

Contabilidad y Tributación. CEF

A close-up photograph of a hand pointing at a mailbox in a rack. The mailbox is blue and has a small window with the number 306. The hand is in the foreground, and the background shows other mailboxes in the rack.

Revista mensual núm. 455 | Febrero 2021

ISSN: 1138-9540

Novedades en el IVA para 2021

Antonio Longás Lafuente

Tributación alojamiento colaborativo: intercambio temporal de viviendas

Yohan Andrés Campos Martínez

***Non bis in idem* y derivación de responsabilidad**

Carlos Palao Taboada

Procedimiento inspector: autorización judicial para entrada en domicilio

Ada Tandazo Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina

No sujeción al IRPF de los intereses de demora tributarios

Carmen Banacloche Palao

Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes

Eduardo Sanz Gadea

¿Mejora la competitividad de la pyme adherirse a una central de compras?

Fernando J. Pons Verdú y Pablo Fambuena Castelló

Contabilización por parte del socio de la aplicación del resultado

Javier Aguilar López

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. 455 | Febrero 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.

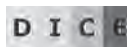
Edita

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



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

ISSN: 1138-9540
ISSN-e: 2531-2138

Sumario

Tributación

Estudios

- Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2021 5-48
New developments on value added tax for 2021
Antonio Longás Lafuente
- La tributación del alojamiento colaborativo: El intercambio temporal de viviendas con fines turísticos como su supuesto más conflictivo 49-88
The taxation of collaborative accommodation: The temporary exchange of housing for tourist purposes as the most controversial issue
Yohan Andrés Campos Martínez
- Ⓐ Los pequeños arreglos del IVA: la reforma de la Directiva (UE) 2018/1910 89-92
VAT Quick Fixes: the amendment of the Council Directive (EU) 2018/1910
Eduardo Fernández Caramazana y Pablo Grande Serrano

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- Non bis in idem* y derivación de la responsabilidad por expedición de facturas falsas al sancionado por su utilización (Análisis de la STS de 17 de septiembre de 2020, rec. núm. 325/2019) 93-113
Carlos Palao Taboada
- ¿Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en domicilio? (Análisis de la STS de 1 de octubre de 2020, rec. núm. 2966/2019) 114-129
Ada Tandazo Rodríguez y Pedro Manuel Herrera Molina
- Los intereses de demora tributarios no están sujetos al IRPF (Análisis de la STS de 3 de diciembre de 2020, rec. núm. 7763/2019) 130-144
Carmen Banacloche Palao
- Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes financieros (Análisis de la SAN de 13 de marzo de 2020, rec. núm. 668/2016) 145-164
Eduardo Sanz Gadea





Contabilidad

Estudios

¿Mejora la competitividad de la pyme adherirse a una central de compras? El tamaño importa, pero no todo suma 165-194

Does it make an SME more competitive to join a Central Purchasing Body? Size matters, but not everything adds up

Fernando J. Pons Verdú y Pablo Fambuena Castelló

Análisis doctrinal

Contabilización por parte del socio de la aplicación del resultado. RICAC de 5 de marzo 2019 (Análisis de la consulta 1 del BOICAC 123, de septiembre de 2020) 195-204

Javier Aguilar López

Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (turno libre) 205

Anna Ayats Vilanova y Pilar García Giménez

Normas de publicación 207-208

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

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

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





Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2021

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

No han sido numerosas las modificaciones que el impuesto sobre el valor añadido (IVA) ha sufrido en el ejercicio 2020, al margen de las recogidas en el Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, de adaptación de las Directivas de la Unión Europea en el ámbito tributario.

En este artículo se van a analizar las modificaciones aprobadas con posterioridad a la norma citada, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia ley del impuesto a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, considerando esencialmente la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021, los Reales Decretos-Leyes sobre tipos impositivos consecuencia de la COVID-19, y las órdenes que afectan a los modelos de autoliquidación e informativos del IVA, así como al régimen especial simplificado.

Es de destacar, sin embargo, la importancia del Brexit a partir del 1 de enero de 2021 así como de las novedades que se prevén para un futuro próximo, consecuencia de la armonización europea de este impuesto, y que obligan a los empresarios y profesionales a tenerlas en cuenta para adaptar sus procedimientos a estas seguras modificaciones en materia de IVA, por lo que al final de este artículo se alude brevemente a estos cambios próximos, cuyas normas europeas están ya aprobadas.

Palabras clave: IVA; Brexit; lugar de realización; tipos impositivos; devolución a no establecidos; régimen especial simplificado; régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; facturación.

Cómo citar: Longás Lafuente, A. (2021). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2021. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 455, 5-48.





New developments on value added tax for 2021

Antonio Longás Lafuente

Abstract

There have not been many amendments to Value Added Tax (VAT) in 2020, apart from those included in Royal Decree 3/2020, of 4th February 2020, which adopted many Directives related to taxes.

The present paper analyses those modifications enacted after the abovementioned Royal Decree taking into consideration VAT Law own structure for teaching purposes, considering essentially the Budget Law for 2021, the Royal Decrees on tax rates as a consequence of COVID-19 and the Orders which modify VAT self-assessment returns and informative forms, together with the simplified regimen.

Likewise, it should be highlighted the importance of Brexit from 1st January 2021 onwards, together with the new enactments to be passed shortly, because of European harmonization at VAT level, which shall be taken into consideration by business persons to adapt their procedures to these certain modifications on VAT; thus at the end of this article, these proposals will be briefly analyzed, considering the European rules are already enacted.

Keywords: VAT; Brexit; place of taxable transactions; tax rates; refund to non-established persons; Special simplified regime; special agricultural, farming and fishing regime; invoicing.

Citation: Longás Lafuente, A. (2021). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2021. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, 5-48.



Sumario

1. Introducción. Perspectivas futuras sobre modificación de la Ley del IVA
2. Brexit: principales efectos respecto del IVA
 - 2.1. Efectos temporales de la salida efectiva del Reino Unido de la Unión Europea
 - 2.2. Operaciones relativas a entregas de bienes
 - 2.3. Operaciones relativas a prestaciones de servicios
 - 2.4. Devolución del VAT soportado en el Reino Unido a empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español
 - 2.5. Devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto español por empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido
3. Lugar de realización del hecho imponible
 - 3.1. Localización de los servicios en función de su utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto español
4. Tipos impositivos
 - 4.1. Libros electrónicos (art. 91.Dos.1.2.º LIVA)
 - 4.2. Bebidas con edulcorantes añadidos (art. 91.Uno.1.1.º LIVA)
 - 4.3. Productos sanitarios relacionados con la COVID-19
 - 4.3.1. Normativa de la Unión
 - 4.3.2. Productos sanitarios relacionados con la COVID-19
5. Regímenes especiales del IVA
 - 5.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Límites cuantitativos de exclusión
 - 5.2. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Renuncia a los regímenes y revocación de la renuncia
 - 5.3. Régimen especial simplificado. Módulos
6. Régimen fiscal aplicable al evento «UEFA Women's Champions League 2020», «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020»
 - 6.1. Devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en la Unión (art. 119 bis LIVA)
 - 6.2. Nombramiento de representantes (art. 164.Uno.7.º LIVA)
 - 6.3. Reglas relativas a los periodos de liquidación y devolución y obligaciones formales y de suministro inmediato de información (SII)
 - 6.4. Régimen de importación temporal (art. 24 LIVA)



- 6.5. Transferencias intracomunitarias (art. 9, núm. 3.º, letra g) LIVA)
- 6.6. Cláusula de cierre en localización de servicios (art. 70.Dos LIVA)
- 7. Obligaciones de los sujetos pasivos. Libros registros y SII
 - 7.1. Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias y SII
 - 7.2. Otras obligaciones relacionadas con el SII
- 8. Facturación
 - 8.1. Sistema TBAI en el País Vasco
- 9. Modelos de autoliquidación o declarativos que afectan al IVA
 - 9.1. Orden HAC/1274/2020, de 28 de diciembre (modelos 303, 322, 353 y 349)
- 10. Normativa europea que debe ser objeto de transposición por el Estado español en 2021

Referencias bibliográficas



1. Introducción. Perspectivas futuras sobre modificación de la Ley del IVA

Si bien el año 2020 no ha supuesto trascendentes novedades en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA), con la excepción del Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales (recogiendo, en el ámbito tributario, la regulación de los acuerdos de ventas de bienes en consigna, los requisitos exigibles para que las entregas intracomunitarias de bienes se consideren exentas, y las reglas de localización de las operaciones de ventas de bienes en cadena, esencialmente), norma ampliamente comentada (Longás Lafuente, 2020; Fernández Caramazana y Grande Serrano, 2021); sí se han promulgado distintas normas internas que afectan a este impuesto, esencialmente a partir de la situación originada por el estado de alarma con origen en la COVID-19, y sobre todo en la segunda mitad, con entrada en vigor en la mayoría de los casos a partir de 1 de enero de 2021.

