmó posteriormente dicha jurisprudencia en sus Sentencias de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth*,

¹⁸ El artículo 17.3 a) de la Sexta Directiva, sobre el destino del bien o servicio a las necesidades de las prestaciones gravadas propias de la empresa, se refiere a las operaciones efectuadas por la empresa en el extranjero, que hubieran sido gravadas de haber sido realizadas en el interior del Estado.

asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartado 53, y de 6 de noviembre de 2003, caso *Karageorgou*, asuntos acumulados C-78/02 a C-80/02 –NFJ015616–, apartado 50.

En estas circunstancias, ha de examinarse si la jurisprudencia mencionada es de aplicación en el marco de la Octava Directiva. Cabe señalar a este respecto que la Octava Directiva no tiene como objetivo cuestionar el sistema establecido por la Sexta Directiva (véase la Sentencia de 26 de septiembre de 1996, caso *Debouche*, asunto C-302/93 –NFJ004665–, apartado 18).

Además, la Octava Directiva tiene por objeto establecer las modalidades de devolución en un Estado miembro del IVA pagado por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro. Su objetivo es, por tanto, armonizar el derecho a devolución derivado del artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 169 de la Directiva IVA de 2006¹⁹. En efecto, los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva remiten al artículo 17 de la Sexta Directiva.

En estas circunstancias, puesto que el derecho a deducción, en el sentido del artículo 17 de la Directiva, no puede hacerse extensivo al IVA indebidamente facturado y abonado a la Administración, debe aducirse que este mismo IVA no puede ser objeto de devolución a la vista de lo dispuesto en la Octava Directiva.

La primera conclusión es que los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva deben interpretarse en el sentido de que el IVA no devengado y facturado por error al destinatario de las prestaciones e ingresado después en el Tesoro del Estado del lugar de tales prestaciones no puede ser objeto de devolución con base en tales disposiciones de la Octava Directiva.

3.2. Estado del proveedor y Estado del destinatario

Mediante su segunda cuestión, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, el tribunal remitente pide que se dilucide si, en una situación como la del presente caso, es suficiente que el destinatario de los servicios tenga derecho a solicitar la devolución del IVA al prestador que haya facturado el impuesto por error al tiempo que este pueda a su vez solicitar su devolución a la Administración, o si el destinatario debe poder formular su solicitud de restitución directamente a la Administración. Esta cuestión se subdivide en partes, para su examen por el Tribunal de la Unión²⁰.

¹⁹ Puede verse la Sentencia de 13 de julio de 2000, caso *Monte dei Paschi di Siena*, asunto C-136/99 (NFJ009285), apartado 20.

²⁰ Apartados n.º 29 y ss. de la Sentencia de 15 de marzo de 2007, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, asunto C-35/05 (NFJ024994).

En primer lugar, el tribunal remitente pide que se dilucide si el destinatario de los servicios puede considerarse, en general, como la persona deudora del IVA frente a la Administración tributaria del Estado del lugar de las prestaciones.

A tenor del artículo 21, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en correspondencia con el artículo 193 de la Directiva IVA de 2006, «el impuesto [...] es debido en régimen interior [...] por el sujeto pasivo que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta al impuesto y distinta de las prestaciones de servicios contempladas en la letra b)». Por consiguiente, el referido artículo 21 establece la regla general según la cual tan solo quien realiza la entrega de bienes o presta los servicios es deudor del IVA y está obligado frente a la Administración.

Sin embargo, en la disposición se enumeran excepciones a la regla general, y el Consejo puede autorizar otras sobre la base del artículo 27 de la Sexta Directiva. De esta forma, cuando efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios un sujeto pasivo que no está establecido en el interior del país, los Estados pueden adoptar disposiciones en las que se establezca que será deudora del impuesto otra persona, que puede ser el prestatario o destinatario de los servicios imponibles.

Aun cuando en una situación como la del presente caso, en la que se aplica el mecanismo del *traslado de la obligación tributaria* regulado en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, la empresa alemana habría podido solicitar la devolución del IVA como deudora de este, es preciso clarificar, como ha señalado la abogada general en sus conclusiones, que en el marco del citado mecanismo, con quien la empresa alemana mantiene relaciones es con el Estado de establecimiento, en el presente caso, Alemania, y no con la del Estado en el que el proveedor facturó indebidamente y declaró el IVA, a saber, Italia.

Procede, pues, responder a la primera parte de la cuestión que, a excepción de los supuestos expresamente previstos en el artículo 21, punto 1, de la Sexta Directiva, solamente el prestador de los servicios debe considerarse deudor del IVA frente a la Administración del Estado del lugar de las prestaciones.

El Tribunal de la Unión subraya la distinción entre el Estado del proveedor del servicio, que es Italia, y el Estado del destinatario del servicio, que es Alemania. Si el impuesto se localiza en el Estado del destinatario y el destinatario es sujeto pasivo por inversión entonces el destinatario no puede ser sujeto pasivo o deudor ante el Estado del proveedor. Estado de la imposición será el Estado del destinatario.

3.3. Dualidad de reclamaciones

En segundo lugar, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, el tribunal remitente solicita al Tribunal de la Unión que dilucide si el sistema común del IVA, así como los principios de

neutralidad, de efectividad y de no discriminación se oponen a una legislación nacional, que no concede al destinatario de los servicios derecho a la devolución del IVA por la Administración cuando no habiéndose devengado el impuesto ha sido pagado por el destinatario a la Administración del Estado del lugar de las prestaciones²¹.

La actora considera que el principio de efectividad implica que la legislación nacional no puede suponer un obstáculo para el ejercicio del derecho a la devolución de las cantidades abonadas en concepto de IVA contraviniendo la normativa aplicable. El principio se vería vulnerado si el proveedor resultara insolvente o si existieran resoluciones contradictorias de la jurisdicción civil y de la jurisdicción administrativa.

La Comisión aprecia, en cambio, que es aceptable un sistema tributario como el aplicado por Italia, en el cual, de un lado, quien presta los servicios puede solicitar, en principio, la devolución del IVA a la Administración y, de otro, el destinatario puede reclamar conforme al Derecho civil el importe indebidamente abonado al prestador. A este respecto, los Estados son libres de elegir el procedimiento que consideren adecuado para lograr dicha devolución con la condición de que se respete el principio de efectividad. Por tanto, la aplicación de este puede exigir que el prestatario de los servicios pueda recurrir directamente contra tal Administración si la devolución resulta prácticamente imposible o excesivamente difícil.

A falta de normas comunes en materia de solicitudes de devolución, corresponde al ordenamiento interno de cada Estado regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que las condiciones no sean menos favorables que las que se aplique a reclamaciones similares basadas en el derecho interno ni estén estructuradas de forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario²².

La Sexta Directiva no contiene disposición alguna sobre la regularización, por parte de quien expida la factura, del IVA indebidamente facturado. La Sexta Directiva únicamente define, en su artículo 20, en correspondencia con el artículo 185 de la Directiva IVA de 2006, los requisitos que deben cumplirse para que el destinatario de la entrega o de la prestación pueda regularizar la deducción de los impuestos soportados. En estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado (véase la Sentencia caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, de 19 de septiembre de 2000, asunto C-454/98 –NFJ010199–, apartados 48 y 49).

²¹ Apartados n.º 34 y ss. de la Sentencia de 15 de marzo de 2007, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, asunto C-35/05 (NFJ024994).

²² Pueden verse las Sentencias de 17 de junio de 2004, caso *Recheio-Cash & Carry*, asunto C-30/02 (NFJ017698), apartado 17, y de 6 de octubre de 2005, caso *MyTravel*, asunto C-291/03 (NFJ021111), apartado 17.

A la vista de la jurisprudencia recordada, debe admitirse que, en principio, un sistema en el cual, de un lado, el prestador del servicio que ha pagado por error el IVA a la Administración puede solicitar su devolución y, de otro lado, el destinatario puede ejercer frente al prestador una acción de derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso, respeta los principios de neutralidad y de efectividad. Un sistema de esta índole permite al destinatario de los servicios que ha soportado el impuesto facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas.

Cabe evocar, además, que, según jurisprudencia reiterada, a falta de normativa común en la materia, la determinación de la regulación procesal destinada a garantizar la salvaguarda de los derechos que el Derecho de la Unión genera a favor de los justiciables corresponde al ordenamiento interno de cada Estado en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados²³.

Ahora bien, como alega con razón la Comisión, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del prestador de los servicios, los mencionados principios pueden exigir que su beneficiario pueda reclamar la devolución directamente a la Administración tributaria. Por consiguiente, los Estados deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al destinatario de los servicios recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad.

En suma, los principios de neutralidad, de efectividad y de no discriminación no se oponen a una legislación nacional según la cual solo el prestador de los servicios puede solicitar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas en concepto de IVA a la Administración y el destinatario puede ejercer una acción de derecho civil para reclamar al prestador las cantidades abonadas en exceso. *Sin embargo, en el caso de que la devolución del IVA resulte imposible o excesivamente difícil, los Estados deben establecer los instrumentos necesarios para permitir al destinatario recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad.*

4. Doctrina fundamental

La doctrina del caso *Genius Holding*²⁴, según la cual solo es deducible la cuota devengada en un supuesto de inversión del sujeto pasivo o «régimen de desplazamiento» del deu-

²³ Pueden verse las Sentencias de 16 de mayo de 2000, caso *Preston*, asunto C-78/98 (NSJ010984), apartado 31, y de 19 de septiembre de 2006, caso *i-21 Germany y Arcor*, asuntos acumulados C-392/04 y C-422/04 (NCJ040566), apartado 57.

²⁴ Sentencia del TJCE de 13 de diciembre de 1989, caso *Genius Holding*, asunto C-342/87 (NFJ000686) (Países Bajos). Puede verse Van Thirl, S. (1990).

dor, sirve de fundamento a sucesivas sentencias como la de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth*, asunto C-454/98 (NFJ000686), y de 6 de noviembre de 2003, caso *Karageorgou y otros*, asuntos acumulados C-78/02 a C-80/02 (NFJ015616), y la de 15 de marzo de 2007 del caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, asunto C-35/05 (NFJ024994)²⁵.

La cuestión prejudicial se suscitó en el marco de un litigio entre el grupo o «unidad fiscal» de derecho neerlandés *Genius Holding BV*, con domicilio social en la ciudad portuaria de IJmuiden y que realiza trabajos de montaje y fabricación, y el secretario de Estado de Hacienda.

Genius Holding, que recurre a subcontratistas para la ejecución de sus encargos, fue objeto de un acta de inspección respecto al periodo de 1982 porque, en contra de las disposiciones legales en vigor, dedujo del impuesto a su cargo el impuesto facturado a *Genicon Montage BV* por dos subcontratistas, *Vissers Pijpleiding en Montage BV* y *Montagebedrijf J. van Mierlo*.

El inspector del impuesto sobre el volumen de negocios rechazó la reclamación de *Genius Holding* contra la liquidación mencionada y entonces esta última recurrió ante el *Ge-rechtshof* de Ámsterdam, quien confirmó la decisión impugnada.

Recurrido el asunto en casación, el Hoge Raad razonó que, según el derecho neerlandés, solo se admitía la deducción cuando el impuesto mencionado en la factura fuera un impuesto devengado. Por otra parte, conforme al régimen de desplazamiento aplicable en los Países Bajos a las actividades de que se trata, en virtud de la autorización dada por el Consejo, con base en el artículo 27 de la Sexta Directiva, el subcontratista no es deudor del IVA por las prestaciones efectuadas al empresario, ya que tal impuesto lo debe solamente el empresario sobre el importe que factura al que encarga la obra. De ello se sigue que la actora no podía deducir el IVA, porque los subcontratistas le habían facturado el impuesto vulnerando las normas mencionadas.

Por tener dudas sobre si tal régimen era compatible con la Sexta Directiva, el Hoge Raad planteó la cuestión prejudicial siguiente: el derecho a deducción previsto en la Sexta Directiva, ¿se extiende también al impuesto devengado exclusivamente por estar mencionado en la factura?

4.1. Rechazo de la deducción

Para responder a la cuestión, hay que subrayar que, con arreglo a la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 168 a) de la

²⁵ Hasta llegar al caso *Tibor Farkas*, Sentencia de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15 (NFJ066662), y de él al caso *Porr Építési*, Sentencia de 11 de abril de 2019, asunto C-691/17 (NFJ073107).

Directiva IVA de 2006, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

[...] las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o ingresadas por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo²⁶.

La actora y la Comisión postulan que esta disposición sea interpretada en el sentido de que permite la deducción de cualquier impuesto mencionado en la factura. Entienden que la interpretación según la cual solamente los impuestos correspondientes a las entregas y a las prestaciones pueden ser objeto de deducción es contraria a la finalidad del régimen de deducciones, que trata de garantizar, como puso de relieve el tribunal en la Sentencia de 14 de febrero de 1985, caso *Rompelman*, asunto 268/83, la perfecta neutralidad de la carga fiscal respecto a todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines y resultados, a condición de que tales actividades estén sujetas al IVA.

Dado que, conforme a la letra c) del apartado 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, cualquier persona que mencione la cuota del impuesto en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos se convierte en deudor del impuesto aunque no se haya devengado legalmente, la exclusión del derecho a la deducción supondría la sujeción a impuesto de una actividad en contra del principio de la neutralidad del IVA.

Además esta interpretación llevaría a imponer a los operadores económicos el deber de controlar si el IVA facturado se ha devengado legalmente, lo que supone el enjuiciamiento de la clasificación tarifaria elegida así como el conocimiento de las exenciones concedidas. Sería, por tanto, contraria al buen desarrollo de las relaciones comerciales.

Para el Tribunal de la Unión debe ponerse de relieve, en primer lugar, que, en la redacción de la letra a) del apartado 2 del artículo 17, en correspondencia con el artículo 168 a) de la Directiva IVA de 2006, el Consejo se ha apartado tanto de la redacción de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, como de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la propuesta de la Comisión de la Sexta Directiva, en las que el derecho a la deducción se extendía a cualquier impuesto facturado por los bienes entregados y por los servicios prestados al sujeto pasivo.

Del cambio introducido en los textos indicados puede extraerse que el ejercicio del derecho a la deducción se limita a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que

²⁶ Apartados n.º 8 y ss. de la Sentencia de 13 de diciembre de 1989, caso *Genius Holding*, asunto C-342/87 (NFJ000686).

corresponden a una operación sujeta al IVA o impuestos ingresados en la medida en que se han devengado.

Esta interpretación de la letra a) del apartado 2 del artículo 17 queda confirmada por otras disposiciones de la Sexta Directiva. Según la letra a) del apartado 1 del artículo 18, en correspondencia con el artículo 178 a) de la Directiva IVA de 2006, para ejercitar el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 22, en correspondencia con el artículo 226.8 a 11 de la Directiva IVA de 2006, que exige que dicha factura mencione, separadamente, el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente para cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

De acuerdo con estas disposiciones, la mención del impuesto correspondiente a las entregas y a las prestaciones es un dato de la factura del que depende el ejercicio del derecho a la deducción. De ello se sigue que no existe este derecho cuando el impuesto no corresponde a una operación determinada, bien porque el impuesto sea más elevado que el debido conforme a Derecho, bien porque la operación de que se trate no esté sujeta al IVA.

Respecto a la regularización de las deducciones, según la letra a) del apartado 1 del artículo 20, «las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar». De esta disposición se deduce que, cuando la deducción practicada inicialmente no corresponda a la cuota del impuesto legalmente devengado, debe ser regularizada, aunque corresponda a la cuota del impuesto mencionado en una factura.

Cabe añadir que esta interpretación de la letra a) del apartado 2 del artículo 17, en correspondencia con el artículo 168 a) de la Directiva IVA de 2006, según la cual la cuota a deducir es la cuota devengada, es la que mejor permite prevenir el fraude fiscal, que sería más fácil en el caso de que pudiera deducirse cualquier impuesto por el mero hecho de constar en factura.

Finalmente, en lo que se refiere al argumento empleado por la actora y por la Comisión, de que limitar el ejercicio del derecho a la deducción únicamente a los impuestos que correspondan a entregas y prestaciones es contrario al principio de la neutralidad del IVA, hay que poner de relieve que, para garantizar la aplicación de este principio, corresponde a los Estados establecer, en sus ordenamientos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido indebidamente facturado en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe.

Ahora bien, es preciso dejar constancia de que la exigencia de que concurra buena fe en la facturación de la cuota indebida puesta en el caso *Genius Holding* (STJCE de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87 –NFJ000686–) como condición para la restitución por los Estados al expedidor de la cuota abonada será objeto de patente mutación por la jurisprudencia posterior, en consideración a operaciones ficticias.

5. Caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*

El caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*²⁷, resuelto por Sentencia del Tribunal de la Unión de 19 de diciembre de 2000, en una cuestión prejudicial elevada por el *Bundesfinanzhof*, introduce el criterio de *riesgo de pérdida de ingresos fiscales* en la temática de la restitución de cuotas indebidas, en sede del IVA.

Asunto *Schmeink*

Schmeink adquirió el 50 % de las participaciones de una sociedad alemana de responsabilidad limitada por un precio de 3.781.220 marcos. En 1991, envió a esta sociedad un documento contable asimilado a una factura en el que mencionaba este importe en concepto de prestaciones de asesoramiento que, sin embargo, jamás efectuó. En este documento contable, Schmeink indicó expresamente un importe de IVA de 529.370,80 marcos. Esta «factura pro-forma» fue uno de los elementos utilizados por la sociedad para fundamentar una solicitud de prima fiscal a la inversión.

Tras una comprobación del IVA realizada en marzo de 1993, el Finanzamt Borken, mediante liquidación rectificadora de 1993, fijó como cuota de IVA adeudada por Schmeink el importe indicado por separado en el documento contable.

La sociedad no invocó ningún derecho a deducción amparándose en este documento contable y se lo devolvió a Schmeink en 1993. En 1994, Schmeink presentó una solicitud ante el Finanzamt Borken con el fin de obtener, de conformidad con el artículo 227 de la *Abgabenordnung*, Ley General Tributaria, la exención del IVA por motivos de equidad. Mediante resolución de 1994, el Finanzamt desestimó esta solicitud.

Contra la resolución del Finanzamt, Schmeink interpuso recurso ante el Finanzgericht Münster, que, mediante sentencia de 1995, confirmó dicha resolución. En 1997, Schmeink interpuso recurso de revisión ante el Bundesfinanzhof contra la sentencia del Finanzgericht.

Asunto *Strobel*

Durante los años 1992 y 1993, en los que explotaba un negocio de máquinas de oficina, el Sr. Strobel envió a varias empresas de *leasing* facturas relativas a entregas que nunca se produjeron. Mediante estas facturas ficticias, el Sr. Strobel pretendía disimular las pérdidas

²⁷ Sentencia del TJUE de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, asunto C-454/98 (NFJ010199) (Alemania).

de una de sus filiales y aparentar mejores resultados. Las facturas fueron pagadas por las empresas de *leasing*. Con posterioridad, el Sr. Strobel reembolsó a dichas empresas los importes que le habían abonado.

El Sr. Strobel aplicó el IVA a estas cantidades. Por su parte, las empresas de *leasing* dedujeron, en concepto de impuestos soportados, el importe del IVA indicado en dichas facturas.

En 1994, el Sr. Strobel presentó espontáneamente una declaración de rectificación al Ministerio Fiscal y al Finanzamt, poniendo en su conocimiento las facturas ficticias y sus destinatarios. El Finanzamt Esslingen transmitió estos datos a las Administraciones competentes respecto de los destinatarios de las facturas, para que las Administraciones procediesen a regularizar las deducciones de los impuestos soportados por estos.

Tras la declaración efectuada por el Sr. Strobel, los servicios tributarios realizaron un control y el Finanzamt fijó como cuota de IVA adeudada los importes indicados por separado en las facturas, a saber, 519.346,36 marcos para 1992 y 653.156,51 marcos para 1993. En 1995, el Sr. Strobel presentó una solicitud ante el Finanzamt con el fin de obtener, con arreglo al artículo 227 de la *Abgabenordnung*, Ley General Tributaria, la exención del IVA por motivos de equidad. Mediante resolución de 1995, el Finanzamt desestimó esta solicitud.

Contra la resolución del Finanzamt el Sr. Strobel interpuso recurso ante el Finanzgericht Baden-Württemberg, que confirmó la resolución en sentencia de 1997. Contra la sentencia del Finanzgericht interpuso recurso de revisión ante el Bundesfinanzhof

El **Bundesfinanzhof** acumuló estos dos asuntos. Señaló que estaba justificada la fijación del IVA de conformidad con el artículo 14, apartado 3, segunda frase, segunda posibilidad, de la UStG²⁸, Ley del IVA de 1991, puesto que Schmeink y el Sr. Strobel habían expedido facturas, que mencionaban por separado este impuesto, y las habían entregado a sus destinatarios sin haber ejecutado las prestaciones que se indicaban en ellas.

El Bundesfinanzhof recordó que el objetivo que persigue el artículo 14, apartado 3, de la UStG es evitar fraudes cuando se expiden facturas en las que se hace constar por separado el importe del impuesto y no se efectúan las operaciones indicadas. A diferencia del artículo 14, apartado 2, de la UStG, el legislador no previó en el artículo 14, apartado 3, de

²⁸ El artículo 14, apartado 3, de la UStG dice que:

Quien indique por separado una cuota de IVA en una factura, aun sin tener derecho a mencionar el impuesto por separado, estará obligado a pagar el importe indicado. Esta disposición se aplica también en el supuesto de que alguna persona indique por separado una cuota de IVA en otro documento con el que facture una cantidad como si fuera un empresario, aunque no lo sea o no haya realizado ninguna entrega u otra prestación.

la UStG ninguna posibilidad de regularización para no atenuar el efecto disuasorio de esta disposición.

Según una Sentencia del Bundesfinanzhof de 21 de febrero de 1980, se impone una medida de *equidad* en los supuestos en que quien expida la factura haya eliminado el riesgo de disminución de los ingresos fiscales en tiempo oportuno y de manera completa. En efecto, en estos casos, en particular cuando quien expide la factura logra recuperar y destruir las facturas que expidió antes de que su destinatario las utilice, o cuando quien expide la factura, sin lograr recuperarla, elimina la situación de riesgo adoptando a tiempo otras medidas, en particular mediante una declaración ante el Finanzamt competente respecto de él o del destinatario de la factura, el artículo 14, apartado 3, de la UStG no tiene ningún efecto disuasorio.

Por otra parte, el Bundesfinanzhof se refirió a la Sentencia europea de 13 de diciembre de 1989, *Genius Holding*, asunto C-342/87 (NFJ000686) según la cual, para garantizar la aplicación del principio de neutralidad del IVA, corresponde a los Estados establecer, en sus ordenamientos internos, la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe, e incluso mencionó la Sentencia del propio Bundesgerichtshof de 23 de noviembre de 1995, en la que ese tribunal consideró que, teniendo en cuenta que el artículo 14, apartado 3, de la UStG no prevé ninguna posibilidad de regularización, procede atenerse a lo establecido en la sentencia *Genius Holding*, mediante una exención del impuesto autorizada por el artículo 227 de la *Abgabenordnung*, Ley General Tributaria.

Sin embargo, el Bundesfinanzhof señaló que la exigencia de buena fe para permitir la regularización no puede deducirse del sistema del artículo 14, apartado 3, de la UStG. Esta exigencia, que resulta de la jurisprudencia del Tribunal de la Unión, no se deriva del principio de neutralidad. Limitar la posibilidad de deducción de quien expide la factura a los supuestos de buena fe no es ni suficiente ni conforme con la lógica interna del sistema del IVA.

Debe tenerse más bien en cuenta, como criterio para excluir la regularización del importe del impuesto mencionado en la factura, si el destinatario de la factura pudo obtener efectivamente la correspondiente deducción fiscal. Si resultase que ya no es posible anular una deducción concedida al destinatario de una factura, quien haya expedido dicha factura sería considerado, a efectos de garantizar la neutralidad fiscal, responsable del déficit de ingresos fiscales.

Supeditar la posibilidad de regularización a que se demuestre la buena fe de quien expide las facturas supondría asimilar el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, sobre deducción de cuota mencionada en una factura por cualquier persona, a una disposición penal. El hecho de imputar definitivamente a alguien el impuesto indicado dependería exclusivamente de un «comportamiento reprochable», a saber, el hecho de obrar de mala fe, lo que podría plantear problemas en el plano constitucional.

5.1. Operaciones ficticias

Mediante su segunda cuestión, en presencia de facturas por operaciones ficticias, el tribunal remitente pregunta si la regularización del IVA indebidamente facturado está supeditada a la concurrencia de buena fe en quien expide la factura.

Debe partirse, en primer lugar, de que, en virtud del artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 203 de la Directiva IVA de 2006, en las operaciones de régimen interior, está sujeta al IVA cualquier persona que mencione la cuota del IVA en una factura o en cualquier otro documento que produzca sus efectos²⁹.

En segundo lugar, la Sexta Directiva no prevé disposición alguna sobre la regularización del IVA indebidamente facturado, por parte de quien expide la factura. La Sexta Directiva únicamente define, en su artículo 20, en correspondencia con el artículo 185 de la Directiva IVA de 2006, los requisitos que deben cumplirse para que el beneficiario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios pueda regularizar la deducción de los impuestos soportados. En estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado.

Pese a la evocación del tribunal remitente, que recordó que, según la sentencia del caso *Genius Holding* (STJCE de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87 –NFJ000686–), quien expide la factura solo podría estar autorizado a regularizar el IVA indebidamente facturado en el supuesto de que demuestre su buena fe, el Tribunal de la Unión volvió a deliberar, alcanzando una conclusión distinta.

En tal sentido señaló que, **a diferencia del caso *Genius Holding***, en el procedimiento principal se eliminó por completo, y en tiempo oportuno, el *riesgo de pérdida de ingresos fiscales*, bien porque quien expidió la factura la recuperó y destruyó antes de que el destinatario la utilizase, o bien porque, habiéndose utilizado la factura, quien la expidió pagó el importe indicado en ella por separado³⁰.

En los casos en que quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el IVA indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que en tales circunstancias los Estados puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura.

²⁹ Apartados n.º 47 y ss. de la Sentencia de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, asunto C-454/98 (NFJ010199).

³⁰ Apartados n.º 57 y ss. de la Sentencia de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, asunto C-454/98 (NFJ010199).

Procede recordar que las medidas que los Estados están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en correspondencia con el artículo 273 de la Directiva IVA de 2006, en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude *no deben ir más allá de lo necesario* para alcanzar dichos objetivos (Sentencia de 21 de marzo de 2000, caso *Gabalfrisa*, asunto C-110/98 –NFJ008483–, apartado 52)³¹. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que es un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación común en la materia.

Por tanto, debe señalarse que la exigencia de que quien expide la factura demuestre su buena fe, cuando ha eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de disminución de los ingresos fiscales, no es necesaria para garantizar la percepción del IVA y prevenir el fraude fiscal (en este sentido, la Sentencia de 11 de junio de 1998, caso *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, asunto C-361/96, apartados 29 y 30 –NFJ006216–).

En cambio, cuando no se haya eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, como ocurría en el caso *Genius Holding*, los Estados pueden supeditar la posibilidad de regularizar el IVA indebidamente facturado al requisito de que quien expide la factura demuestre su buena fe. En efecto, como señaló el tribunal remitente, si resultase que ya no es posible anular una deducción concedida al destinatario de la factura, quien haya expedido la factura sin obrar de buena fe puede ser considerado, a efectos de garantizar la neutralidad fiscal, responsable del déficit de ingresos fiscales.

Por último, debe destacarse que, como señaló la Comisión, el Derecho de la Unión no impide a los Estados considerar la expedición de facturas ficticias que indiquen el IVA indebidamente como un intento de fraude fiscal y aplicar, cuando se esté en el caso, las multas o sanciones pecuniarias previstas en su derecho interno.

En conclusión, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura.

La sentencia del caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, en presencia de operaciones ficticias, supone un *giro jurisprudencial* en el Tribunal de la Unión en el que el criterio sobre

³¹ El Tribunal de la Unión pone en juego el principio de proporcionalidad, de cuna germánica, para dar entrada al criterio sobre el riesgo de pérdida de ingresos. Aunque lo enuncia como un límite a la actuación de los Estados de la Unión, en realidad el Tribunal de la Unión está intentando justificar un cambio de criterio que deja atrás la exigencia de buena fe en la facturación de las cuotas indebidas para legitimar su restitución. Puede verse Mondini (2012).

riesgo de pérdida de ingresos³², inspirado en el derecho alemán, desplaza a la buena fe en la facturación, como legitimadora de la pretensión de corrección del impuesto indebido³³.

5.2. Potestad reglada

En la primera cuestión, caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, el tribunal remitente preguntaba además qué procedimiento es el que debe seguirse para regularizar el IVA indebidamente facturado³⁴.

Se desprende de los razonamientos anteriores que, en principio, corresponde a los Estados determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado. Por lo que los Estados pueden decidir si dicha regularización debe efectuarse en el procedimiento de liquidación del impuesto o si puede efectuarse incluso en un procedimiento ulterior.

El abogado general señaló que un Estado puede decidir que la regularización del IVA indebidamente facturado deba llevarse a cabo durante un procedimiento administrativo ulterior, para permitir que, cuando se ha realizado una deducción del IVA indebidamente facturado, la Administración verifique que no existe ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Ahora bien, cuando este riesgo de ingresos ha sido eliminado, la regularización del IVA indebidamente facturado no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria. En efecto, de la respuesta dada a la cuestión anterior resulta que, en ese trance, el principio de neutralidad del IVA exige que el IVA indebidamente facturado pueda ser regularizado.

En suma, corresponde a los Estados de la Unión definir cuál es el procedimiento mediante el cual puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, de manera que esta regularización no dependa de una facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria.

³² Puede verse De Miguel Canuto (2020).

³³ Si bien en el caso *Schmeink & Cofreth y Strobel* no se explicitan elementos internacionales en las operaciones realizadas, no se vislumbra ninguna razón para dar una solución distinta a la alcanzada cuando sí concurren tales elementos internacionales. Así lo corrobora la sentencia del caso *Stadeco*, de 18 de junio de 2009, asunto C-566/07 (NFJ033555), en que una empresa neerlandesa presta servicios localizados en Alemania, donde el Tribunal de la Unión hace aplicación lineal de la doctrina del presente caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, sobre el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

³⁴ Apartados n.º 64 y ss. de la Sentencia de 19 de septiembre de 2000, caso *Schmeink & Cofreth y Strobel*, asunto C-454/98 (NFJ010199).

El Derecho Tributario está compuesto de un conjunto de potestades regladas en cuyo ejercicio, mediante un procedimiento, la Administración impone una obligación legal a cargo del sujeto pasivo. No hay ninguna potestad de apreciación discrecional en el ámbito del Derecho Tributario.

Referencias bibliográficas

- Bas Soria, J. (2015). *El IVA en las operaciones internacionales*. CEF.
- Capello, F. (2008). Il diritto alla restituzione dell'IVA erroneamente addebitata nei rapporti tra soggetti residenti e non residenti. *Diritto e Pratica tributaria*, 4, 721-734.
- Casas Agudo, D. (2009). Inversión del sujeto pasivo o «reverse charge», límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad. *Crónica tributaria*, 131, 223-252.
- Crossen, S. (2017). VAT, RST, or reverse charge mechanism: which is best. *Tax notes international*, 5.
- Falcón y Tella, R. (2007). La inversión del sujeto pasivo en las entregas de teléfonos móviles y microprocesadores realizadas en el Reino Unido: un posible ejemplo a seguir. *Quincena fiscal*, 14, 5-10.
- Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2013). *Derecho fiscal internacional*. Marcial Pons.
- Feria, R. de la (2009). *The EU VAT System and the Internal Market*. Doctoral Series.
- Gómez Aragón, D. (2015). Regularización por la Inspección de una situación en la que las empresas afectadas habían aplicado improcedentemente el procedimiento de inversión del sujeto pasivo. *Carta tributaria*, 3, 107-110.
- Luchena Mozo, G. M. (2014). Alcance de la inversión del sujeto pasivo en las entregas de inmuebles en los procesos concursales: A propósito de la sentencia del TJUE de 13 de junio de 2013 (C-125/12). *Quincena fiscal*, 4, 153-167.
- Merkx, M. (2012). Fixed establishments and VAT liabilities under EU VAT: between delusion and reality. *International VAT monitor*, 1.
- Miguel Canuto, E. de. (2013). Supuestos de inversión del sujeto pasivo en la lucha contra el fraude. *Quincena fiscal*, 21, 67-94.
- Miguel Canuto, E. de (2020). Riesgo de pérdida de ingresos en ausencia de hecho imponible en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 442, 5-32.
- Mondini, A. (2012). *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*. Pacini Editore.
- Ortiz Calle, E. (2015). STJCE 15.3.2007, «Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH/Ministero delle Finanze, As. C-35/05». *Crónica tributaria*, 156, 221-224.
- Ruiz Almendral, V. (2009). El abuso en la determinación de la sede de la actividad económica a efectos del IVA por sujetos no establecidos en la Comunidad Europea. (Sentencia de 28 de junio de 2007,



As. C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl y Bundeszentralamt für Steuern). *Noticias de la Unión Europea*, 297, 115-123.

Van Thirl, S. (1990). The Genius Holding case: deductibility of unduly paid input VAT. *International VAT monitor*, 4.

Villar Ezcurra, M. (2014). La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA. *Quincena fiscal*, 7, 41-83.

Verdún Fraile, E. (2014). Controversias en la liquidación del IVA cuando procede la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Cumplimiento de requisitos formales y materiales (STJUE de 6 de febrero de 2014, asunto C-424/12, Fatorie). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 375, 89-95.



Prescripción de la obligación tributaria y plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionadores afectados por las medidas excepcionales COVID-19: propuesta de interpretación

Juan Ramón Pérez Tena

Ponente TEAR Cataluña. Profesor UAB

juanramon.perez@uab.cat | <https://orcid.org/0000-0002-0762-9579>

Extracto

La normativa excepcional dictada como consecuencia del estado de alarma, en lo que se refiere a la extinción de la obligación tributaria y al plazo de los procedimientos tributarios, presenta importantes dificultades aplicativas e interpretativas, partiendo de la selección del precepto de aplicación, el exacto cómputo de la suspensión de la prescripción y de los plazos, la aplicabilidad de dicha suspensión y la incidencia que sobre la misma tiene la eventual no paralización de los procedimientos. Dichas cuestiones no se limitan a la duración del estado de alarma, sino que se proyectarán al futuro por bastante tiempo, mientras las obligaciones que se han visto afectadas puedan ser objeto de regularización. El objeto del presente artículo es abordar y proponer una solución a tales problemas interpretativos.

Palabras clave: estado de alarma; prescripción; suspensión; plazos; caducidad.

Fecha de entrada: 12-09-2020 / Fecha de aceptación: 14-10-2020 / Fecha de revisión: 04-12-2020

Cómo citar: Pérez Tena, J. R. (2021). Prescripción de la obligación tributaria y plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionadores afectados por las medidas excepcionales COVID-19: propuesta de interpretación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 101-124.





Limitation period of the tax obligation and terms of the procedures for the application of taxes and penalties affected by the exceptional measures COVID-19: interpretation proposal

Juan Ramón Pérez Tena

Abstract

The exceptional regulations issued as a consequence of the state of alert, with regard to the extinction of the tax obligation and the term of the tax procedures, presents important applicative and interpretative difficulties, starting from the selection of the application rule, the exact calculation of the limitation period and terms suspension, the applicability of said suspension and the impact that the eventual non-stoppage of the proceedings has on it. These matters are not limited to the time of the state of alert, but will be projected into the future for quite some time, while the obligations that have been affected can be subject to regularization. The purpose of this article is to address and propose a solution to such interpretive problems.

Keywords: alert state; limitation period; suspension; deadlines; expiration.

Citation: Pérez Tena, J. R. (2021). Prescripción de la obligación tributaria y plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionadores afectados por las medidas excepcionales COVID-19: propuesta de interpretación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 101-124.





Sumario

1. Introducción
 2. Prescripción
 - 2.1. Inaplicabilidad de la normativa general
 - 2.2. Suspensión tributaria
 3. Procedimientos de aplicación de los tributos
 - 3.1. Suspensión general no tributaria
 - 3.2. Normativa tributaria de flexibilización procedimental
 - 3.3. Interpretación integradora de las medidas tributarias
 - 3.4. Efectos de una normativa excepcional
 - 3.5. Suspensión del procedimiento y actividad administrativa
 - 3.6. Efectos del incumplimiento del plazo máximo
 4. Procedimiento sancionador
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

El 14 de marzo de 2020 (Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, BOE del mismo día –RD 463/2020–) entró en vigor el estado de alarma declarado para afrontar la situación de emergencia sanitaria provocada por el coronavirus COVID-19, estado finalizado en esa primera etapa el 21 de junio de 2020 (Real Decreto 555/2020, de 5 de junio, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, BOE de 6 de junio).

Como consecuencia de tal situación de excepcionalidad ha sido dictada en diversos ámbitos una voluminosa normativa –hasta el punto de dar lugar en la página de internet del Boletín Oficial del Estado a una sección de Códigos COVID-19–, si bien la referente al tema que nos ocupa, la prescripción y los plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos, no es tan cuantiosa como problemática, pues se trata de un puñado de preceptos dispersos por distintas normas (decretos-leyes y reales decretos) que da lugar a numerosas dudas interpretativas, generadas por diversas causas: una muy deficiente técnica legislativa, que afecta a principios de aplicación normativa básicos como el de especialidad; reiteraciones innecesarias; imprecisiones en el manejo de términos jurídicos de asentada tradición; contradicciones flagrantes, etc.¹ Todo ello probablemente debido a la extraordinaria urgencia de la situación, en ocasiones con omisión en el proceso de generación de las normas de los órganos que tienen atribuida la iniciativa en la elaboración y propuesta de las disposiciones en el orden tributario, y agravado por la labor interpretativa *de facto* asumida inicialmente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)².

¹ Resulta epítome de ello el Informe de la Abogacía del Estado de 20 de marzo de 2020 tratando de interpretar la disposición adicional 3.ª del RD 463/2020:

Sentadas las anteriores diferencias, se observa en la disposición adicional 3.ª una contradicción al indicar en su rúbrica «Suspensión de plazos administrativos», para, a continuación, indicar en su apartado primero que «Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos...», cuando, como ha quedado indicado, suspensión e interrupción son conceptos jurídicos distintos, con diferentes consecuencias jurídicas...

² *Vid.* Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) V1698/2020, de 30 de mayo (NFC075622).

En las siguientes líneas pretendemos dar respuesta a algunas de las dudas interpretativas relativas a cómo ha afectado la referida normativa de excepción a los plazos de prescripción y procedimientos tributarios, dando por conocidas las notas básicas de tales instituciones.

2. Prescripción

2.1. Inaplicabilidad de la normativa general

La primera norma que vino a incidir en la prescripción fue la disposición adicional 4.^a del RD 463/2020, declarando su suspensión durante la vigencia del estado de alarma. La misma corre desde el propio 14 de marzo de 2020 hasta su levantamiento el 4 de junio de 2020 (art. 10 del Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, por el que se prorroga el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, BOE de 23 de mayo –RD 537/2020–). Tal suspensión supone en la práctica una ampliación de los plazos de 82 días naturales. A nuestro juicio tal norma no es de aplicación al ámbito tributario, por constituir una norma general que no se refiere a la materia tributaria (art. 7.2 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT–, y disp. adic. 1.^a 2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas –LPACAP–), habiéndose dictado normativa especial con efectos desde el 14 de marzo de 2020 a la que posteriormente aludiremos, al igual que la disposición adicional 3.^a de la misma norma, relativa a la «suspensión de plazos administrativos» se declaró expresamente su no aplicabilidad en este campo por el Real Decreto 465/2020, de 17 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 463/2020, BOE del 18, y en vigor el mismo día (RD 465/2020), incluyendo en la misma un nuevo apartado 6.^{o3}, y por la disposición adicional 9.^a del Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (BOE del 18, en vigor desde el propio 18 de marzo –RDL 8/2020–). De tal inaplicabilidad de la norma suspensiva general a la prescripción tributaria precisamente podría hacer dudar el propio hecho de que el RD 465/2020 excluyese de aplicación al ámbito tributario la disposición adicional 3.^a y no la disposición adicional 4.^a del RD 463/2020, si bien tal urgencia (modificación incluida a los tres días de la primera norma, lo cual de nuevo da idea de la precipitación reinante) vino provocada por la necesidad de dejar claro que los plazos de autoliquidación e ingreso tributarios no se suspendían, no pudiendo considerarse en tales circunstancias que la referida modificación selectiva supusiese (*inclusionis unius exclusio alterius*) que se confirmaba la vigencia en el ámbito tributario de la disposición adicional 4.^a citada⁴.

³ «La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias».

⁴ Parece compartir dicha inaplicabilidad García Novoa (2020) al afirmar que «queda en evidencia que el Decreto del estado de alarma no contiene previsiones tributarias».

2.2. Suspensión tributaria

La siguiente norma que afectó a la prescripción, ahora sí en el ámbito tributario, es el artículo 33 apartado 6.º del RDL 8/2020⁵. En primer lugar, ha de indicarse que dicho precepto estableció una suspensión del plazo de prescripción desde el 18 de marzo al 30 de mayo de 2020⁶, por tanto de 74 días naturales, dejando así ajenos a tal efecto suspensivo los cuatro días que corrían desde el inicio del estado de alarma, sin explicación alguna de tal exclusión y de forma análoga a la redacción del artículo 33 del RDL 8/2020 respecto de la ampliación y suspensión de distintos plazos procedimentales, que se remiten en cuanto al inicio de sus efectos a la fecha de entrada en vigor del RDL 8/2020, el 18 de marzo de 2020 (disp. final 9.ª). Como veremos esta omisión ha sido subsanada respecto de la prescripción en la posterior norma que vino a corregir en diversos aspectos la ahora analizada, no así en cuanto a la ampliación de plazos prevista en el artículo 33.5 del RDL 8/2020, pese a que las preguntas frecuentes publicadas por la AEAT en su página de internet aludan al 14 de marzo de 2020 también a efectos de ampliación de plazos sin apoyo normativo alguno.

En segundo lugar, la suspensión de la prescripción supone, como indica el literal de la norma, el no cómputo de plazo en tal intervalo, sin que a partir de la reanudación se pierda el plazo de prescripción ya transcurrido con anterioridad, mecánica que resulta extraña al tratamiento general de la prescripción en el ámbito tributario, siendo la interrupción y reinicio del plazo por entero la norma general (art. 68.6 LGT), salvo alguna excepción a la que aludiremos con posterioridad a efectos interpretativos. Y, en tercer lugar, llama la atención que la suspensión de la prescripción contenida en el artículo 33.6 del RDL 8/2020 se limite en su ámbito objetivo al artículo 66 de la LGT (y la caducidad de acciones y derechos, que no se refiere a la perención del procedimiento por la infracción de su plazo máximo de duración regulada con carácter general en el art. 104.4 b) y 5 LGT, pero que sí tiene incidencia en algún caso, *v. gr.* art. 209.2 LGT como veremos), dejando por tanto fuera otros supuestos de prescripción (en concreto no afecta la suspensión a los arts. 66 bis LGT –prescripción del derecho a la comprobación y consiguiente regularización de créditos fiscales– y 189-190 LGT –prescripción en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias–).

Finalmente, la suspensión de la prescripción en el ámbito tributario fue de nuevo regulada en la disposición adicional 9.ª 2 del Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el

⁵ «El periodo a que se refiere el apartado anterior no computará a efectos de los plazos establecidos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ni a efectos de los plazos de caducidad».

⁶ El inicial *dies ad quem* de 30 de abril de 2020 fue trasladado al 30 de mayo de 2020 por la disposición adicional 1.ª del Real Decreto-Ley 15/2020 de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE del 22), y en vigor el 23 de abril (disp. final 13.ª). Nos encontramos ante un plazo de extinción de la obligación tributaria, a diferencia de los plazos procedimentales no se traslada dicho día final al primer día hábil siguiente (el 30 y el 31 de mayo de 2020 eran inhábiles).

que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, BOE de 1 de abril (RDL 11/2020)⁷, otorgando un tratamiento que viene a suplir las previas lagunas a que nos hemos referido: **el plazo de suspensión de la prescripción se extiende a 78 días naturales (del 14 de marzo al 30 de mayo de 2020) y afecta a todos los plazos de prescripción, no solo a los previstos en el artículo 66 de la LGT.** Como nuevo ejemplo de la defectuosa mecánica de producción normativa, este precepto no deroga ni sustituye al artículo 33.6 del RDL 8/2020, sino que se le superpone reiterando parte de su contenido y ampliándolo en los términos indicados⁸.

Esta modificación entró en vigor el 2 de abril de 2020, por lo cual para el periodo que corre desde el 14 de marzo hasta el 18 de marzo (para el art. 66 LGT) y hasta el 2 de abril (para el resto de plazos de prescripción) la medida adoptada tiene efecto retroactivo. Tal retroactividad tiene distinto tratamiento según nos refiramos a la obligación tributaria o al régimen sancionador y de recargos. En el primer caso, si bien en el ámbito tributario no existe una prohibición absoluta de retroactividad, no pudiendo equipararse las disposiciones tributarias a las sancionadoras o restrictivas de derechos individuales a los efectos del artículo 9.3 de la Constitución española (CE), sí existen límites basados en los principios de capacidad económica y de seguridad jurídica, habiendo de realizarse el test que deriva de la doctrina constitucional (*vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional –STC– 182/1997, de 28 de octubre –NFJ005623–, FF. JJ. 11 y 12)⁹. Además nos encontramos analizando el efecto retroactivo o no de una norma reguladora de la prescripción tributaria, teniendo declarado al respecto Macho Pérez (2005, pp. 262 y ss. y 314 y ss.) que el carácter favorable

⁷ «Desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, hasta el 30 de abril de 2020 quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria». La entrada en vigor tuvo lugar el 2 de abril de 2020 (disp. final 13.^a).

⁸ En la dicotomía exegética que plantean Vallés Méndez y Vicente Benito (2020) creemos que debe optarse por la primera, el juego de los dos preceptos es fruto de una mala técnica legislativa, pues a nuestro juicio no tiene apoyo normativo en la disposición transitoria 3.^a del RDL 8/2020, cuyo objeto se limita al régimen normativo temporal de los procedimientos en curso, la interpretación alternativa propuesta por los autores, consistente en limitar la aplicación del artículo 33.6 del RDL 8/2020 a obligaciones tributarias afectadas por procedimientos en curso, aparte de que tal entendimiento es contrario a la finalidad de la medida y al fundamento de la prescripción, pues en definitiva la misma imposibilidad de actuar por el acreedor tributario en procedimientos en curso se da en la imposibilidad de iniciar nuevos procedimientos.

⁹ Para el TC no es admisible con carácter general la denominada retroactividad auténtica o máxima que aplica la nueva norma a situaciones pasadas consumadas («solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica», *v. gr.* STC 121/2016, de 23 de junio –NCJ061443–), en tanto que sería admisible en función de las características de cada caso la llamada retroactividad impropia o de segundo grado, supeditando su constitucionalidad a la previsibilidad de la medida, a las razones que la fundamentan y a su alcance. En el caso aquí analizado a la prescripción le es en general de aplicación la norma vigente al inicio de su cómputo (arts. 10 LGT y 2.3 y 1.939 Código Civil –CC–).

o desfavorable de la nueva norma no ha sido generalmente tomado en consideración por el legislador a la hora de optar por uno u otro criterio. En el caso aquí planteado de tratarse de una retroactividad auténtica o de primer grado (prescripción del art. 66 LGT producida antes del 18 de marzo de 2020 o del art. 66 bis LGT ganada antes del 2 de abril de 2020) la doctrina constitucional impide dicho efecto retroactivo –que tiene su origen en realidad en una mala técnica legislativa–; en cambio, en caso de retroactividad impropia o de segundo grado, por no haberse producido la extinción antes de las citadas fechas, la medida creemos que se ajusta a las exigencias constitucionales: las razones que fundamentan la suspensión desde el 14 de marzo de 2020 están plenamente justificadas; la previsibilidad de la medida desde el inicio del estado de alarma concurría y el alcance de la retroactividad es de solo unos días.

En el ámbito sancionador, por el contrario, los artículos 9.3 y 25 de la CE –y el art. 10.2 LGT que incluye en este tratamiento la normativa reguladora de los recargos– impiden una retroactividad *in malam partem* como la adoptada¹⁰. Debe afirmarse, por tanto, que los plazos de prescripción previstos en los artículos 189 y 190 de la LGT consumados entre el 14 de marzo y el 1 de abril de 2020, ambos incluidos, no pueden verse afectados por la suspensión aquí analizada, extinguiendo la eventual responsabilidad infractora o la sanción pendiente de cobro, respectivamente. La primera conclusión alcanzada en este ámbito punitivo puede tener incidencia sobre infracciones por obligaciones mensuales febrero de 2016; infracciones por impuesto sobre sociedades con fin periodo presentación o infracciones relativas a la emisión de facturas –art. 201 LGT– del 14 de marzo al 1 de abril de 2016, etc.

Pero es que además existe una segunda consideración que, en general, subsume la anterior, pues tratándose de la prescripción de las infracciones tributarias la norma reguladora de la prescripción vigente en el momento de la comisión de las mismas no puede ser alterada con efectos retroactivos en perjuicio del presunto infractor, por lo cual pese al literal del artículo 189.3 de la LGT que alude al «plazo de prescripción para imponer sanciones», debemos considerar que nos hallamos ante la extinción de la eventual infracción, no de la acción administrativa, y debe considerarse que el plazo de prescripción de las infracciones tributarias no se ve alterado por el estado de alarma, de forma similar al plazo de prescripción de los delitos¹¹.

¹⁰ Sobre la naturaleza sustantiva de la prescripción en lo punitivo que acredita la prohibición de retroactividad *in malam partem* y obliga a la retroactividad *in bonam partem* existe una jurisprudencia consolidada, por todas SSTC 83/1989, de 10 de mayo (NCJ065163); 157/1990, de 18 de octubre (NCJ065164); 12/1991, de 28 de enero (NCJ065165); 62/2001, de 1 de marzo (NCJ051677); 63/2005, de 14 de marzo (NFJ019701), y Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 3 de febrero de 2011 (rec. núm. 4882/2006 –NFJ079787–).

¹¹ Entendimiento basado en que el paso del tiempo disminuye la necesidad de respuesta penal, conforme al principio de necesidad de la pena englobado en el de intervención mínima del *ius puniendi* del Estado, STC 63/2005, de 14 de marzo (NFJ019701). Véase al respecto el Informe de 3 de junio de 2020 de la Fiscalía General del Estado denominado «La prescripción de los delitos durante el estado de alarma».

3. Procedimientos de aplicación de los tributos

Sentado lo anterior, hemos de analizar ahora el tratamiento en la normativa excepcional de los procedimientos de aplicación de los tributos y su relación con lo hasta ahora expuesto.

3.1. Suspensión general no tributaria

La disposición adicional 3.^a del RD 463/2020 incluyó una suspensión de términos y plazos de los procedimientos administrativos, que en la práctica se traduce en una ampliación general del plazo de estos por 79 días, del 14 de marzo al 31 de mayo ambos incluidos¹². Ya hemos indicado con anterioridad las dificultades interpretativas de tal precepto, expuestas en un Informe de la Abogacía del Estado de 20 de marzo de 2020 que tiene por objeto la interpretación de su contenido, poniendo de manifiesto la impropiedad o al menos el torpe manejo de voces como término, plazo, suspensión e interrupción, así como la contradicción entre el título de la disposición y su literal.

La disposición adicional 3.^a del RD 463/2020 no es aplicable al ámbito tributario, como indicamos *supra* para la disposición adicional 4.^a del mismo texto, según la modificación introducida el 18 de marzo de 2020 (nuevo apartado 6 introducido por el RD 465/2020)¹³. En primer término, pese al literal del apartado 6.^º introducido, que se refiere a la exclusión tan solo del apartado 1.^º, dada la promulgación de normativa específica tributaria a la que

¹² «Disposición adicional tercera. Suspensión de plazos administrativos.

1. Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo». Se levanta la suspensión e interrupción, se reanuda (o reinicia si así se hubiera previsto en una norma con rango de ley) el plazo el lunes 1 de junio de 2020, artículo 9 del RD 537/2020.

¹³ «La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias». La inclusión de tal inciso solo tres días después del texto inicial bien puede calificarse de interpretación auténtica:

Tan extraordinaria y urgente norma hace excusable, a mi modo de ver, que su contenido suscite numerosas dudas y no prevea muchas cuestiones, como demuestra el hecho mismo que desde entonces y en poco tiempo tal norma haya sido modificada por otros Decretos (como el 465/2020, de 17 de marzo, o el n.º 476/2020, de 27 de marzo), o de que, por delegación expresa contenida en el propio Decreto 463/2020 (art. 4.3), sean continuas y variadas las Órdenes Ministeriales, sobre todo del Ministerio de Sanidad, interpretando, aclarando tales dudas, y resolviendo, integrando tales lagunas. Es la clásica y conocida interpretación auténtica, proveniente del propio poder normativo, y que, como *vexata quaestio*, siempre ha suscitado muchas dudas (desde la propia Roma, en que Justiniano y otros Emperadores después vinieran a interpretar sus propias leyes a fin de evitar que lo hicieran los jueces). (Cerdeira Bravo de Mansilla, 2020, pp. 46-49)

posteriormente aludiremos, debe considerarse que no son de aplicación directa todos los apartados de tal disposición adicional 3.^a, y en particular las previsiones sobre acuerdos motivados de continuación de los procedimientos con conformidad del interesado (apartado 3.^o) o por ser indispensables para la protección del interés general o para el funcionamiento básico de los servicios (apartado 4.^o)¹⁴. Parece avalar tal afirmación de exclusión total de la disposición adicional 3.^a del RD 463/2020 en el ámbito tributario el literal de la disposición adicional 9.^a del RDL 8/2020:

A los plazos previstos en el presente Real Decreto Ley no les será de aplicación la suspensión de plazos administrativos prevista en la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

En segundo lugar, la AEAT ha publicado en su apartado de preguntas frecuentes¹⁵ una respuesta a nuestro juicio incorrecta a la vista de todo lo expuesto e incoherente con lo contestado respecto de otras cuestiones: así, tras sostener la no aplicabilidad de la disposición adicional 3.^a del RD 463/2020 en otros supuestos, por ejemplo a las notificaciones tributarias (apartado D de las preguntas frecuentes en consonancia con la Consulta vinculante de la DGT V1698/2020 –NFC075622–) o a los plazos de tramitación de actas de inspección (apartado F.15), haciendo caso omiso del propio literal del apartado 6.^o incluido en la modificación de la referida disposición solo tres días después de su publicación –lo que induce a pensar en una mera interpretación auténtica del texto inicial–, que basa la no aplicabilidad de dicha disposición en el principio de especialidad tributaria («no será de aplicación a los plazos tributarios, **sujetos a normativa especial**»), la AEAT responde, bien es cierto que limitándose al ámbito aduanero, lo cual no altera nuestra conclusión:

Pregunta 13: ¿Cuál es la situación de los plazos en los procedimientos tributarios en el periodo comprendido entre la aprobación del Real Decreto 463/2020 y el Real Decreto Ley 8/2020?

Respuesta: Los plazos se suspenden en aplicación de la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, que man-

¹⁴ Sobre la interpretación del ámbito objetivo de la suspensión de plazos y sus excepciones de dicha disposición adicional 3.^a resulta de interés el Informe de 26 de marzo de 2020 de la Abogacía del Estado emitido a consulta de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo.

¹⁵ Página visitada por última vez el 9 de noviembre de 2020 con respuestas actualizadas a 28 de agosto de 2020: <https://www.agencia tributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Medidas_Tributarias_COVID_19/Recopilacion_de_preguntas_frecuentes/Plazos_de_las_actuaciones_y_procedimientos_tributarios/Plazos_de_las_actuaciones_y_procedimientos_tributarios.shtml>.

tiene su vigencia en el ámbito tributario hasta la entrada en vigor del Real Decreto Ley 8/2020 y el Real Decreto 465/2020.

Ello sin perjuicio de que, además, el apartado 2 de la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, establece la suspensión de los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria desde la entrada en vigor del Decreto 463/2020 hasta el día 30 de mayo.

Ambos incisos, a nuestro juicio, son erróneos: no es de aplicación la disposición adicional 3.^a en ningún momento, y ello no puede mezclarse con la regulación contenida en la disposición adicional 9.^a 2 del RDL 11/2020 relativa a la prescripción y caducidad de derechos y acciones, no a los plazos de los procedimientos¹⁶, una mera lectura de dicha disposición adicional 9.^a permite salir del error. Tal respuesta es contraria igualmente al criterio expresado por la Consulta vinculante anteriormente citada V1698/2020 (vinculante para la AEAT, art. 89.1 LGT) que expresamente manifiesta, para actos desde el inicio del estado de alarma que «la suspensión de términos e interrupción de plazos del apartado 1 de la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, no se aplica en materia de plazos tributarios». Si bien es cierto que la función de información y asistencia cubre la elaboración de las contestaciones a preguntas frecuentes, como recuerda en la citada consulta la DGT, la importancia de la labor referida (que forma parte de la aplicación de los tributos, art. 83.1 LGT) unida a la ausencia de consultas de la DGT al respecto (de las 87 contestaciones que a 14 de noviembre de 2020 ha emitido la DGT sobre cuestiones relativas a la normativa tributaria excepcional relacionada con la COVID-19, la mayoría se refieren a cuestiones sustantivas –tipo de IVA y reinversión en IRPF–, existiendo únicamente dos consultas vinculantes que responden a cuestiones procedimentales generales, la V1151/2020, de 29 de abril –NFC075406–, sobre diligencias de embargo, y la V1698/2020, de 30 de mayo –NFC075622–, sobre notificaciones, antes citada) exige extremar el rigor en la información ofrecida, sobre todo cuando en más de una ocasión esta tiende a robustecer las prerrogativas de la propia Administración tributaria informante en interpretación de una normativa excepcional¹⁷ ya de por sí desequilibrada a favor de estas, como vamos a tener ocasión de verificar a continuación. Siendo así, la interpretación de la normativa de aplicación debe tender a conseguir la finalidad declarada, «flexibilizar los plazos con los que cuenta el contribuyente para favorecer su derecho a alegar y probar y facilitar el cum-

¹⁶ En idéntico error incurre, a nuestro juicio, De la Rosa Córdón (2020, pp. 62-66), pues pese a descartar que sea de aplicación a los plazos tributarios la disposición adicional 3.^a del RD 463/2020, sostiene que su no cómputo se inicia el 14 de marzo y no el 18 porque:

El plazo que establecía el art. 33 RDL 8/2020 empezaba a computar desde su entrada en vigor (el 18 de marzo), sin embargo la DA 9.^a RDL 11/2020 ha extendido el inicio a la entrada en vigor del RD 463/2020, el 14 de marzo.

¹⁷ «Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas» (art. 4.2 CC).

plimiento del deber de colaborar con la Administración Tributaria del Estado y de aportar los documentos, datos e información de trascendencia tributaria de que se trate...» (exposición de motivos del RDL 8/2020).

3.2. Normativa tributaria de flexibilización procedimental

La regulación especial de los plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos se inicia en el RDL 8/2020, pudiendo resumirse en dos grandes medidas conexas:

- Ampliación de plazos¹⁸ a favor del obligado tributario (art. 33.1, 2 y 8 RDL 8/2020) hasta el 30 de mayo de 2020 o hasta su fecha final si es posterior. Afecta a trámites (contestar requerimientos, formular alegaciones, aportar información o atender diligencias de embargo) notificados y con plazo no expirado antes del 18 de marzo de 2020 (14 de marzo según la información de la AEAT) y trámites de tal tipo notificados desde el 18 de marzo de 2020. El obligado según el artículo 33.3 del RDL 8/2020 **puede renunciar a la ampliación**¹⁹.
- «No cómputo»²⁰ en los plazos máximos de resolución de los procedimientos administrativos (**en la práctica ampliación del plazo máximo en 74 días naturales**) del periodo 18 de marzo al 30 de mayo de 2020 (art. 33.5 RDL 8/2020; art. 53 RDL 11/2020 –extiende la medida a comunidades autónomas y las entidades locales–; disp. adic. 1.^a RDL 15/2020) a efectos de la caducidad y de la duración máxima de los procedimientos, si bien durante dicho periodo **podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles**. Una vez concluida la suspensión el plazo continúa por el tiempo que quedaba con anterioridad al 18 de marzo de 2020.

Es resaltable a primera vista que, a diferencia de la normativa general (disp. adic. 3.^a RD 463/2020), en la regulación en materia tributaria la norma dictada elude el término «sus-

¹⁸ «Los plazos... para atender los requerimientos, diligencias de embargo y solicitudes de información con trascendencia tributaria, para formular alegaciones ante actos de apertura de dicho trámite o de audiencia, dictados en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores o de declaración de nulidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores materiales y de revocación, que no hayan concluido a la entrada en vigor de este real decreto-ley, se ampliarán hasta el 30 de abril de 2020».

¹⁹ «Si el obligado tributario, no obstante, la posibilidad de acogerse a la ampliación de los plazos de los apartados anteriores o sin hacer reserva expresa a ese derecho, atendiera al requerimiento o solicitud de información con trascendencia tributaria o presentase sus alegaciones, se considerará evacuado el trámite».

²⁰ «El periodo comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de abril de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho periodo podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles».

pensión», puede que por las connotaciones y exigencias normativas y jurisprudenciales de dicho término en este ámbito, optando por la expresión neutra «no cómputo», si bien el *nomen* no hace a la institución, y nos hallamos ante una auténtica suspensión de los plazos tributarios a los efectos correspondientes.

En segundo lugar, según la disposición transitoria 3.^a del RDL 8/2020 «Lo dispuesto en el artículo 33 será de aplicación a los procedimientos cuya tramitación se hubiere iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de este real decreto-ley», retroactividad impropia o de grado medio que excepciona la regla de ultraactividad de la norma vigente al inicio del procedimiento (disp. trans. 4.^a CC y disp. trans. 3.^a a) LPACAP). No hace falta indicar que la disposición transitoria no está previendo el inicio de procedimientos nuevos desde el 18 de marzo de 2020, pero tampoco se excluye la aplicación a los mismos del artículo 33 del RDL 8/2020 (de iniciarse algún procedimiento nuevo resultaría de aplicación la normativa vigente a su inicio, entre la que se halla tal precepto). Cuestión distinta es si el inicio de un procedimiento de gestión, inspector o sancionador una vez en vigor tal normativa que establece la suspensión por la pandemia afecta al presupuesto de hecho de la suspensión, no así a la ampliación de plazos a favor del obligado, pregunta que a nuestro juicio, no solo por aplicación de los principios del respeto de los derechos y garantías del contribuyente²¹, y de buena administración²², sino en una interpretación finalista del precepto²³, merece una

²¹ En Pérez Tena (2016) ya se recordaba que el establecimiento de un sistema de plazos máximos en los procedimientos tributarios de gestión e inspección, sin más prolongaciones indebidas que las establecidas en la normativa de aplicación correctamente interpretada, ha sido declarado reiteradamente principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente.

²² Este principio ha sido forjado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, positivizado en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, extraído en nuestro ordenamiento interno de los artículos 9.3 y 103 de la CE e identificado con el artículo 3.1 e) de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público (Ley 40/2015, de 1 de octubre) que establece la buena fe, confianza legítima y lealtad institucional como principios de actuación administrativa. El TS, Sala 3.^a, que en los últimos tiempos ha fundado o apoyado algunas de sus sentencias en dicho principio, tiene declarado que se trata más bien de un «metaprincipio jurídico inspirador de otros» (STS de 28 de mayo de 2020, rec. núm. 5751/2017 –NFJ078059–); que «[n]o es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable» (SSTS de 5 de diciembre de 2017, rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–; 18 de diciembre de 2019, rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–, y de 23 de julio de 2020, rec. núm. 7483/2018 –NFJ079719–) y que «impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente...» (STS de 11 de junio de 2020, rec. núm. 3887/2017 –NFJ078141–).

²³ El artículo 33.5 del RDL 8/2020 alude a «procedimientos... tramitados», que puede interpretarse en una norma excepcional como esta como alusión a procedimientos ya iniciados, permitiendo a la Administración no obstante «impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles», entre los que puede razonablemente interpretarse que no se halla el inicio del propio procedimiento.

respuesta afirmativa: la suspensión se basa en la consideración de que el sujeto activo de la relación jurídica no pudo actuar, y coherentemente con ello el inicio de un nuevo procedimiento no está afectado por la causa de suspensión, exclusión del ámbito objetivo de suspensión que no descarta la aplicación de la normativa general de cómputo de plazos a la que nos referiremos a continuación.

Esta interpretación parece ser compartida en las directrices internas emanadas del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT (consultas respondidas por la Subdirección General de Asistencia Jurídica que no constan hechas públicas), en las que claramente se dispone que en caso de procedimientos iniciados tras el inicio del estado de alarma «descartamos la posibilidad de poder aplicar la suspensión por inactividad... no obstante el contribuyente sí tiene derecho al plazo ampliado para atender el requerimiento...».

3.3. Interpretación integradora de las medidas tributarias

Ya hemos puesto de manifiesto con anterioridad la escasez de los tan valiosos materiales preparatorios²⁴ de las normas dictadas que puedan orientarnos en su interpretación, circunstancia lógica debido a la situación de emergencia, siendo la única mención específica, aparte de la genérica protección de la salud, la mejora de la posición jurídica del obligado contenida en la exposición de motivos del RDL 8/2020. A pesar de ello, en una interpretación teleológica y sistemática podemos advertir que la normativa emanada contempla las tres medidas antes referidas como un todo y de forma coordinada: suspensión del plazo de prescripción (evitando con ello la extinción de la obligación tributaria por inactividad no causada por el acreedor tributario sino derivada de la pandemia, sea por no poder iniciar un procedimiento o por inactividad en el ya comenzado); suspensión de los procedimientos de aplicación iniciados (evitando las consecuencias derivadas del incumplimiento del plazo máximo de resolución de los procedimientos –arts. 104.5 LGT en general y 150.6 LGT para el procedimiento inspector– que podrían dar al traste con la medida anterior, en aquellos frecuentes supuestos en que el procedimiento de aplicación de los tributos se inició cerca del límite de prescripción) y ampliación de los plazos o términos fijados para que el obligado tributario sometido a un procedimiento cumpla un determinado trámite, en consonancia con la ampliación del plazo máximo de duración.

²⁴ Según la STS de 3 de junio de 2019 (rec. núm. 84/2018 –NFJ073600–):

Si bien conforme a la doctrina constitucional el preámbulo de las normas no posee fuerza normativa, sí vale como parte explicativa de la norma, justificando su contenido, y en definitiva creando un espacio de certidumbre en cuanto sirve para delimitar el alcance de las normas que contiene y facilita su control judicial. Otro tanto cabe decir de las memorias del análisis de impacto normativo, en cuanto, entre otras funciones, sirve de justificación del contenido normativo de la disposición general.

Se podría argumentar en contra del entendimiento coordinado que aquí se propugna la mayor duración de la suspensión prescriptiva respecto de la que afecta a los plazos procedimentales –cuatro días más según hemos cuantificado *supra*–, pero dicho reparo se nos antoja débil ante la interpretación efectuada, teniendo en cuenta que tal diferencia no obedece a nuestro juicio a una decisión coherente, informada y sistemática, sino que procede como vimos de una génesis normativa defectuosa, y que la misma situación se da en la regulación no tributaria, como igualmente hemos relatado, sin que el RD 537/2020 justifique la anticipación de tres días en el levantamiento de la suspensión de los plazos de los procedimientos administrativos respecto de los plazos de prescripción y caducidad de derechos y acciones (arts. 9 y 10).

Por tanto, la contemplación unitaria indicada deberá ser tenida en cuenta a la hora de interpretar la normativa tributaria analizada en su aplicación a los distintos supuestos de hecho.