Merece destacarse, sin embargo, las referencias a las consecuencias del Brexit a partir de 1 de enero de 2021 así como la obligación de los Estados miembros a adaptar su ordenamiento interno consecuencia de la necesaria armonización del impuesto en el ámbito territorial europeo, que tendrán vigencia a partir de 1 de julio de 2021, por lo que se refiere sobre todo a la regulación de las ventas a distancia y la localización de prestaciones de servicios cuyos destinatarios no tengan la condición de empresarios o profesionales.

En este comentario de novedades para el 2021 se van a analizar las modificaciones que han entrado en vigor y, por tanto, están vigentes a partir de enero de 2021, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia Ley del impuesto sobre el valor añadido

(LIVA) a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, con una breve referencia a la normativa europea indicada en el párrafo anterior.

2. Brexit: principales efectos respecto del IVA

2.1. Efectos temporales de la salida efectiva del Reino Unido de la Unión Europea

El 14 de noviembre de 2018 se firmó el «Acuerdo relativo a la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica», por lo que de conformidad con el artículo 50.3 del Tratado de la Unión Europea, los Tratados dejan de aplicarse al Estado que se retira a partir de la fecha de entrada en vigor del Acuerdo de Retirada o, en su defecto, a los dos años de la notificación, excepto que el Consejo, de acuerdo con el Estado que se retira, decida por unanimidad prorrogar el plazo. La salida efectiva del Reino Unido de la Unión Europea se produjo el 31 de enero de 2020, si bien el Acuerdo de Retirada establecía un periodo transitorio que concluía el 31 de diciembre de 2020, en el que se seguía aplicando la normativa de la Unión en el Reino Unido.

Hay que señalar además que el Acuerdo de Comercio y Cooperación entre la Unión Europea y el Reino Unido es de aplicación provisional desde el 1 de enero de 2021, tras haber sido acordado por los negociadores de la Unión Europea y el Reino Unido el 24 de diciembre de 2020¹, a la espera de la aprobación definitiva.

Desde el punto de vista del IVA la consecuencia más significativa es el tratamiento que a partir del 1 de enero de 2021 pasa a tener el Reino Unido como Estado tercero a todos los efectos. Así, los movimientos de mercancías entre este territorio y el de la Unión deja de tener la consideración de intracomunitario, para pasar a ser un comercio exterior, al que se aplica el hecho imponible importación si las mercancías proceden del Reino Unido, aun cuando el acuerdo anterior implica que si bien no se exigirán aranceles ni se establecerán cuotas para las mercancías originarias de ambas partes, los movimientos de mercancías a partir del 1 de enero de 2021 sí estarán sujetos a formalidades aduaneras.

No se pretende ser exhaustivo en este comentario de novedades de IVA para 2021 sobre todos los efectos y su análisis pormenorizado que conlleva el tratamiento del Reino Unido como Estado tercero; si bien se van a exponer las principales consecuencias.

¹ El texto completo en español puede leerse en la siguiente página web de la Unión Europea (el epígrafe primero: Comercio, de la segunda parte: Comercio, transporte, pesca y otras disposiciones; dedica sus títulos I, II y III al comercio de mercancías, servicios e inversión y comercio digital, pp. 32 a 146): <[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:22020A1231\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:22020A1231(01)&from=EN)>.

2.2. Operaciones relativas a entregas de bienes

A partir del 1 de enero de 2021, los flujos de mercancías entre el territorio de aplicación del impuesto español y el Reino Unido se tratarán de la siguiente forma:

- a) Los intercambios de mercancías con Irlanda del Norte tendrán el mismo tratamiento que los efectuados con un Estado miembro de acuerdo con el Protocolo Irlanda-Irlanda del Norte (art. 8). Por lo tanto, los sujetos pasivos y determinadas personas jurídicas que no sean sujetos pasivos quedarán sometidos a las disposiciones del Derecho de la Unión sobre el IVA para las operaciones con bienes en Irlanda del Norte. Debe tenerse en cuenta:
 - Este tratamiento no se extiende a los servicios, por lo que las anteriores personas y entidades quedarán sujetas a las disposiciones de la legislación del Reino Unido sobre el IVA para todas las demás operaciones realizadas en el Reino Unido, incluso en lo que respecta a Irlanda del Norte.
 - Por parte de la Unión Europea se promulgó la Directiva (UE) 2020/1756 del Consejo, de 20 de noviembre de 2020, relativa a la identificación de los sujetos pasivos en Irlanda del Norte, para los que se utilizará el prefijo «XI». La Orden HAC/1274/2020, de 28 de diciembre, que modifica el modelo 349, y que comentaremos posteriormente, reconoce esta singularidad; esto es, las operaciones de entregas o de adquisición de bienes que tengan como destino o punto de salida Irlanda del Norte deberán declararse en este modelo informativo cuando cumplan el resto de las condiciones reglamentarias (arts. 78 a 81 Reglamento del impuesto sobre el valor añadido –RIVA–).
- b) Los flujos de bienes entre el territorio de aplicación del impuesto español y el resto del territorio del Reino Unido distinto de Irlanda del Norte dejan de tener la consideración de operaciones intracomunitarias para tener la naturaleza de operaciones de comercio exterior, esto es:
 - Para el supuesto de entrada de mercancías procedentes de Reino Unido en el territorio de aplicación del impuesto español, se producirá el hecho imponible importación, pudiendo la empresa importadora acogerse al sistema de pago del IVA diferido (art. 74 RIVA). La base imponible de estas operaciones se ajustará a los dictados del artículo 83 de la LIVA, comprendiendo, por tanto, los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen con motivo de la importación, salvo el IVA; y los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Unión. Si bien, como se ha expuesto anteriormente, no se

exigen aranceles en virtud del acuerdo adoptado por ambas partes, sí procederá la inclusión del resto de tributos, como por ejemplo los impuestos especiales, y los gastos accesorios a los que se ha hecho referencia.

- Los bienes que se transporten desde el territorio de aplicación del impuesto español al territorio del Reino Unido (excluido Irlanda del Norte), se considerarán entregas de bienes cuyo lugar de realización será el territorio de aplicación del impuesto español (art. 68.Dos, 1.º, letra A, LIVA), si bien al quedar vinculadas a exportaciones se considerarán entregas exentas en virtud de los artículos 21 y siguientes de la LIVA, puesto que estamos ante exportaciones de bienes u operaciones asimiladas, generando el derecho a deducir de acuerdo con el artículo 94.Uno, 1.º, letra c), de la LIVA.
 - No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 9 y 9 bis de la LIVA. Esto es, dejan de existir las operaciones de transferencias intracomunitarias de bienes al igual que los acuerdos de ventas de bienes en consignación. Por ello, en relación con este tipo de operaciones que se realicen con el territorio del Reino Unido a partir del 1 de enero de 2021 no se registrarán en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, a excepción de las que se realicen con Irlanda del Norte, que sí deberán recogerse. La problemática se suscita esencialmente con las mercancías acogidas a los acuerdos de ventas de bienes en consignación trasladadas al Reino Unido con anterioridad al 1 de enero, debiendo entenderse que, en tanto el transporte se ha producido antes de la fecha indicada, deberán acogerse al régimen de tributación existente en el momento de la llegada de las mercancías al territorio de destino.
 - Al no tener la naturaleza de operaciones intracomunitarias, no se exigirá el suministro del NIF a efectos del IVA, ni tampoco se declararán en el modelo 349, declaración informativa sobre operaciones intracomunitarias.
 - Dado que pueden existir mercancías en tránsito a la fecha de entrada en vigor del nuevo régimen de tributación, y con el fin de evitar una doble imposición, las mercancías cuyo transporte desde Reino Unido a uno de los 27 Estados miembros se inicie antes del 1 de enero de 2021 y lleguen a su destino con posterioridad a dicha fecha, deberán presentarse ante la aduana, pero no tributarán como importación sino como adquisición intracomunitaria de bienes, teniendo que incluirse en los estados recapitulativos (modelo 349 en el caso de España). Las autoridades aduaneras podrán requerir al importador la prueba del inicio del transporte antes del 1 de enero de 2021 mediante los documentos de transporte.
- c) En relación con las ventas efectuadas por empresarios o profesionales a particulares o personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales, establecidos o con residencia en el Reino Unido, deberemos distinguir:

- Si se trata de particulares establecidos en Irlanda del Norte, se mantiene el régimen de ventas a distancia previsto en el artículo 68. Cuatro de la LIVA (recordemos que las personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que no actúen como empresarios o profesionales tienen la condición de sujetos pasivos a efectos de las adquisiciones intracomunitarias que realicen teniendo obligación de suministrar el NIF a efectos de IVA, con la excepción prevista en el art. 14 LIVA, o el correspondiente precepto del Estado miembro donde estén establecidas). De la misma forma tributarán las ventas a distancia cuyo origen se sitúe en Irlanda del Norte y tengan como destinatarios a particulares en el territorio de aplicación del impuesto español, de acuerdo con el artículo 68. Tres de la LIVA. Todo ello, a expensas de que el legislador nacional dicte las modificaciones necesarias en esta ley para adaptarse a la Directiva IVA antes del 1 de julio de 2021, fecha en la que entrará en vigor el nuevo régimen de ventas a distancia en la Unión.
 - Si se trata de ventas efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español para destinatarios no empresarios o profesionales del Reino Unido (a excepción de Irlanda del Norte), no rige el sistema de ventas a distancia, por lo que nos encontraremos ante entregas de bienes que tienen la consideración de exportaciones de bienes exentas de IVA, de acuerdo con el artículo 21 de la LIVA, debiendo acreditarse la exención conforme a lo señalado en el artículo 9 del RIVA. Por la misma razón, las ventas efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido a particulares establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español tendrán la consideración de importaciones en este territorio si es el lugar de destino del transporte.
- d) En referencia a las ventas de bienes a viajeros, a partir del 1 de enero de 2021, los viajeros procedentes de Reino Unido podrán solicitar la devolución del IVA correspondiente a sus compras durante su estancia en el territorio de aplicación del impuesto español, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21.2.º, letra A), de la LIVA y el artículo 9.1.2.º, letra B), del RIVA, teniendo en cuenta que ello solo ocurrirá respecto de las compras cuyo devengo se produzca a partir de la fecha anterior. Como se viene indicando, la excepción concurre en los viajeros procedentes de Irlanda del Norte, que siguen sin tener derecho a la devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones de bienes durante su estancia en el territorio de aplicación del impuesto español.

2.3. Operaciones relativas a prestaciones de servicios

A diferencia de las operaciones con entregas de bienes, el régimen de tributación relativo a prestaciones de servicios realizadas para empresarios o profesionales establecidos en el

Reino Unido e Irlanda del Norte, o recibidas de los mismos, tiene un tratamiento único, de forma que todo el territorio pasa a tener de la condición de Estado tercero y las operaciones referidas a servicios tendrán el tratamiento de comercio exterior.

En tanto todo el territorio del Reino Unido deja de ser territorio de la Unión:

- a) Deberemos tener en cuenta las reglas de localización previstas en los artículos 69 y 70.Uno de la LIVA, lo que tendrá notables consecuencias sobre todo en relación con algunos servicios, pues su tributación va a diferir de la que establecía hasta ahora. Basta considerar para ello, por ejemplo, las reglas previstas en el artículo 69.Dos o en el artículo 70.Uno.4.º. Respecto del primero, si son prestados los servicios por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto español para un destinatario que no tiene esta condición, dejará de estar sujeto en el territorio de aplicación del impuesto español, no repercutiéndose el IVA. Lo mismo ocurre respecto de los servicios citados del segundo precepto y los empresarios o profesionales españoles deberán acudir a las normas reguladoras del VAT inglés para comprobar su tributación en el Reino Unido, como es la obligación de darse de alta en dicho Estado tercero, etc.

Al contrario, si estamos ante prestaciones de servicios del artículo 70.Uno.4.º (servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión y de servicios prestados por vía electrónica), y son prestados por empresarios o profesionales localizados en el Reino Unido para destinatarios particulares establecidos o con residencia en el territorio de aplicación del impuesto español, tributarán en este territorio, y los prestadores deberán darse de alta como empresarios en España o bien acogerse al régimen especial previsto en el capítulo XI de la LIVA, y dentro del mismo al régimen exterior de la Unión, no al régimen de la Unión como hasta ahora podían hacer.

Por esta misma razón, los empresarios o profesionales que presten estos servicios comprendidos en el artículo 70.Uno.8.º de la LIVA, no podrán acogerse al régimen especial de la Unión previsto para los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica, debiendo darse de alta como empresarios o profesionales en el Reino Unido en caso de prestar estos servicios para particulares establecidos en este Estado tercero, acogién-dose así a las normas reguladoras del VAT.

- b) Resultará de aplicación a partir del 1 de enero de 2021 la regla de localización del artículo 70.Dos de la LIVA para los servicios que se indican en el precepto cuya utilización o explotación efectiva tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto español. Esto es, debe tratarse de servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español que tengan como destinatarios a empresarios o profesionales o bien a consumidores finales establecidos en el Reino Unido (en función del servicio el precepto delimita

ta el ámbito de aplicación subjetivo), pero cuya explotación o utilización efectiva del servicio se produzca en el territorio de aplicación del impuesto español.

Como esta norma de conflicto se ha modificado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (Ley 11/2020, de 30 de diciembre) y será objeto de comentario posteriormente, debemos acudir, para examinarla con mayor precisión, a su análisis y ejemplos.

2.4. Devolución del VAT soportado en el Reino Unido a empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español

Los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español que soporten cuotas en Irlanda del Norte a partir de 1 de enero de 2021 deberán distinguir en función de la afectación de las cuotas soportadas, ya que en este territorio el sistema común del IVA se aplica respecto de entregas de bienes, pero no en relación con las prestaciones de servicios. Por ello:

- a) Seguirán solicitando las mismas por el procedimiento establecido en los artículos 119 de la LIVA y 31 del RIVA si se trata de cuotas soportadas referidas a importaciones y entregas de bienes. Para ello acudirán a la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y presentarán el modelo 360 (solicitudes de devolución del IVA soportado en otros Estados miembros por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, Canarias, Ceuta y Melilla), de forma que no se modifica el procedimiento hasta ahora aplicado.
- b) Si se trata de cuotas soportadas afectas a prestaciones de servicios, se aplicará el régimen de devolución previsto para el Reino Unido que seguidamente se expone.

Si los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español soportan a partir del 1 de enero de 2021 cuotas en el Reino Unido (con exclusión de las anteriores sobre entregas de bienes en Irlanda del Norte):

- a) Por la adquisición de mercancías y servicios, deberán solicitar la devolución del VAT soportado acudiendo a la normativa interna del Reino Unido, y hacerlo ante la Administración tributaria británica. Por ello, no podrán presentar su solicitud por vía electrónica a través de la página web de la AEAT.

No obstante, en la Resolución de 4 de enero de 2021, de la Dirección General de Tributos (DGT) (BOE de 5 de enero), se indica que se ha comprobado la existencia de limitaciones en el trato dispensado por la Administración tributaria inglesa para los empresarios o profesionales españoles, por lo que los empresarios establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español no obtendrán la

devolución de las cuotas soportadas en el Reino Unido correspondientes a las siguientes operaciones que se comentarán seguidamente:

- Por bienes y servicios adquiridos que no se afecten a la actividad empresarial o profesional.
 - Por bienes y servicios que se destinen a la reventa.
 - Por bienes y servicios que se refieran a espectáculos o servicios de carácter recreativo.
 - Por la adquisición de un vehículo automóvil.
 - Del 50 % del IVA soportado, por el alquiler o el arrendamiento financiero de un vehículo automóvil.
- b) Por las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios en el Reino Unido durante el año 2020 solo podrán solicitar la devolución hasta el 31 de marzo de 2021. Deberán hacerlo a través de la web de la AEAT conforme al procedimiento aplicable a los Estados miembros, previsto en el artículo 119 de la LIVA, presentando el modelo 360.

Es importante destacar que el plazo de presentación de la solicitud se acorta considerablemente, pues conforme al artículo 31.4 del RIVA para el resto de los Estados miembros, incluyendo Irlanda del Norte por importación y adquisición de bienes, concluye el 30 de septiembre de 2021; mientras que para cuotas soportadas en el Reino Unido termina el 31 de marzo de 2021.

Como reiteradamente ha expuesto tanto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), como el Tribunal Supremo (TS) y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)², este plazo es de caducidad, por lo que transcurrido el mismo se pierde el derecho a solicitar la devolución de las cuotas soportadas.