3.4. Efectos de una normativa excepcional

En el cómputo de los plazos de los procedimientos de gestión tributaria (principalmente verificación de datos, comprobación de valores, comprobación limitada) y en las derivaciones de responsabilidad, así como en los procedimientos sancionadores, se descuentan las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas (arts. 104.2 LGT y 102 a 104 RGAT²⁵), mientras que en el procedimiento inspector de comprobación e investigación –y en los procedimientos de derivación de responsabilidad concurrentes, art. 102.3 RGAT– tras la reforma operada en el artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, no se permiten tales descuentos, siendo únicamente posible la suspensión del procedimiento (art. 150.3 LGT) y su extensión (apartados 4 y 5 del art. 150 LGT, siendo de aplicación el referido apartado 5 también a los procedimientos sancionadores concurrentes, art. 211.2 LGT) por causas tasadas.

Tanto en uno como en otro supuesto, está contemplada la fuerza mayor como, respectivamente, interrupción justificada del procedimiento (art. 103 e) RGAT) y causa de suspensión (art. 150.3 f) LGT). Ahora bien, la inclusión en el artículo 33.5 del RDL 8/2020 de un no cómputo del plazo por 74 días tiene notables efectos vigorizantes de las prerrogativas administrativas respecto de la otra opción legislativa posible, remitirse al régimen general del cómputo del plazo de los procedimientos:

En primer lugar, se evita la litigiosidad por disconformidad del obligado sobre la concurrencia del presupuesto de hecho de tales interrupción y suspensión, si la pandemia constituye un

²⁵ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

supuesto de fuerza mayor en sentido técnico jurídico, artículo 1.105 del CC y jurisprudencia al respecto, por concurrir imprevisibilidad, inevitabilidad e irresistibilidad²⁶. Si bien a nuestro juicio la situación acredita el carácter de fuerza mayor, podría haber dado argumentos contrarios a tal apreciación generalizada, con la consiguiente casuística evitada mediante la normativa aquí analizada, la posterior declaración de estados de alarma en parte de la Comunidad de Madrid (RD 900/2020, de 9 de octubre) y en todo el territorio nacional (RD 926/2020, de 25 de octubre, desde su fecha al 8 de mayo de 2021 incluido, según Acuerdo de autorización de prórroga por el Congreso de los Diputados, BOE de 4 de noviembre de 2020) sin que se haya adoptado una medida suspensiva similar, pues en ambos casos las limitaciones no afectan al «[c]umplimiento de obligaciones laborales, profesionales, empresariales, institucionales o legales» (art. 5.1 b) RD 900/2020 y arts. 5.1 d), 6.1 b) y 7.4 RD 926/2020).

En segundo lugar, tanto la interrupción justificada como la suspensión requieren una cumplida motivación sobre la concurrencia de la causa y su incidencia en las actuaciones (art. 102.4 RGAT)²⁷ que es sustituida por un mero párrafo de remisión a la norma que establece la suspensión del plazo.

En tercer lugar, los artículos 103 e) del RGAT («obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones») y 150.3 f) de la LGT («obligue a suspender las actuaciones... la inspección no podrá realizar ninguna actuación con el procedimiento suspendido») exigen la imposibilidad de continuar las actuaciones, siendo de todos conocida la jurisprudencia consolidada sobre las interrupciones justificadas que huye del automatismo en el descuento²⁸, que ahora,

²⁶ Se muestran partidarios de dicha calificación, aludiendo a los preámbulos del RD 463/2020 y RDL 8/2020, Castelló Jordá y Huelin Martínez de Velasco (2020), al afirmar que:

[...] el Tribunal Supremo ha definido la fuerza mayor como la «existencia de un suceso imprevisible o que, previsto sea inevitable, insuperable o irresistible, por exceder el curso normal de la vida; que no se deba a la voluntad del presunto deudor y que se dé entre el evento y el resultado un nexo o relación de causalidad eficiente»... El estado de alarma declarado... alude necesariamente a una situación de fuerza mayor...

Se ha declarado, sin embargo, en el ámbito de la protección de los derechos del personal sanitario (arts. 15, 40.2 y 43 CE) que «la extensión de una epidemia no es, jurídicamente, causa de fuerza mayor», Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Canarias, de 22 septiembre de 2020 (rec. suplicación núm. 353/2020 –NSJ061912–), y, en similar sentido, STS de 8 de octubre de 2020, Sala 3.ª, recurso protección derechos fundamentales núm. 91/2020 –NSJ061906–).

²⁷ «Los periodos de interrupción justificada, las dilaciones por causa no imputable a la Administración y los periodos de suspensión y de extensión del plazo del procedimiento inspector deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente». Respecto de la exigencia estricta de cumplida motivación administrativa de los descuentos en el plazo máximo del procedimiento inspector en el acta y en el acuerdo de liquidación, STS de 11 de diciembre de 2017, Sala 3.ª, rec. casación núm. 3175/2016 (NFJ069016), FD 7.º.

²⁸ «... dicho tiempo no debe descontarse necesariamente y en todo caso para computar el plazo máximo de duración. Por ello, cuando... la Inspección no detuvo su tarea inquisitiva y de investigación, avanzando en la búsqueda de los hechos que determinan la deuda tributaria y, además, una vez recabados los

con una interpretación literalista, podría eludirse mediante un descuento *ex lege* combinado con el uso de la habilitación legal para que el procedimiento pueda continuar sin cortapisa pese a la suspensión del plazo por la actividad del obligado atendiendo requerimientos o solicitudes de información o formulando alegaciones (art. 33.3 RDL 8/2020) y por la de la Administración tributaria impulsando, ordenando y realizando «trámites imprescindibles» (art. 33.5 RDL 8/2020) entendidos con laxitud.

3.5. Suspensión del procedimiento y actividad administrativa

La interpretación normativa apuntada –y que a nuestro juicio debe ser razonablemente matizada según entendemos– no es meramente teórica, pues ya puede apreciarse en las contestaciones a preguntas frecuentes publicadas por la AEAT y en las quejas de las que se ha hecho eco la prensa sobre procedimientos que no han sufrido demora alguna pese a la pandemia y que, sin embargo, han dado lugar al tratamiento temporal indicado²⁹. Así, en las preguntas frecuentes publicadas por la AEAT tras indicar (apartado A.3) que «En general, la Agencia Estatal de Administración Tributaria no realizará trámites en estos procedimientos. No obstante, sí podrá realizar los trámites que sean imprescindibles», se pasa a identificar algunos actos que podrán desarrollarse (requerimientos de obtención de información bancarios, internacionales, a organismos públicos, todo tipo de trámites con la conformidad del obligado...)³⁰, referentes a procedimientos iniciados antes del 14 de marzo

elementos de juicio que aquella petición de informes buscaba acopiar demoró la adopción de la decisión final, le corresponde a la Administración acreditar que, pese a todo ello, no pudo actuar con normalidad, pudiendo hablarse, desde una perspectiva material, de una auténtica interrupción justificada de las actuaciones...». (STS de 3 de mayo de 2018, Sala 3.ª, rec. casación núm. 2845/2016 –NFJ070501–, FD 5.º)

²⁹ V. gr. Diario *Expansión* de 24 de agosto de 2020:

Avalancha de impugnaciones a Hacienda por sus inspecciones tras el confinamiento ESTADO DE ALARMA/ Las empresas se rebelan contra la ampliación del plazo para comprobar e inspeccionar que se otorga la Agencia Tributaria por su «supuesta» suspensión de procedimientos y alegan que ha estado trabajando con intensidad.

³⁰ Se indica expresamente en las contestaciones a preguntas frecuentes relativas al procedimiento inspector: «Cuando el propio contribuyente, constanding expresamente esta circunstancia por escrito, solicite que continúen las actuaciones inspectoras, estas continuarían sin mayores obstáculos» (apartado E.1); «con carácter general, la Administración Tributaria va a evitar realizar nuevos requerimientos. Excepcionalmente, valorará en qué casos debe realizar este tipo de requerimientos atendiendo a la situación actual y al carácter imprescindible de los mismos.

Por ejemplo, podrían realizarse requerimientos internacionales, a entidades bancarias, a Organismos Públicos. Pero dada la situación de excepcionalidad, con carácter general, no se va a requerir a empresarios o profesionales para solicitarles información sobre otras personas o entidades, salvando, claro está, el caso en que el contribuyente muestre su conformidad con dichos trámites» (apartado E.3); «con carácter general, no se abrirá trámite de audiencia, salvo que el contribuyente o su representante debidamente autorizado para ello, de forma explícita y documentada, muestre su conformidad con dicho

de 2020, a los que han de añadirse las notificaciones tributarias a las que se refiere la DGT como trámites imprescindibles en su Consulta V1698/2020, de 30 de mayo (NFC075622) «por cuanto de dicho trámite depende la eficacia del acto administrativo». Desde nuestro punto de vista, el carácter de imprescindible, término definido por el diccionario de la RAE³¹ como algo de lo que no se puede prescindir –hacer abstracción o evitar– (primera acepción), o necesario u obligatorio (segunda acepción), no debe referirse al contenido y efectos consustanciales del trámite (podría, con el mismo razonamiento que el expresado por la DGT, sostenerse que también es imprescindible dictar resolución motivada y por órgano competente a través del procedimiento establecido, porque de ello depende la validez del acto administrativo...), sino a las circunstancias exógenas al mismo que, pese al estado de alarma, conviertan el trámite en procedente e ineludible, hecha una ponderación motivada de las circunstancias concurrentes y de los bienes jurídicos en juego, protección de la salud pública (art. 43 CE)³² frente al deber de contribuir (art. 31 CE). En tales condiciones, habida cuenta de la suspensión acordada, se hace difícil imaginar algún supuesto de trámite imprescindible en el ámbito tributario que haya de ser impulsado, ordenado o realizado, en palabras del artículo 33.5 del RDL 8/2020³³.

Sentado lo anterior, los criterios relativos a la suspensión de plazos emanados de la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT a los que anteriormente nos referimos (de junio de 2020), aparte de algunas incorrecciones en cuanto a las fechas según hemos razonado, nos parece que, ahora respecto de procedimientos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la suspensión, contienen una interpretación de la normativa de aplicación respetuosa con la finalidad de la misma y con los principios generales antes apuntados, si bien deben ser objeto de alguna reflexión adicional.

En primer lugar, para los casos en que se inició un procedimiento de gestión (podemos extenderlo al procedimiento de inspección) existirá suspensión por inactividad administrativa «pero si la Administración decide actuar la suspensión por inactividad se verá interrumpida».

trámite» (apartado E.5); «la firma de actas con anterioridad a 30 de mayo de 2020 va a estar supeditada a que el contribuyente muestre su conformidad con dicho trámite» (apartado E.4).

³¹ <<https://dle.rae.es>>.

³² Debe tenerse en cuenta que tal precepto se halla en el capítulo III título I de la CE (principios rectores de la política social y económica), con los efectos limitados previstos en el art. 53.3 de la CE. No obstante, el TC ha relacionado dicho principio con el artículo 15 de la CE (derecho fundamental a la integridad física de las personas, sección 1.ª del capítulo II del título I CE, con acceso a la máxima protección del art. 53.2 CE) a los efectos de la justificación de la declaración del estado de alarma «ambos tan intensamente conectados que es difícil imaginarlos por separado, máxime en las actuales circunstancias» (ATC 40/2020, de 30 de abril –NSJ061443–, FJ 4).

³³ Por su impropia utilización debe entenderse que impulsar y ordenar no se usan en tal precepto en su sentido jurídico, artículos 70 a 74 de la LPACAP, sino usual o coloquial, pues precisamente el impulso (art. 71) forma parte de la categoría ordenación del procedimiento (arts. 70 a 74).

Podríamos plantearnos los efectos sobre un procedimiento en que la Administración, sin la habilitación normativa de imprescindibilidad del trámite, continúa con normalidad su actividad, pudiendo pensar en dos posibilidades: la indicada, es decir, concluye el efecto suspensivo, o la nulidad de lo actuado mediando la suspensión³⁴ sin que el efecto legal se vea afectado. Consideramos correcta la primera de ellas pues la finalidad del precepto se vincula a la imposibilidad de actuar como consecuencia de la pandemia, siendo que si la propia Administración tributaria da por finalizada la suspensión de su actividad por considerar que puede desarrollarla adecuadamente y sin poner en peligro la salud pública, los plazos deben poder volver a correr con normalidad, pues lo contrario atentaría contra la recta interpretación de la normativa dictada conforme al principio de buena administración y al debido respeto a los derechos y garantías de los obligados. Eso sí, teniendo en cuenta que el presupuesto del que parte la normativa dictada es la imposibilidad de tramitación con normalidad de las actuaciones, debe ser el obligado el que acredite que dicha ratio no se cumplió, extremo que en los procedimientos de gestión será de más fácil prueba (por lo escaso de sus trámites), pero que en el proceloso procedimiento inspector puede conllevar mayores problemas. En cualquier caso, las críticas que desde determinados sectores se han vertido a la especial intensidad del estudio del expediente por parte de los funcionarios de la Administración durante el periodo de suspensión (no parece que dicha circunstancia sea reprochable, antes al contrario) no puede servir de fundamento jurídico para impugnar la suspensión del plazo del procedimiento³⁵.

En segundo lugar, en tales procedimientos en que la suspensión por inactividad administrativa ha concluido por haberse dictado un acto no imprescindible tras la entrada en vigor de la normativa temporal, pueden descontarse tanto los tiempos de aplicación del artículo 33.1 y

³⁴ Se trataría de un supuesto que presenta similitudes con lo actuado por la Inspección una vez judicializado el expediente, artículo 180.1 de la LGT antes de la reforma de 2015, por tanto con suspensión en vía administrativa, en el que la solución era la nulidad de lo actuado (actuaciones inexistentes en la dicción legal). Sin embargo, consideramos que tal efecto, basado en la prejudicialidad penal, no es de aplicación al caso aquí planteado, pues el trámite realizado sin respeto de la suspensión temporal no está afectado de defecto competencial ni procedimental alguno –salvo que se haya perjudicado de alguna manera la posición jurídica del obligado–.

³⁵ La polémica suscitada evoca la tan manida cuestión de la actividad o inactividad de la Inspección durante periodos de dilaciones en el régimen anterior a la Ley 34/2015, teniendo declarado el TS que «está fuera de lugar la indagación de las razones por las que no haya estado la Inspección permanentemente activa en el procedimiento de que se trate» (STS de 9 de junio de 2014, rec. casación núm. 1419/2012 –NFJ054623–). E igualmente se ha considerado excluida del plazo inspector toda actuación previa al plazo formal, salvo acreditado fraude de ley (SSTS de 26 de febrero de 2019, rec. casación núm. 1423/2017, y dos de 27 de febrero de 2019, recs. casación núms. 1411/2017 y 1415/2017 –NFJ072732–, para actuaciones censales previas; SSTS de 8 de abril de 2019, rec. casación núm. 4632/2017 –NFJ073149–; de 22 de abril de 2019, rec. casación núm. 6513/2017 –NFJ075909–, y de 30 de septiembre de 2019, rec. casación núm. 4204/2017, respecto de actuaciones de obtención de información previa; STS de 5 de septiembre de 2019, rec. casación núm. 4560/2017 –NFJ075353– en cuanto a una previa verificación de datos; STS de 7 de julio de 2020, rec. casación núm. 641/2018 –NFJ078372–, por lo que se refiere a las actuaciones preparatorias de un inicio mediante entrada y registro del domicilio).

2 del RDL 8/2020 (denominado en las directrices analizadas «suspensión por ampliación del plazo») como, con posterioridad al fin de la suspensión, los procedentes conforme al régimen general del cómputo del plazo, si concurren los requisitos materiales y formales que lo autoricen.

En tercer lugar, en cuanto al cómputo en caso de reanudación de la actividad, la fecha de referencia para el fin de la suspensión debe ser la del nuevo acto (requerimiento, comunicación, propuesta...) que pone de manifiesto la actividad administrativa, y no la de su notificación, y las suspensiones y dilaciones se cuentan por días naturales «por tanto el último día de la suspensión es el 30 de mayo».

3.6. Efectos del incumplimiento del plazo máximo

Quedan por analizar los efectos del incumplimiento de los plazos máximos de los procedimientos tramitados a los que les ha sido de aplicación el artículo 33.5 del RDL 8/2020, sobre la suspensión de la prescripción (disp. adic. 9.ª 2 RDL 11/2020). Es decir, la cuestión de que se trata es la siguiente: suspendido un procedimiento por la normativa especial (en cuyo seno la Administración no ha actuado o se ha limitado a lo imprescindible) y una vez reanudado resulta incumplido su plazo máximo de resolución, si se mantiene la suspensión de la prescripción o los efectos del incumplimiento (arts. 104.5 LGT para los procedimientos sometidos a caducidad y 150.6 LGT para el procedimiento inspector) también neutralizan los 78 días que de hecho se ha alargado el plazo prescriptivo. Al respecto creemos que presenta paralelismos con lo aquí analizado la cuestión relativa a los efectos del incumplimiento del plazo del procedimiento inspector (art. 150.2 LGT anterior a la reforma de 2015, 150.6 LGT actual) y el juego con la suspensión de la prescripción prevista en el artículo 180.1 de la LGT previo a la Ley 34/2015. En esta cuestión el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) sostiene el criterio de que el incumplimiento del plazo máximo de resolución no afecta a la suspensión de la prescripción del artículo 180.1 de la LGT en la redacción citada por haberse pasado el tanto de culpa o remitido el expediente al Ministerio Fiscal por presunto delito contra la Hacienda Pública, de suerte que, si en el momento del inicio de tal suspensión quedaba por transcurrir una parte relevante del plazo prescriptivo, una vez reanudadas las actuaciones en su caso, el incumplimiento del plazo del artículo 150 de la LGT no conlleva la extinción de la obligación³⁶. Por el contrario, la Audiencia Nacional (AN) ha declarado que «la conciliación entre ambos preceptos que sostiene el TEAC, no es admisible» y por

³⁶ Por todas, Resolución para unificación de criterio de 2 de marzo de 2017 (RG 8/2017 -NFJ065672-), que sienta el siguiente:

La suspensión del plazo de prescripción que establece el artículo 180.1 de la LGT no se perjudica por el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando estas han regresado a la Administración tras la finalización de la vía penal, de forma que la parte del plazo de prescripción que no se hubiese consumido antes de remitir las actuaciones a la vía penal puede usarse a la vuelta del proceso penal sin verse afectada por dicho exceso de plazo de duración.

el principio de especialidad considera que de incumplirse el plazo máximo de la inspección no ha lugar a mantener la suspensión del plazo de cuatro años³⁷. Sobre dicha problemática consta admitido un recurso de casación (Auto del TS –ATS– de 13 de marzo de 2020, rec. núm. 6452/2019 –NFJ077856–) contra la STSJ de Cataluña de 10 de abril de 2019 (rec. núm. 6/2017 –NFJ077858–), debiendo el TS interpretar los artículos 66 a 68 de la LGT (a nuestro juicio parece que los arts. 150 y 180 LGT también deberían ser contemplados) para resolver la siguiente cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia:

Determinar si, en el cómputo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria, una vez devueltas las actuaciones, previamente remitidas por la Administración tributaria, por la jurisdicción penal, por no alcanzarse la cuantía mínima para entender producido el delito, y producido de forma ulterior un incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, se ha de tomar en consideración o no el periodo de tiempo en que el expediente permaneció en aquella jurisdicción. Esto es, si durante el tiempo en que el expediente se encontró en la vía penal, se ha de entender que el plazo de prescripción se hallaba interrumpido en todo caso o si, por el contrario, la superación del plazo máximo del procedimiento inspector una vez devueltas las actuaciones, hace que se pierda ese efecto interruptor.

La mención en dicho auto de admisión al «efecto interruptor» quizá en la resolución del recurso deba ser corregida o completada reformulando la cuestión, pues no existió en la instancia discrepancia en que se había producido un incumplimiento del plazo máximo, ni en los efectos del mismo relativos a la pérdida del efecto interruptivo de la prescripción (tanto del procedimiento inspector como en su caso de la remisión), sino que lo relevante fue si, como en el supuesto aquí analizado, se produjo un efecto autónomo de suspensión legal del plazo de prescripción –en la práctica un alargamiento del plazo de cuatro años en el tiempo de pendencia judicial– que debiera subsistir tras el exceso del plazo citado³⁸. Entre el supuesto analizado en este punto y la controversia planteada ante el TS se puede apreciar tal similitud esencial de la que podemos esperar que las sentencias del Alto Tri-

³⁷ SAN de 4 de noviembre de 2019, rec. núm. 308/2016 (NFJ078549), FD 2.º. En el mismo sentido la SAN de 25 de octubre de 2019, rec. núm. 517/2016 (NFJ075687), FD 3.º, declarando que: «No se comparte la distinción que, a efectos de aplicar las consecuencias derivadas de superarse el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, efectúa entre interrupción justificada y suspensión por la remisión de las actuaciones administrativas al Ministerio Fiscal».

³⁸ El propio auto de admisión en su hecho 2.º identifica dicho problema (la negrita es nuestra):

La normativa se considera infringida, en síntesis, por cuanto la sentencia de instancia ha considerado, en contra de la misma, que la potestad de la Administración para liquidar el impuesto de los cuatro trimestres de 2004 se encontraba prescrita **al entender que el tiempo en que el expediente se encontraba en la jurisdicción penal no había suspendido el plazo de prescripción.**

Ha sido posteriormente admitido un segundo recurso que analizará la misma cuestión, ATS de 16 de julio de 2020, rec. casación núm. 1382/2020 (NFJ078547).

bunal ofrezcan criterios de directa aplicación, pero no puede negarse que también concurren diferencias, la principal es la generalización de la suspensión de la prescripción por la disposición adicional 9.ª 2 del RDL 11/2020 incluso en aquellos casos en que no pende procedimiento tributario alguno, previsión que podría ofrecer argumentos a favor de la autonomía del efecto suspensivo de la prescripción y, por tanto, de su mantenimiento con independencia del exceso de plazo del procedimiento.

4. Procedimiento sancionador

A los procedimientos separados de imposición de sanciones tributarias les es de aplicación buena parte de lo hasta ahora expuesto, adaptada a las particularidades del ámbito punitivo. Como vimos *supra*, no va a ser de aplicación con anterioridad al 2 de abril de 2020 la ampliación del plazo de prescripción de infracciones, sanciones y recargos y, subsumiendo en la mayoría de los supuestos la circunstancia anterior, en caso alguno puede admitirse la alteración del plazo prescriptivo de infracciones tributarias en perjuicio del infractor. Tampoco produce efectos antes del 2 de abril de 2020 la suspensión del plazo de caducidad por transcurso del plazo de tres meses para inicio del procedimiento (art. 209.2 LGT)³⁹. El plazo máximo de duración de seis meses (art. 211.2 LGT) de procedimientos iniciados antes del 18 de marzo de 2020 se ve suspendido por 74 días en las condiciones antes referidas, con los mismos efectos en caso de continuidad regular de la actuación por parte de la Administración, e igualmente por lo anteriormente razonado no resulta de aplicación la suspensión en caso de acordarse el inicio del procedimiento sancionador desde el 18 de marzo de 2020.

5. Conclusiones

De todo lo hasta ahora razonado se extraen las siguientes conclusiones, con evidentes repercusiones prácticas:

1. La prescripción tributaria se suspende con carácter general 78 días, del 14 de marzo al 30 de mayo de 2020. Dicha suspensión no puede aplicarse a la pres-

³⁹ Respecto de tal plazo de tres meses para el inicio de determinados procedimientos sancionadores tiene declarado el TS, Sala 3.ª, en Sentencia de 9 de julio de 2020, casación núm. 26/2018 (NFJ078518), FD 3.º, que tiene como fundamento el artículo 9.3 de la CE y como fin:

[...] que el ejercicio de la potestad sancionadora no se retrase más allá de un tiempo razonable; fundamento que hace aconsejable, como aspiración, en beneficio de la garantía de los ciudadanos frente a los poderes públicos, que se regule legalmente en los procedimientos sancionadores este aspecto, evitando que el inicio del procedimiento contra alguna persona se demore en demasía creando una situación indeseable de incertidumbre.

cripción tributaria cuando se haya consumado antes del 18 de marzo de 2020, ni a la prescripción del artículo 66 bis de la LGT y en el ámbito de infracciones, sanciones y recargos ganada antes del 2 de abril de 2020. En este último aspecto, añadidamente, no puede alterarse retroactivamente el plazo de prescripción de las infracciones tributarias en perjuicio del presunto infractor, y tampoco puede admitirse la ampliación del plazo de caducidad de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador consumado antes del 2 de abril de 2020.

2. Los plazos de los procedimientos tributarios iniciados antes del 18 de marzo de 2020 se suspenden 74 días, del 18 de marzo al 30 de mayo de 2020, con la única excepción de trámites imprescindibles, carácter de imprescindibles que debe ser motivado administrativamente ponderando los bienes jurídicos en juego.
3. De no existir un procedimiento en tramitación, o cuando el procedimiento en tramitación iniciado antes del 18 de marzo de 2020 se ajuste a las condiciones indicadas en el apartado anterior y concluya dentro del plazo máximo legal, la suspensión de la prescripción en los términos expuestos, que supone una ampliación *de facto* de los plazos en 78 días, debe mantenerse, pues la normativa legal se asienta en la premisa de que el estado de alarma habría impedido actuar al acreedor tributario.
4. Si pese a la suspensión de 74 días indicada se incumpliese el plazo máximo de resolución del procedimiento tramitado en las condiciones indicadas en el apartado anterior, se producen los efectos previstos en el artículo 104.5 de la LGT para los procedimientos sometidos a caducidad y los del artículo 150.6 de la LGT para el procedimiento inspector, señaladamente la pérdida del efecto interruptivo de la prescripción de todo lo actuado. En tales condiciones puede sostenerse que se mantendría la suspensión del plazo de prescripción de 78 días por la generalidad de la medida, pero puede resultar controvertido, pues en una polémica que presenta alguna similitud respecto de la suspensión de la prescripción en el artículo 180.1 de la LGT en su redacción anterior a la reforma de 2015, el TEAC sostiene que se mantiene el efecto suspensivo de la prescripción siendo contraria a tal criterio la AN, estando pendiente de resolución dicha cuestión en recursos de casación admitidos por el TS, que indirectamente pueden tener relevancia en la cuestión ahora analizada.
5. Si en los procedimientos cuyo inicio fue acordado antes del 18 de marzo de 2020 la Administración actuase de forma continua sin aparente afectación por la situación de pandemia y sin atenderse a la exigencia legal de imprescindibilidad del trámite, desde la fecha de este debe desaparecer el efecto suspensivo legalmente previsto, en interpretación finalista de la normativa excepcional emanada y de acuerdo con el principio de buena administración, interpretación reflejada en las directrices internas de la propia AEAT. Debe ser el obligado tributario quien acredite que pese al estado de alarma y a los efectos legalmente anudados la Administración no se ha visto entorpecida en su labor, no siendo apta a tales efectos la mera alegación de una actividad interna, de estudio o preparatoria, intensa durante el intervalo en que no computa el plazo.

6. De acordarse el inicio de un procedimiento de gestión, inspección o sancionador desde el 18 de marzo de 2020 al 30 de mayo de 2020, no son de aplicación las suspensiones del plazo máximo de duración del procedimiento ni la del plazo de prescripción desde su inicio. En el seno de tales procedimientos, sin embargo, sí es de aplicación la ampliación de plazos de que dispone el obligado tributario para atender solicitudes, requerimientos o formular alegaciones, con los efectos en el cómputo del plazo máximo correspondientes. E igualmente no existe obstáculo jurídico alguno para que, de cumplirse los requisitos normativos y jurisprudenciales al respecto, señaladamente una adecuada motivación y una imposibilidad de continuar el procedimiento, en estos procedimientos ajenos al ámbito de la suspensión excepcional del plazo puedan darse supuestos de interrupción justificada o, en el caso de Inspección, suspensión por fuerza mayor.

Referencias bibliográficas

- Castelló Jordá, Vanessa y Huelin Martínez de Velasco, Joaquín. (2020). Derecho tributario en estado de alarma: situación de fuerza mayor y excepción a la normalidad constitucional. Delimitación de las competencias normativas. *ElDerecho.com (Lefebvre)*, *Revista de Jurisprudencia*, mayo de 2020.
- Cerdeira Bravo de Mansilla, Guillermo. (2020). Los plazos administrativos y procesales ante el COVID-19: ¿suspensión o interrupción?, ¿error juris o lapsus linguae? *Revista El Notario del Siglo XXI*, 90.
- García Novoa, César. (2020). La Fiscalidad y la crisis del Covid-19. Interpretación de lo que ya se hizo y propuestas de lo que se debería hacer (Primera Parte). *Taxlandia*, *Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*.
- Macho Pérez, Ana Belén. (2005). *El principio de irretroactividad en Derecho Tributario*. (Tesis doctoral).
- Pérez Tena, Juan Ramón. (2016). Algunas cuestiones litigiosas relativas al plazo del procedimiento inspector que la Ley 34/2015 no cierra. *Actum Fiscal Lefebvre El Derecho*, 116.
- Rosa Cordón, Rufino de la. (2020). Incidencia del estado de alarma en los procedimientos tributarios. *Revista El Notario del siglo XXI*, 90.
- Vallés Méndez, Laura y Vicente Benito, Fernando de. (2020). Derecho tributario en estado de alarma: efectos en el desarrollo y duración de los procedimientos tributarios y en los plazos de prescripción regulados en la Ley General Tributaria. *ElDerecho.com (Lefebvre)*, *Revista de Jurisprudencia*, mayo de 2020.

La deducción de la retribución de administradores y consejeros*

Análisis de la [RTEAC de 17 de julio de 2020, RG 3156/2019](#)

José Pedreira Menéndez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

Extracto

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de julio de 2020 (RG 3156/2019 –NFJ078504–) vuelve a abordar la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades (IS) de las retribuciones de administradores y consejeros de sociedades mercantiles. Han transcurrido 12 años desde las famosas Sentencias del Tribunal Supremo (TS) de 13 de noviembre de 2008 (recs. de casación núms. 2578/2004 –NFJ030830– y 3991/2004 –NFJ030831–) en el caso Mahou, donde se fijó el criterio de que las funciones mercantiles de administrador absorbían otras posibles funciones directivas amparadas en contratos laborales, generalmente de alta dirección. De este modo se estableció la llamada «doctrina del vínculo» por el que las funciones mercantiles priman sobre las laborales de dirección, de tal modo que el gasto vinculado al desempeño de estas últimas no sería una retribución laboral sino mercantil. Esta circunstancia significaba que, si los estatutos sociales no habían previsto la retribución del cargo de administrador, las cuantías pagadas a los mismos, aunque fuera a través de un contrato laboral, pasaban a ser consideradas liberalidades no deducibles.

La polémica generada por esta interpretación jurisprudencial parecía haberse superado por la redacción introducida en el artículo 15 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), al señalar que no tendrán la condición de donativos o liberalidades «las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad».



* El presente trabajo se desarrolla dentro del Proyecto de Investigación FC-GRUPIN-IDI-2018-00202.

▶ Sin embargo, la Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020 vuelve a incidir en la doctrina del vínculo y la considera vigente, por lo que excluye la deducibilidad de las retribuciones percibidas por los administradores si no está prevista mercantilmente. La novedad en este caso radica en que los administradores tenían suscritos contratos ordinarios de trabajo, no de alta dirección, por lo que sus funciones como empleados eran totalmente distintas de las que eran inherentes al ejercicio de su cargo en el consejo de administración. No obstante, la Administración tributaria considera que las funciones de «dirección» o «gerencia» realizadas como empleados por los administradores no dejan de ser funciones ejecutivas, asimilables a las de los consejeros delegados, por lo que sus retribuciones se asimilarían a lo previsto en el artículo 249 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC). Por tanto, el TEAC considera que se debe acudir de nuevo a la doctrina del vínculo y la retribución laboral queda subsumida en las funciones mercantiles de administradores, por lo que, si el cargo es gratuito, la retribución es contraria al ordenamiento mercantil e ilícita. Para llegar a esta conclusión se apoya en la interpretación que ha efectuado la Sentencia del TS de 26 de febrero de 2018 (Sala Civil, rec. núm. 3574/2017 –NCJ063041–) sobre los contratos suscritos con consejeros delegados, de donde se deduce la necesidad de que el cargo de administrador sea, previamente, retribuido. Una vez invalidado el carácter laboral de la relación, el TEAC invoca el artículo 10.3 de la LIS para considerar que se está en presencia de retribuciones contrarias al ordenamiento mercantil, al establecer los estatutos que el cargo de administrador será gratuito y, por tanto, ilícito, lo que excluye su deducibilidad, como determina el artículo 15 f) de la LIS.

1. Supuesto de hecho

La sociedad recurrente es la dominante de un grupo y retribuye a dos de sus administradores, como trabajadores, a través de un contrato laboral ordinario, por las funciones de gerencia y dirección del negocio en determinados ámbitos geográficos. La función laboral está totalmente desligada del desempeño de actividades como administrador, pero son cargos de dirección o gerencia dentro de la organización. La sociedad en sus estatutos establece que el cargo de administrador será gratuito.

La Administración considera que cualquier retribución percibida por un consejero por funciones de ejecución y gestión empresarial (dirección o gerencia), aunque sea en el marco de un contrato laboral ordinario, son realmente retribuciones por el ejercicio mercantil del cargo. En consecuencia, debe prevalecer la condición mercantil del administrador sobre la función laboral desempeñada, lo que implica la aplicación de la doctrina del vínculo.

2. Doctrina del tribunal

La Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020 (RG 3156/2019 –NFJ078504–) dispone como doctrina que:

Estamos ante un caso claro en que resulta de aplicación la tantas veces repetida «doctrina del vínculo»; resultando además que la entidad no ha probado que los Sres. Bzq y Axy hubieran realizado unas tareas que quedasen fuera de las que tenían que realizar como administradores, en cuanto que consejeros de la sociedad; pues, según los Estatutos Sociales y la normativa mercantil, en cuanto que administradores tenían atribuida la gestión de X C ESPAÑA S.L. de manera omni-comprehensiva, sin restricción alguna.

3. Comentario crítico

La Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020, que analizamos, viene a revivir la doctrina del vínculo para extenderla más allá de lo que habían hecho en su día los tribunales de justicia del orden contencioso-administrativo.

Hasta la fecha, las retribuciones que percibían los administradores por la prestación de servicios como trabajadores, con contratos laborales ordinarios, se venían considerando gastos deducibles. El problema surge cuando esas funciones laborales están vinculadas a actividades de dirección o gerencia, ya que en estos casos el TEAC considera que debe intervenir la doctrina del vínculo, por lo que la relación mercantil debe primar sobre la laboral, afectando al tratamiento fiscal que debe darse a las retribuciones percibidas.

El TEAC parte del artículo 209 del TRLSC que señala que: «Es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley».

A continuación, analiza la jurisprudencia civil existente sobre este precepto y llega a la conclusión de que todas las funciones políticas o deliberativas y de decisión «societarias», por un lado, y las de ejecución y gestión «empresariales» corresponden a los administradores como tales. Las segundas, en su opinión, también son inherentes al cargo y no pueden deslindarse del mismo a través de un contrato laboral.

En consecuencia, si en una sociedad sus estatutos recogen que sus administradores son cargos gratuitos, todo pago que se efectúe a alguno de ellos por el ejercicio de funciones de dirección o gerencia estaría contraviniendo lo dispuesto en la normativa mercantil, con la inmediata consecuencia fiscal de que tales pagos no sean deducibles en el IS.

La no deducibilidad se debería a que los pagos han sido realizados contraviniendo el ordenamiento mercantil, por lo que sería de aplicación el artículo 10.3 de la LIS y se produciría la oportuna corrección del resultado contable.

A juicio del TEAC, para ser fiscalmente deducibles, los gastos contables no deben ser gastos contrarios al ordenamiento jurídico. Y los pagos efectuados a unos administradores cuyos cargos fuesen gratuitos estarían vulnerando frontalmente la legalidad mercantil. Los gastos contables deben ser gastos lícitos para ser fiscalmente deducibles.

El TEAC procede a analizar la vigente redacción del artículo 15 e) de la LIS y llega a la siguiente conclusión:

Según su construcción sintáctica, sobre todo la ubicación de la coma (,) que incorpora, el párrafo excluye que sean liberalidades lo pagado a los administradores

en dos supuestos: (I) por el desempeño de funciones de alta dirección, y (II) por el desempeño de otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad; con lo que, el que sean «derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad», este Tribunal entiende que **solo se predica para el desempeño de otras funciones, y no para el desempeño de funciones de alta dirección**; pues para que hubiese sido al contrario, esa coma (,) debería haber estado precediendo el término «derivadas», con lo que el significado evidentemente habría sido otro: por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones, derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

A juicio del TEAC la reforma fiscal hay que ponerla en conexión con la modificación que se llevó a cabo del artículo 249 del TRLSC por la Ley 31/2014 para regular la delegación de facultades del consejo de administración. De tal modo que solo se puede retribuir a los administradores si así está previsto en los estatutos y lo que se autoriza es que alguno de ellos, como consejero delegado o porque se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, pueda suscribir un contrato con la entidad, que no necesariamente será el de alta dirección, que permitirá que estas retribuciones sean deducibles fiscalmente. Pero, como ya hemos dicho, será preciso que el cargo de administrador sea remunerado con carácter general conforme a los estatutos sociales.

En definitiva, si los estatutos recogen que los cargos de los administradores son gratuitos, las retribuciones que se perciban por consejeros delegados o ejecutivos no serán deducibles.

La conclusión a la que podemos llegar, según la interpretación del TEAC, es que para que las retribuciones percibidas por los administradores sean deducibles es preciso que el cargo sea retribuido conforme a los estatutos. Los estatutos sociales deben establecer el sistema de remuneración de los administradores por sus funciones de gestión y decisión, con especial referencia al régimen retributivo de los consejeros que desempeñen funciones ejecutivas. Solo quedarían al margen las retribuciones que se perciban por el desempeño de otras funciones, no de dirección, como podría ser un trabajo ordinario ejecutado por el administrador en el seno de la sociedad, algo que ya había admitido la contestación a la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) de 28 de mayo de 2015 (V1666/2015 -NFC054995-).

Hasta aquí la interpretación llevada a cabo por el TEAC que, en el fondo, no viene más que a reabrir el viejo problema de si el consejero ejecutivo puede ser retribuido cuando el resto de cargos del consejo son gratuitos, si no hay una previsión estatutaria al respecto.

El TEAC con su interpretación está vaciando de contenido a la reforma que se introdujo en el artículo 15 e) de la LIS, ya que si bien la retribución a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter

laboral con la entidad, no serían una liberalidad no deducible, pero sí un gasto contrario al ordenamiento jurídico y, en consecuencia, no deducible. Es decir, se llega al mismo resultado que, aparentemente, el legislador pretendió evitar.

Esto último es lo realmente más discutible, que un acto sea ilícito requiere un previo pronunciamiento judicial o administrativo, no siendo la Administración tributaria la competente para hacerlo en materia de retribución de administradores. Si la sociedad ha retribuido a algún administrador indebidamente, deberían iniciarse las debidas actuaciones contra ese acto, ya sea por parte de los socios u otros administradores, que terminarán con la correspondiente declaración de ilegalidad del acuerdo, pero no es la Administración tributaria la que tiene la facultad de anticipar esta circunstancia y llegar a la conclusión de que el acto es ilegal. Además, si acudimos al ordenamiento tributario, dada la autonomía del mismo, en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al abordar la calificación, se indica que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, **y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez**. En este sentido, si para el administrador la renta percibida es un ingreso, para la sociedad debería ser un gasto. Resulta curioso que, cuando le interesa, la Administración invoca la autonomía del Derecho financiero y tributario, y cuando no, se ve ceñida por interpretaciones aisladas de la Sala de lo Civil del TS, que aún no ha refrendado esta jurisprudencia.

Desde luego, no puedo estar conforme con la interpretación llevada a cabo por el TEAC porque viene a reabrir un problema que afecta, sobre todo, a muchas pequeñas y medianas empresas (pymes). En estas entidades es habitual que el cargo de administrador sea gratuito, pero sí se retribuye a los administradores por el ejercicio de funciones directivas a través de un contrato ordinario, ni siquiera de alta dirección. Los motivos de este proceder son varios, que paso a exponer sucintamente.

En primer lugar, las retribuciones que perciben los administradores en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) tienen un diferente tipo de retención en función de que lo sean por el desempeño del cargo orgánico (35 %) o por el desempeño de un trabajo ordinario (ajustado a las rentas del contribuyente). Por lo general, en muchas pymes los administradores no obtienen rentas sometidas a un tipo medio de gravamen superior al 35 %, por lo que de aplicar este tipo de retención que corresponde a las retribuciones mercantiles estarían anticipando un ingreso a la espera de una posterior devolución, con la merma de liquidez que ello supone.

Ahora bien, si estos mismos administradores quieren disfrutar de la exención en el impuesto sobre el patrimonio (IP) y de la bonificación por transmisión de empresa familiar en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), se les exige que ejerzan efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales o del traba-

jo personal. La búsqueda de esta exención es la que genera en la práctica la colisión con las retenciones del IRPF.

Por una parte, no se quieren percibir rentas sometidas a una elevada retención y, por otra, se quiere disfrutar de la exención en el IP e ISD. De ahí que en muchas sociedades se establezca que el cargo de administrador es gratuito para, acto seguido, establecer que alguno de los administradores desempeñará una función laboral como gerente, director financiero, director de ventas, etc., a través de la que se le retribuye un salario, sometido a retención ordinaria y con el que se cumplirá el requisito exigido para la exención y bonificación del IP e ISD. Así lo estima la contestación a la Consulta vinculante de la DGT de 6 de agosto de 2009 (V1848/2009 –NFC034887–) en la que se reconoce la exención al socio que ejerza funciones de director administrativo/financiero, entendiéndose que esa relación laboral no se corresponde con una función ejecutiva como administrador. Como es lógico, la retribución percibida por el administrador, por el ejercicio de estas funciones laborales de dirección del negocio, venía siendo considerada como un gasto deducible a efectos del IS, sobre todo, desde la modificación llevada a cabo por el artículo 15 e) de la LIS. Incluso con anterioridad se había permitido la deducción en el IS de las retribuciones percibidas por el administrador-trabajador en su condición de «Jefe de Departamento Comercial», puesto de «dirección de departamento», que permite acogerse a la exención en el IP e ISD, como puede verse en la contestación a la Consulta de la DGT de 7 de febrero de 2012 (V0351/2013 –NFC046607–).

Este es el esquema habitual en innumerables pequeñas sociedades en España que, como consecuencia de la Resolución del TEAC que estamos comentando, ya no podrán seguir actuando así, ya que toda función directiva se entiende subsumida en la ejecución del cargo orgánico, con los problemas y los costes que ello les va a generar.

En primer lugar, deberán modificar sus estatutos y prever que el ejercicio del cargo de administrador podrá ser retribuido.

En segundo término, será preciso que alguno de sus administradores resulte efectivamente retribuido por el ejercicio de sus funciones directivas, con la correspondiente retención del 35 %, si quieren disfrutar de la exención en el IP e ISD.

Solo de este modo las retribuciones pagadas al administrador serán deducibles en el IS evitando la interpretación que previsiblemente efectuará la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la vista de la Resolución del TEAC y de alguna contestación a la consulta de la DGT que ya apuntaba esta línea interpretativa, como puede verse en las de 28 de mayo de 2015 (V1666/2015 –NFC054995–) y de 3 de junio de 2015 (V1763/2015 –NFC055264–).

En definitiva, la modificación legislativa efectuada en 2014 ha vuelto a quedar vacía de contenido, siendo preciso, de nuevo, que se ponga orden y un poco de sentido común en esta materia, coordinando las distintas normas implicadas, no solo mercantiles y tributarias,

sino también estas últimas entre sí. Tal vez la solución más sencilla fuera someter todas las rentas percibidas por los administradores al mismo tipo de retención que las rentas salariales, no generando la distorsión actualmente existente. Desde ese momento creo que buena parte de las pymes no tendrían inconveniente en prever estatutariamente la retribución de los administradores e incluso pagarles por este concepto, dando fin a un problema que lleva ya demasiados años en nuestros tribunales.

Exención por reinversión en vivienda habitual mediante financiación ajena: desaparición de la limitación para considerar como reinversión solo las cuotas del préstamo de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la nueva vivienda habitual

Análisis de la [STS de 1 de octubre de 2020, rec. núm. 1056/2019](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Supremo 1239/2020, de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 1056/2019 –NFJ079207–) (Sala de lo Contencioso-Administrativo, ponente don José Díaz Delgado), en la que cambia el criterio interpretativo mantenido hasta el momento de acuerdo con el cual, en casos de adquisición de la nueva vivienda habitual mediante financiación ajena, solo se entendía reinvertido el importe de los intereses pagados los dos años antes o después a la fecha de la transmisión.

1. Supuesto de hecho

La sentencia da lugar al recurso de casación interpuesto y anula la sentencia recurrida (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia –TSJ– de Cataluña de 15 de noviembre de 2018 [rec. núm. 365/2016 –NFJ074129–]), estimando la pretensión de la recurrente en los términos solicitados.

El caso trata de una contribuyente a la que la Inspección exigió una liquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del año 2006 en la que solo aceptó como «cantidad reinvertida» los importes desembolsados efectivamente (la liquidez monetaria), tanto en el momento de la compra de la segunda vivienda habitual, como durante los dos años siguientes (amortización de la hipoteca y pago de intereses, desde octubre 2006 hasta enero 2008).

La recurrente, por el contrario, defendió a lo largo de todo el proceso administrativo primero, y contencioso, después, que la cantidad reinvertida era no solo el importe desembolsado sino también la financiación ajena dispuesta.

La primera vivienda habitual se vendió el 13 de enero de 2006 por un precio de 600.000 euros. La segunda vivienda habitual se adquirió el 27 de octubre de 2006 por 280.000 euros, más gastos de transmisión, pagando en el momento de la compra 32.000 euros y subrogándose en el préstamo hipotecario que había contraído el transmitente, el cual ascendía a 248.000 euros.

La Administración consideró que solo había reinversión en los 32.000 euros pagados en metálico a la firma de la compra de la nueva vivienda, añadidos sus gastos asociados, y en las amortizaciones del préstamo en que la contribuyente se había subrogado, pero solo durante los dos años siguientes a la adquisición, no así respecto del resto de la cuantía del préstamo hipotecario.

2. Doctrina del tribunal

La argumentación del Tribunal Supremo (TS) se basa en la redacción de los artículos 38.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), aprobada por la Ley 35/2006 (antiguo art. 36 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –TRLIRPF– aprobado por RDLeg. 3/2004), y 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –RIRPF–, aprobado por Real Decreto 439/2007 (antiguo art. 39 del reglamento aprobado por RD 1775/2004), de los cuales no se desprende que deba existir una correlación financiera entre la cantidad obtenida por la venta de la vivienda transmitida y la cantidad reinvertida en la nueva vivienda habitual. Entiende el Alto Tribunal que tampoco resulta de dicha normativa que no pueda considerarse el importe de la financiación ajena solicitada para la compra de la nueva vivienda como cuantía equivalente al importe obtenido por la vivienda transmitida:

Artículo 38.1 (antiguo art. 36 TRLIRPF) de la LIRPF: «Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida».

Artículo 41.3 (antiguo art. 39 RIRPF) del RIRPF: «La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual».

Ante la falta de un concepto expresamente tributario del término «reinversión», el TS rechaza la interpretación «prácticamente física» que realiza la Administración tributaria, entendiéndolo que exige el traslado material de un flujo monetario, de un origen a un destino predeterminado. El tribunal aboga, en cambio, por la idea económica del término reinversión, en el sentido de que sea un acto negocial, jurídico-económico, en el que se debe constatar simplemente la realidad del mismo y los plazos legalmente establecidos, pero con independencia de los pagos monetarios de la deuda hipotecaria asumida a fin de efectuar la nueva adquisición.

En consecuencia, la Sala considera que la Sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de noviembre de 2018 (rec. núm. 365/2016 –NFJ074129–) recurrida hace una interpretación restrictiva de la exención por reinversión en vivienda habitual, que no se acomoda a los límites estrictos de la misma, ni a las condiciones establecidas normativamente para su disfrute.

Por ello, establece como doctrina que:

Para aplicar la exención por reinversión regulada en el artículo 36 del TRLIRPF de 2004, y en el 39.1 Reglamento del Impuesto –Real Decreto 1775/2004, de 30 de

julio, no resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la anterior vivienda siendo suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble.

3. Comentario crítico

Esta importante sentencia del TS, que puede dar lugar a no pocas solicitudes de rectificación de autoliquidaciones de los ejercicios no prescritos, está basada en la idea de que el dinero es un bien fungible. El derecho romano se refería a las cosas fungibles como *res quae pondere mensurave constat* (cosas que pueden medirse, pesarse, contarse), adquiriendo la denominación de fungible (y su contrario, no fungible) por obra de los comentaristas medievales. En realidad, las cosas fungibles también son denominadas «sustituibles» o «subrogables». Arias Ramos y Arias Bonet las definen perfectamente:

Las primeras [fungibles] son apreciadas por sus cualidades genéricas y su cantidad, y son sustituibles unas por otras sin quebranto de su utilización para satisfacer necesidades humanas; v.gr., una suma de dinero¹.

El dinero es el paradigma de cosa fungible, de ahí que no tenga sentido, como establece el TS, que para beneficiarse de la exención por reinversión en vivienda habitual el contribuyente tuviera que destinar a la adquisición de la nueva vivienda exactamente el mismo dinero (en el sentido físico) que obtuvo por la venta de la primera. El dinero es sustituible, y por tanto, debe admitirse el que se consigue mediante financiación ajena siempre que tenga por objeto ser invertido en la adquisición de la nueva vivienda habitual.

Esta idea ya había aparecido en sede administrativa. Concretamente, en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 11 de septiembre de 2014 (RG 2463/2013 –NFJ055271–). Y es lógico que así fuera teniendo en cuenta que, tal y como configura la norma tributaria la exención por reinversión en vivienda habitual, esta es aplicable tanto si se adquiere la segunda vivienda habitual después (hasta dos años después) de haber vendido la primera (en cuyo caso, es lógico que el importe de la transmisión se destine a la segunda adquisición), como cuando la segunda vivienda habitual se adquiere

¹ Y continúan:

Las segundas [no fungibles] son las que se toman como individualidades concretas, sin que resulte indiferente para que llenen su finalidad económica sustituirlas por otras del mismo género; verbigracia, el esclavo Hermodorus, la casa «tal», situada en determinado lugar. Estas últimas cosas se señalan por su nombre o datos precisos que las materializan de modo inconfundible. Aquellas, en cambio, se fijan por la cantidad, midiéndolas o contándolas (Arias Ramos y Arias Bonet, 1986, p. 112).

antes (hasta dos años antes) de haber podido vender la primera (art. 41.3 RIRPF). En este segundo caso sería materialmente imposible que el dinero de la venta de la primera vivienda se destinara a la adquisición de la segunda, por el mero hecho de que cuando se compra la segunda todavía no se ha vendido la primera. De ahí que el TEAC simplemente exija, para tener derecho a la exención:

[...] que la transmisión de la antigua vivienda *haya contribuido* a satisfacer el importe de la nueva vivienda, y ni la Ley ni el Reglamento restringen que el importe obtenido en la transmisión pueda utilizarse en la reposición de las rentas y ahorros personales o familiares invertidos previamente *en la adquisición de la nueva, pues con esta reposición se estarían reemplazando estos fondos con los obtenidos a través de la venta*, destinándose, por tanto, estos últimos en efecto a satisfacer el importe derivado de la adquisición previa de la nueva vivienda habitual, tal y como exige la normativa de aplicación.

En esta resolución administrativa el TEAC se hace eco de un pronunciamiento del TSJ de Cataluña, de 28 de marzo de 2013², que ahonda en la fungibilidad del dinero y en la falta de previsión legal expresa al respecto para rechazar que los fondos que se deben reinvertir en la adquisición de la segunda vivienda habitual tengan que ser los mismos que se obtuvieron en la transmisión:

Una interpretación literal del inciso «las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual» contenido en el último párrafo del apartado 2 del artículo 39 del Reglamento del Impuesto pudiera dar a entender que para disfrutar del beneficio fiscal es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la anterior vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva. Sin embargo, tal requisito no aparece establecido de manera clara ni en la Ley ni en el Reglamento, y en el supuesto de que la nueva vivienda habitual se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la adquisición de la nueva, tal interpretación dejaría prácticamente sin sentido la previsión legal del beneficio.

El tribunal catalán, a diferencia de lo que interpretó años más tarde (en su Sentencia de 15 de noviembre de 2018 [rec. núm. 365/2016 –NFJ074129–]), que es objeto del recurso de casación que ha dado lugar a la sentencia del TS que estamos comentando en estas páginas), consideró en esta Sentencia de 28 de marzo de 2013 que:

[...] si la nueva vivienda habitual ya ha sido adquirida dentro de los dos años previos a la enajenación de la anterior, normalmente el precio de aquella ya se habrá

² Sentencia 354/2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 1125/2009 –NFJ051713–).

satisfecho con o sin financiación ajena, en el momento de la transmisión de la anterior, por lo que los fondos obtenidos por esta transmisión no podrían emplearse directamente para satisfacer el precio de la nueva vivienda. Tan solo sería posible en el supuesto, poco frecuente en el mercado de la vivienda para residencia habitual, de que el pago del precio de la nueva vivienda hubiera quedado aplazado, lo que no parece sea lo querido por el legislador.

La conclusión del TSJ de Cataluña es que «el requisito se refiere al hecho de la reinversión de un importe igual, no necesariamente de materialmente los mismos fondos». Esta interpretación fue compartida por el TSJ de la Región de Murcia, en la Sentencia de 29 de mayo de 2017³.

El resumen de este primer bloque jurisprudencial es que, para que resulte aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual, deben cumplirse únicamente tres condiciones:

- 1.^a La realidad de la transmisión y adquisición de los dos inmuebles en determinado plazo (más/menos dos años desde la fecha de la transmisión de la primera vivienda habitual).
- 2.^a El carácter de vivienda habitual de los referidos inmuebles.
- 3.^a Que la cantidad obtenida en la transmisión de la antigua vivienda habitual haya servido para financiar la adquisición de la nueva o, en su caso, para sufragar la financiación ajena obtenida por el contribuyente para dicho fin.

La doctrina del TEAC en su citada Resolución de 11 de septiembre de 2014 refuerza su argumento aportando una interpretación sistemática del ordenamiento tributario; concretamente, relacionando la exención por reinversión en vivienda habitual regulada por la LIRPF con la, actualmente derogada, exención por reinversión de beneficios extraordinarios en el impuesto sobre sociedades (antiguos arts. 36 ter de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RDLeg. 4/2004), los cuales, participando de una redacción similar a la de la norma del IRPF, nunca se interpretaron de forma que se hiciera primar unas fórmulas de ahorro o financiación sobre otras.

Pese a estos primeros pasos a favor de una interpretación más amplia de la exención por reinversión en vivienda habitual que la que venía mostrando la Administración tributaria, al admitirse la financiación ajena como forma de reinversión, el gran inconveniente con el que se encontraron después los contribuyentes fue el aspecto temporal de la reinversión, ya que la Administración condicionaba la aplicación de la exención por reinversión a las cantidades destinadas a la amortización del préstamo o pago de intereses pero únicamente durante el plazo de los dos años anteriores o posteriores a la venta. El resto de las cantidades (que a

³ Sentencia 327/2017, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 284/2016 (NFJ068147).

menudo representaban la mayor parte del préstamo) no se consideraban incluidas en la reinversión. Es decir, la Administración entendía reinvertido el importe pagado en metálico en el momento de la adquisición de la segunda vivienda habitual y las cuotas del préstamo de los dos años posteriores (o anteriores, si se hubiese realizado la adquisición de la segunda vivienda antes que la venta de la primera), pero en ningún caso el importe total del préstamo.

El profesor Calvo Vérguez (2018), en su estudio sobre la delimitación de los aspectos temporales de la exención por reinversión en vivienda habitual, hace dos aportaciones interesantes al tema que nos ocupa: la primera es que para el cómputo del plazo de dos años no se tiene en cuenta el documento privado de compraventa (Sentencia del TSJ de Castilla y León de 1 de octubre de 2012⁴). La segunda, basada de una contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) de 20 de marzo de 2012, es que lo fundamental a la hora de determinar la posible aplicación de la exención por reinversión es el destino final del importe obtenido en la venta de la primera vivienda habitual, que necesariamente tiene que ser la adquisición de otra vivienda habitual, aunque durante el periodo de dos años que hay de margen para dicha reinversión el capital hubiera podido rentabilizarse. No es posible, en cambio, dicha rentabilización si implica adquisición de valores mobiliarios (ya que, en ese caso, la reinversión no sería en vivienda sino en otro tipo de activo):

Así, por ejemplo, en el supuesto de que el contribuyente depositase el importe obtenido en la transmisión en una entidad de crédito, en una imposición a plazo fijo para, con posterioridad, y antes de exceder el plazo de los dos años al que se ha aludido con anterioridad a contar desde que se efectuó la referida transmisión, utilizase el importe de dicho depósito a la cancelación del préstamo hipotecario de su nueva vivienda habitual adquirida dentro del plazo reglamentario, no habría destinado dicho importe a la adquisición de bienes o derechos de otra naturaleza, motivo por el cual cumpliría con el requisito de reinversión requerido. En cambio dicha circunstancia no concurriría si dicho importe lo destinase a la adquisición de valores o a la suscripción de un depósito estructurado (valores depósito), ya que en dicho caso se habría destinado a adquirir bienes o derechos de distinta naturaleza.

En cualquier caso, la limitación en la consideración del concepto de reinversión a los intereses y amortización de préstamo pagados únicamente durante los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la primera vivienda habitual se ha mantenido hasta la actualidad⁵. No obstante, el TSJ de la Comunidad Valenciana, pionero una vez más en nues-

⁴ Sentencia 422/2012, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 562/2011 –NFJ079663–).

⁵ Todavía en 2020 podemos encontrar una Consulta de la DGT (V0898/2020, de 16 de abril –NFC075564–) –cierto es que anterior al cambio de criterio por la Sentencia del TS de 1 de octubre 2020–, donde se contesta que, cuando se adquiere la nueva vivienda habitual antes de la venta de la antigua:

[...] la exención por reinversión será de aplicación tanto por la parte del importe obtenido en la transmisión que se destine a la amortización del préstamo hipotecario que grave su nueva

tra disciplina, en la Sentencia de 10 de julio de 2018⁶, modificó radicalmente este criterio y consideró reinvertido no solo el importe de lo pagado por el préstamo durante los dos años posteriores a la venta de la vivienda (que ascendía en el caso concreto a 24.112,09 €), sino el importe total de la adquisición, aunque esta fuera anterior a la transmisión de la vivienda habitual y no estuviera financiada con el préstamo:

Resulta obvio que la norma no condiciona la exención al origen o procedencia del dinero invertido, máxime cuando tal inversión no es cuestionable como realidad, sin tener que sujetarse al préstamo concedido como origen; la norma en este punto no establece ningún tipo de restricción en cuanto a su procedencia y condiciones para su concesión, pudiendo, como acertadamente afirma la demandante, consistir o no en financiación ajena, por lo que hay que estar con la premisa de que parten en cuanto a que, partiendo del carácter fungible del dinero, es suficiente con que la cantidad previamente abonada por la nueva vivienda, precio más gastos, sea equivalente o superior a la obtenida por la venta de la antigua, ello por la afección de la ganancia al pago de la nueva. En consecuencia procede estimar a demanda y con ello el derecho a la exención por reinversión en la vivienda habitual de la suma de 87.311,50 €.

Este cambio de criterio jurisprudencial iniciado por el tribunal valenciano es el que ha confirmado el TS en la Sentencia de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 1056/2019 –NFJ079207–), la cual, superando la interpretación restrictiva de la exención por reinversión en vivienda habitual que venía haciendo hasta ahora la Administración tributaria⁷, en los casos de segunda adquisición mediante financiación ajena elimina la limitación a dos años de la consideración de reinversión por las cantidades amortizadas o los intereses abonados, abarcando en cambio la totalidad del préstamo hipotecario suscrito:

En consecuencia procede dar lugar al recurso de casación y anular la sentencia recurrida y, en su lugar, resolver el recurso contencioso-administrativo mediante sentencia estimatoria de la pretensión del recurrente en los términos solicitados.

vivienda habitual en el plazo de dos años posteriores a dicha transmisión, como por la parte del importe obtenido en la transmisión que se corresponda con la reposición de sus ahorros invertidos, en el plazo de los dos años anteriores a dicha venta, en la adquisición inicial de la nueva vivienda habitual y en la amortización del préstamo hipotecario que grave esta última.

⁶ Sentencia 773/2018, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 308/2015 –NFJ072280–).

⁷ «[...] alega la recurrente que el importe reinvertido es de 301.813,22 euros, correspondiente al precio de la vivienda nueva más gastos de adquisición, cuando la realidad es que, aparte de los pagados en el acto de adquisición, más gastos, 53.812,22 euros, el resto tuvo por contraprestación la asunción del préstamo hipotecario que pesaba sobre la finca, resultando que en el plazo reglamentario de dos años solo aparecen satisfechas cuotas por importe de 18.444,17 euros, por lo que los cálculos de la Inspección son correctos» (Sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de noviembre de 2018 [rec. núm. 365/2016 –NFJ074129–]).

Esta sustitución de la idea de reinversión física por una reinversión económica de la cantidad obtenida por la venta de la primera vivienda habitual acuñada por el TS deja expedita la vía de la rectificación de todas aquellas autoliquidaciones de IRPF de los últimos cuatro años en las que los contribuyentes aplicaron la exención incorrectamente, considerando solo como reinversión las cuotas del préstamo hipotecario de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la primera vivienda habitual.

Por último, vamos a completar este comentario jurisprudencial sobre la exención por reinversión en vivienda habitual con las consultas de la DGT más relevantes del último año en relación con la misma:

- En casos de divorcio, aunque la propiedad de la vivienda sea común a ambos ex-cónyuges, si solo a uno de ellos se ha asignado el uso de la misma como vivienda habitual, el otro no podrá beneficiarse años más tarde de la exención por reinversión, si en el momento de la transmisión el inmueble no tenía para él la consideración de vivienda habitual (Consulta DGT V0008/2020, de 8 de enero –NFC074864–).
- En supuestos de cambio de uso de un inmueble, de oficina a vivienda, para convertirla en vivienda habitual, se exige que se haya producido la residencia efectiva en la nueva vivienda en el plazo máximo de dos años previsto reglamentariamente para la reinversión, lo que implica que el contribuyente haya obtenido la preceptiva licencia urbanística para el cambio de uso antes del transcurso de dos años desde la transmisión de la primera vivienda habitual (Consulta DGT V0117/2020, de 21 de enero –NFC074882–).
- Si se produce una afectación parcial de la nueva vivienda habitual a la actividad económica desarrollada por el contribuyente, la exención por reinversión tendrá que calcularse proporcionalmente a la parte del inmueble que es vivienda habitual, sin incluir la parte afecta a la actividad (Consulta DGT V0519/2020, de 4 de marzo –NFC075322–).

Referencias bibliográficas

Arias Ramos, J. y Arias Bonet, J. A. (1986). *Derecho Romano I. Parte general. Derechos Reales*. (18.ª ed.). EDERSA.

Calvo Vérguez, J. (2018). La delimitación de los aspectos temporales que condicionan la aplicación de la exención por reinver-

sión de la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de la vivienda habitual en el IRPF: algunas consideraciones. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 7, 43-69. (BIB 2018\10578).

Bibliografía

Chico de la Cámara, P. y Cazorla Prieto, L. M.ª (Dirs.). (2020). *Introducción al sistema*

tributario español. (8.ª ed.). Thomson Reuters Aranzadi.

La reducción por trabajo activo en el IRPF. A propósito de los criterios hermenéuticos para interpretar los beneficios fiscales

Análisis de las [SSTS de 20 de octubre de 2020, rec. núm. 373/2018](#), y [22 de octubre de 2020, rec. núm. 976/2019](#), respectivamente

Isidoro Martín Dégano

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
UNED

Extracto

La reducción del impuesto sobre la renta de las personas físicas por trabajo activo para personas con discapacidad no requiere de una cierta habitualidad por lo que basta con trabajar unas pocas horas al año. También se aplica a quien tenga reconocida una incapacidad laboral transitoria.

1. Supuesto de hecho

El Tribunal Supremo (TS) se ha pronunciado recientemente sobre la reducción por trabajo activo para personas con discapacidad en dos sentencias que afrontan supuestos de hecho diferentes. La reducción sobre los rendimientos netos del trabajo se reguló, en su momento, en el artículo 20.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), y en la actualidad está prevista en el artículo 19.2, pero como gasto deducible de los rendimientos íntegros del trabajo.

En el primer supuesto, una persona con discapacidad trabajó a tiempo parcial, como ayudante de cocina en un bar, una o dos semanas anuales (menos de 20 horas) durante tres años consecutivos percibiendo un salario en torno a los 300 euros en cada uno. Por este motivo, el contribuyente entendió que se podía aplicar el citado beneficio fiscal. Sin embargo, tras una comprobación la oficina gestora procedió a la regularización basándose en el escaso tiempo trabajado. Según el criterio administrativo, la reducción requiere de cierta habitualidad en el trabajo. No conforme, el contribuyente interpuso las correspondientes reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, con sede en Málaga, que fueron desestimadas (Resolución 299/2014, de 7 de febrero, y Resoluciones 615/2016 y 665/2016, de 3 de junio). Lo mismo ocurrió con el recurso ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía (Sentencia 1590/2017, de 31 de julio, rec. núm. 299/2014 –NFJ079406–).

En el segundo supuesto, un trabajador estuvo los tres primeros meses del año de baja por incapacidad laboral transitoria pasando, a partir del 2 de abril, a la situación de incapacidad permanente absoluta tras una resolución del Instituto Nacional de la Seguridad Social. Esta última situación se mantuvo, al menos, hasta el 31 de diciembre. El contribuyente se aplicó en su autoliquidación el beneficio fiscal que estamos comentando. Sin embargo, la Administración en una comprobación limitada procedió a la regularización por estimar que no era propiamente un trabajador por cuenta ajena dada su incapacidad laboral. Instada sin éxito la reclamación ante el TEAR de Valencia (Resolución de 26 de junio de 2015), el contribuyente recurrió ante el TSJ de la Comunidad Valenciana que estimó el recurso por entender que no se pierde la condición de trabajador durante el periodo de baja temporal (Sentencia 1233/2018, de 29 de noviembre, rec. núm. 794/2015 –NFJ079574–).

En ambos supuestos, el contribuyente y el abogado del Estado –respectivamente– recurrieron en casación siendo admitidos los recursos por concurrir interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia conforme a lo previsto en el artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Los respectivos autos precisaron que la cuestión que presentaba ese interés era:

Determinar si para que el obligado tributario pueda disfrutar la reducción contemplada en el artículo 20.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, es o no suficiente con que ostente la condición de trabajador activo durante un solo día del periodo impositivo.

Sin embargo, en el segundo supuesto el TS reformuló la cuestión casacional objetiva a la siguiente:

[...] si puede calificarse como trabajador activo con derecho a la reducción que dicho precepto establece a quien se encuentra en situación de incapacidad laboral transitoria.

2. Doctrina del tribunal

El TS (en ambas sentencias el ponente fue don Ángel Aguallo Avilés) contestó afirmativamente a los dos interrogantes planteados en los autos de admisión, estimando el primer recurso y desestimando el segundo.

Respecto del primer supuesto (persona con discapacidad que trabajó menos de 20 horas anuales), la Sentencia 1356/2020, de 20 de octubre (rec. num. 373/2018 –NFJ079403–), señala:

El artículo 20.3 LIRPF, interpretado en conexión con el artículo 12 RIRPF, no exige la habitualidad en la prestación laboral para la calificación de «trabajador activo», bastando, pues, para aprovecharse de la reducción que contempla, que la persona con el grado de discapacidad reconocido sea, durante un solo día del periodo impositivo, perceptor de rentas del trabajo por la prestación efectiva de servicios (que pueden ser a tiempo parcial) retribuidos, por cuenta ajena (de carácter fijo o temporal), dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona (física o jurídica).

En relación con el contribuyente que tenía incapacidad laboral transitoria, la Sentencia 1381/2020, de 22 de octubre (rec. núm. 976/2019 –NFJ079572–) –tras reformular la cuestión que tiene interés casacional objetivo–, consideró:

[...] debe establecerse como criterio que el artículo 20.3 LIRPF, interpretado en conexión con el artículo 12 RIRPF, así como con las normas que regulan las relaciones laborales, permite equiparar a las personas que perciben una prestación por incapacidad laboral transitoria con los trabajadores activos, a los efectos de la reducción que dicha norma legal prevé.