2.5. Devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto español por empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido

A los empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido y no establecidos en el territorio de la Unión, Canarias, Ceuta y Melilla, se les aplicará el procedimiento de devolución del IVA previsto en los artículos 119 bis de la LIVA y 31 bis del RIVA, que no difiere en gran

² Entre otras, Sentencia del TJUE de 21 de junio de 2012 (asunto C-294/11 –NFJ047394–), *Elsacom NV*; Sentencia del TS de 19 de octubre de 2007 (rec. núm. 1/2007 –NFJ026985–; y Resoluciones del TEAC de 23 de octubre de 2014 (RG 4953/2012) y de 22 de septiembre de 2016 (RG 1625/2014 –NFJ064063–).

medida del previsto para los empresarios o profesionales de la Unión, pero que tiene importantes singularidades. Las discrepancias más trascendentes en síntesis son las siguientes:

- Nombrarán un representante a efectos de dar cumplimiento a sus obligaciones con la Hacienda Pública, que responde solidariamente.
- Debe existir reciprocidad de trato respecto de los empresarios o profesionales españoles, si bien este requisito no se exige en relación con cuotas soportadas por las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios previstas en el artículo 119 bis.3.º de la LIVA.
- Presentarán el modelo 361 (solicitudes de devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales establecidos en terceros países con los que exista reciprocidad).

A la vista de esta regulación que resulta de aplicación a partir del 1 de enero de 2021, era preciso que la DGT se pronunciase respecto al cumplimiento del requisito de reciprocidad con el Reino Unido, y para ello dicta la Resolución de 4 de enero de 2021, anteriormente citada, en la que además expone las singularidades del territorio de Irlanda del Norte:

- a) Las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español serán objeto de devolución a los empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido por el procedimiento establecido en los artículos 119 bis de la LIVA y 31 bis del RIVA; por lo que deberán cumplirse los requisitos y condiciones exigidos por estos preceptos.

No obstante, se considera que existe reciprocidad de trato, por lo que los empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido no deberán presentar documentación justificativa para acreditar el cumplimiento de este requisito.

Ahora bien, tal como se indica en la resolución, se ha comprobado la existencia de limitaciones en el trato dispensado por la Administración tributaria inglesa para los empresarios o profesionales españoles, por lo que tampoco procederá la devolución respecto a las solicitudes presentadas ante la AEAT por los empresarios o profesionales del Reino Unido por las siguientes cuotas soportadas en España:

- Por bienes y servicios adquiridos que no se afecten a la actividad empresarial o profesional. Limitación consecuente con los principios inspiradores del derecho a la deducción, en tanto solo procederá la devolución de cuotas soportadas cuando se acredite el cumplimiento de los requisitos que generan el derecho a la deducción, siendo el fundamental el de afectación a una actividad económica sujeta al impuesto.
- Por bienes y servicios que se destinen a la reventa. Ello nos lleva al régimen especial de los bienes usados, puesto que, en tanto los bienes adqui-

ridos en el territorio de aplicación del impuesto español por un empresario o profesional del Reino Unido queden sujetos a este régimen especial, no son objeto de deducción y, por ello, tampoco procederá la devolución. Es más, en la factura expedida por el revendedor acogida al régimen especial no se diferencia la base imponible, el tipo y la cuota.

- Por bienes y servicios que se refieran a espectáculos o servicios de carácter recreativo. Aun cuando esta limitación no existiera, hay que indicar que tampoco se devolverían estas cuotas soportadas, como tampoco serán objeto de devolución las cuotas soportadas reseñadas en el artículo 96.Uno de la LIVA, ya que, como se viene señalando, estas cuotas no pueden ser objeto de deducción por ningún empresario o profesional, genere o no genere el derecho a la deducción.
 - Por la adquisición de un vehículo automóvil. Es esta la limitación que difiere más en relación con la normativa española, en tanto nuestro artículo 95.Tres de la LIVA permite la deducibilidad del 50 %, siempre que se acredite la afectación del vehículo a la actividad económica del impuesto. No obstante, hay que advertir que la regulación de estas limitaciones en los distintos Estados miembros, y también en el Reino Unido con anterioridad a 1 de enero de 2021, difería notablemente, encontrándonos ante la denominada cláusula *standstill* del artículo 176 de la Directiva IVA, ampliamente examinada por la doctrina del TJUE³.
 - Del 50 % del IVA soportado, por el alquiler o el arrendamiento financiero de un vehículo automóvil; en correspondencia con nuestro artículo 95.Tres de la LIVA.
- b) Respecto de los empresarios o profesionales establecidos en Irlanda del Norte, la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español se efectuará por los siguientes procedimientos:
- Mientras esté en vigor el Protocolo específico de dicho territorio, en la medida en que la solicitud de devolución se refiera a adquisiciones de bienes o a bienes importados, la devolución de las cuotas soportadas en el territorio español de aplicación del impuesto se regirá por lo previsto en los artículos 119 de la LIVA y 31 del RIVA; teniendo por tanto el mismo tratamiento que se dispensa a los empresarios o profesionales establecidos en la Unión. Por ello presentarán el modelo de solicitud 360 a través de la Administración tributaria de Irlanda del Norte, que lo remitirá a la AEAT para su tra-

³ Entre las más recientes, la Sentencia de 2 de mayo de 2019 (asunto C-225/18 –NFJ073222–), Grupa Lotos; y los Autos de 26 de febrero de 2020 (asunto C-630/19), PAGE; y de 17 de septiembre de 2020 (asunto C-837/19), Super Bock Bebidas.

mitación, tras comprobar esencialmente que el solicitante es empresario o profesional y genera el derecho a la deducción.

- En lo que se refiere a las cuotas soportadas por servicios localizados en el territorio de aplicación del impuesto español, resultará de aplicación el procedimiento previsto en los artículos 119 bis de la LIVA y 31 bis del RIVA, en las mismas condiciones que para el resto de empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido, que se han expuesto anteriormente.
- c) La resolución de la DGT señala que las devoluciones solo procederán respecto de las solicitudes que se presenten a partir del 4 de enero de 2021 (si bien debe entenderse por cuotas soportadas desde el 1 de enero), cuando se refieran a cuotas del IVA devengadas con posterioridad a la misma y siempre que se hubiesen solicitado en los plazos y en la forma establecidos en los preceptos reguladores del procedimiento de devolución a empresarios o profesionales establecidos en Estados y territorios terceros.
- d) Como se ha indicado anteriormente, en la Orden HAC/1274/2020, de 28 de diciembre, por la que se modifica el modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, se reconoce el Código País de Irlanda del Norte a efectos de la composición del NIF de la Unión para los distintos Estados miembros. Este NIF estará compuesto del Código País «XI» seguido de 5, 9 o 12 caracteres alfanuméricos.

3. Lugar de realización del hecho imponible

3.1. Localización de los servicios en función de su utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto español

En el artículo 70.Dos de la LIVA se regula una regla especial de localización para determinadas prestaciones de servicios en función de su uso o utilización efectivas en el territorio de aplicación del impuesto español, con base en la autorización que el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE concede a los Estados miembros. La norma de conflicto ha dado lugar a importantes controversias, a la vista de las dudas que suscita su aplicación e interpretación⁴. También el TEAC recientemente se ha pronunciado sobre la misma aclarando algunos problemas que plantea la norma⁵.

⁴ Para un mayor examen de esta regla de localización véase Longás Lafuente (2019).

⁵ Se trata de las Resoluciones de 22 de julio de 2020 (RG 1532/2017 –NFJ078609–) y de 17 de septiembre de 2020 (RG 1980/2017 –NFJ079162–), en las que analiza el supuesto de servicios de publicidad, y su prestación en operaciones en cadena.

El precepto ha sido objeto de diversas modificaciones desde la entrada en vigor de la actual LIVA, siendo las más trascendentes la efectuada como consecuencia de la entrada en vigor de las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicio en 2010 («paquete IVA» aprobado por Ley 2/2010, de 1 de marzo), y el ámbito territorial en el que se aplica esta regla especial de localización que se fijó por Ley 22/2013, con entrada en vigor a partir de 1 de enero de 2014. De acuerdo con esta última norma, hasta el 31 de diciembre de 2013, a los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla, si bien no son considerados territorios de la Unión a efectos del IVA, se les daba el mismo tratamiento que al territorio de aplicación del IVA español peninsular e Islas Baleares, de forma que no resultaba de aplicación la regla especial del artículo 70.Dos en las operaciones cuya utilización o explotación efectivas tenía lugar en este último territorio estando los destinatarios establecidos o siendo residentes en Canarias, Ceuta y Melilla. En definitiva, a efectos de la aplicación de esta regla especial de localización estos territorios tenían la consideración de territorios de la Unión.

Sin embargo, a partir de 2014, teniendo en cuenta la exclusión de los territorios citados del ámbito de aplicación del IVA, el legislador español adaptó el artículo 70.Dos, de forma que resultaba de aplicación para Canarias, Ceuta y Melilla esta regla especial de localización.

Pues bien, en la Ley de Presupuestos para 2021 (art. 68), sin que en la exposición de motivos se indique causa alguna para esta modificación, el legislador vuelve a la redacción anterior a 2014, de manera que a partir de 1 de enero de 2021 los servicios que enumera el artículo 70.Dos que, de acuerdo con las reglas de localización previstas en los artículos 69 y 70.Uno de la LIVA, se consideren localizados en Canarias, Ceuta y Melilla (no tributando por tanto por IVA), no se verán afectados por la regla del artículo 70.Dos, a pesar de que la utilización o explotación efectivas se produzca en el territorio de aplicación del impuesto español (territorio peninsular e Islas Baleares); esto es, se les da el mismo tratamiento que al territorio peninsular español. Al margen de las razones, económicas o de otra índole, que han llevado al legislador a modificar el precepto, puede cuestionarse la adecuación del mismo a la normativa de la Unión, por lo que esperemos que, en aras de la seguridad jurídica, se pronuncien sobre ello tanto los órganos administrativos encargados de establecer doctrina, como los órganos jurisdiccionales.

Ejemplo 1

Una empresa (A) con sede y establecida en Huesca presta servicios de marketing y publicidad. Ha sido contratada para realizar durante los ejercicios 2020 y 2021 una campaña de publicidad en el ámbito peninsular español e Islas Baleares, de los bienes de consumo que producen unas empresas establecidas en Zamora (B), en el Reino Unido (C), en Francia (D) y en Canarias (E).

Solución

En tanto ambas partes son empresarios o profesionales, las prestaciones de servicios consistentes en publicidad tributarán en principio en el territorio sede del destinatario de acuerdo con el artículo 69.Uno, 1.º, de la LIVA. No obstante, la utilización o explotación efectiva de estos servicios se produce en el territorio de aplicación del impuesto español, por lo que deberá concretarse en cada caso si resulta de aplicación la norma de conflicto prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA.

En relación con el ejercicio 2020, las prestaciones de servicios efectuadas para los empresarios (B) de Zamora, (C) del Reino Unido y (D) de Francia se localizarán y tributarán en sede del destinatario, por lo que la empresa (A) solamente facturará con IVA español al tipo general el servicio prestado a (B) pues el destinatario se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto español, mientras que emitirá facturas sin repercusión de IVA pero con la mención «inversión del sujeto pasivo» respecto de las prestaciones realizadas para (C) y para (D) al estar establecidos los empresarios o profesionales destinatarios en otros Estados miembros de la Unión (Reino Unido y Francia). Respecto de la prestación efectuada para (E) de Canarias, aplicaremos la regla del artículo 70.Dos y, por tanto, (A) repercutirá a (E) el IVA al tipo general, ya que el empresario (E) se sitúa en un territorio tercero y la utilización o explotación efectiva del servicio tiene lugar en el territorio de aplicación del impuesto español (península).

En el ejercicio 2021, las prestaciones de servicios efectuadas para (B) y para (D) no varían respecto del ejercicio 2020, de forma que (A) factura a (B) con IVA español, y sin repercusión para (D), pero con la mención «inversión del sujeto pasivo».

La situación varía respecto de la empresa del Reino Unido (C) y la de Canarias (E). Así, el Reino Unido no está comprendido en el ámbito territorial de la Unión a efectos de IVA, por lo que resultará de aplicación la regla especial del artículo 70.Dos, considerándose localizados los servicios de publicidad en el territorio de aplicación del impuesto español, y (A) repercutirá IVA español a la empresa (C). Respecto de la empresa (E), Canarias queda excluida de esta regla, por lo que la prestación de servicios se localizará en Canarias, y (A) emitirá factura sin repercusión del IVA pero con la mención «inversión del sujeto pasivo», dado que tributará en dicho territorio por el impuesto general indirecto canario, siendo sujeto pasivo el destinatario de la operación.

4. Tipos impositivos

4.1. Libros electrónicos (art. 91.Dos.1.2.º LIVA)

La Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, modificó los artículos 98.2, párrafo segundo y 99 (añadiendo un apartado 3) así como el anexo III, punto 6, de la Directiva 2006/112/CEE reguladora del IVA en lo relativo a los tipos impositivos aplicados a los libros, los periódicos y las revistas.

La Unión autoriza, por tanto, la aplicación del tipo reducido al suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros, periódicos y revistas, bien en cualquier medio de sopor-

te físico, bien por vía electrónica, o en ambas formas (incluidos folletos, prospectos y material impreso similar, libros ilustrados y de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, mapas, planos y levantamientos hidrográficos y similares), que no sean íntegra o predominantemente publicaciones destinadas a la publicidad y que no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible.

Se exige para ello unas condiciones que en el caso de España se daban desde el primer momento (que el Estado miembro viniera aplicando a 1 de enero de 2017, de conformidad con el Derecho de la Unión, tipos reducidos inferiores al mínimo establecido por el art. 99 de la Directiva; lo que ocurría en el caso español, en que el tipo aplicable a libros es del 4 %; o concedieran exenciones con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior en relación con el suministro de determinados bienes a los que se refiere el punto 6 del anexo III), por lo que el legislador nacional podía adoptar las disposiciones necesarias para aprobar que el tipo reducido del 4 % se aplicase a los servicios prestados por vía electrónica referidos en el párrafo anterior.

Si bien el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019 recogía ya esta minoración del tipo impositivo⁶, no ha sido hasta el Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, cuando se ha modificado el tipo impositivo, de forma que a partir del 23 de abril de 2020 (día internacional del libro) se aplica el tipo reducido del 4 % a los libros, periódicos y revistas, «incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica».

Lo trascendente de los últimos meses en relación con esta modificación es la interpretación restrictiva efectuada por la DGT, que parte de la noción de libro contenida en el artículo 2 de la Ley 10/2007, de 22 de junio, de la lectura, del libro y de las bibliotecas y que concluye en que esta modificación no tiene «por objeto ampliar la aplicación del tipo reducido del Impuesto a servicios prestados por vía electrónica distintos del suministro y descarga digital de libros, periódicos y revistas, como pueden ser la puesta a disposición de bases de datos o el suministro de enseñanza a distancia»⁷.

No se discute que la interpretación de los preceptos reguladores de los tipos impositivos reducidos de la Directiva 2006/112/CE, tal como señala el TJUE, debe efectuarse de manera restrictiva; si bien, el acceso a la lectura, así como el traslado de formato de algunas publicaciones, como eran las periódicas, desde el papel al formato electrónico, ofrecen-

⁶ Artículo 70 del proyecto de ley, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Serie A, de 19 de enero de 2019.

⁷ Véanse las Consultas de la DGT V2241/2020, de 1 de julio (NFC077074); V2509/2020, de 22 de julio (NFC075958); V2520/2020, de 23 de julio (NFC077266); V2875/2020, de 23 de septiembre (NFC077520); V2885/2020, de 23 de septiembre (NFC077538); V2968/2020, de 2 de octubre (NFC077784); V3232/2020, de 29 de octubre (NFC077956); V3234/2020, de 29 de octubre (NFC077957); y V3245/2020, de 30 de octubre (NFC077958).

do adicionalmente algunos servicios (búsqueda rápida, etc.), debería motivar una interpretación más ajustada a la realidad tecnológica en aras a extender el tipo reducido, máxime cuando muchos de estos servicios pueden considerarse como accesorios a la operación principal; pues lo fundamental es que el medio tecnológico permita la lectura de una obra o de una parte de la misma.

Puede ser este el camino emprendido por la DGT, que ya comienza a ampliar el marco objetivo de aplicación del tipo reducido a determinados servicios, como es el de préstamo electrónico de libros⁸.

4.2. Bebidas con edulcorantes añadidos (art. 91.Uno.1.1.º LIVA)

La Ley de Presupuestos para 2021, con vigencia a partir del 1 de enero, en su artículo 69, modifica el tipo impositivo aplicable a las bebidas que contienen edulcorantes añadidos, tanto naturales como aditivos edulcorantes, que pasan a tributar al tipo impositivo general del 21 %. La razón de ser de este cambio radica en el compromiso social del legislador para «racionalizar y promover su consumo responsable, en particular entre la población infantil y juvenil. A su vez, la medida resulta especialmente coherente con la finalidad perseguida de internalizar los costes externos de nuestro Estado del bienestar, derivados de dietas poco saludables basadas en un elevado consumo de bebidas que contengan edulcorantes añadidos en su composición».