3. Comentario crítico

3.1. Alcance de la reducción por trabajo activo

El artículo 20.3 de la LIRPF, en su versión aplicable *ratione temporis*, disponía:

Artículo 20. Reducción por obtención de rendimientos del trabajo

1. El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías: [...]
2. Se incrementará en un 100 por ciento el importe de la reducción prevista en el apartado 1 de este artículo, en los siguientes supuestos: [...]
3. Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos podrán minorar el rendimiento neto del trabajo en 3.264 euros anuales.

Dicha reducción será de 7.242 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

4. Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

Por su parte, el artículo 12 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... (cuyo título es también «Reducción por obtención de rendimientos netos del trabajo»), desarrolla esta norma estableciendo:

[...] se entenderá por trabajador activo aquel que perciba rendimientos del trabajo como consecuencia de la prestación efectiva de sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica.

Esta reducción fue introducida por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, y todas las partes del litigio se acogen a su exposición de motivos para apoyar su criterio por lo que la transcribimos para poder conocer mejor los argumentos esgrimidos:

La familia ocupa un papel clave en la presente reforma, continuando así con la orientación iniciada en 1998. Su papel como institución fundamental de estabilidad y cohesión de nuestra sociedad tiene, si cabe, un mayor reconocimiento en la presente Ley. Así se atiende, en particular, a las necesidades surgidas de realidades tales como el descenso de la natalidad, el envejecimiento de la población y las situaciones de discapacidad, al tiempo que se estimula la incorporación de la mujer al mercado laboral, todo ello de acuerdo con el espíritu y los objetivos propios del «Plan Integral de Apoyo a la Familia», del Gobierno.

De esta forma, se ha procedido, en el marco de la nueva reforma del Impuesto, a incrementar el importe del mínimo personal y familiar, esto es, la parte de la renta que, con carácter general, el contribuyente destina a atender sus necesidades y las de sus descendientes, con una especial atención a las familias numerosas. Igualmente, se incorporan nuevas reducciones en la base imponible, por hijos menores de tres años, por edad del propio contribuyente o de sus ascendientes, por gastos de asistencia de las personas mayores y por discapacidad, con las que se pretende adecuar la carga tributaria a las situaciones de dependencia. En concreto, se mejora el tratamiento fiscal de la familia y de las situaciones de discapacidad, aumentando, con carácter general, sus importes e incorporando una nueva reducción por asistencia, para, de este modo, atender en mayor medida las necesidades tanto del propio discapacitado como de las personas de quién dependen.

En definitiva, la cuestión que se plantea en la primera sentencia es si el concepto de «trabajador activo» requiere –en el beneficio fiscal que nos ocupa– la «habitualidad» en la prestación laboral. Y, de responder afirmativamente, cuándo se produciría aquella.

La Administración tributaria, los TEAR, algún TSJ y el abogado del Estado consideran que cuando la LIRPF menciona el «trabajo activo» está pensando en un trabajador que mantiene una relación estable y habitual con su empleador. Para ello se basan en una pretendida interpretación teleológica plenamente acorde con el espíritu y finalidad de la norma. Según su criterio, no sería coherente con la finalidad perseguida por la reducción («adecuar la carga tributaria a las situaciones de dependencia») una interpretación del precepto que considerase trabajador activo a estos efectos a aquel que ostentase esa condición durante un solo día del periodo impositivo o, como en el caso de autos, a quien tuviese esa condición durante menos de un mes al año. En este sentido, no se estaría ajustando la carga tributaria a la discapacidad del contribuyente sino privilegiándolo frente al resto de trabajadores, pues existiría una clara desproporción entre la reducción adicional de 3.246 euros y los 300 euros de salario obtenidos.

En nuestra opinión, el TS rebate estos argumentos de una manera inapelable.

Las dos sentencias que estamos comentando coinciden en que la finalidad de la reducción es compensatoria por lo que intenta paliar las dificultades de todo tipo que, normalmente, padecen las personas con discapacidad al realizar una actividad laboral. Pero, para el TS, carece de fundamento rechazar esa compensación por la inexistencia de habituali-

dad. La normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) no contiene esa exigencia ni, por tanto, la define. Y, lo que resulta definitivo, tampoco la exposición de motivos la reclama. En definitiva, no hay referencia alguna ni explícita ni implícita a la habitualidad. La aplicación de la reducción solo requiere al contribuyente tener la discapacidad y ejercer un trabajo, nada más. No cabe, por tanto, exigir para el disfrute de la reducción requisitos que no prevé la norma que la crea.

En su momento defendimos que con el término «trabajo activo» se pretende discriminar aquellas rentas percibidas por razón de una actividad laboral de otras que, si bien son calificadas por la LIRPF como rendimientos del trabajo, no retribuyen relación laboral alguna vigente en el periodo impositivo de percepción (v. gr. pensiones y haberes pasivos o prestaciones derivadas de planes de pensiones u otros sistemas de previsión social). Esta desigualdad de trato debe entenderse justificada por cuanto que al trabajador con discapacidad se le suponen unos gastos mayores (desplazamiento, formación, medios de adaptación en el puesto de trabajo, etc.) que a la persona con discapacidad que no ejerce actividad laboral alguna (Alonso-Olea García *et al.*, 2009, p. 291).

A este respecto, resultan reveladores dos datos estadísticos que nos permiten apoyar esta interpretación. El desempleo en las personas con discapacidad es mucho mayor que en el resto de la población, por lo que se justifican medidas de apoyo para que este colectivo se pueda incorporar al mercado laboral y mantenerse en él¹. Partiendo de la especial dificultad que tienen las personas con discapacidad para acceder al mercado laboral, no resulta coherente con la finalidad del beneficio fiscal que si consiguen un trabajo se les impida disfrutar de la reducción por los pocos días de duración del contrato. Sería deseable que las personas con discapacidad tuviesen contratos indefinidos, pero no es frecuente. Por otra parte, hemos comprobado que el número de trabajadores activos con discapacidad que se aplican el beneficio fiscal en el IRPF representa tan solo el 15,6 % de las personas con discapacidad que obtienen algún tipo de rentas del trabajo². La explicación a esta

¹ Así, la tasa de actividad de las personas con discapacidad es 44 puntos inferior que la de las personas sin discapacidad; la tasa de paro es casi 10 puntos mayor y la del empleo casi 3 veces menor que la de las personas sin discapacidad. En otros términos, casi 1.200.000 personas con discapacidad son inactivas y solo una de cada cuatro personas con discapacidad tiene empleo. Datos tomados del Observatorio estatal de la Discapacidad. [consulta: 19-11-2020]. Disponible en: <<https://www.observatoriodeladisapacidad.info/?s=desempleo>>. Para profundizar en el análisis de esta situación pueden consultarse los estudios y estadísticas del Observatorio sobre discapacidad y mercado de trabajo en España disponible en el enlace: <<https://www.odismet.es/>>.

² Hemos obtenido por nuestra cuenta este porcentaje contrastando los datos de las últimas estadísticas publicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 2018. Solo en 323.468 declaraciones se aplica la reducción por discapacidad en trabajadores activos. Ahora bien, un total de 2.073.418 de auto-liquidaciones de personas con discapacidad tienen rendimientos del trabajo, de lo que cabe concluir que en la mayoría de los casos las rentas salariales proceden de pensiones o de rentas del trabajo de otros miembros de la unidad familiar sin discapacidad que no dan derecho a la citada reducción [consulta:

diferencia reside en que la mayoría de los rendimientos del trabajo de las personas con discapacidad son rentas del trabajo «pasivas» (pensiones).

Por otro lado, derivar la habitualidad del hecho de que no exigirla supondría una desproporción entre la (escasa) cuantía del salario y la del beneficio que se obtiene con la reducción no es tampoco convincente. En este punto, la argumentación del TS es concluyente.

Primero:

[...] porque la Exposición de Motivos dice querer adecuar la carga tributaria a «la situación de dependencia» de la persona discapacitada, no a la contraprestación que perciba por el trabajo desempeñado (con lo que parece hacer referencia a la distinción que prevé el artículo 20.3 LIRPF entre la reducción del rendimiento neto del trabajo en 3.264 euros anuales, con carácter general, y la de 7.242 euros anuales, «para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento»).

Segundo:

[...] porque el propio artículo 20 LIRPF precisa la desproporción que desea evitar la Ley al disponer en su apartado 4 que «[c]omo consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo».

En definitiva, añadimos nosotros, el supuesto privilegio –al que aludía el abogado del Estado– derivado de la desproporcionada ventaja que supone la reducción en el caso de autos no existe. La reducción solo se aplica al propio salario que la origina sin que genere un rendimiento negativo para compensar con otros rendimientos del trabajo o para integrarlo en la base imponible.

Por último, desde una interpretación sistemática también deberíamos llegar a la conclusión que estamos defendiendo. Si la normativa laboral permite este tipo de contratos a tiempo parcial de tan escasa duración –e, incluso, en algunas ocasiones concede bonificaciones cuando se contrata a una persona con discapacidad– no vemos inconveniente en que, asimismo, se apliquen los correspondientes en el ámbito tributario.

Esta interpretación sistemática es también la que se ha seguido, principalmente, en el supuesto contemplado en la Sentencia de 22 de octubre de 2020. En ella se trata de determinar si quien está de baja temporal, debido a una enfermedad (ya sea común o profesional) o un accidente, pierde la condición de «trabajador activo» mientras dure dicho periodo.

19-11-2020]. Disponible en: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/discapacidad/2018/home.html>.

Antes de comentar el fallo, es preciso aclarar –pues no se recoge en ningún momento por las resoluciones o sentencias citadas– que el contribuyente cumple con el primer requisito de la reducción pues a la fecha del devengo es una persona con discapacidad en virtud de la equiparación a estas de la situación de incapacidad permanente absoluta (art. 60.3 LIRPF)³. Respecto del segundo requisito, no hay problema alguno: se puede ser trabajador activo en cualquier momento del periodo impositivo sin necesidad de mantener tal condición a 31 de diciembre.

La Administración tributaria y el abogado del Estado entendieron que en la baja temporal no se prestaban *efectivamente servicios retribuidos* como exige el artículo 12 del reglamento del impuesto. Sin embargo, el TS –en nuestra opinión de forma acertada– resuelve el problema acudiendo a la normativa laboral para interpretar el concepto de incapacidad laboral transitoria e incardinarlo en la reducción por «trabajador activo» (art. 45 del RDLeg. 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores). Así señala:

La normativa laboral, pues, dispone que en los casos de incapacidad temporal de los trabajadores el contrato de trabajo no se extingue, sino que se suspende (al igual que sucede con la relación estatutaria), lo que permite afirmar que un trabajador cuya relación laboral se encuentra temporalmente suspendida es un trabajador en activo, en expectativa de reincorporación a las tareas propias de un contrato en vigor.

Como decimos, la incapacidad laboral supone, simplemente, una suspensión de la relación laboral que se mantiene, sin embargo, con plenos efectos en otros ámbitos (antigüedad, derecho a prestaciones por desempleo, vacaciones, etc.). Lo cierto es, además, de un lado, que el empleador continúa cotizando por el trabajador en situación de incapacidad laboral transitoria, y sigue teniendo el deber de pagarle la nómina (al menos como pago delegado); y, de otro lado, dicho empleado tiene la obligación de presentar los partes de baja y confirmación, y lo que percibe tiene, como hemos dicho, la naturaleza de rendimientos del trabajo. De este modo, negar a quien está de baja por incapacidad laboral transitoria la equiparación con el trabajador activo a que se refiere el artículo 20.3 LIRPF, supone no solo hacer

³ El artículo 60.3 de la LIRPF establece:

3. A los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.

En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

una interpretación restrictiva del mencionado precepto, sino también difícilmente conciliable con la normativa laboral.

Es importante señalar, como incidiremos *infra*, que la sentencia del TS alude a la interpretación restrictiva del beneficio fiscal y la rechaza. Pero sobre todo hay que destacar que en la situación de baja temporal tanto la empresa como el trabajador siguen sometidos a las mismas obligaciones (poder disciplinario, despido, movilidad, modificación sustancial de las condiciones de trabajo, salario, devengo antigüedad, vacaciones, etc.) y disfrutan de los mismos derechos que cuando se está en activo. En este sentido, el TS vuelve a retomar el argumento finalista en la interpretación del beneficio fiscal: compensar las dificultades que, normalmente, tienen las personas con discapacidad para desarrollar una actividad laboral. Dificultades que pueden mantenerse durante el periodo de baja laboral «por razones derivadas de la conservación o mejora de la aptitud laboral del discapacitado (desplazamientos para visitas médicas, rehabilitación, etc.), con evidente conexión con la relación laboral temporalmente suspendida».

3.2. La interpretación de los beneficios fiscales

Las dos sentencias, sin duda, resultan muy útiles para las personas con discapacidad con un trabajo a tiempo parcial o para esas mismas personas cuando están en situación de baja temporal. En el sector de la discapacidad son muchas las personas que se encuentran en la primera situación, siendo una cuestión sumamente controvertida cuya resolución definitiva era esperada. Prueba de ello son las numerosas sentencias de los TSJ, con fallos contradictorios, sobre el alcance de la reducción por trabajo activo que se recogen en la primera sentencia del TS.

Pero, en nuestra opinión, el interés de esta jurisprudencia excede de estos casos particulares por dos motivos.

En primer lugar, nos parece que estamos ante dos magníficas sentencias por lo que atañe a los criterios hermenéuticos a emplear en la interpretación de los beneficios fiscales. El problema de los criterios especiales de interpretación de las normas tributarias –y, en particular, de los beneficios fiscales– por su supuesto carácter excepcional es una materia superada, aunque nunca está de más recordar⁴. En las exenciones, reducciones, deducciones o bonificaciones no existen criterios específicos de interpretación sino que pueden utilizarse todos los elementos de la hermenéutica jurídica. Y eso es lo que hace el Alto Tribunal utilizando la interpretación literal (el texto de la ley), sistemática (valorando el conjunto del ordenamiento) y teleológica (su finalidad), teniendo especial peso esta última. El intérprete de la norma deberá analizar en cada supuesto cuál es el criterio hermenéutico más acertado y elegir este o

⁴ La exégesis no restrictiva de las exenciones ya la defendió Rafael Calvo Ortega en los años 70 del siglo pasado (1971 y 1974). Posteriormente, también lo hizo Pedro Herrera Molina, en su tesis doctoral (1990, pp. 207 y ss.).

aquellos que lo sean. Es cierto que, en estos supuestos, la Administración, los TEAR y algún TSJ recurren a la interpretación teleológica, pero el resultado es incorrecto pues restringen sin fundamento el alcance del beneficio. En este sentido, en ciertos órganos de la Administración suele estar extendida la idea de que debe llegarse a un resultado restrictivo en la interpretación de los beneficios fiscales. En cierta medida, existe una cierta desconfianza ante los beneficios fiscales, como supuestas excepciones al principio de igualdad, lo que lleva a interpretarlos de forma restringida. De hecho, en el primer caso de autos, la Administración tributaria ni siquiera llegó a interpretar el beneficio fiscal sino que calificó los hechos como supuestos de simulación por entender que los contratos laborales eran meramente formales sin que existiese una auténtica prestación laboral. Posteriormente, en sede judicial se desecharon esas meras suposiciones administrativas quedando acreditado –documental y testificalmente– que estábamos ante un trabajo real y efectivo. En el segundo caso, los órganos de aplicación de los tributos no tuvieron en cuenta que existía una consulta en la que la Dirección General de Tributos (DGT) admitía la reducción por trabajo activo en los supuestos de incapacidad laboral transitoria (Consulta vinculante núm. V0273/2013, de 30 de enero –NFC046483–)⁵. La mencionada desconfianza lleva a que la Administración –utilizando cualquier criterio interpretativo (aunque con preferencia por el estrictamente literal)– busque apriorísticamente un resultado restrictivo en la interpretación de las exenciones, es decir, a favor del fisco.

El segundo motivo de interés de estas sentencias reside en su posible aplicación a otros supuestos de beneficios fiscales. En este sentido, la correcta exégesis del precepto a la que llega el Alto Tribunal puede servir para otras normas. De manera inmediata, al vigente artículo 19.2 de la LIRPF que prevé que sobre el rendimiento íntegro del trabajo se apliquen una serie de gastos deducibles para calcular el rendimiento neto. Entre ellos está previsto que las personas con discapacidad que obtengan rendimientos como trabajadores activos se puedan deducir unas cantidades en función del grado de discapacidad. Es decir, se sigue manteniendo el mismo supuesto de hecho que dio lugar al beneficio fiscal que estamos comentando, pero –desde el 2015– se ha pasado de ser una reducción a un gasto deducible.

⁵ Si bien es cierto que previamente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) –resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio en Resolución de 6 de noviembre de 2008 (RG 1121/2007 –NFC031211–)– había resuelto en sentido contrario al señalar que:

[...] el concepto de «trabajador activo» implica la necesidad de desarrollar un trabajo efectivo, situación que no se produce en aquellos trabajadores que se encuentren en situación de incapacidad laboral temporal, puesto que, tal y como manifiesta el Director recurrente en su recurso de alzada, dicha situación le exonera de su obligación de trabajar, sin prestación efectiva de servicios retribuidos, al tratarse de un periodo de inactividad laboral.

El TSJ de la Comunidad Valenciana, en la sentencia de la que trae causa el recurso de casación, consideró que el criterio administrativo del TEAC se «ha visto superado por el "posterior" contenido en la Consulta Vinculante de la DGT V0273-2013, de 31 [sic] de enero de 2013».

Posteriormente la propia DGT modificó su criterio, sin justificar el cambio, en la Consulta núm. V1346/2014, de 20 de mayo (NFC051165), pero la contestación a esa consulta es posterior a la autoliquidación objeto de controversia en el recurso.

Pero también, serviría de apoyo en la interpretación de otros beneficios fiscales en los que no se requiere expresamente una habitualidad en el ejercicio de una actividad laboral. Pensemos, por ejemplo, en algunas normas directamente relacionadas con el caso que nos ocupa como la reducción de 2.000 euros para calcular el importe neto de los rendimientos del trabajo (art. 19.2 LIRPF) aplicable, con carácter general, a todos los trabajadores (con o sin discapacidad)⁶. O, también, en la reducción más específica para obtener el rendimiento neto por las personas con discapacidad que ejerzan actividades económicas (art. 32.2 LIRPF). A su vez, este criterio interpretativo podría servir en otros beneficios más alejados como la exención de los trabajos realizados en el extranjero (art. 7 p) LIRPF) en los que el número de días de presencia en otro país podría ser muy reducido⁷.

⁶ El vigente artículo 19.2 dispone:

Rendimiento neto del trabajo.

1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.

2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

b) Las deducciones por derechos pasivos.

c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.

d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.

e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

Tratándose de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, se incrementará dicha cuantía, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, en 2.000 euros anuales adicionales.

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado.

⁷ Como señala Herrera Molina (2019, pp. 144-152) esta exención requiere un desplazamiento real a otro país pero no se deduce de la norma que aquel tenga un carácter continuado por lo que no se podría descartar traslados esporádicos o, incluso pensamos nosotros, de un solo día.

Referencias bibliográficas

- Alonso-Olea García, B.; Lucas Durán, M. y Martín Dégano, I. (2009). *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*. Thomson-Aranzadi.
- Calvo Ortega, R. (1971). La interpretación de las exenciones tributarias. *Hacienda Pública Española*, 13.
- Calvo Ortega, R. (1974). Las exenciones tributarias en la jurisprudencia. *Revista Española de Derecho Financiero*, 3.
- Herrera Molina, P. M. (1990). *La exención tributaria*. Madrid.
- Herrera Molina, P. M. (2019). La exención de trabajos realizados en el extranjero (artículo 7 p LIRPF) y la supuesta «interpretación restrictiva de los beneficios fiscales». *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 144-152.



Cuentas anuales y auditorías durante el ejercicio 2020 bajo «condiciones COVID»: función y lecciones tempranas

Enrique Rubio Herrera

*Auditor de cuentas inscrito en Registro Oficial de Auditores de Cuentas
Interventor y auditor del Estado.
Presidente de ICAC (hasta febrero de 2020)*

enruhe@gmail.com

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Santiago Durán Domínguez, don Pablo de Andrés Alonso, doña Silvia Gómez Ansón, don Francisco Javier Martínez García, doña Araceli Mora Enguidanos, doña Esther Ortiz Martínez y don José Pla Barber.

Extracto

Los efectos derivados de las medidas adoptadas para frenar la propagación de la pandemia generada por la COVID-19 desde marzo de 2020 están afectando de manera abrupta la marcha de la economía, con efectos todavía impredecibles, si bien afecta de forma gradual y diversa según cuáles sean los sectores y actividades.

En este artículo se aborda cómo ha podido impactar en la información incluida en las cuentas anuales en su gran mayoría correspondientes al cierre de 2019, a formular excepcionalmente este año a partir de 1 de junio de 2020, así como en sus auditorías. Constituye sin duda un reto inédito al que se han enfrentado quienes participan en su preparación y verificación, tanto por el momento en que se produce, como por los efectos e incertidumbres que genera en la situación, operativa y viabilidad futura de las entidades.

La superación de este reto volverá a poner en valor el juicio y criterio de los profesionales de la contabilidad y de la auditoría, al hacer más fiables los diagnósticos del impacto de esta situación que se reflejen en las cuentas anuales, lo que será un verdadero termómetro de la situación de la economía y de las empresas, y servirá también para tomar lecciones, en particular, sobre el futuro papel a desempeñar por aquellos. También supondrá una referencia para las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2020.

Palabras clave: COVID; cuentas anuales; Plan General de Contabilidad; auditoría; normas internacionales de auditoría.

Fecha de entrada: 01-06-2020 / Fecha de aceptación: 18-09-2020

Cómo citar: Rubio Herrera, E. (2021). Cuentas anuales y auditorías durante el ejercicio 2020 bajo «condiciones COVID»: función y lecciones tempranas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 155-190.





The annual accounts and the audits for the 2019 year under COVID conditions: role and early lessons

Enrique Rubio Herrera

Abstract

The effects derived from the adopted measures to stop the spread of the pandemic generated by COVID-19 since March 2020 are abruptly affecting the performance of the economy, with effects that are still unpredictable, although it affects gradually and differently according to the sectors and activities.

This article discusses how it has been able to impact the information included in the majority of the annual accounts corresponding to the end of 2019, exceptionally as of June 1, 2020, as well as its audits. It undoubtedly constitutes an unprecedented challenge that those who participate in its preparation and verification have faced, both due to the moment in which it occurs and due to the effects and uncertainties it generates in the situation, operations and future viability of the entities.

Overcoming this challenge will once again value the judgment and criteria of accounting and auditing professionals, by making the diagnoses of the impact of this situation reflected in the annual accounts more reliable, which will be a true thermometer of the situation of the economy and companies, and will also serve to take lessons, in particular, on the future role to be played by those. It will also be a reference for the annual accounts for the year 2020.

Keywords: COVID; annual accounts; General Accounting Plan; auditing; international auditing standards.

Citation: Rubio Herrera, E. (2021). Cuentas anuales y auditorías durante el ejercicio 2020 bajo «condiciones COVID»: función y lecciones tempranas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454, 155-190.





Sumario

1. Introducción
 2. Contexto
 3. Impactos en las cuentas anuales
 - 3.1. Tratamiento de los efectos generados por las medidas adoptadas en relación con la COVID-19: ¿son hechos posteriores?
 - 3.2. Aplicación del principio de empresa en funcionamiento
 - 3.3. Reformulación
 - 3.4. Posible información a incluir
 4. Efectos en las auditorías
 - 4.1. Adaptación de la planificación de la auditoría de cuentas
 - 4.2. La evaluación de riesgos derivados de esta situación deberá ser reconsiderada de forma permanente durante la auditoría
 - 4.3. La evaluación de la aplicación del principio de empresa en funcionamiento
 - 4.4. Consideración especial sobre los hechos posteriores
 - 4.5. Obtención de evidencia suficiente y adecuada
 - 4.6. Efectos en el informe de auditoría
 5. Importancia de la información: reflexiones. Lecciones tempranas
- Referencias normativas y bibliográficas



1. Introducción

La aparición y expansión del coronavirus (COVID-19, por su acrónimo del inglés «COro-naVirus Disease») y las medidas adoptadas por los Gobiernos de los distintos países para contenerlo están impactando de forma abrupta en la economía en general y en la marcha de las empresas en particular, sin obviar la salud y vida de las personas (sin duda alguna, el aspecto prioritario y más dramático).

En España, las medidas promulgadas para prevenir la transmisión del virus incluyen limitaciones al movimiento de personas, restricciones en desplazamientos, cierres temporales de negocios y centros educativos y suspensión de eventos, todas ellas sin precedentes, decretándose por primera vez el estado de alarma¹.

Dada las cuotas de **globalización** de la economía y la magnitud de la propagación de la COVID-19, junto hasta el momento la ausencia de un tratamiento eficaz, los efectos para la economía en general y las empresas en particular son igualmente globales y además **inciertos e impredecibles**, pues su desenlace dependerá de cómo evoluciona la pandemia, de cómo afecta a la actividad de las empresas y de cómo reaccionan estas, y de cómo influyen las medidas públicas de contención.

A ello se une la **alta volatilidad** que están sufriendo los mercados financieros.

Además, la **inseguridad del entorno social** está teniendo sus efectos también en el entorno económico, afectando a la confianza de los consumidores y de las empresas.

Según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), el coronavirus representa para la economía mundial el mayor peligro desde la crisis financiera. El Fondo Monetario Internacional ha estimado que la economía mundial probablemente sufrirá la peor crisis financiera desde la Gran Depresión, con una contracción económica global del

¹ Mediante Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. Posteriormente, y tras sucesivas prórrogas, quedó prorrogado hasta las 00:00 horas del día 21 de junio de 2020, según establecen los artículos 1 y 2 del Real Decreto 555/2020, de 5 de junio.

3 % solo en 2020 (mucho peor que la registrada durante la crisis financiera)². En definitiva, las empresas se estaban enfrentando a una realidad llena de incertidumbre, principalmente, por la paralización del comercio mundial, la caída en las previsiones del producto interior bruto (PIB), la dificultad para obtener financiación o los procesos de reestructuraciones de personal.

A efectos de exponer y coadyuvar mejor a entender los impactos de esta situación en las cuentas anuales y en sus auditorías, el epígrafe II, «Contexto», enumera las distintas medidas que se han ido tomando y que vienen a condicionar los factores y contornos de una situación que afecta de manera muy relevante, gradual y diversa a las empresas, y, consiguientemente, a la información que rinden. El epígrafe III, «Impactos en las cuentas anuales», repasa los distintos aspectos o áreas que pueden resultar afectados como consecuencia de esta situación, en los estados financieros que se vayan formulando durante el 2020 (teniendo presente la existencia de cierres de ejercicio con posterioridad a 31 de diciembre de 2019). En correspondencia con ello, el epígrafe IV, «Efectos en las auditorías», subraya las distintas cuestiones que requerirán una mayor atención por los auditores, así como las situaciones que podrían tener que reflejarse en los informes de auditoría. Finalmente, en el epígrafe V, «Importancia de la información: reflexiones. Lecciones tempranas», se enfatiza la importancia de disponer de información clara, completa, fiable y transparente que permita a los usuarios tomar las mejores decisiones que faciliten la necesaria recuperación, poniendo en valor el papel que cumple la contabilidad y la función de interés público que desempeñan los auditores. Como *lección temprana* de la crisis, se sugiere reflexionar sobre el papel que los expertos contables podrían desempeñar en pro de una mejor información y de mayor calidad y sobre los distintos trabajos que los auditores podrían hacer en un entorno en que las auditorías obligatorias representan un porcentaje muy reducido.

2. Contexto

Las medidas adoptadas inicialmente con la declaración del estado de alarma han venido a restringir la movilidad de las personas y limitar o suspender las actividades no declaradas esenciales, lo que ha ocasionado un impacto inmediato en sectores como la restauración, hostelería, turismo, transporte, comercio minorista y ocio.

Dichas medidas han afectado a las cadenas de suministro y producción de bienes en todo el mundo, siendo así que la caída de la actividad económica ha reducido los niveles de demanda de muchos bienes y servicios, afectando a los ingresos y márgenes. Resulta obvia la magnitud global del impacto, dadas las actuales cuotas de internacionalización de la economía y que estas medidas se han ido tomando en todos los países (variando en intensidad), sin que tampoco resulte inmune el sector financiero. Básicamente, y con las me-

² Informe de las Perspectivas de la Economía Mundial de abril de 2020.

didadas señaladas, las empresas están sufriendo pérdidas de ingresos, obligándose a adoptar con urgencia acciones para sortear la interrupción de las cadenas de suministro y producción y las tensiones de liquidez.

Para hacer frente a un entorno económico en el que las previsiones del Banco de España en abril de 2020 sobre la posible contracción del PIB español se sitúa en una horquilla del 9,5 % al 12,4 % y la tasa de desempleo puede repuntar hasta el 21,7 %, se fueron aprobando en aquel momento innumerables normas que han ido conformando el marco normativo excepcional aplicable³, que van destinadas a (además de proteger la salud y luchar contra la propagación de la pandemia):

- a) Reforzar la protección de los trabajadores, autónomos y colectivos vulnerables, y empresarios. Se citan a los efectos de este artículo, las moratorias o reducciones de pagos de alquileres de ciertos inmuebles afectos a actividades económicas⁴, así como los expedientes de regulación temporal de empleo, como medida de flexibilización de la suspensión de contratos y reducción de jornada por causa de fuerza.
- b) Inyectar liquidez y facilitar el acceso a la financiación a **las empresas y autónomos**. Se citan con igual propósito las líneas de avales para la cobertura por cuenta del Estado (a través del Instituto de Crédito Oficial) de la financiación otorgada por entidades financieras a empresas y autónomos; o medidas fiscales (tales como aplazamientos de deudas tributarias sin aportar garantía, extensiones de plazos de fraccionamiento del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2020 en ciertas condiciones)⁵.
- c) Flexibilizar y adaptar la actividad de las sociedades y demás entidades de derecho privado a las circunstancias extraordinarias. Así, entre otras, se flexibilizaba el régimen que regula el desarrollo de reuniones de órganos de gobierno, la formulación de cuentas⁶, la celebración de juntas de accionistas, y los plazos y for-

³ Compiladas en los códigos electrónicos que actualiza de forma permanente el Boletín Oficial del Estado (<https://www.boe.es/biblioteca_juridica/index.php?modo=1&tipo=C>), destacando las adoptadas en relación con la movilidad de las personas, los trabajadores autónomos, los colectivos vulnerables, las medidas tributarias, y al arrendamiento de vivienda y locales comerciales.

⁴ En sus tres tipos: moratoria legal (hipotecaria o no), la convencional acogida a acuerdos sectoriales suscritos entre las entidades prestamistas, y la acordada entre partes.

⁵ Información actualizable en la web <<https://www.mineco.gob.es/es-es>>.

⁶ Entre las medidas adoptadas figuran las relacionadas con la formulación y aprobación de las cuentas anuales, que para aquellas entidades, que a 14 de marzo, no habían formulado cuentas anuales, prorrogan en 3 meses el plazo de formulación desde el 1 de junio de 2020 (y no desde el final de estado de alarma), y en otros 2 el plazo de su aprobación (en lugar de 3 meses) a partir de su formulación, según el Real Decreto-Ley 19/2020.

mas de presentación de documentos registrales; se incorporaban blindajes ante los concursos necesarios; se suspendían los plazos estatutarios por causas legales de disolución que concurren antes y durante el estado de alarma, así como el cómputo de pérdidas sufridas en el ejercicio 2020 a efectos de la causa de disolución por pérdidas que dejen disminuido el patrimonio neto por debajo de la mitad de la cifra de capital social⁷.

Este conjunto de medidas inéditas y extraordinarias ha afectado a la actividad económica, lo que a su vez tiene implicaciones en la información económico-financiera que emiten y publican las entidades.

Ahora bien, el nivel de afectación dependerá de las posibles consecuencias que la situación generada por la COVID-19 ha tenido en cada entidad considerando los hechos y circunstancias que concurren y, en particular, la generada por la **paralización o menor actividad económica**, ya sea de forma directa ya sea indirectamente. El impacto puede ser desigual según la actividad o sector. Así, en principio no se vería igual de afectada una compañía del sector turístico, ocio o restauración, que una entidad que desarrolla actividades declaradas esenciales o que presta servicios de contenido digital. En términos generales, dichos efectos dependerán de cómo afecten los siguientes **factores**, sin olvidar cómo se desenvuelva el entorno macroeconómico:

- a) Interrupción temporal de los mercados, al ocasionar cancelaciones de pedidos de venta, menos demandas de productos. No debe obviarse el impacto que generó en sus comienzos el hecho de que países como China e Italia, y luego toda Europa, fueran destinatarias principales de las ventas de las empresas españolas⁸.

Para las asociaciones declaradas de utilidad pública e inscritas en el Registro Nacional de Asociaciones, se establece un plazo de presentación de cuentas y memoria de actividades de 4 meses a contar desde la finalización del estado de alarma, según la Orden INT/395/2020, de 8 de mayo, por la que se amplía el plazo de rendición de cuentas de las asociaciones de utilidad pública de ámbito estatal debido a la crisis sanitaria provocada por la COVID-19.

⁷ Medidas incorporadas en los Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19; Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19; Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19; Real Decreto-Ley 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia; Real Decreto-Ley 18/2020, de 12 de mayo, de medidas sociales en defensa del empleo, y Real Decreto-Ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19.

⁸ De acuerdo con las estadísticas anuales sobre balanza comercial, comercio exterior por países y productos, y exportadores publicadas por el ICEX España Exportación e Inversiones (ICEX), Italia y China

- b) Interrupción de cadena de suministro y distribución y de niveles de producción, generando problemas de abastecimiento. Si bien en España la situación se generalizó desde el mes de marzo, hay sectores (como el textil, automóvil o tecnológico) que ya venían padeciendo las consecuencias principalmente por tener sus proveedores principales en las zonas más afectadas⁹.

Al igual que en el caso anterior, la propagación del virus y la consiguiente generalización de medidas han traído consigo una suerte de efecto dominó en la economía nacional. En función de cómo hayan reaccionado las empresas y hayan podido adaptar sus políticas de ventas y compras, el efecto será distinto, si bien será relevante pues el sector servicios y comercio representa el 68 % del PIB al cierre del 2019.

- c) Disrupciones en la capacidad operativa, ocasionadas por falta de disponibilidad de personal (por contagios o restricciones de movilidad y reestructuraciones) o por cierre de establecimientos fabriles y locales comerciales.
- d) Restricciones en los desplazamientos y prohibición de espectáculos de ocio. Basta apuntar la influencia del turismo que representa el 25 % del PIB.
- e) Dificultades de liquidez, generadas por la merma en las ventas derivadas de las interrupciones en el suministro y producción, y del acceso al mercado, y que puede suponer un incremento de las necesidades de financiación.
- f) Medidas adoptadas por el sector público. Así, entre otras aquellas que pretenden inyectar liquidez al tejido productivo y reducir los costes de las empresas, especialmente pequeñas y medianas empresas y autónomos.
- g) Nuevas tendencias en el consumo y comportamiento de las empresas, que han venido a adaptar su operativa, lo que podría denominarse una «reordenación sectorial» (hacia aquellas actividades cuyos servicios o bienes puedan prestarse *online* como se ha visto con las actividades formativas, las relacionadas con la investigación o las calificadas como esenciales) o «diversificación geográfica» (que tiene sentido en la medida en que no todas las regiones resultaban igualmente afectadas).

3. Impactos en las cuentas anuales

El impacto de los factores expuestos condicionaba el contenido a reflejar en las cuentas anuales, si bien su incidencia final estaría en función de los siguientes aspectos que resultan de la normativa aplicable, cuya consideración exigirá aplicar un alto grado de juicio profesional.

ocupan el tercer y décimo puesto en la lista de países exportadores, además del peso que tienen las realizadas en Europa.

⁹ Según la citada información de ICEX España Exportación e Inversiones (ICEX), China representa el tercer puesto –por grado de importancia– en la balanza corriente de inversiones española.

3.1. Tratamiento de los efectos generados por las medidas adoptadas en relación con la COVID-19: ¿son hechos posteriores?

De acuerdo con la normativa aplicable¹⁰, no tendrá el mismo efecto en unas cuentas anuales con un ejercicio social cerrado el 31 de diciembre de 2019, que para unas cuentas anuales con fecha de cierre de 31 de enero o 31 de marzo de 2020. La citada norma distingue **dos tipos de hechos**:

- Hechos posteriores que ponen de manifiesto condiciones que **ya existían** al cierre del ejercicio (denominados tipo I): deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas, al motivar, en función de su naturaleza, un ajuste en las cuentas, información en la memoria o ambos.
- Hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que **no existían al cierre del ejercicio** (tipo II): no supondrán un ajuste en las cuentas. No tiene repercusiones en los saldos del balance ni de la cuenta de resultados.

Atendiendo a la cronología de los hechos, que el primer comunicado sobre la Pandemia lo hacía la Organización Mundial de la Salud (OMS) el 20 de enero de 2020; que la OMS declaraba la emergencia sanitaria el 30 de enero de 2020, y que la elevó a pandemia internacional el 11 de marzo, existe un consenso generalizado de que los hechos relacionados con la crisis generada por el coronavirus serían **hechos no ajustables para las cuentas anuales cuyo cierre de ejercicio es de 31 de diciembre de 2019**.

En España, corrobora dicho consenso el hecho de que el primer contagio comunicado databa del 31 de enero de 2020 y que la primera norma estatal que se publicaba era el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma.

A 31 de diciembre de 2019, la OMS únicamente había informado sobre un número limitado de personas en la región de Wuhan con un virus desconocido. La posterior propagación del virus y su identificación como una pandemia no proporcionan ninguna evidencia adicional sobre una situación existente al 31 de diciembre de 2019. Se trataba pues de nuevos sucesos que aparecieron a partir de enero de 2020, por lo que en estas cuentas anuales serían hechos posteriores no ajustables (tipo II) a menos que, por las específicas peculiaridades y factores citados que concurren, se pongan de manifiesto hechos que ya existían a dicha fecha y que se manifiestan solo ahora.

¹⁰ Norma de registro y valoración 23.^a de la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; norma de registro y valoración 22.^a de la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, y norma internacional de contabilidad (NIC) 10, «Hechos posteriores al cierre».

En este mismo sentido se pronuncia el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), al resolver una consulta que se planteaba en relación¹¹ con impagos y retrasos en los cobros de clientes y deudores que se iban a producir en los próximos meses sobre partidas a cobrar existentes al cierre del ejercicio 2019, como consecuencia de su incapacidad para atender a sus compromisos por los efectos del coronavirus, y la corrección valorativa sin precedentes y generalizada que se estaba produciendo en las inversiones financieras (acciones de compañías cotizadas, bonos, participaciones en empresas del grupo, etc.), señalando que no parecían «que muestren hechos que ya existían a cierre del ejercicio 2019, dado que si bien la existencia del virus ya se conocía en ese momento, no así las consecuencias económicas que su expansión en España iba a conllevar».

Ahora bien, considerando los hechos relatados, la conclusión general anterior debería matizarse en principio **para las cuentas anuales de los ejercicios cerrados a partir de finales de enero de 2020**, en cuyo caso podría tratarse de un **hecho posterior ajustable**, en función de la casuística. Este tratamiento es el que precisamente incorporó Inditex¹². En este sentido, se manifestó también la Accountancy Europe¹³ para aquellos ejercicios que finalizasen a partir de 31 de enero.

Asimismo, y también dependiendo de las circunstancias concretas y del juicio que se aplicara, **para las cuentas anuales de entidades cuyo cierre de ejercicio se produjese a partir de febrero de 2020**, podría no ser ya un hecho posterior.

¹¹ Consulta n.º 3 del BOICAC n.º 121/2020 (mayo) sobre si deben realizarse ajustes al cierre del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2019, en aplicación de lo establecido en la norma de registro y valoración 23.^a, «Hechos posteriores al cierre del ejercicio», del Plan General de Contabilidad, por las consecuencias derivadas de la promulgación del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

¹² En la nota 32 de la memoria que acompaña las cuentas consolidadas al 31 de enero de 2020, informa lo siguiente:

[...] Teniendo en cuenta las posibles consecuencias de la situación descrita sobre la información financiera del Grupo Inditex a 31 de enero de 2020, los Administradores y la Dirección, han realizado una evaluación conforme a la mejor información disponible a la fecha, y, de acuerdo con lo establecido en la NIC 2 «Inventarios» y la NIC 10 «Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa». Con arreglo a dicha evaluación, el Grupo ha registrado una provisión por importe de 287 millones de euros, en la línea de margen bruto de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, para ajustar al valor neto de realización estimado del inventario de la campaña primavera/verano a 31 de enero de 2020 impactado por la pandemia Covid-19.

El mismo tratamiento hace Inditex en sus cuentas anuales individuales, aplicando el Plan General de Contabilidad.

¹³ Organización privada que agrupa a 51 organizaciones profesionales (que abarca a contables, auditores y consultores) de 35 países. <<https://www.accountancyeurope.eu/publications/coronavirus-crisis-implications-on-reporting-and-auditing/>>.

Por tanto, **era muy importante que la entidad evaluara si se encontraba ante un hecho posterior o no**, lo que dependería de cada entidad, para cuya solución puede ser referencia útil los ejemplos que incorpora la normativa internacional¹⁴. Ahora bien, el carácter no ajustable del hecho posterior podría admitir **tres matizaciones** que igualmente había que evaluar:

- 1.^a La necesidad de incluir **los desgloses en la memoria** del ejercicio 2019 que sean necesarios para no distorsionar la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, de acuerdo con la normativa aplicable¹⁵.

A estos efectos, dados los factores de contexto citados, la actividad y las circunstancias que concurren en cada entidad, sí podían darse efectos significativos en el ejercicio 2020, cuya relevancia debía ser evaluada a los efectos en su caso de incluir dicha información en la nota de «Hechos posteriores» de la memoria del ejercicio 2019.

Por tanto, las entidades debían analizar, bajo el criterio de importancia relativa, si era necesario incluir información en la memoria sobre los impactos que, como consecuencia de la evolución de la COVID-19, se manifestaron entre la fecha de cierre y la fecha de formulación y sobre aquellos impactos que podría tener en el valor contable futuro de activos y pasivos. En tal caso, si los hechos o los impactos eran o se preveían que lo fueran de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de comprensión de los usuarios, se *debía incluir en la memoria* información respecto a la naturaleza del hecho posterior junto con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación. Dicho desglose podría incluir las áreas y conceptos que en concreto se señalan en el epígrafe 3.4 siguiente.

En muchos casos, ello implicaría efectuar estimaciones que serán de difícil cuantificación dada la incertidumbre existente en esos momentos, requiriendo la aplicación de juicios y estimaciones significativas. La evaluación que haga cada entidad dependerá, por ejemplo, de cómo resultaba afectada su operativa por el confina-

¹⁴ La NIC 10 trata como hecho posterior tipo II los relativos a las variaciones en los tipos impositivos o en las leyes fiscales, aprobadas o anunciadas con posterioridad a la fecha del balance y antes de la formulación; anuncios de la ejecución de una reestructuración relevante; destrucción de la fábrica por incendio; reducción del VR posterior de la inversión (financiera o no, porque la variación se produce con posterioridad a la valoración inicial); todas posteriores al cierre del ejercicio.

¹⁵ Norma de registro y valoración 23.^a de la segunda parte, y nota 22 del modelo de memoria normal de la tercera parte y nota 10 del modelo de memoria abreviada del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; norma de registro y valoración 22.^a de la segunda parte y nota 10 del modelo de memoria del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; y NIC 10, «Hechos posteriores al cierre» (apartado 10).

miento o contagio de la plantilla, por la interrupción en su cadena de suministro (si los proveedores estaban localizados en zonas afectadas) y si había alternativas, por el impacto en la cadena de comercialización, o de cómo resultaban de sensibles las variaciones en los precios de mercado o en los flujos estimados de caja futuros.

- 2.^a Si bien al ser un hecho no ajustable los activos y pasivos al 31 de diciembre de 2019 únicamente deben reflejar las condiciones existentes a dicha fecha sin tener en cuenta su evolución posterior, excepcionalmente, a criterio del ICAC puede existir una situación que podría requerir ajuste en las magnitudes contables, tal como recoge la Consulta n.º 6 del BOICAC 81/2010 (NFC037519)¹⁶. En dicha consulta, el ICAC interpreta que, en caso de un incumplimiento posterior al cierre del ejercicio de las condiciones o *covenants* acordadas con las entidades financieras prestamistas o la consideración, por parte de los administradores, de que es probable que no se vayan a cumplir durante los 12 meses siguientes al cierre del ejercicio, deberían clasificarse las obligaciones afectadas como pasivo corriente.
- 3.^a Una tercera excepción vendría dada por la necesidad de *requerir ajustes adicionales* derivados de no aplicar el principio de empresa en funcionamiento, como se expondrá en el epígrafe 3.2 siguiente, al tener que aplicar los criterios del marco de «en liquidación».

3.2. Aplicación del principio de empresa en funcionamiento

La gravedad de los efectos derivados de la pandemia lleva a preguntarse si el principio de empresa en funcionamiento se ve amenazado al formular las cuentas del ejercicio 2019.

Al respecto, lo primero que debe recordarse es que los hechos posteriores a la fecha de cierre que indiquen que una entidad ha dejado de operar bajo el principio de empresa en funcionamiento son siempre **hechos ajustables**¹⁷. De acuerdo con la legislación contable española, este carácter se extiende incluso después de la fecha de formulación y hasta la fecha de aprobación de las cuentas anuales.

¹⁶ Sobre la clasificación de los préstamos a largo plazo, cuando el contrato exige la cancelación anticipada por incumplimiento de determinadas condiciones. <<http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=357>>.

¹⁷ La norma de registro y valoración 23.^a del Plan Contable señala en su párrafo final que:

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

La NIC 10 contiene el mismo tratamiento.

Precisado lo anterior, si la entidad estaba afectada de forma relevante por los efectos y medidas adoptadas para luchar contra la COVID-19, es posible que su gran preocupación fuera salvar el negocio, máxime cuando pudiera no tener suficiente liquidez para seguir operando a corto plazo.

En todo caso, la entidad debe realizar una evaluación de su capacidad para continuar como empresa en funcionamiento, en virtud de lo dispuesto en el preámbulo de la Resolución de 18 de octubre de 2013 del ICAC sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. A tal efecto, debía tomar en cuenta las posibles implicaciones e impactos, actuales y futuros, derivados de los efectos de la COVID-19, las medidas o planes de contingencia adoptados por la entidad para mitigarlos o eliminarlos¹⁸, en su caso, las acordadas con las entidades financieras y el impacto de las medidas tomadas por la Administración pública. Dichos impactos dependerían del modo en que las medidas de confinamiento han afectado a sus proveedores, a su cadena de distribución y ventas, a su personal, a los precios a los que compra y vende, y a sus flujos de caja; también del sector en el que opera (por si resulta afectado por las medidas públicas adoptadas) o por la existencia de coberturas de seguro que pudieran paliar las pérdidas.

Sin duda alguna, la excepcional situación vivida exigía a los administradores ejercer un alto grado de juicio, y cuanto más afectada esté la entidad, mayor y más complejo sería el análisis para realizar, más fundamentadas y soportadas debían ser las conclusiones y, finalmente, más completo y específico tendría que ser el desglose informativo.

Así, del análisis realizado y dadas las incertidumbres actuales y lo impredecible de los efectos de esta situación, podrían los administradores considerar la existencia de **incertidumbres significativas relacionadas con hechos o condiciones que pongan en duda su capacidad para continuar operando como empresa en funcionamiento**¹⁹, en cuyo caso podrían darse dos escenarios posibles, una vez ponderados todos los factores causantes y mitigantes de dichas dudas:

- a) Que la entidad considerase procedente aplicar el citado principio, en cuyo caso *se tenía que informar sobre dichos factores* y las incertidumbres materiales, en la nota 2.3 de la memoria relativa a las «Bases de presentación de las cuentas anuales».

¹⁸ Resulta interesante la Guía *Small Business Continuity Checklist* publicada por la Federación Internacional de Contables (IFAC) el 11 de mayo de 2020, como herramienta que ayuda a identificar acciones tempranas y gestionar asuntos con urgencia en estos tiempos en dos áreas clave como son la gestión financiera y la gestión estratégica.

¹⁹ De acuerdo con la norma internacional de auditoría, NIA-ES 570:

Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para la presentación fiel de los estados financieros [...].

les. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre», desglosando además los riesgos e impactos a los que se enfrenta²⁰.

En este apartado, además se debía reflejar la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable motivado, que sea significativo y que afectase o pudiese afectar a los ejercicios futuros. Y si no pudiera estimarse, así se indicaría.

Como quiera que los motivos estarían relacionados con los efectos derivados de la situación generada por la COVID-19, debía incluirse en la nota 22.3, «Hechos posteriores», la descripción del hecho posterior y su naturaleza (factor que genera duda de quiebra del citado principio y si constituyen incertidumbres significativas); el potencial impacto del hecho posterior sobre la situación de la empresa (como podría ser, por ejemplo, la caída en las ventas, el cierre de fábrica, la interrupción en la cadena de suministro); y los factores mitigantes relacionados, en su caso (tales como las nuevas políticas de venta o compra aplicadas o acuerdos de financiación alcanzados o el hecho de acogerse a las medidas adoptadas por la Administración pública).

- b) Si, por el contrario, y aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, los responsables de la entidad tenían ya la intención de liquidarla o cesar en la actividad, o no tenían ninguna otra alternativa realista, **las cuentas anuales no se formularían sobre la base del principio de empresa en funcionamiento**. Si estas circunstancias se hubieran conocido una vez formuladas las cuentas, los administradores tendrían que haber procedido a su reformulación.

En ambos casos, *en la memoria se incluiría* en la nota relativa a los «Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre» una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera regulado en la citada Resolución del ICAC de 18 de octubre de 2013, junto con las razones y eventos que condujeron a no aplicar este principio²¹. Además, y como se ha avanzado, tendrían que incorporarse *ajustes adicionales* que resulten de aplicar el marco de base en liquidación con-

²⁰ Norma de registro y valoración 23.^a de la segunda parte, y nota 2.3.c) y 22.3 del modelo de memoria normal de la tercera parte y notas 2.3 y 10 del modelo de memoria abreviada del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; norma de registro y valoración 22.^a de la segunda parte y notas 2.3 y 10 del modelo de memoria del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; y NIC 10, «Hechos posteriores al cierre» (apartado 10).

²¹ En igual sentido, la NIC 1, «Presentación de estados financieros» (apartado 25), y la NIC 10, «Hechos posteriores al cierre» (apartado 16), requieren revelar en las notas que las cuentas anuales no se han preparado sobre una base de empresa en funcionamiento, junto con las razones por las cuales la entidad no se considera una empresa en funcionamiento.

Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (art. 25).

tenido en dicha resolución. Dicho marco exige tener que aplicar principios de valoración diferentes tendentes a estimar el valor liquidativo de los elementos patrimoniales frente al valor en uso o a otros valores más sostenibles en el tiempo que se aplican cuando no existe duda sobre la continuidad de las operaciones de la entidad.

3.3. Reformulación

Sobre el particular, sería conveniente destacar tres aspectos. En primer lugar, según la legislación aplicable²², la reformulación de cuentas anuales es un hecho excepcional, no debiendo interpretarse como **una exigencia de reformulación** ante cualquier circunstancia significativa que se produzca antes de su aprobación. Antes al contrario, únicamente, situaciones de riesgo excepcionales y de la mayor relevancia con respecto a la situación patrimonial de la empresa deberían llevar a una reformulación de estas.

En segundo lugar, y dada la impredecibilidad de la situación y de la incertidumbre de sus efectos, el límite temporal al que está sujeto el deber de reformulación, que con carácter general se sitúa en el momento de la aprobación de las cuentas, a partir de ahí, debería tratarse como una corrección de errores en el ejercicio en que se advierta²³.

Y en tercer y último lugar, las medidas acordadas por el Gobierno para facilitar modificar la propuesta de aplicación de resultados que acompañaba a las cuentas anuales del ejercicio 2019 que se habían formulado, con motivo del devenir de acontecimientos posteriores inesperados derivados de esta situación²⁴. En tal caso, si los administradores consideraban necesario reformularlas y modificar la propuesta de aplicación del resultado, las cuentas anuales debían aprobarse en el mes siguiente a la fecha de finalización del estado de alarma. Debe aclararse que la modificación de la propuesta de aplicación del resultado no comporta necesariamente la necesidad de reformular las cuentas anuales.

²² El artículo 38 c) del Código de Comercio y el Marco Conceptual de la Contabilidad del Plan General de Contabilidad, al desarrollar el principio de prudencia, dispone: «[...] Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas».

²³ Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (art. 26), que vino a positivar el criterio contenido en la Consulta n.º 3 del BOICAC 86/2011 (NFC041608), sobre si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales. <<http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=413>>.

²⁴ Dichas medidas se incorporaron en el Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, que a su vez recogía las contenidas en el Comunicado conjunto de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y el Colegio de Registradores, de fecha 26 de marzo de 2020.

3.4. Posible información a incluir

El contenido de la información dependerá de las circunstancias e incertidumbres concretas a las que se enfrente cada empresa en cuanto a su operativa y actividad, las medidas adoptadas y el grado de afectación al cumplimiento de sus obligaciones financieras y su situación de liquidez, entre otras. En esos momentos de incertidumbre, era muy importante que los juicios empleados en la formulación de las cuentas anuales se actualizasen y se basasen en toda la información disponible a esa fecha.

En términos generales, debía incluir la información necesaria para poder **comprender cómo impacta el contexto actual en su situación financiera económica, operativa y viabilidad de la entidad, las medidas aplicadas, y cuáles son los riesgos e incertidumbres significativos a los que se enfrenta, y las estimaciones y juicios aplicados**. En particular, y para facilitar dicha comprensión, de forma clara, pertinente y específica, debía incluir al menos, y *sin ánimo de exhaustividad*, lo siguiente:

- a) Una descripción de las consecuencias de la COVID-19 y de las medidas adoptadas, en su caso, para mitigar las repercusiones en la situación financiera de la entidad. Si fuera posible, una estimación del impacto tanto cuantitativo como cualitativo o, en caso contrario, una mención expresa de no poder hacerla.
- b) Cualquier cambio en sus riesgos. Por un lado, los financieros, como el riesgo de crédito, el riesgo de liquidez, el riesgo de tipo de cambio y otros riesgos de precios. Como se ha comentado podría incrementarse el riesgo de liquidez, si resultan afectadas las entradas habituales de entrada de flujos de efectivo o su capacidad de acceder al efectivo de otra forma (como sería el caso de acudir al *factoring* de cuentas por cobrar). En tales casos, había que informar de las medidas adoptadas para mitigar este riesgo (tales como medidas de refinanciación, reestructuración, ayudas del Gobierno). Por otro lado, los que afectan a los riesgos operativos, por la paralización de producción, ventas o interrupción de suministros, así como las medidas para mitigar este riesgo.
- c) Información acerca de las estimaciones de las que puedan derivarse ajustes significativos en el futuro, al tener un impacto negativo en los valores de determinados activos (fondo de comercio, clientes, activos no corrientes, créditos fiscales, etc.) o suponer el reconocimiento de provisiones u otros pasivos. Dichas estimaciones podían ser susceptibles de necesitar estimaciones adicionales o suponer incertidumbres significativas, que requieran su revelación en las cuentas anuales.
- d) **Aspectos, áreas o conceptos concretos**. Con base al Plan General de Contabilidad y las Normas internacionales de información financiera o de contabilidad aplicables, los impactos económicos y las incertidumbres derivadas de la situación generada por la COVID-19 podían tener repercusiones de entidad en ciertas áreas, procesos o aspectos. Al objeto de juzgar sobre su concreta inclusión y contenido, debía tenerse en cuenta lo siguiente:

1. Según se fuera avanzando en el tiempo, se contaría con más información completa y fiable, que permitiera evaluar mejor los impactos de la pandemia.
2. Siendo los factores variados y complejos, y la situación extraordinaria, inédita e incierta, el análisis puede ser complejo y requerir un elevado grado de juicio profesional y, en su caso, **revelar en la memoria los juicios, asunciones e hipótesis claves aplicadas** y análisis de **sensibilidades en las proyecciones e hipótesis**.

Suponía y supone un indudable reto preparar y justificar las estimaciones de los importes recuperables de una inversión, considerando los efectos adversos descritos y la incertidumbre en el que se desenvuelva el entorno en el que opera la entidad.

3. Y el distinto tratamiento que tenían que darse a estos hechos, como ajustables o no, **según cuál fuese la fecha del cierre del ejercicio**, y en cuya virtud, en unas ocasiones **se reflejarían en las magnitudes contables** y, en otras, **serían informados en la memoria** si son relevantes para la comprensión de los usuarios.

Las áreas o aspectos que resultaban más afectados eran principalmente los que siguen:

- i) Deterioro de activos tangibles e intangibles (en especial, el fondo de comercio e I+D). La normativa contable²⁵ requiere que se reconozca deterioro de la unidad generadora de efectivo o de un elemento de inmovilizado, cuando el valor recuperable sea inferior al valor contable (es decir, cuando este no pueda recuperarse por su uso o venta).

Generalmente, para estimar los importes recuperables, las entidades suelen utilizar el método de flujos de caja descontados basado en las proyecciones de resultados, inversiones y en las hipótesis reflejadas en los planes estratégicos de la entidad, empleando para su cálculo el tipo de descuento y la tasa de crecimiento de los flujos de caja para extrapolar las proyecciones más allá del periodo cubierto por los planes.

Pues bien, las medidas adoptadas ante esta crisis para detener la expansión del coronavirus (tales como el cierre temporal de plantas, restricciones en los desplazamientos o a las exportaciones e impor-

²⁵ Normas de registro y valoración 2.ª y 3.ª del Plan General de Contabilidad, así como la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

taciones ²⁶⁾ pueden ser indicativas de deterioro; al mismo tiempo que la estimación del valor recuperable puede verse afectada en este nuevo escenario por variaciones en los parámetros que se utilizan (al descender las ventas, el margen bruto, el EBITDA, o al variar las tasa de descuento y de crecimiento utilizadas).

Dichas circunstancias en su caso requerirían la necesidad de actualizar los test para reflejar los cambios estimados en los flujos futuros generados por los activos.

- ii) Deterioro de activos financieros. La situación generada podía derivar en un retraso o reducción significativa de los flujos de efectivo estimados futuros por la insolvencia del deudor, lo que afectaría al deterioro de los préstamos a cobrar y activos financieros mantenidos hasta el vencimiento²⁷. Es posible que en cierres posteriores al 2019 se tengan que registrar deterioros por surgir riesgo de crédito adicionales, o deudas incobrables más elevadas de lo normal. Lo mismo debe señalarse para los activos financieros disponibles para la venta que sean instrumentos de deuda adquiridos. A diferencia de la norma local, la normativa internacional contempla el modelo de pérdida esperada, cuya aplicación estricta podría conducir a resultados no deseados, siendo así que los organismos internacionales, incluida la Comisión europea, han solicitado flexibilidad en su aplicación²⁸.

²⁶ La NIC 36, «Deterioro del valor de los activos», considera que un cese temporal de las operaciones o una disminución inmediata de la demanda o de los precios y la rentabilidad son claramente hechos que pueden indicar un deterioro.

²⁷ Norma de registro y valoración 9.^a del Plan General de Contabilidad sobre «Instrumentos financieros» (que recoge el modelo de pérdida incurrida).

²⁸ A diferencia de la normativa interna, la norma internacional de información financiera (NIIF) 9, «Instrumentos financieros», contempla el modelo de pérdida esperada. La gravedad de la situación generada ha llevado a cuestionar los modelos que tenían las entidades de crédito, basada en dicha normativa, por sus posibles efectos procíclicos al poder requerir aumentar la provisión para pérdidas esperadas de crédito de los activos financieros, y llevar a asumir desde el principio unas pérdidas inasumibles, que podrían dificultar el acceso a la financiación. Ante dicha situación, el Consejo de Estabilidad Financiera (FSB, por sus siglas en inglés), EBA, el Banco Central Europeo, la Autoridad Bancaria Europea (EBA), la Autoridad Europea de Valores y Mercados (ESMA, su acrónimo en inglés) y la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) han solicitado a los operadores y supervisores la máxima flexibilidad y juicio al considerar dañado un crédito. La Comisión europea ha llegado a señalar que aumentos repentinos puntuales en la probabilidad de incumplimiento causada por la crisis COVID, que se espera sea temporal, no debería conducir a un aumento significativo del riesgo de crédito en la vida útil (con el consiguiente relevante impacto en la estimación de la pérdida esperada).

<https://ec.europa.eu/finance/docs/law/200428-banking-package-communication_en.pdf>. <https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-951_statement_on_ifrs_9_implications_of_covid-19_related_support_measures.pdf>.

- iii) Valoración de inventarios. Las existencias podían sufrir igualmente deterioros al reducir su valor hasta su valor neto realizable, debido a una menor rotación de los inventarios causada por una menor demanda, por obsolescencia motivada por niveles de venta inferiores a los esperados, o por tratarse de productos perecederos o condicionados a la estacionalidad. Esta situación podía llevar a vender forzosamente el *stock* a precios más bajos o con mayores descuentos o promociones para incentivar su venta, lo que podía empujar a la baja los precios de venta y el valor neto de realización²⁹.
- iv) Valoración a valor razonable e importe recuperable. Como quiera que la valoración a valor razonable, como el importe recuperable, se realizan a la fecha de valoración, esta puede resultar afectada cuando la valoración a valor razonable se basa en datos no observables y las circunstancias cambian. Adicionalmente, puede afectar a dicha valoración la volatilidad de los precios en los mercados, que ha aumentado como resultado de la propagación de la COVID-19.

Cabe recordar que, en el caso de los activos financieros disponibles para la venta que sean inversiones en instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo puede venir evidenciada, por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo en su valor razonable.

Por otra parte, en estas circunstancias, era de esperar que se tuviera que revisar las estimaciones empleadas, a los efectos de calcular su deterioro, para estimar el importe recuperable³⁰ de las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas valoradas al coste³¹.

- v) Pasivos financieros. En determinados sectores, era posible que el impacto llevase a deteriorar la situación financiera de la empresa, a generar dificultades de liquidez y a impactar en los ratios financieros de modo que hicieran incumplir los *covenants* acordados con las entidades financieras, lo que haría que los pasivos fueran exigibles de forma inmediata. Si la situación no se solventaba, las obligaciones financieras afectadas debían clasificarse como pasivos corrien-

El Banco de España ha publicado el 30 de marzo de 2020 la «nota informativa sobre el uso de la flexibilidad prevista en la normativa contable ante el *shock* causado por el COVID-19».

²⁹ Norma de registro y valoración 10.^a, «Existencias», del Plan General de Contabilidad y NIC 2, «Existencias».

³⁰ Valor recuperable que se entenderá como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo derivados de la inversión (estimados a través de dividendos o a partir de los flujos que genera la empresa participada).

³¹ A diferencia de la NIIF 9, en el Plan General de Contabilidad no se valora el valor razonable.

tes. Dicha reclasificación obligaba a la entidad a considerar si podría continuar aplicando el principio de empresa en funcionamiento³².

A su vez, las tensiones de liquidez podían requerir refinanciar la deuda, lo que exigiría analizar si el acuerdo suponía una extinción o una modificación sustancial de la deuda³³.

- vi) Planes de reestructuración de personal. Las posibles reestructuraciones, incluidos los expedientes de regulación temporal de empleo, debían ser objeto de provisión de indemnización en la medida en que hubiera una expectativa válida frente a terceros³⁴ (por ejemplo, si existe un plan formal detallado y se ha generado una expectativa a los afectados de que el plan será implementado).

Adicionalmente, podía suponer el registro de activos mantenidos para la venta, para aquellos elementos patrimoniales que dejaban de usarse para la actividad ordinaria y pasasen a estar disponibles para la venta, en línea con el fin al que responde la clasificación contable de reflejar el fin o uso que la entidad da al activo.

- vii) Modificaciones de contratos. La actual pandemia afecta de manera grave a muchos **contratos pendientes de ejecución**. Las circunstancias sobrevenidas podían derivar en un posible aumento en las devoluciones, reducciones o anulaciones de ventas, reajustes de precios u otros incentivos a clientes, junto con las dificultades de liquidez, que puedan motivar incumplimientos de contratos. Podían llevar a mayores costes o pérdidas de ingresos y en su caso motivar el registro de provisiones por indemnizaciones o responsabilidades.

En este contexto era posible que a corto y medio plazo incrementase los *litigios y demandas relacionados* con la COVID-19, en los que podía suscitarse la aplicación de la cláusula *ribus sic stantibus*³⁵.

³² Recuérdese lo señalado en el apartado 1 anterior sobre el criterio publicado en la Consulta n.º 6 del BOICAC 81/2010 (NFC037519).

³³ El Plan General de Contabilidad y la NIIF 9 difieren en el tratamiento a dar. Básicamente, en caso de modificación, se recalcula el coste amortizado de la deuda prospectivamente, pero al tipo de interés efectivo original.

La Comisión y la Autoridad Europea de Mercado de Valores (ESMA) solicitan flexibilidad en aplicar la normativa internacional a las entidades de crédito y concurren en señalar que si las medidas de apoyo –como moratorias– son temporales y están relacionadas con el brote de COVID-19, y el valor neto del préstamo no se ve afectado significativamente, es poco probable que las modificaciones sean sustanciales. <https://ec.europa.eu/finance/docs/law/200428-banking-package-communication_en.pdf>.

³⁴ Norma de registro y valoración 15.^a del Plan General de Contabilidad y NIC 37, «Provisiones».

³⁵ Principio (cuya traducción es «estando así las cosas») es de doctrina jurisprudencial en cuya virtud cuando un cambio imprevisible de las circunstancias iniciales produce una alteración sustancial que frustre la

Hay sectores y ámbitos que se han visto muy afectados, como el concesional, el de infraestructuras, transporte o turismo.

Ahora bien, el tipo de contrato en el que se han generado más problemas es el de **arrendamiento**. Además, como resultado del cierre indefinido de algunas empresas y la disminución en los niveles de demanda, las negociaciones o incentivos en las rentas de alquileres podía poner de manifiesto variaciones de renta inicialmente pactadas, con impactos contables. Con carácter general, cualquier descuento o suspensión temporal de renta, como menor gasto, debía periodificarse durante la vigencia del contrato³⁶.

Ello exigía evaluar el impacto de aplicar el régimen legal de moratoria no hipotecaria, en cuyo ámbito de aplicación se han incluido expresamente los contratos de arrendamiento financiero³⁷.

Finalmente, la entidad podía tener que revisar la posible aparición de **contratos onerosos** en la medida en que los costes inevitables estimados para cumplir con los mismos superasen los beneficios económicos que se espera recibir; con el consiguiente registro de la provisión. Podía suceder, por ejemplo, con aquellos contratos para cuyo cumplimiento debía incurrirse en costes mayores al comprar suministros alternativos.

- viii) Recuperabilidad de activos fiscales. Las entidades debían considerar cómo afecta la disminución en la rentabilidad del negocio, la liquidez y el deterioro de sus activos en la recuperabilidad de sus activos fiscales³⁸. Una modificación de ganancias futuras fiscales

finalidad del contrato o haga excesivamente oneroso su cumplimiento, es necesario modificarlo (principalmente, flexibilizando) o resolverlo (excepcionalmente).

³⁶ Norma de registro de valoración 8.ª del Plan Contable. Consulta n.º 3 del BOICAC 87/2011 (NFC042091), sobre periodo de carencia en un contrato de arrendamiento; y Consulta n.º 11 del BOICAC 96/2013 (NFC049807), sobre contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con «rentas escalonadas».

A abril de 2020, la NIIF 16, «Arrendamientos», está en proceso de revisión para abordar precisamente el registro de determinados cambios en las rentas dada la complejidad que podría acarrear el cumplimiento de la vigente en las actuales circunstancias.

³⁷ Real Decreto-Ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19.

³⁸ La Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios (en desarrollo de la norma de registro y valoración 13.ª del PGC), establece una presunción refutable mediante prueba en contrario de que no se considera probable, que disponga de ganancias fiscales futuras (y, por tanto, la recuperabilidad de las bases imponibles negativas), si estima que estas se producirán en un plazo superior a 10 años desde la fecha de cierre del ejercicio.

podía suponer una reestimación de los activos fiscales activados por las empresas.