De esta forma en el artículo 91.Uno.1.1.º de la LIVA se excluyen del tipo reducido, aplicándose el general, además de las bebidas alcohólicas, «las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos».

Es compleja la justificación de la adopción de medidas sociales, etc., a través de la política fiscal, pues al margen de que pueda o no resultar conveniente, puede dar lugar a tratar de manera discriminatoria a operaciones que tienen los mismos componentes, pero que sin embargo no quedan excluidos del tipo impositivo reducido del 10 %. El principio de neutralidad, que deriva del de igualdad como ha señalado constantemente el TJUE, puede resultar lesionado, lo que en el sistema común del IVA resulta esencial, pues debe ser respetado en todo momento. A pesar de que la Directiva IVA regula los tipos impositivos de manera

⁸ En la Consulta V3232/2020, de 29 de octubre (NFC077956), reconoce que cumplen la misma finalidad las descargas desde una página web y la visualización/transmisión en directo o en continuo de la obra (*streaming*) que implica un uso temporal de la obra; por lo que la tributación debería ser análoga para garantizar el principio de igualdad de trato. A pesar de que la Directiva IVA no contempla expresamente la aplicación del tipo reducido en caso de préstamo de publicaciones procedentes de bibliotecas, una interpretación sistemática y teleológica de la norma conduce a la DGT a concluir que este tipo reducido se aplica también al préstamo de bibliotecas digitales y la visualización/transmisión en directo o en continuo de una obra, en tanto la finalidad es «facilitar la lectura de un libro, periódico o revista».

que permite a los Estados miembros un cierto margen de maniobra, no solo en cuanto a la fijación de los tipos, sino también en cuanto a la base sobre la que se aplican, no cabe duda de que el legislador interno debe justificar las modificaciones en los tipos que incrementa, no solo desde un punto de vista social o análogo, sino también desde la óptica de los principios que inspiran y son la base del sistema fiscal, con especial incidencia en el de neutralidad o igualdad si nos referimos al IVA.

Así, no cabe duda de que existen muchos otros productos alimentarios que contienen también azúcares o edulcorantes⁹, respecto de los que el legislador no adopta medida alguna de carácter fiscal ni motiva su falta de exclusión del tipo impositivo reducido.

Por otra parte, ni se definen los productos utilizados, para lo que habrá que acudir a su normativa reguladora, ni tampoco se discrimina entre ellos, pues no se diferencia, por ejemplo, entre los distintos tipos de edulcorantes, cuya peligrosidad para el ser humano, que es lo que pretende defenderse a través de la política fiscal y no de la educativa o social, puede ser muy distinta¹⁰.

En definitiva, el legislador no precisa con la debida seguridad jurídica la exclusión del tipo reducido que ahora establece, dejando esta labor para los órganos encargados de fijar la doctrina, esencialmente la DGT que se convierte así en un órgano cuasi-legislativo, con lo que ello supone de alteración del principio anterior, y en menor medida al TEAC que, a la vista de que la doctrina de la DGT vincula a los órganos de aplicación de los tributos, su labor unificadora queda muy reducida, a pesar de ser el órgano supremo administrativo al que se encomienda esta función.

⁹ Basta para ello una lectura de la Directiva 89/107/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1988, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre los aditivos alimentarios autorizados en los productos alimenticios destinados al consumo humano; la Directiva 94/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 1994, relativa a los edulcorantes utilizados en los productos alimenticios; el Real Decreto 2002/1995, de 7 de diciembre, por el que se aprueba la lista positiva de aditivos edulcorantes autorizados para su uso en la elaboración de productos alimenticios, así como sus condiciones de utilización; o el Real Decreto 1052/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba la Reglamentación técnico-sanitaria sobre determinados azúcares destinados a la alimentación humana.

¹⁰ Así puede considerarse como ejemplo los edulcorantes que contienen «polioles», «aspartamo» o «sal de aspartamo-acesulfamo», cuyo etiquetado debe contener las menciones «el consumo excesivo puede producir efectos laxantes» respecto del primero y «contiene una fuente de fenilalanina» para los dos últimos (página web de la Unión: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A121069>>); mientras que ello no se exige de otros edulcorantes como el glucósido de esteviol (Stevia), reconocido como tal en el Reglamento (UE) 1131/2011 de la Comisión, de 11 de noviembre de 2011, por el que se modifica el anexo II del Reglamento (CE) n.º 1333/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a los glucósidos de esteviol; y el Reglamento (UE) 2016/1814 de la Comisión de 13 de octubre de 2016 que modifica el anexo del Reglamento (UE) 231/2012 de la Comisión, por el que se establecen especificaciones para los aditivos alimentarios que figuran en los anexos II y III del Reglamento (CE) 1333/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que concierne a las especificaciones para los glicósidos de esteviol.

4.3. Productos sanitarios relacionados con la COVID-19

4.3.1. Normativa de la Unión

Desde el mes de marzo de 2020, la Unión ha dictado actos, tanto de carácter legislativo como no legislativo, referidos a los tipos impositivos o exenciones de IVA relacionados con los productos sanitarios para combatir y paliar los efectos de la COVID-19¹¹. Interesa destacar el amplio marco que establece el legislador europeo, tanto en relación con el ámbito objetivo, como el temporal, pues las medidas pueden tener vigencia hasta el 31 de diciembre de 2022.

El legislador español, haciendo uso de las distintas autorizaciones y modificaciones de la Directiva IVA fijadas por la autoridad europea, ha establecido en el derecho nacional tipos impositivos reducidos o tipo 0 para determinados productos relacionados con la COVID-19 en diversas normas dictadas a lo largo de 2020¹².

Cabe señalar, además, que desde 2018 se está trabajando en el seno de la Unión con la implantación de tipos impositivos reducidos del IVA, a fin de aprobar la normativa que modifique la Directiva IVA sobre esta materia, lo que introducía un margen de apreciación por parte de los Estados miembros para aplicar tipos impositivos reducidos o tipo 0 a los productos sanitarios necesarios para combatir la COVID-19, sin que el Consejo o la Comisión Europea iniciasen procedimientos sancionadores¹³.

¹¹ Destacan: 1) La Decisión (UE) 2020/491 de la Comisión de 3 de abril de 2020 relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020. 2) La Decisión (UE) 2020/1101 de la Comisión de 23 de julio de 2020 por la que se modifica la Decisión (UE) 2020/491, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020. 3) La Decisión (UE) 2020/1573 de la Comisión de 28 de octubre de 2020 por la que se modifica la Decisión (UE) 2020/491, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020. 4) La Directiva (UE) 2020/2020 del Consejo de 7 de diciembre de 2020 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a medidas temporales en relación con el impuesto sobre el valor añadido aplicable a las vacunas contra la COVID-19 y los productos sanitarios para diagnóstico in vitro de esta enfermedad en respuesta a la pandemia de COVID-19.

¹² Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril (art. 8 y anexo); Real Decreto-Ley 27/2020, de 4 de agosto (disps. adics. 3.ª y 4.ª y anexo); Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre (disps. adics. 6.ª y 7.ª y anexo); Real Decreto-Ley 34/2020, de 17 de noviembre (arts. 6 y 7 y anexo); y Real Decreto-Ley 35/2020 de 22 de diciembre (disp. final 7.ª).

¹³ Debe indicarse que el Consejo había considerado en 2016 que no se iniciarían «procedimientos de infracción cuando esté pendiente ante el Consejo una propuesta legislativa que haga lícita la conducta en cuestión». Desde 2018 en la Comisión se está trabajando en una norma que elimina la lista común

Al margen de la posibilidad o no de haber incluido más o menos productos en las distintas normas dictadas por el legislador interno, lo que nuevamente se traduce en posibles discriminaciones entre productos que tienen una utilidad análoga cuando no idéntica, que inciden en el consumidor final, incluso de manera más perjudicial a niveles de renta más bajos, interesa ahora destacar la situación a partir de 1 de enero de 2021.