- ix) Otros aspectos. Asimismo, en las cuentas que se vayan formulando durante el ejercicio 2019 igualmente, y según sea un hecho ajustable o no, o ni siquiera posterior, deben tenerse en cuenta el tratamiento a otorgar en relación con las ayudas y subvenciones públicas percibidas (incluyendo cómo ha impactado la situación en relación con el cumplimiento de las condiciones asociadas a subvenciones ya concedidas); los activos contingentes motivados por las reclamaciones a las entidades aseguradoras en aquellos casos en que tuvieran suscritos, por ejemplo, pólizas de continuidad o lucro cesante; pasivos contingentes, que puedan tener que reconocerse en balance; la infrautilización de activos (con el consiguiente impacto en su amortización si esta se está produciendo en función al patrón de uso); modificaciones en los planes de retribuciones a empleados basado en acciones o en políticas de dividendo (es posible que algunas asunciones e hipótesis tuvieran que ser revisadas); o las asunciones empleadas en la medición de la contraprestación variable en las ventas (por el previsible aumento de devoluciones, descuentos adicionales en precios o promociones o incentivos mayores a clientes).

4. Efectos en las auditorías

Las incertidumbres y desafíos relacionados con la COVID-19 implican la aplicación de un elevado grado de juicio, no solo en la entidad, sino también en los auditores. La complejidad y lo inédito de esta situación es tal que organismos internacionales públicos y privados han publicado pronunciamientos en aras de mantener la calidad de las auditorías que realizar sobre las cuentas anuales que se estaban formulando en relación con el ejercicio 2019.

A destacar, el Comité de autoridades de supervisión de auditoría europeas (CEAOB, su acrónimo en inglés), en la que se integra el ICAC, que en su comunicado de 24 de marzo de 2020³⁹ señalaba las **áreas que debían ser de especial atención** en el desarrollo de los trabajos de auditorías con motivo del impacto de la COVID-19:

- Obtención de evidencia suficiente y adecuada.
- Evaluación de la aplicación por la entidad del principio de gestión continuada.

³⁹ <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/200325-ceaob-statement-covid-19_en.pdf>.

- La consideración de los hechos como posteriores al cierre del ejercicio.
- Informe de auditoría y comunicación adecuada, oportuna y relevante⁴⁰.

De acuerdo con ello, y los aspectos señalados en los epígrafes 2 y 3 precedentes, seguidamente se exponen los principales impactos en el trabajo de auditoría, de acuerdo con las Normas internacionales de auditoría aplicables en España (NIA-ES)⁴¹.

4.1. Adaptación de la planificación de la auditoría de cuentas

En aquel contexto, se consideraba necesario replantear la planificación de la auditoría que se hubiese realizado, dadas las limitaciones impuestas por la actual situación de confinamiento y paralización de la actividad económica en la actividad de las empresas que afecta tanto a la actividad y operaciones de las entidades auditadas como a la ejecución y terminación de los trabajos. Lo que obligaba *prima facie* a incrementar el escepticismo profesional.

Dichas limitaciones podían perjudicar la capacidad de los auditores para obtener evidencia, siendo un factor de riesgo muy relevante en la confección de los planes de auditoría. Esto exigía, dependiendo de las nuevas circunstancias de cada encargo y entidad a auditar, elaborar o, en su caso, revisar la estrategia y planificación de las auditorías que estaban en curso –si se ha comenzado el trabajo–. En dicha tarea debía tenerse en cuenta lo siguiente⁴²:

- a) Posibles áreas o aspectos que pudieran tener efectos materiales derivados de la situación generada a raíz de la pandemia en las cuentas anuales de la entidad.
- b) Factores de riesgo adicionales generados por el nuevo entorno de trabajo y comunicaciones, como podía ser el derivado por el aumento del riesgo cibernético y la seguridad de las tecnologías de la información, por las nuevas condiciones del trabajo en remoto. Igualmente pueden generarse riesgos por pérdida de datos o ausencia de integridad y custodia. El uso de las herramientas informáticas utilizando servidores de uso colectivo era necesario para mantener la coordinación, dirección y supervisión de los trabajos, pero no estaba exento de vulnerabilidades, lo que debía tenerse en cuenta al aumentar el uso de información compartida en dominio público.

⁴⁰ Adicionalmente el IAASB (por su acrónimo en inglés, Comité de Normas internacionales de auditoría y aseguramiento), órgano emisor de las normas que aprueba la Federación internacional de contables (IFAC, por su acrónimo en inglés), ha venido publicando unas alertas para facilitar la aplicación práctica de las normas.

⁴¹ Aprobadas por la Resolución de 15 de octubre de 2013, del ICAC, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), modificadas parcialmente por la Resolución de 23 de diciembre de 2016, del ICAC.

⁴² NIA-ES 300, «Planificación de la auditoría de estados financieros».

- c) La evaluación de riesgos sobre la situación efectuada por la entidad auditada. Los auditores debían considerar cómo se enfrentaba a los nuevos hechos y circunstancias y los efectos adversos, incluyendo la eficacia y razonabilidad de los planes de contingencia que tuviera elaborados.
- d) Posible cambio en la cifra de importancia relativa⁴³, que podría plantearse i) en relación con la cifra de ejecución del trabajo por las circunstancias expresadas; ii) respecto a ciertas transacciones, saldos y revelaciones en la memoria; iii) o en el caso de que la entidad tuviera que realizar ajustes por verse obligada a formular las cuentas de acuerdo con el marco en liquidación contemplado en la Resolución de 18 de octubre de 2013 del ICAC antes citada.
- e) Posibles procedimientos de auditoría alternativos a aplicar para verificar la nueva información ante las nuevas dificultades de movilidad y reunión (por ejemplo de acceso) y los nuevos riesgos detectados.
- f) Viabilidad de los existentes procesos de comunicación o exploración de otros nuevos con los responsables del órgano de gobierno, la dirección y personal de la entidad, que facilite las comunicaciones exigidas, las indagaciones, las explicaciones y el seguimiento de medidas tomadas por la dirección.
- g) Adaptación del calendario que se ajustase a las nuevas circunstancias (que pueden requerir tiempo adicional) y a los nuevos plazos de formulación de cuentas de acuerdo con las medidas normativas aprobadas.

4.2. La evaluación de riesgos derivados de esta situación deberá ser reconsiderada de forma permanente durante la auditoría

Los efectos generados por las medidas adoptadas para frenar el brote implicaban la aparición de nuevos riesgos asociados al mismo que necesitarían de una nueva evaluación y, por tanto, una modificación de las circunstancias iniciales y de las comunicaciones que en su caso se realizaron a los responsables del órgano de gobierno de la entidad⁴⁴.

En particular, en dicho contexto, los auditores debían considerar y de manera crítica, entre otros, una revisión de los siguientes factores:

- a) El grado de exposición a factores de riesgo adicionales tanto internos y externos. Ya no solo por el incremento del riesgo por el uso de herramientas informáticas

⁴³ NIA-ES 320, «Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría».

⁴⁴ NIA-ES 260, «Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad». NIA-ES 315, «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno».

de uso colectivos, sino por los que resultaban por las especiales limitaciones o restricciones actuales, por la posible falta de supervisión y control (tanto en la entidad auditada como en la auditoría) o por los cambios en los controles internos, o por su operatividad.

- b) *Nuevas áreas de riesgo* especiales a las que prestar una dedicación especial.
- c) Adaptación a las *actuales circunstancias de las medidas de evaluación de riesgos* efectuadas en auditorías de ejercicios anteriores.

Así las cosas, en función de cómo los factores y aspectos señalados en los epígrafes 2 y 3 afectaran a cada entidad, podían surgir, entre otros, nuevos riesgos de incorrección material.

Si se tratase de cuentas anuales con fecha de cierre de 31 de diciembre de 2019, podían darse, sin excluir otros, los riesgos de liquidez, de gestión continuada, de reformulación, y de revelación de información en memoria (en los aspectos señalados en el epígrafe 3.4).

Si se tratara de cuentas anuales con fecha de cierre durante el ejercicio 2020, podían darse, sin excluir otros, y además de los anteriores, riesgos de incorrección material en activos materiales e intangibles (por cambios en las perspectivas y estimaciones utilizadas), en inversiones financieras (por descensos en valor razonable o en los flujos de efectivo estimados), en los activos fiscales (por su eventual dudosa recuperabilidad), en existencias (por su obsolescencia o falta de recuperabilidad) o riesgo de incumplimiento de contratos.

Por otra parte, las situaciones de crisis suelen ser un caldo de cultivo que propicia la comisión de fraude, con el consiguiente incremento de riesgo de incorrección material *por fraude*⁴⁵.

En dicho contexto, era posible que se dieran las condiciones para que se cometa fraude, al incrementarse la oportunidad de cometerse (por las nuevas formas de trabajo, de comunicarse y relacionarse, de negocio, posibles menores o incipientes controles internos), la motivación y por un nivel suficiente de autojustificación para cometer la irregularidad (es decir, aumento del apetito al riesgo o la tolerancia).

No deben olvidarse situaciones en las que pudiera alentarse a cometer fraude (en este caso, por manipulación, alteración o falsificación de registros contables o documentación soporte): transacciones que vinculan un pago posterior con unos resultados a futuro, la existencia de retribuciones variables vinculadas a objetivos de resultados, o los *covenants* acordados con el banco en la concesión de préstamos.

⁴⁵ NIA-ES 240, «Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude». NIA-ES 250, «Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros».

Los auditores debían actuar con escepticismo profesional y prestar especial atención a posibles sesgos en la dirección, que llevasen, por ejemplo, a registrar ventas no devengadas o simuladas (para generar facturas que pueden ser descontadas en una entidad financiera, y obtener así una financiación adicional), o posibles sesgos en las estimaciones, con el fin de alterar los resultados de la entidad, mejorar la imagen y la situación de empresa en funcionamiento. Los auditores debían evaluar si dicho sesgo, en su caso, representa un riesgo de incorrección material debida a fraude. Han de poner especial atención en los factores indicativos de riesgo de fraude, citados en la norma⁴⁶.

4.3. La evaluación de la aplicación del principio de empresa en funcionamiento

Si bien depende de la situación de cada empresa, la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento constituía sin duda una de las áreas clave, sino la primera, a la que los auditores debían dedicar especial atención, dada la incertidumbre existente en torno a las perspectivas de las empresas y respecto a la evolución de la economía mundial.

Si bien es cierto que la opinión emitida en el informe se basa en la evidencia obtenida hasta su fecha y que no constituye garantía de viabilidad futura, pues puede haber hechos o condiciones futuras que pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento (así se recoge en el informe de auditoría)⁴⁷, los auditores debían tener en cuenta el factor de la continuidad al evaluar los **riesgos a lo largo de la auditoría**.

A tal efecto, los auditores debían centrar su análisis en los siguientes aspectos:

- a) Valorar la evaluación realizada por la entidad y/o, en su defecto, indagar la posible existencia de factores que puedan generar la quiebra en la continuidad y, en todo caso, las razones en las que se sustenta la aplicación del citado principio.
- b) Identificar y evaluar los factores causantes y mitigantes que pueden afectar, revisando, entre otros, los planes de actuación y medidas adoptadas, las previsiones e impactos sobre los resultados y flujos de caja futuros, los posibles apoyos o compromisos financieros, e incluso el impacto de medidas adoptadas por el Gobierno. Y dadas las circunstancias que concurrían, prestar atención a posibles incumplimientos de *covenants*, de los que pudieran surgir dudas sobre la continuidad y a las posibles coberturas de pólizas de seguro.

⁴⁶ NIA-ES 240, «Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude».

⁴⁷ NIA-ES 570, «Empresa en funcionamiento». Al respecto, el IAASB (por su acrónimo en inglés, Comité de Normas internacionales de auditoría y aseguramiento) ha publicado en abril de 2020 una nota «Going concern in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19» para facilitar la aplicación de esta norma en el actual contexto. NIA-ES 700, «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros».

- c) Revisar la información contenida en la memoria y en el informe de gestión en relación con la situación generada por la COVID-19.
- d) Valorar, en su caso, solicitar a la entidad incorporar contenido expreso en la carta de manifestaciones.

En mérito del análisis efectuado y evidencia obtenida, el impacto en el informe de auditoría dependería del marco contable con arreglo al cual se formularan las cuentas anuales y de cómo estas reflejaran las circunstancias (de acuerdo con lo expuesto en el epígrafe 3.3 anterior), pudiendo afectar al tipo de opinión (si se formulan las cuentas anuales con arreglo a un marco incorrecto), recoger una salvedad por falta de información adecuada y suficiente, o incluir la sección «incertidumbre material relacionada con el principio de empresa en funcionamiento o incluso un simple párrafo de énfasis», entre otros, tal como se expone en el epígrafe 4.6 siguiente.

4.4. Consideración especial sobre los hechos posteriores

En relación con esta área, los auditores debían verificar con atención la información incluida sobre los impactos derivados de la pandemia en la situación, actividad y operativa de la entidad de acuerdo con el marco aplicable, y determinar si permite informar a los usuarios de los riesgos e incertidumbres con que se enfrenta la entidad, cómo impactan a las operaciones de la entidad o a su viabilidad, y cuáles son los juicios y estimaciones realizadas.

Para ello, si bien los auditores deben realizar los procedimientos que exige la normativa⁴⁸, las circunstancias concurrentes (entre otras, limitación de reuniones, comunicaciones) obligaban a establecer cauces adecuados y fiables para realizar las indagaciones que procedan y, en su caso, solicitar incluir a la entidad en la carta de manifestaciones una referencia específica a los hechos posteriores relacionados con la pandemia y la situación generada por esta.

4.5. Obtención de evidencia suficiente y adecuada

Lo hasta aquí expuesto no debe suponer un menor esfuerzo del trabajo que debe realizarse en otras áreas según la planificación realizada, ni perder la visión de conjunto.

En general, y en relación con las **dificultades para obtener evidencia suficiente y adecuada** (por las restricciones, paralización de la actividad, dificultades de acceso u obtención de información, archivos, registros, inventarios, etc.), los auditores debían extremar el

⁴⁸ NIA-ES 560, «Hechos posteriores al cierre». Al respecto, el IAASB ha publicado en mayo de 2020 una nota «Subsequent Events in the Current Evolving Environment–Audit Considerations for the Impact of COVID-19» para facilitar la aplicación de esta norma en el actual contexto.

escepticismo profesional y, en su caso, realizar los procedimientos adicionales en relación, al menos, con los siguientes aspectos:

- a) Con la autenticidad y compilación de los documentos obtenidos electrónicamente (por ejemplo, escaneados sin poder cotejar con el original).
- b) Con la imposibilidad de asistir al inventario.
- c) Con el control y fiabilidad de los envíos electrónicos efectuados en las pruebas de confirmación de saldos, y la validez, autenticidad y autoridad del remitente de las confirmaciones recibidas en formato electrónico.
- d) Con las estimaciones en las que se sustentan determinados valores contables.
- e) Con la posibilidad de adaptar el contenido de la carta de manifestaciones (por ejemplo, para manifestar que han formulado las cuentas anuales bajo el principio de empresa en funcionamiento, y que para ello han valorado los hechos derivados de la crisis sanitaria generada por la COVID-19, o que han revelado en la memoria los cambios en estimaciones significativas que pueden afectar a ejercicios siguientes, como consecuencia de la citada crisis).
- f) Con la intervención de expertos (de la entidad o del auditor) con motivo, por ejemplo, de incumplimientos contractuales o de reclamaciones a entidades aseguradoras.

Mención aparte merecen las implicaciones generadas por el contexto actual en las **auditorías de grupo**. Tanto el auditor del grupo como los auditores de los componentes debían adaptarse a las nuevas circunstancias, por ejemplo, realizando procedimientos adicionales para identificar hechos ocurridos entre la fecha de la información financiera de cada componente y la fecha del informe de auditoría de las cuentas anuales del grupo, que pudieran suponer riesgos adicionales en las cuentas del grupo; y explorando medios alternativos, incluidos los tecnológicos.

En este punto resulta de útil referencia la Guía emitida por el Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), «Coronavirus (COVID-19): Considerations for Group Auditors»⁴⁹, al ofrecer consideraciones prácticas para proceder a la revisión de la calificación de los componentes; en relación con la capacidad de preparar la información necesaria por parte de los componentes (si se ha visto afectada) y los plazos para su presentación (si están condicionados); con la revisión del estado de trabajo (en qué estado está y si se ha visto afectada la capacidad de obtener evidencia); con los medios alternativos a los que habitualmente se utilizan (y no pueden serlo por las restricciones adoptadas); y la posibilidad legal de permitir el acceso a la información.

⁴⁹ <<https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/audit/group-audit/coronavirus-guidance>>.

4.6. Efectos en el informe de auditoría

Los auditores de cuentas debían poner especial cuidado en la redacción del informe de auditoría, vehículo de transmisión de resultados en el que se materializa su función de interés público de modo que entidad y usuarios puedan tomar mejor las decisiones.

En este escenario, y según la normativa aplicable⁵⁰, las circunstancias concurrentes en cada entidad relacionadas con el virus y las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida y soportada documentalmente podían tener las siguientes implicaciones en **el tipo de opinión**:

- a) Opinión «favorable o no modificada», si las cuentas anuales revelaban información significativa y completa, en particular, sobre los hechos posteriores, incertidumbres, y riesgos derivados de la COVID-19 y, en su caso, las incertidumbres materiales relacionadas con hechos y condiciones que pudieran generar dudas significativas sobre la continuidad de la entidad; y se hubiera obtenido evidencia de auditoría al respecto. También procedería cuando las cuentas anuales se formularan con arreglo al marco en liquidación, se daba información correcta, y se hubiera obtenido evidencia al respecto.
- b) Una «opinión modificada», que podía ser con salvedades, desfavorable o denegada, en función de su naturaleza y relevancia de las circunstancias, cuando se detectase:
 - Una *limitación al alcance* por imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada de auditoría, mediante la aplicación de procedimientos programados.
 - *Falta de revelación de información, o revelación no adecuada o inexacta*, del efecto de la crisis, incluidos los hechos posteriores detectados no ajustables (tipo II) que deberían ser revelados (tales como estimaciones significativas, posibles cambios en estimaciones contables, reestructuraciones, responsabilidades por incumplimientos).
 - *Inadecuada utilización del principio de empresa en funcionamiento* en la formulación de las cuentas anuales.

⁵⁰ NIA-ES 700, «Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros». NIA-ES 701, «Comunicación de las cuestiones claves de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente». NIA-ES 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente». NIA-ES 706, «Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente». NIA-ES 710, «Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos». NIA-ES 720, «Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados».

El IAASB ha publicado en mayo de 2020 una nota «Auditor reporting in the current Evolving Audit Environment Due to COVID-19» para facilitar la aplicación práctica de estas normas en este contexto.

- Incorrecciones materiales significativas identificadas no corregidas, en relación con los hechos posteriores identificados que fueran ajustables (tipo I), en los saldos del balance de situación y/o de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Existencia de múltiples incertidumbres que, por su interacción y posible efecto acumulativo, llevaría a emitir una opinión denegada. El ICAC precisó que debía considerarse como una única incertidumbre las dudas sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, aunque fueran varios los factores que las motivaran⁵¹.

Adicionalmente, podía resultar afectado el **contenido del informe** al requerir:

- a) La inclusión de la sección de «incertidumbre material relacionada con el principio de gestión continuada», en el caso de que se detectase por esta causa una incertidumbre significativa en la continuidad de la entidad siempre que estuviera correctamente informada.
- b) La inclusión de una «cuestión clave de auditoría» o aspecto más relevante de auditoría, cuando los efectos derivados de la pandemia hubieran podido implicar en el trabajo de auditoría una atención muy significativa en la realización del trabajo de auditoría. Cabe recordar que todas las salvedades de la opinión y cuestiones relacionadas con incertidumbres materiales relacionadas con el principio de empresa en funcionamiento constituyen una cuestión clave de auditoría.
- c) La utilización de «párrafo de énfasis» o «de otras cuestiones», cuando el auditor hubiera querido llamar la atención sobre cómo se divulga en la nota de hechos posteriores de la memoria el impacto de la pandemia en la entidad –mediante un párrafo de énfasis– o comunicar a los destinatarios del informe alguna cuestión relevante relacionada con este aspecto que considere imprescindible para entender adecuadamente el informe y el trabajo realizado –mediante un párrafo de otras cuestiones–.

También se utilizarían estos párrafos en el nuevo informe de auditoría a emitir en el supuesto de reformulación de las cuentas anuales; de modo que en el párrafo de énfasis se hiciera referencia a la nueva información sobre la crisis incluida en las cuentas reformuladas que hubiera motivado la reformulación; y en el de otras cuestiones, se indicara el tipo de opinión, la fecha del primer informe emitido y si se han incluido las salvedades detectadas por hechos posteriores en las cuentas reformuladas.

⁵¹ Consulta n.º 1 del BOICAC 92/2012 (NFC045897): Sobre el tipo de opinión a emitir en un informe de auditoría de cuentas anuales de una entidad, cuando estas han sido formuladas en base al principio de empresa en funcionamiento y, sin embargo, con anterioridad a la fecha de formulación o de su aprobación por la Junta General ya se ha tomado el acuerdo de disolución.

- d) Sección otra información: principalmente por la información adicional que se hubiera incorporado en el informe de gestión, en particular al describir los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta la entidad y sobre los sucesos importantes para la entidad ocurridos después del cierre⁵².

Únicamente, cabría mencionar que los auditores deben informar, a partir de la evidencia obtenida, sobre su concordancia con la información contenida en las cuentas anuales (test de concordancia), y sobre si su contenido es conforme a la normativa aplicable (test de completitud o corrección).

Finalmente, en este contexto de limitaciones a reuniones presenciales habría que acudir a la firma electrónica, cuya posibilidad técnica ya estaba disponible, y cuyas dudas desde el punto de vista legal, fueron resueltas por el ICAC⁵³.

5. Importancia de la información: reflexiones. Lecciones tempranas

Sea como fuere, considerando las circunstancias, la elaboración de las cuentas anuales y su auditoría durante 2020 ha sido de una gran complejidad. En este escenario, la **transparencia es fundamental**. Quizás no sea ahora mismo la prioridad (que esta sea la salud, y luego *salir de esta*); pero una vez que se supere, la propia entidad, sus accionistas, los terceros (entidades de crédito, Administraciones públicas, proveedores, etc.), y la sociedad en general, querrán contar con información fiable y transparente, que será necesaria para recuperar la confianza en un contexto pleno de incertidumbre y para facilitar una mejor toma de decisiones que favorezca la recuperación.

Se desconoce hasta el momento cómo evolucionará la pandemia y cuáles serán los efectos en la economía y en el tejido empresarial. Esta incertidumbre hace que sea más necesario que las cuentas anuales auditadas contengan un desglose completo de los riesgos a los que se enfrenta la entidad, los juicios, asunciones y estimaciones sensibles efectuados por los administradores, de modo que se pueda comprender el impacto que pueden tener los efectos derivados de la pandemia en la situación financiera, operaciones y viabilidad de la entidad, junto con las medidas adoptadas para su contención.

Es crucial y determinante que, dada la virulencia de la crisis, la información financiera desempeñe un papel importante en la comunicación entre las entidades y sus grupos de interés.

⁵² Según el artículo 49 del Código de Comercio (informe de gestión consolidado) y el artículo 262 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (informe de gestión individual).

⁵³ La consulta n.º 3 del BOICAC 120/2019 (NFC074746), sobre la posibilidad de firmar los informes de auditoría de cuentas mediante firma electrónica.

Todo ello va a ser sin duda un **reto importante** para todos los que intervienen en el proceso de elaboración y publicación de las cuentas anuales, desde quienes la preparan y formulan, hasta los auditores, pasando por comisiones de auditoría (en su caso) y los supervisores.

Los auditores deben **cumplir con su función de interés público** en la generación de confianza y en la resolución de los problemas y retos de este nuevo entorno. El resultado de las auditorías de las cuentas anuales que se van a ir emitiendo durante el 2020 va a constituir uno de los primeros diagnósticos fiables de la situación de las entidades, de la economía en general, poniéndose de nuevo **en valor como referencia y servicio a la economía y a la sociedad en general**.

Lecciones tempranas de una crisis

La pandemia ha obligado en España al sector público a tomar medidas para aliviar los efectos generados sin precedentes por la paralización de la actividad económica, que han supuesto la movilización de recursos públicos que alcanzan porcentajes inéditos sobre el PIB.

En este contexto, transparencia, confianza y empleo eficaz y eficiente de los recursos son determinantes para contribuir a superar la situación generada, máxime en momentos en los que puede haber más oportunidad y motivación para el fraude y la corrupción. En este sentido, la OCDE en su informe sobre la «Integridad pública en su respuesta y recuperación efectiva de COVID-19»⁵⁴ de 19 de abril de 2020, en referencia a las medidas de apoyo aprobadas con motivo de la crisis financiera mundial de 2008, afirmaba que se ha constatado un alto nivel de corrupción, fraude y abuso.

Tanto los expertos contables como los auditores desempeñan un papel muy relevante en la economía y sociedad en general, al contribuir los primeros a ayudar a ofrecer una información clara y transparente y facilitar que las entidades tengan actualizados los sistemas que permitan esa rendición de cuentas. Y los segundos, a dar fiabilidad a dicha información⁵⁵. Además, los auditores, aparte de verificar que las cuentas reflejan la imagen fiel de la compañía, realizan aportaciones a la gestión al estar obligados a hacer requerimientos de mejora en los casos que detectan debilidades en los sistemas de control interno, lo que

⁵⁴ <https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=129_129931-ygq2xb8qax&title=Public-Integrity-for-an-Effective-COVID-19-Response-and-Recovery&utm_source=Adestra&utm_medium=email&utm_content=GOV%20COVID%20note&utm_campaign=ACI%20Flash%20-%20April%202020%20COVID&utm_term=demo>.

⁵⁵ El preámbulo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, señala que:

La actividad de auditoría de cuentas se caracteriza por la relevancia pública que desempeña al prestar un servicio a la entidad revisada y afectar e interesar no solo a esta, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos, entidad auditada y terceros, pueden conocer la calidad de la información económica financiera auditada sobre la cual versa la opinión de auditoría emitida.

viene a fortalecer estos en su función de identificar y evitar incorrecciones, lo que sin duda aporta valor, mejorando la solidez de las empresas.

Todo ello permite otorgar transparencia y fiabilidad a la información económica financiera que se publica, facilitando una mejor y más fundada toma de decisiones, en particular las de inversión, mejorando el funcionamiento de los mercados (al canalizar mejor los flujos financieros) y el acceso a la financiación. Dicho mejor funcionamiento incide de forma clara en el menor apetito a la comisión de delitos económicos, en el crecimiento de la economía y en general al bienestar de la sociedad.

En este contexto, han de tenerse presente los dos aspectos que siguen:

De un lado, es bien conocido tanto desde el punto de vista doctrinal como empírico que un elemento muy relevante que facilita el crecimiento empresarial es la capacidad de las empresas de acceder a la financiación externa, y que se proporciona esta financiación cuando existen indicios razonables de la capacidad del prestatario para devolver el préstamo. La existencia de un informe de auditoría de cuentas otorga una transparencia y fiabilidad a la información financiera que posibilita la financiación de las empresas y reduce su coste⁵⁶.

No puede obviarse la estructura empresarial en España en la que el 99,8 % lo integran pequeñas y medianas empresas. Tampoco que el hecho de que, frente a un total de 1.197.897 empresas inscritas en el Registro Mercantil que depositaron las cuentas anuales en 2019 (1.154.084, en 2018)⁵⁷, únicamente constan declarados 61.428 trabajo de auditoría⁵⁸, de los que el 88 % se corresponden con los realizados sobre pequeñas y medianas empresas, y el 28 % son de auditoría voluntaria. Del mero contraste con los datos resulta patente la ausencia de mecanismos suficientes que aseguren la fiabilidad y la transparencia en gran parte de los agentes económicos, por otra parte, principales destinatarios de las medidas adoptadas por la Administración pública destinadas a inyectar liquidez para combatir los efectos de la crisis.

De otro lado, existe un consenso generalizado en que la existencia de controles, como la auditoría, disminuyen el apetito, la tolerancia o la propensión al fraude y a la comisión de delitos económicos, con el consiguiente efecto beneficios para las arcas públicas. En este sentido, resulta ilustrativo, por el carácter imparcial que se le dota a su emisor, el informe emitido por la Oficina Nacional de Auditoría de Suecia⁵⁹, en el que se concluye que los aho-

⁵⁶ El preámbulo de la Ley de Auditoría de Cuentas señala que «Esta actividad, por su contribución a la transparencia y fiabilidad de la información económico financiera de las empresas y entidades auditadas, constituye un elemento consustancial al sistema de economía de mercado recogido en el artículo 38 de la Constitución».

⁵⁷ Según información estadística mercantil publicada por el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles. Dichos datos no incluyen las sociedades que no tienen actividad declarada, y que superarían los 3 millones. (<https://www.registradores.org/documents/33383/148297/Estadistica_Mercantil_2019.pdf>).

⁵⁸ Según el último informe de situación de la auditoría publicado por el ICAC, correspondiente al ejercicio 2018.

⁵⁹ Informe publicado en mayo de 2017 «Abolition of audit obligation for small limited companies» sobre los efectos de la reforma que se había llevado a cabo al incrementar los límites de la auditoría obligatoria.



rrros de no realizar auditorías (se suprimió la obligación de auditarse en determinados su-puestos) no compensaron la pérdida de control y transparencia, además de que la ausencia de auditoría facilitó la comisión de delitos económicos y perjudicó la labor de las autorida-des públicas en su control, incrementando las tasas de evasión fiscal, al mismo tiempo que no se vio acompañado de un incremento en ventas y empleo.

Todo lo hasta aquí expuesto, la lección aprendida en crisis anteriores y la necesidad de contar con mecanismos que faciliten la transparencia y fiabilidad de la información, que coadyuven a mayor confianza en el entorno económico y social, y sobre todo a una mejor recuperación (que resultará favorecida sin duda por un mejor y más eficiente uso de los re-cursos públicos), debería llevar a plantearse las dos siguientes soluciones, para el caso de que no se planteara alterar los parámetros de auditoría obligatoria⁶⁰:

- Incorporar la posibilidad u obligación de que los auditores realicen otro tipo de trabajos que den aseguramiento, aunque menor que la de auditoría de cuentas, tales como los de revisión limitada o de procedimientos acordados.
- Incorporar la figura del experto en contabilidad que permita a las entidades poder tener actualizados los sistemas adecuados para rendir una información transpa-rente, relevante y de calidad, lo que resulta justificado en un entorno cambiante y disruptivo.

Los costes que supondrían estas medidas se verían ampliamente compensados por los efectos positivos descritos de un mayor control, fiabilidad y transparencia de la información económico-financiera de las empresas, cualidades que también se requieren para recupe-rar la confianza y superar la grave y extraordinaria situación actual.

Referencias normativas y bibliográficas

Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-1.

Resolución de 20 de mayo de 2020, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de

autorización de la prórroga del estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, hasta las 00 horas del día 7 de junio.

Informe de las Perspectivas de la Economía Mundial de abril de 2020 (FMI).

⁶⁰ Artículo 263 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

- Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.
- Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medida urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.
- Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19.
- Real Decreto-Ley 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia.
- Real Decreto-Ley 18/2020, de 12 de mayo, de medidas sociales en defensa del empleo.
- Real Decreto-Ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19.
- Orden INT/395/2020, de 8 de mayo, por la que se amplía el plazo de rendición de cuentas de las asociaciones de utilidad pública de ámbito estatal debido a la crisis sanitaria provocada por el COVID-19.
- Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.
- Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.
- Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.
- Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.
- Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.
- Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.
- Norma internacional de contabilidad 1, «Presentación de estados financieros».
- Norma internacional de contabilidad 10, «Hechos posteriores al cierre».
- Norma internacional de contabilidad 36, «Deterioro del valor de los activos».
- Norma internacional de contabilidad 37, «Provisiones».
- Norma internacional de información financiera 9, «Instrumentos financieros».
- Norma internacional de información financiera 16, «Arrendamientos».
- <https://www.accountancyeurope.eu/publications/coronavirus-crisis-implications-on-reporting-and-auditing/>.
- Guía *Small Business Continuity Checklist* publicada por la Federación Internacional de Contables (IFAC) el 11 de mayo de 2020.

<https://ec.europa.eu/finance/docs/law/200428-banking-package-communication_en.pdf>.

<https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-951_statement_on_ifrs_9_implications_of_covid-19_related_support_measures.pdf>.

«Nota informativa sobre el uso de la flexibilidad prevista en la normativa contable ante el *shock* causado por el COVID-19» del Banco de España publicada el 30 de marzo de 2020.

<https://ec.europa.eu/finance/docs/law/200428-banking-package-communication_en.pdf>.

Consulta n.º 3 del BOICAC 87/2011, sobre periodo de carencia en un contrato de arrendamiento.

Consulta n.º 11 del BOICAC 96/2013, sobre contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con «rentas escalonadas».

Consulta n.º 6 del BOICAC 81/2010, sobre la clasificación de los préstamos a largo plazo, cuando el contrato exige la cancelación anticipada por incumplimiento de determinadas condiciones.

Consulta n.º 3 del BOICAC 120/2019, sobre la posibilidad de firmar los informes de auditoría de cuentas mediante firma electrónica.

Consulta publicada por el ICAC de 2 de abril de 2020 únicamente disponible en su web <<http://www.icac.meh.es/>>.

Consulta n.º 3 del BOICAC 121/2020, sobre si deben realizarse ajustes al cierre del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2019, en aplicación de lo establecido en la norma de registro y valoración 23.^a «Hechos posteriores al cierre del ejercicio» del Plan General de Contabilidad, por las consecuencias derivadas de la promulgación del

Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Comunicado del Comité de autoridades de supervisión de auditoría europeas de 24 de marzo de 2020.

<https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/200325-ceaob-statement-covid-19_en.pdf>.

Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), modificadas parcialmente por la Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Nota «Going concern in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19» del IAASB.

Nota «Subsequent Events in the Current Evolving Environment—Audit Considerations for the Impact of COVID-19» del IAASB.

Guía emitida por el Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), «Coronavirus (COVID-19): Considerations for Group Auditors». <<https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/audit/group-audit/coronavirus-guidance>>.

Informe de la OCDE sobre la «Integridad pública en su respuesta y recuperación efectiva de COVID-19».

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Informe publicado en mayo de 2017 «Abolition of audit obligation for small limited companies» de la Oficina Nacional de Auditoría de Suecia.

Aportación recibida del proveedor para sufragar parte de los gastos de marketing y publicidad. MCC

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 122, de junio de 2020

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF.-

Extracto

Sobre el tratamiento contable de la contribución económica que recibe una empresa dedicada a la distribución, por parte de su proveedor, para sufragar parte de los gastos de marketing y publicidad que soporta.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la contribución económica que recibe una empresa dedicada a la distribución, por parte de su proveedor, para sufragar parte de los gastos de marketing y publicidad que soporta.

Respuesta

La empresa distribuidora está introduciendo en España una marca extranjera, lo que supone una inversión significativa en marketing y publicidad. Por ello, el fabricante colabora de forma periódica con dichos gastos, emitiendo una nota de adeudo. La consulta versa sobre el registro contable en el distribuidor de la aportación recibida del fabricante, en concreto, si debe considerarse un rappel o un ingreso excepcional.

Como paso previo a la calificación de los hechos descritos en los antecedentes, habrá que analizar el fondo económico de la operación, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, con objeto de verificar si las contribuciones que realiza el



proveedor (fabricante) suponen una reducción en el precio de la transacción, es decir, un descuento comercial o *rappel*, o bien se trata de la contraprestación por un servicio distinto que el proveedor recibe de su cliente.

En concreto, si el distribuidor actúa por cuenta propia y la participación en los gastos de publicidad obedece a un contrato de promoción, se debería concluir que el proveedor está prestando un servicio distinto a su cliente, en cuyo caso las cantidades recibidas se registrarán como un ingreso dentro del margen de explotación, en la partida «Otros ingresos de explotación», pudiendo utilizar a estos efectos la cuenta 759, «Ingresos por servicios diversos».

No obstante, se recuerda el carácter no vinculante de los aspectos relativos a numeración y denominación de las cuentas incluidas en la cuarta parte del PGC, o, en su caso, del PGC de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC de PYMES), aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Ejemplo

La empresa alemana Ibuchi está dedicada a la producción de bicicletas de todo tipo. En el año 20X19 se ha introducido en el mercado español con buenos resultados y expectativas de crecimiento para el año 20X20.

Para materializar dicho incremento se precisa realizar una inversión en publicidad durante el año de 2.000.000 de euros que será realizada por los distribuidores de la marca en España. Ibuchi se hará cargo del 50% de la campaña para lo que se emitirán las correspondientes facturas con fechas 1 de abril y 1 de octubre por 500.000 euros cada una.

Solución

La consulta señala que, si el distribuidor actúa por cuenta propia y la participación en los gastos de publicidad obedece a un contrato de promoción, se debería concluir que el proveedor está prestando un servicio distinto a su cliente, en cuyo caso las cantidades recibidas se registrarán como un ingreso dentro del margen de explotación, en la partida «Otros ingresos de explotación», pudiendo utilizar a estos efectos la cuenta 759, «Ingresos por servicios diversos».

Por tanto, por cada una de las facturas el asiento que realizará el distribuidor será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
440	Clientes	500.000	
759	Ingresos por servicios diversos		500.000



Por su parte Ibuchi hará:

Código	Cuenta	Debe	Haber
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	500.000	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		500.000





Las acciones sin voto parcialmente desembolsadas: una propuesta de registro contable

Miguel Ángel Gálvez Linares

Profesor del CEF.-

Sumario

1. Regulación de las acciones sin voto en el texto refundido de la Ley de sociedades de capital
2. Regulación contable de los instrumentos financieros compuestos
3. Regulación contable de las acciones sin voto
4. Registro contable de la emisión de acciones sin voto

1. Regulación de las acciones sin voto en el texto refundido de la Ley de sociedades de capital

El artículo 98 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) permite la creación de acciones y participaciones sociales sin derecho a voto por un importe nominal no superior a la mitad del capital social para las sociedades de responsabilidad limitada, y a la mitad del capital social desembolsado en el caso de las sociedades anónimas.

En los artículos 99 a 101 del TRLSC se establecen los tres privilegios que tendrán estas acciones o participaciones sociales a cambio de perder la capacidad de participar en las decisiones de la sociedad.

Artículo 99. *Dividendo preferente.*

1. Los titulares de participaciones sociales y las acciones sin voto tendrán derecho a percibir el dividendo anual mínimo, fijo o variable, que establezcan los estatutos sociales. Una vez acordado el dividendo mínimo, sus titulares tendrán derecho al mismo dividendo que corresponda a las participaciones sociales o a las acciones ordinarias.
2. Existiendo beneficios distribuibles, la sociedad está obligada a acordar el reparto del dividendo mínimo a que se refiere el párrafo anterior.
3. De no existir beneficios distribuibles o de no haberlos en cantidad suficiente, la parte de dividendo mínimo no pagada deberá ser satisfecha dentro de los cinco ejercicios siguientes. Mientras no se satisfaga el dividendo mínimo, las participaciones y acciones sin voto tendrán este derecho en igualdad de condiciones que las ordinarias y conservando, en todo caso, sus ventajas económicas.

Artículo 100. *Privilegio en caso de reducción de capital por pérdidas.*

1. Las participaciones sociales y las acciones sin voto no quedarán afectadas por la reducción del capital social por pérdidas, cualquiera que sea la forma en que se realice, sino cuando la reducción supere el valor nominal de las restantes. Si, como consecuencia de la reducción, el valor nominal de las participaciones sociales o de las acciones sin voto excediera de la mitad del capital social de la sociedad de responsabilidad limitada o del desembolsado en la anónima, deberá restablecer-

se esa proporción en el plazo máximo de dos años. En caso contrario, procederá la disolución de la sociedad.

2. Cuando en virtud de la reducción del capital se amorticen todas las participaciones sociales o todas las acciones ordinarias, las sin voto tendrán este derecho hasta que se restablezca la proporción prevista legalmente con las ordinarias.

Artículo 101. *Privilegio en la cuota de liquidación.*

En el caso de liquidación de la sociedad, las participaciones sociales sin voto conferirán a su titular el derecho a obtener el reembolso de su valor antes de que se distribuya cantidad alguna a las restantes. En las sociedades anónimas el privilegio alcanzará al reembolso del valor desembolsado de las acciones sin voto.

2. Regulación contable de los instrumentos financieros compuestos

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad (PGC) define los pasivos como: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

El propio PGC, en el apartado 3, «Pasivos financieros», de la norma de registro y valoración 9.^a, establece que los instrumentos financieros emitidos por una sociedad se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. En particular, determinadas acciones rescatables y **acciones o participaciones sin voto**, es decir, siempre que se cumpla la definición de pasivo del Marco Conceptual.

La Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, ha regulado con mayor profundidad y precisión el tratamiento contable de los instrumentos financieros compuestos.

En el apartado 3 del artículo 3, «Definiciones», la resolución define «pasivo financiero» como una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero. Por lo tanto, cumple la definición de pasivo financiero, total o parcialmente, un instrumento que otorgue

al tenedor el derecho a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles, es decir, dado que la sociedad no puede evitar el pago, estamos en presencia de un pasivo financiero, aunque el instrumento se denomine, jurídicamente, acción.

El mismo artículo, en su apartado 4, indica la definición de los instrumentos financieros compuestos, así como la forma de distribuir el importe total del instrumento entre sus dos componentes, de la misma forma que ya lo hacía el PGC en la mencionada norma 9.^a:

Instrumento financiero compuesto es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo financiero y de patrimonio simultáneamente.

Si la empresa hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, reconocerá, valorará y presentará por separado sus componentes.

La empresa distribuirá el valor inicial en libros de acuerdo con los siguientes criterios que, salvo error, no será objeto de revisión posteriormente:

- a) Asignará al componente de pasivo financiero el valor razonable de un pasivo financiero similar que no lleve asociado el componente de patrimonio.
- b) Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo financiero.
- c) En la misma proporción distribuirá los costes de transacción.

3. Regulación contable de las acciones sin voto

La regulación específica del tratamiento contable de las acciones sin voto la encontramos en los artículos 12 y 13 de la resolución.

Estos artículos analizan si los privilegios que puedan tener determinadas acciones, entre ellas las acciones sin voto, cumplen la definición de pasivo financiero y, por lo tanto, deberán calificarse como tales, o bien, no la cumplen y no recibirán esta calificación.

1. Privilegio en caso de reducción de capital por pérdidas y privilegio en la cuota de liquidación

Si bien estos privilegios colocan a los titulares de estas acciones en una posición preferente frente al resto de socios en estas situaciones, también es cierto que no suponen para la sociedad emisora ninguna obligación de entregar efectivo u otro activo financiero, por lo que la norma concluye que estos privilegios no se tendrán en cuenta para cuantificar, en su caso, el componente de pasivo y su tratamiento contable será el de instrumento de patrimonio.

2. Dividendo preferente

Respecto a este privilegio la resolución considera dos posibilidades, llegando a conclusiones opuestas:

- a) Dividendo condicionado: si los estatutos disponen que el dividendo preferente está condicionado al previo acuerdo de un dividendo ordinario, las acciones y participaciones con privilegio se clasificarán como instrumentos de patrimonio.
- b) Dividendo incondicional: si las acciones o participaciones gozan de un privilegio incondicional en forma de dividendo mínimo, sea o no acumulativo, las acciones o participaciones sociales se clasificarán como un instrumento financiero compuesto.

En estos casos, el componente de pasivo será el valor actual de la mejor estimación de los dividendos preferentes descontados a una tasa que refleje las evaluaciones del mercado correspondientes al valor temporal del dinero, a los riesgos específicos de la entidad y a las características del instrumento. El espacio temporal a considerar para realizar la estimación será la duración o vigencia del privilegio que en el caso de las acciones sin voto es perpetuo.

4. Registro contable de la emisión de acciones sin voto

Una vez analizada la regulación mercantil y contable de las acciones y participaciones sin derecho a voto, vamos a realizar algunos ejemplos de aplicación práctica.

Ejemplo 1

La sociedad MAG, SA emite 10.000 acciones sin derecho a voto de 10 euros de valor nominal a la par que se desembolsan íntegramente en el momento de la suscripción.

En los estatutos se les reconoce un dividendo anual de un 3 % que deberá satisfacerse siempre que existan beneficios suficientes.

El tipo de interés incremental de la sociedad es el 5 %.

Se pide:

Registrar la emisión de las acciones.

Solución

Las acciones sin voto emitidas en este caso tienen un dividendo que, únicamente, está condicionado a la existencia de beneficios distribuibles, por lo que, como ya hemos venido comentando, tienen la consideración contable de instrumento financiero compuesto. Para separar el valor de emisión total del instrumento (100.000 €) entre los componentes de pasivo financiero y patrimonio neto, calcularemos el pasivo financiero como el valor actual de los dividendos y el componente de patrimonio por diferencias hasta el importe total.

- Dividendo anual obligatorio (10.000 × 10 × 3%) 3.000 euros
- Componente de pasivo ($3.000 \times \frac{1}{0,05}$) 60.000 euros
- Componente de patrimonio (10.000 × 10 – 60.000) 40.000 euros

Por la emisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	40.000	
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros	60.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		40.000
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción		60.000

Por la suscripción y desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		40.000
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros		60.000

Por la inscripción en el Registro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	40.000	
100	Capital social		40.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	60.000	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		60.000

En el balance de la sociedad aparecerán las siguientes partidas:

Patrimonio neto y pasivo	Importe
Capital social (100)	40.000
Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros (150)	60.000
Total	100.000

Ejemplo 2

La sociedad MAG, SA emite 10.000 acciones sin derecho a voto de 10 euros de valor nominal al 130 % que se desembolsan íntegramente en el momento de la suscripción.

En los estatutos se les reconoce un dividendo anual de un 3 % que deberá satisfacerse siempre que existan beneficios suficientes.

El tipo de interés incremental de la sociedad es el 5 %.

Se pide:

Registrar la emisión de las acciones.

Solución

La única diferencia con el ejemplo anterior está en que ahora la emisión se realiza con una prima del 30 %, por lo que los cálculos de los dividendos obligatorios y el valor del componente de pasivo son iguales.

- Dividendo anual obligatorio (10.000 × 10 × 3%) 3.000 euros
- Componente de pasivo (3.000 × $\frac{1}{0,05}$) 60.000 euros
- Componente de patrimonio (10.000 × 10 × 130% – 60.000) 70.000 euros



Por la emisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	70.000	
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros	60.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		70.000
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción		60.000

Por la suscripción y desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	130.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		70.000
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros		60.000

Por la inscripción en el Registro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	70.000	
100	Capital social (70.000/1,3 × 1)		53.846,15
110	Prima de emisión o asunción (70.000/1,3 × 0,3)		16.153,85

Para distribuir el componente de patrimonio entre el capital social y la prima de emisión, hemos utilizado el procedimiento establecido en el artículo 12 de la resolución, según el cual el importe a mostrar en cada rúbrica se obtendrá multiplicando el nominal y la prima por la proporción que represente el componente de patrimonio neto sobre el valor de las acciones emitidas o participaciones creadas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	60.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		60.000

En el balance de la sociedad aparecerán las siguientes partidas:

Patrimonio neto y pasivo	Importe
Capital social (100)	53.846,15
Prima de emisión o asunción (110)	16.153,85
Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros (150)	60.000
Total	130.000

Ejemplo 3

La sociedad MAG, SA emite 10.000 acciones sin derecho a voto de 10 euros de valor nominal a la par que se desembolsan en el mínimo legal en el momento de la suscripción. El resto del capital está previsto que se exija y desembolse dentro de un año.

En los estatutos se les reconoce un dividendo anual de un 3 % que deberá satisfacerse siempre que existan beneficios suficientes.

El tipo de interés incremental de la sociedad es el 5 %.

Se pide:

Registrar las operaciones anteriores.

Solución

En casos como este, en los que el capital de las acciones sin voto no se desembolsa íntegramente en el momento de la suscripción de las acciones, los cálculos que hemos realizado la mayoría de los contables, para la distribución del valor de emisión entre los componentes de pasivo y patrimonio de este instrumento, han seguido el siguiente esquema:

1. *Cálculo de los dividendos a pagar de acuerdo con las previsiones de desembolso del capital pendiente.*

- Dividendos del primer año (10.000 × 10 × 25 % × 3 %) 750
- Dividendos de los restantes años (10.000 × 10 × 100 % × 3 %) 3.000

2. *Determinación del valor pasivo financiero conforme a los dividendos anteriores.*

$$\text{Valor actual del pasivo financiero} = \frac{750}{(1 + 0,05)} + 3.000 \times \frac{1}{0,05} \times 1,05^{-1} = 57.857,14 \text{ euros}$$

3. *Cálculo del componente de patrimonio neto.*

$$\text{Valor del patrimonio neto} = 10.000 \times 10 - 57.857,14 = 42.142,86$$

Por la emisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	42.142,86	
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros	57.857,14	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		42.142,86
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción		57.857,14

Por la suscripción y desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	25.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (42.142,86 × 75 %)	31.607,15	
153	Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros (57.857,14 × 75 %)	43.392,85	
190	Acciones o participaciones emitidas		42.142,86
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros		57.857,14

Por la inscripción en el Registro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	42.142,86	
100	Capital social		42.142,86

Código	Cuenta	Debe	Haber
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	57.857,14	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		57.857,14

Por la reclasificación de los dividendos pasivos de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	31.607,15	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		31.607,15

En el balance de la sociedad aparecerán las siguientes partidas:

Patrimonio neto y pasivo	Importe
Capital social (100)	42.142,86
Socios por desembolsos no exigidos, capital social (103)	-31.607,15
Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros (150)	57.857,14
Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros (153)	-43.392,85
Total	25.000

A la vista de los datos del balance, podemos observar que los componentes de pasivo y patrimonio han quedado valorados inicialmente de la siguiente forma:

- Componente de patrimonio neto (42.142,86 – 31.607,15) 10.535,71
- Componente de pasivo financiero (57.857,14 – 43.392,85) 14.464,29

Evidentemente, ambos importes suman 25.000 euros que es lo realmente desembolsado por los socios.

Cuando se exijan los dividendos pasivos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos	75.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		31.607,15
1530	Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros		43.392,85

Por el desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	75.000	
558	Socios por desembolsos exigidos		75.000

El principal inconveniente de esta forma de realizar los cálculos de los componentes de pasivo y patrimonio lo encontramos en la necesidad de conocer *a priori* el momento en el que se exigirán los desembolsos del capital pendiente. En este sentido, hay que decir que el TRLSC no exige que se haga mención expresa del momento en que se realizarán las aportaciones.

El artículo 23 del TRLSC obliga a hacer constar en los estatutos la parte del valor nominal pendiente de desembolso, así como la forma y el plazo máximo en que satisfacerlo, pero no a incluir la fecha exacta en que se realizará esta circunstancia.

Por otro lado, el artículo 81 del TRLSC obliga al accionista a aportar a la sociedad la porción de capital que hubiera quedado pendiente de desembolso en la forma y dentro del plazo previsto por los estatutos sociales, debiendo la sociedad notificarlo a los afectados o anunciarlo en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, pero tampoco podemos deducir que la fecha exacta fuera conocida en el momento de emisión de las acciones.

Teniendo en cuenta estas consideraciones la propuesta para el registro contable de las acciones sin voto parcialmente desembolsadas, la planteamos a través de los siguientes ejemplos.

Ejemplo 4

La sociedad MAG, SA emite 10.000 acciones sin derecho a voto de 10 euros de valor nominal a la par que se desembolsan en el mínimo legal en el momento de la suscripción.

En los estatutos se les reconoce un dividendo anual de un 3% que deberá satisfacerse siempre que existan beneficios suficientes.

El tipo de interés incremental de la sociedad es el 5%.

Posteriormente, se exige un dividendo pasivo del 30% que es atendido por todos los socios dentro del plazo de un mes.

Se pide:

Registrar las operaciones anteriores.

Solución

El procedimiento de cálculo propuesto sigue el siguiente esquema:

1. *Cálculo de los componentes de pasivo financiero y patrimonio neto si las acciones se desembolsaran íntegramente.*

- Dividendo anual obligatorio ($10.000 \times 10 \times 3\%$) 3.000 euros
- Componente de pasivo ($3.000 \times \frac{1}{0,05}$) 60.000 euros
- Componente de patrimonio ($10.000 \times 10 - 60.000$) 40.000 euros

Estos valores se alcanzarán cuando las acciones se hayan desembolsado íntegramente.

2. *En el momento de la emisión la sociedad solo recibe el 25% del valor nominal, por lo que este importe también lo distribuiremos entre el pasivo financiero y el patrimonio y constituirá el valor inicial neto de ambos componentes.*

- Dividendo anual obligatorio ($10.000 \times 10 \times 25\% \times 3\%$) 750 euros
- Componente de pasivo ($750 \times \frac{1}{0,05}$) 15.000 euros
- Componente de patrimonio ($10.000 \times 10 \times 25\% - 15.000$) 10.000 euros

3. *La diferencia entre los importes de los dos cálculos anteriores corresponderá a los dividendos pasivos de cada componente.*

- Dividendo pasivo del componente de pasivo ($60.000 - 15.000$) 45.000
- Dividendo pasivo del componente de patrimonio ($40.000 - 10.000$) ... 30.000



Por la emisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	40.000	
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros	60.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		40.000
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción		60.000

Por la suscripción y desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	25.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción (40.000 × 75 %)	30.000	
153	Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros (60.000 × 75 %)	45.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		40.000
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros		60.000

Por la inscripción en el Registro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	40.000	
100	Capital social		40.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	60.000	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		60.000

Por la reclasificación de los dividendos pasivos de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	30.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		30.000

En el balance de la sociedad aparecerán las siguientes partidas:

Patrimonio neto y pasivo	Importe
Capital social (100)	40.000
Socios por desembolsos no exigidos, capital social (103)	-30.000
Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros (150)	60.000
Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros (153)	-45.000
Total	25.000

También en esta propuesta de registro contable, los importes de ambos componentes suman los 25.000 euros realmente desembolsado por los socios.

Cuando se exijan los dividendos pasivos (en este caso son de un 30 % del valor nominal), procederemos de la siguiente forma:

- Incremento del dividendo anual obligatorio $(10.000 \times 10 \times 30\% \times 3\%) \dots$ 900 euros
- Incremento del componente de pasivo $(900 \times \frac{1}{0,05}) \dots$ 18.000 euros
- Incremento del componente de patrimonio $(10.000 \times 10 \times 30\% - 18.000)$ 12.000 euros

Por la exigencia del dividendo pasivo del 30 %:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos	30.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		12.000
1530	Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros		18.000



Por el desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
558	Socios por desembolsos exigidos		30.000

Ejemplo 5

La sociedad MAG, SA emite 10.000 acciones sin derecho a voto de 10 euros de valor nominal al 130 % que se desembolsan en el mínimo legal en el momento de la suscripción.

En los estatutos se les reconoce un dividendo anual de un 3 % que deberá satisfacerse siempre que existan beneficios suficientes.

El tipo de interés incremental de la sociedad es el 5 %.

Posteriormente, se exige un dividendo pasivo del 30 % que es atendido por todos los socios dentro del plazo de un mes.

Se pide:

Registrar las operaciones anteriores.

Solución

El procedimiento a seguir, aunque las acciones se emitan con prima de emisión, será el mismo que en el caso anterior.

1. *Cálculo de los componentes de pasivo financiero y patrimonio neto cuando las acciones estén íntegramente desembolsadas.*

- Dividendo anual obligatorio ($10.000 \times 10 \times 3\%$) 3.000 euros
- Componente de pasivo ($3.000 \times \frac{1}{0,05}$) 60.000 euros
- Componente de patrimonio ($10.000 \times 10 \times 130\% - 60.000$) 70.000 euros

2. En el momento de la emisión la sociedad solo recibe el 25% del valor nominal y la totalidad de la prima de emisión, por lo que este importe también lo distribuiremos entre pasivo financiero y patrimonio y constituirá el valor inicial neto de ambos componentes.

- Dividendo anual obligatorio ($10.000 \times 10 \times 25\% \times 3\%$) 750 euros
- Componente de pasivo ($750 \times \frac{1}{0,05}$) 15.000 euros
- Componente de patrimonio ($10.000 \times 10 \times 55\% - 15.000$) 40.000 euros

3. La diferencia entre los importes de los dos cálculos anteriores corresponderá a los dividendos pasivos de cada componente.

- Dividendo pasivo del componente de pasivo ($60.000 - 15.000$) 45.000
- Dividendo pasivo del componente de patrimonio ($70.000 - 40.000$) ... 30.000

En un principio, puede sorprender que el importe de los dividendos pasivos coincida con el caso anterior, en el que las acciones se emiten a la par, pero es lógico si pensamos que, en ambos casos, el importe pendiente de desembolso corresponde a valor nominal y que los dividendos se reconocen en proporción al valor nominal desembolsado.

Por la emisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	70.000	
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros	60.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		70.000
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción		60.000

Por la suscripción y desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	55.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción ($40.000 \times 75\%$)	30.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
153	Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros (60.000 × 75%)	45.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		70.000
195	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros		60.000

Por la inscripción en el Registro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	70.000	
100	Capital social (70.000/1,3 × 1)		53.846,15
110	Prima de emisión o asunción (70.000/1,3 × 0,3)		16.153,85

Para distribuir el componente de patrimonio entre el capital social y la prima de emisión, hemos utilizado el procedimiento establecido en el artículo 12 de la resolución, según el cual el importe a mostrar en cada rúbrica se obtendrá multiplicando el nominal y la prima por la proporción que represente el componente de patrimonio neto sobre el valor de las acciones emitidas o participaciones creadas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
199	Acciones o participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	60.000	
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		60.000

Por la reclasificación de los dividendos pasivos de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	30.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		30.000

En el balance de la sociedad aparecerán las siguientes partidas:

Patrimonio neto y pasivo	Importe
Capital social (100)	53.846,15
Socios por desembolsos no exigidos, capital social (103)	-30.000
Prima de emisión o asunción (110)	16.153,85
Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros (150)	60.000
Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros (153)	-45.000
Total	55.000

Cuando se exijan los dividendos pasivos (en este caso son de un 30% del valor nominal), procederemos de la misma forma que lo hemos hecho en el ejemplo anterior:

- Incremento del dividendo anual obligatorio ($10.000 \times 10 \times 30\% \times 3\%$) 900 euros
- Incremento del componente de pasivo ($900 \times \frac{1}{0,05}$) 18.000 euros
- Incremento del componente de patrimonio ($10.000 \times 10 \times 30\% - 18.000$) 12.000 euros

Por la exigencia del dividendo pasivo del 30%:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos	30.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		12.000

▶



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
1530	Desembolsos no exigidos por acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros		18.000

Por el desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
558	Socios por desembolsos exigidos		30.000

Normas de publicación

La *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF)* editada por el Centro de Estudios Financieros, SL, con ISSN 1138-9540 (en versión impresa) e ISSN-e: 2531-2138 (en versión electrónica), es una publicación dirigida a los estudiosos y profesionales de las materias conectadas con las áreas tributaria y contable del Derecho que pretende ser un medio al servicio de aquellos que, a través de sus trabajos de investigación y opinión, desean ofrecer al lector su aportación doctrinal o profesional sobre temas controvertidos y de interés.

La *RCyT. CEF* tiene una periodicidad mensual e incluye estudios de naturaleza académica de las materias relacionadas con el objeto de la publicación: Contabilidad y Tributación. También incluye artículos que analizan las disposiciones normativas y resoluciones judiciales y doctrinales de actualidad tributaria y contable más relevantes. Asimismo, destina un espacio al análisis de cuestiones de controvertida aplicación práctica tributaria y contable.

Los contenidos de la revista en versión impresa están también disponibles en versión digital en la página web <www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>, vehículo de divulgación y a su vez instrumento que permite la difusión de aquellos estudios que por las limitaciones propias del soporte papel verían dificultada su publicación.

Normas para el envío y presentación de originales

1. Los trabajos deberán ser originales e inéditos y se remitirán por correo electrónico a la dirección revista@cef.es, identificándose el archivo con los apellidos del/de la autor/a del trabajo seguidos de un guión y de la abreviatura de la sección de la revista a la que se destina: EDT (estudios doctrinales tributarios), EDC (estudios doctrinales contables), AJDT (análisis jurisprudencial y doctrinal tributario), ADC (análisis doctrinal contable), EPT (estudios profesionales tributarios), EPC (estudios profesionales contables), CPT (caso práctico tributario) o CPC (caso práctico contable).

Los trabajos destinados a la sección «Estudios doctrinales» se presentarán anonimizados, indicándose en un archivo independiente los datos de autoría y, en su caso, de la financiación de la investigación.

2. Los trabajos (excepto los dirigidos a la sección «Análisis jurisprudencial y doctrinal») han de estar encabezados por:
 - Título en español e inglés.
 - Lista de palabras clave/descriptores (no menos de 2 ni más de 5), en español e inglés.
 - Extracto de no más de 20 líneas, en español e inglés.
 - Sumario (comenzando en página nueva), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...; tres dígitos: 1.1.1., 1.1.2...).

El análisis jurisprudencial y doctrinal ha de estar encabezado por:

- Título en español.
- Extracto de no más de 20 líneas en español.
- Estructura: 1. Supuesto de hecho, 2. Doctrina del tribunal, y 3. Comentario crítico (se trata de un análisis crítico y no descriptivo. Tiene que ser más del 60% del total), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...) en el caso de que fuera necesario.

3. La extensión de los artículos (incluyendo título, extracto, palabras clave y sumario), en formato Microsoft Word (Times New Roman, cuerpo 11 e interlineado 1,5 para el texto y cuerpo 10 e interlineado sencillo para las notas a pie de página), será la siguiente:
 - Estudios doctrinales tributarios o contables: mínimo 20 y máximo 35 páginas.
 - Análisis jurisprudencial y doctrinal tributario o contable: mínimo 5 y máximo 10 páginas.
 - Estudios profesionales tributarios o contables: máximo 25 páginas.
 - Casos prácticos: máximo 25 páginas.
4. Las notas se numerarán consecutivamente y su texto se recogerá a pie de página y no al final. Se evitarán las que sean simples referencias bibliográficas, en cuyo caso deberán ir integradas en el texto señalando entre paréntesis solo el apellido del autor, el año de publicación y, si procede, las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.). La mención completa se incluirá al final en las «Referencias bibliográficas».
5. Las citas de referencias legislativas o jurisprudenciales contendrán todos los datos necesarios para su adecuada localización y serán neutras. Se recomienda el empleo de la base de datos NormaCEF (<www.normacef.es>). Las citas textuales deberán incluirse entre comillas latinas («») y, al final de las mismas, entre paréntesis, solo el apellido del autor, el año de publicación y las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.) de las que se ha extraído dicho texto. No se utilizará letra cursiva para las citaciones. Las citas bibliográficas a lo largo del texto se harán citando al autor solo por el apellido, año de publicación y, si procede, las páginas (todo entre paréntesis y separado por comas). *Vid.* ejemplos de citas basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
6. Las referencias bibliográficas se limitarán a las que expresamente sustentan la investigación y son citadas en el trabajo. No ocuparán más de 3 páginas. Se situarán al final del artículo y se ajustarán a las normas APA (7.ª ed.). *Vid.* ejemplos de lista de referencias basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
7. Los criterios de edición que deben seguir los autores se encuentran detallados en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.

Proceso editorial

- Recepción de artículos. Se acusará su recibo por la editorial, lo que no implicará su aceptación.
- Remisión de originales al Consejo de redacción. La editorial remitirá el trabajo al Consejo de redacción de la revista, que lo analizará y decidirá su aceptación, su admisión condicionada a la introducción de cambios por el/los autor/es o su rechazo. En cualquiera de los casos, la decisión adoptada será comunicada al/a los autor/es.
- Sistema de revisión por pares. El estudio enviado a evaluación será analizado por dos evaluadores externos, de forma confidencial y anónima (doble ciego), que emitirán un informe sobre la conveniencia o no de su publicación, que será tomado en consideración por el Consejo de redacción. El trabajo revisado que se considere que puede ser publicado condicionado a la inclusión de modificaciones deberá ser corregido y devuelto por los autores a la revista en el plazo máximo de 1 mes, tanto si se solicitan correcciones menores como mayores.
- Proceso editorial. En los trabajos de investigación, una vez finalizado el proceso de evaluación, se enviará al autor principal del trabajo la notificación de aceptación o rechazo para su publicación. Asimismo, le serán remitidas, si así se requiere editorialmente, las pruebas de imprenta de su trabajo para su examen y eventual corrección. Terminado el proceso y disponible el artículo, se le hará llegar por correo electrónico al autor.



PREMIO
ESTUDIOS
FINANCIEROS

2021

CEF.-

Modalidades

El CEF.- convocará, con carácter nacional, el Premio Estudios Financieros.

La 31.ª edición para las modalidades de:

- **Tributación**
- **Contabilidad**
- **Derecho del Trabajo y Seguridad Social**

La 27.ª edición para la modalidad de:

- **Recursos Humanos**

La 18.ª edición para las modalidades de:

- **Derecho Civil y Mercantil**
- **Derecho Constitucional y Administrativo**

La 7.ª edición para la modalidad de:

- **Educación y Nuevas Tecnologías**

Y la 6.ª edición para la modalidad de:

- **Marketing y Publicidad**

El objeto de la convocatoria es el reconocimiento y estímulo de la labor creadora y de investigación de las distintas modalidades del Premio Estudios Financieros, para lo que se valorará el carácter práctico de los trabajos presentados.

CEF.-

Dotaciones económicas

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.

CEF.-

Lugar y plazo

Los trabajos, junto con el sobre cerrado, se remitirán a la secretaría del CEF.- de Madrid: Centro de Estudios Financieros, a la atención de Begoña Cob Montes, Paseo del General Martínez Campos, 5. 28010, Madrid.

También pueden enviarse por correo certificado o mensajería a la misma dirección. El plazo finaliza el día **4 de mayo de 2021**, a las **20,00 horas**.

CEF.-

Solicitud de las bases

Puede solicitar las bases del premio visitando www.cef.es

Tu currículum no dice que
**DESPUÉS DEL
TRABAJO SEGUÍAS
TRABAJANDO
EN TU FUTURO.**

En UDIMA reconocemos tu esfuerzo. Por eso te ofrecemos una metodología online que encaja con tu ritmo de vida, sea cual sea.

ERES MÁS DE LO QUE SE VE
udima.es

Nuestro equipo de profesionales hace de la UDIMA un lugar donde cumplir tus sueños y objetivos: profesores, tutores personales, asesores y personal de administración y servicios trabajan para que de lo único que tengas que preocuparte sea de estudiar.

GRADOS OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Ingeniería de Organización Industrial • Ingeniería de Tecnologías y Servicios de Telecomunicación • Ingeniería Informática

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Magisterio de Educación Infantil • Magisterio de Educación Primaria • Psicología (rama Ciencias de la Salud)

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Administración y Dirección de Empresas • Economía • Empresas y Actividades Turísticas • Marketing

Facultad de Ciencias Jurídicas

Ciencias del Trabajo, Relaciones Laborales y Recursos Humanos • Criminología • Derecho

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Periodismo • Publicidad y Relaciones Públicas

TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADO

(Consultar en www.udima.es)

MÁSTERES OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos • Enseñanza del Español como Lengua Extranjera • Formación del Profesorado de Educación Secundaria • Gestión Sanitaria • Psicología General Sanitaria • Psicopedagogía • Tecnología Educativa

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Auditoría de Cuentas • Banca y Asesoría Financiera • Dirección Comercial y Marketing • Dirección de Empresas (MBA) • Dirección de Empresas Hoteleras • Dirección de Negocios Internacionales • Dirección Económico-Financiera • Dirección y Gestión Contable • Marketing Digital y Redes Sociales

Facultad de Ciencias Jurídicas

Análisis e Investigación Criminal • Asesoría de Empresas • Asesoría Fiscal • Asesoría Jurídico-Laboral • Dirección y Gestión de Recursos Humanos • Gestión Integrada de Prevención, Calidad y Medio Ambiente • Práctica de la Abogacía • Prevención de Riesgos Laborales

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Interuniversitario en Unión Europea y China • Mercado del Arte • Seguridad, Defensa y Geoestrategia • Sociedad y Relaciones de Poder en el Mundo Premoderno