4.3.2. Productos sanitarios relacionados con la COVID-19

Los artículos 6 y 7 del Real Decreto-Ley 34/2020, de 17 de noviembre, establecen las siguientes medidas relacionadas con los tipos impositivos:

- a) Se extiende el plazo de vigencia hasta el 30 de abril de 2021 del tipo 0 % del IVA a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de material sanitario para combatir la COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades públicas, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el artículo 20.Tres de la LIVA, que, hasta el 31 de octubre de 2020, estuvo regulada en el artículo 8 del Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, y en la disposición adicional séptima del Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre. Si bien el Real Decreto-Ley entró en vigor el 19 de noviembre, se exceptiona esta medida, de forma que los efectos en la aplicación del tipo 0 % se producen desde el 1 de noviembre de 2020, respecto de la relación de bienes que se contiene en el anexo del Real Decreto-Ley 34/2020.

Varias son las precisiones que realizar. Así en tanto nos encontramos ante operaciones no exentas, permiten la deducibilidad del impuesto soportado por el empresario o profesional que realiza estas operaciones. Por ello el empresario o profesional que efectúe las entregas de los bienes que figuran en el anexo del real decreto-ley no repercute IVA si bien deberá documentar las operaciones como operaciones exentas, lo que significa que deberá hacer constar en las facturas alguna de las menciones que se indican en la letra j) del artículo 6.1 del Reglamento de Facturación.

de productos sobre los que se puede reducir el IVA, autorizando a los Estados miembros para aplicar IVA reducido a los productos que consideren adecuados (lo que modifica sensiblemente la lista del actual anexo III de la Directiva IVA). Pero esa norma (COM(2018) 20: Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos del IVA, Procedimiento 2018/0005(CNS)) no ha sido aprobada, sino que se está debatiendo en el Consejo; situación que es la generada en este año 2020 en relación con la COVID-19. Así, en Italia, Bélgica y Países Bajos, se viene aplicando un tipo del 0 % a las mascarillas, mientras que en Alemania era del 5 %, en Francia el 5,5 % y en Portugal un 6 %, por ejemplo.

De otra parte, el tipo 0 se aplica respecto de las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes que figuran en el anexo del real decreto-ley, pero no de los materiales necesarios para su fabricación, salvo que se encuentren comprendidos en el anexo.

Finalmente, debe advertirse que no se incluyen en el tipo 0 ninguna prestación de servicios.

Ejemplo 2

Una empresa establecida en Teruel, dedicada entre otros productos a la compraventa y fabricación de mascarillas faciales FFP2 y FFP3 (Código NC ex 6307 90 98), importa de Japón mascarillas faciales FFP2, y adquiere de un empresario establecido en Alemania mascarillas faciales FFP3. Asimismo, adquiere a un empresario de Huesca telas no tejidas, estén o no impregnadas, recubiertas, revestidas o laminadas, comprendidas en los Códigos NC ex 5603 11 10 a ex 5603 94 90; así como rollos de goma para la fabricación de mascarillas faciales textiles, sin filtro reemplazable ni piezas mecánicas, incluidas las mascarillas quirúrgicas y las mascarillas faciales desechables fabricadas con material textil no tejido (Código NC ex 6307 90 10). Adquiere a otro empresario de Soria mascarillas higiénicas.

Todos los productos que compra o fabrica los vende a unos hospitales públicos de la red de salud pública aragonesa y a una clínica de odontología de Zaragoza.

Solución

Las importaciones efectuadas desde Japón estarán exentas por lo que no deducirá cuota alguna en la autoliquidación modelo 303. También las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas estarán exentas, y aunque no las declare en el modelo 303 (ni como IVA devengado ni como IVA soportado deducible) habrá suministrado al empresario alemán el NIF a efectos de IVA español, y deberá cumplimentar el modelo de declaración informativa 349.

En cuanto a las compras que realiza a empresarios españoles, las telas no tejidas adquiridas al empresario oscense estarán exentas, al estar incluidas en el anexo del Real Decreto-Ley 34/2020, pero no los rollos de goma, por lo que recibirá una factura sin repercusión de cuota de IVA por los tejidos, y una cuota del 21 % por los rollos de goma. En cuanto a las mascarillas higiénicas adquiridas al empresario soriano, soportará el IVA al tipo del 21 %.

Respecto de las ventas, las efectuadas a los centros de salud público estarán exentas, salvo las entregas de mascarillas higiénicas, que tributarán al tipo del 21 %. En las facturas que emita especificará la base imponible que tributa al tipo del 0 % y la que tributa al 21 %.

En relación con las ventas realizadas a la clínica de odontología estarán sujetas y no exentas, tributando las entregas las mascarillas FFP2 y FFP3, así como las higiénicas, al tipo general del 21 %, y las mascarillas quirúrgicas desechables tributarán al tipo reducido del 4 %.

- b) Ya que la publicación del real decreto-ley se produce el 18 de noviembre y las medidas previstas con anterioridad tienen efecto desde el 1 de noviembre (las anteriores extendían su vigencia hasta el 31 de octubre), hubo un periodo en el que los empresarios o profesionales debieron repercutir el IVA al no quedar amparados por el tipo 0. De ahí que se establezca que los sujetos pasivos efectuarán, en su caso, conforme a la normativa del IVA, la rectificación del impuesto repercutido o satisfecho con anterioridad a la entrada en vigor del real decreto-ley.

Si los sujetos pasivos que efectuaron entregas entre el 1 y el 18 de noviembre emitieron factura mensual, será lógico que no repercutan cuota alguna; pero no habrá sido así respecto de entregas en las que se haya emitido factura entre ambas fechas, por lo que la repercusión efectuada en estas deberá ser objeto de rectificación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89.Cinco de la LIVA. Resultará lógico que la rectificación se haya efectuado antes de la presentación de la declaración-liquidación correspondiente a dicho periodo, por lo que si bien existe obligación de emitir factura rectificativa no tendrá efecto financiero alguno con la Hacienda Pública. Cuestión distinta será si se ha repercutido el IVA y no se emite factura rectificativa dentro de dicho periodo. Y es que estamos ante una rectificación que puede efectuarse en el plazo previsto en el artículo 89.Uno, párrafo 2.º, de la LIVA, pudiendo seguirse cualquiera de los dos procedimientos establecidos en el apartado cinco, cuando la rectificación suponga una minoración de las cuotas repercutidas.

- c) Con vigencia desde el 19 de noviembre de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2021, se rebaja del 21 al 4 % el tipo impositivo del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mascarillas quirúrgicas desechables, cuyos destinatarios sean distintos de los mencionados en las letras anteriores, referidas en el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos, de 12 de noviembre de 2020, por el que se revisan los importes máximos de venta al público, en aplicación de lo previsto en el artículo 94.3 del texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio, publicado por la Resolución de 13 de noviembre de 2020, de la Dirección General de Cartera Común y Servicios del Sistema Nacional de Salud y Farmacia.

Debe indicarse que, en tanto el tipo impositivo se reduce al 4 %, en el caso de que los destinatarios estén acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia, los proveedores repercutirán el recargo del 0,5 %, en vez del 5,2 %.

Con posterioridad, y con base en la Directiva 2020/2020 del Consejo, de 7 de diciembre de 2020, se dicta el Real Decreto-Ley 35/2020, de 22 de diciembre, para recoger en la disposición final séptima una reducción de tipos impositivos a las vacunas contra la COVID-19 y los productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* de esta pandemia, con vigencia desde

el 24 de diciembre de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2022, de forma que se aplicará el tipo impositivo del 0 % a las siguientes operaciones:

- a) Las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* del SARS-CoV-2 que sean conformes con los requisitos establecidos en la Directiva 98/79/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de octubre de 1998, sobre productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* o en el Reglamento (UE) 2017/746 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2017, sobre los productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* y por el que se derogan la Directiva 98/79/CE y la Decisión 2010/227/UE de la Comisión y el Real Decreto 1662/2000, de 29 de septiembre, sobre productos sanitarios para diagnósticos *in vitro*.
- b) Las entregas de vacunas contra el SARS-CoV-2, autorizadas por la Comisión Europea.
- c) Las prestaciones de servicios de transporte, almacenamiento y distribución relacionados con las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias, previstas en las letras a) y b) anteriores. Si bien la Directiva 2020/2020 no limita el marco de las prestaciones de servicios a los que puede aplicarse el tipo 0, aludiendo a las «prestaciones directamente relacionadas», sí lo hace el legislador nacional, pues limita esta reducción de tipos exclusivamente a los servicios de transporte, almacenamiento y distribución, de forma que solo una interpretación extensa incluirá servicios como por ejemplo el de seguridad vinculado a los servicios anteriores, o el arrendamiento de medios frigoríficos para que se almacenen los productos, entre otros; lo que resulta cuando menos una interpretación restrictiva que ocasiona un tratamiento fiscal diferenciado en función del tipo de servicio relacionado directamente con la entrega de los productos a los que se alude en las letras anteriores.

En los dos casos anteriores y para evitar la necesidad de adaptar los sistemas de facturación de los sujetos pasivos, estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas, haciendo referencia a la mención que cita la letra j) del artículo 6.1 del Reglamento de Facturación.

No obstante, y al igual que respecto de las entregas a las que se aplica el tipo 0 del Real Decreto-Ley 34/2020, la aplicación de tipo impositivo del 0 % no determina la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación.

Finalmente, y por lo que se refiere a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia, el legislador prevé, en consonancia con el tipo del 0 % al que tributan los productos, que el tipo del recargo de equivalencia aplicable, durante el ámbito temporal del 24 de diciembre de 2020 al 31 de diciembre de 2022, a las entregas de los bienes citadas en las letras a) y b) anteriores, será el 0 %.

5. Regímenes especiales del IVA

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

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

Al margen de otras razones que pueda tener el legislador para prorrogar el régimen existente, la Ley de Presupuestos para 2021 vuelve a mantener los límites existentes en los últimos ejercicios, esta vez con fundamento en la situación que padece la economía española, en el marco de la actual crisis sanitaria que hace aconsejable «el establecimiento de un marco normativo estable que permita a los pequeños autónomos poder continuar aplicando el método de estimación objetiva para el cálculo del rendimiento neto de su actividad económica evitando, además, un incremento de sus obligaciones formales y de facturación»; lo que no impide que aplicando este régimen puedan resultar perjudicados, por lo que se ha establecido tanto en el 2020 como para el 2021 un régimen especial de renuncia.

Así, el artículo 70 de la Ley de Presupuestos para 2021 modifica la disposición transitoria decimotercera de la LIVA y vuelve a prorrogar para el periodo impositivo 2021 los límites cuantitativos que delimitan el ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; de manera que la magnitud de 150.000 euros a que se refiere el primer guion del número 2.º y el número 3.º del apartado dos del artículo 122, y el número 6.º del apartado dos del artículo 124 de esta ley queda fijada en 250.000 euros.

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

- Los empresarios o profesionales en los que el volumen de ingresos en el año 2020 supere cualquiera de los siguientes importes: a) Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 250.000 euros anuales. b) Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por la Orden reguladora del régimen, 250.000 euros anuales.

Si en el año 2020 se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año. Para determinar el volumen de ingresos se incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades citadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.

- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2020 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Si en 2020 se ha iniciado la actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.
- Las normas reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y del IVA establecen una plena identidad en la tributación por los regímenes de estimación directa y simplificado. En este sentido, debe recordarse que las causas de exclusión de ambos regímenes no son coincidentes de forma absoluta y, por ello, la exclusión del régimen de estimación objetiva conlleva la del régimen simplificado, pasando a tributar por estimación directa en IRPF y en régimen general por IVA.

Ejemplo 3

Si una persona física acogida al régimen de estimación objetiva del IRPF expide facturas a destinatarios empresarios o profesionales por importe superior a 125.000 euros en 2020 (este límite se mantiene también para 2021), de acuerdo con el artículo 31.1.31, letra a), párrafo tercero, de la LIRPF, quedará excluido de este régimen en 2021 y, si aplica el régimen simplificado del IVA, aunque en este no existe esta causa de exclusión, también quedará excluido del mismo, pasando a tributar en régimen general en 2021, ya que el artículo 122.Dos.4.º de la LIVA impide que siga tributando por el régimen simplificado.

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

- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2020 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Cuando en el año 2020 se haya iniciado una actividad, el importe anterior se elevará al año.
- Debe recordarse: 1) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.Dos.3.º de la LIVA en relación con el artículo 43.2, letra a), del RIVA, quedan excluidos del régimen los sujetos pasivos que superen, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en este, un importe de 250.000 euros durante el año 2020. 2) También quedan excluidos, conforme a lo dispuesto en el artículo 43.2, letra b), los sujetos pasivos que superen para la totalidad de las operaciones realizadas, distintas de las referidas en la letra a) anterior, durante el año 2020, un

importe de 250.000 euros (si bien no se ha modificado este precepto para ajustarlo a los límites anteriores, debe interpretarse en la forma expuesta).

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

El Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, permitió ejercitar la renuncia tanto al régimen de estimación objetiva del IRPF como al simplificado del IVA para el ejercicio 2020 durante el plazo de presentación del primer pago fraccionado de este ejercicio, que se extendió hasta el 20 de mayo de 2020 (RDL 14/2020, de 14 de abril). La primera de las normas eximía además de estar en régimen de estimación directa de IRPF o del régimen general de IVA durante un plazo de tres años (art. 122.Tres LIVA), de forma que podían los empresarios volver a determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva del IRPF y tributar por IVA en el régimen simplificado en el ejercicio 2021, siempre que cumpliesen los requisitos para su aplicación y revocasen la renuncia al método de estimación objetiva (en el plazo previsto en la letra a), del apartado 1 del art. 33 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas o mediante la presentación en plazo de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio 2021 en la forma dispuesta para el método de estimación objetiva) o del régimen simplificado (en análoga forma conforme a lo dispuesto en el art. 33 RIVA).

En tanto la renuncia se mantiene durante tres años, la norma anterior solo preveía la no aplicación de los regímenes especiales para el ejercicio 2021, pero no para el ejercicio 2022 respecto del que no hacía pronunciamiento alguno. Esta omisión ha sido corregida por el Real Decreto-Ley 35/2020, de 22 de diciembre, que en su artículo 10 hace referencia ya tanto al ejercicio 2021 como al 2022, y elimina la vinculación obligatoria que durante tres años se establece legalmente para la renuncia al método de estimación objetiva del IRPF, del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA. En concreto:

- La renuncia efectuada antes del 20 de mayo puede mantenerse durante el ejercicio 2021 y no aplicarse en el ejercicio 2022 si se cumplen las condiciones para aplicar el régimen simplificado del IVA y de estimación objetiva de IRPF, ejercitándose esta renuncia en los plazos antes señalados.
- La renuncia a la aplicación del método de estimación objetiva para el ejercicio 2021 no impedirá volver a determinar con arreglo a dicho método el rendimiento de la actividad económica en 2022.
- Igualmente, para aquellos contribuyentes que renunciaron a dicho método en el ejercicio 2020, de forma tácita mediante la presentación del pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio, o con posterioridad, de forma

expresa o tácita, se permite que puedan volver a aplicar el método de estimación objetiva en los ejercicios 2021 o 2022.

- Asimismo se extiende esta posibilidad a toda renuncia a los regímenes efectuada en 2020 en el mes de diciembre de este año para que tenga efecto en 2021 o bien presentando el primer pago fraccionado en régimen de estimación directa de IRPF y régimen general de IVA correspondiente al primer trimestre de 2021; de forma que el empresario podrá volver a aplicar los citados regímenes en 2022, sin necesidad de esperar tres años.

No obstante, la promulgación de este Real Decreto-Ley 35/2020 se produce, avanzado el mes de diciembre, con lo que se reducía de forma considerable el plazo de renuncia a través de la presentación del modelo de declaración censal. El legislador corrige este efecto pernicioso en el artículo 12 de la misma norma, estableciendo:

- El plazo para efectuar la renuncia será desde el 23 de diciembre de 2020 hasta el 31 de enero de 2021, mediante la presentación de la declaración censal (además de la posibilidad de presentar la primera autoliquidación trimestral en régimen general).
- Las renunciaciones y revocaciones presentadas, para el año 2021, a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del IVA o al método de estimación objetiva del IRPF, durante el mes de diciembre de 2020, con anterioridad al plazo anterior, se entenderán presentadas en periodo hábil; si bien los sujetos pasivos podrán modificar su opción en el plazo que media entre el 23 de diciembre de 2020 hasta el 31 de enero de 2021.

5.3. Régimen especial simplificado. Módulos

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

- a) Poco debe apuntarse de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan, para el año 2021, el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, que mantiene la estructura de la orden para el año 2020, y mantiene, para 2021, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediato anterior. Expresamente, en esta Orden se mantiene para 2021 la reducción sobre la cuota devengada por operaciones corrientes para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca.
- b) Indudablemente, la situación actual generada en 2020 como consecuencia del estado de alarma y la posterior evolución de la causa que motivó este estado,

debía tener una incidencia en el cálculo de la cuota devengada del IVA, al igual que en el rendimiento a efectos del IRPF. El legislador consideró que la norma a través de la que debía recogerse esta circunstancia no podía ser la orden reguladora de los módulos, por lo que en el Real Decreto-Ley 35/2020 regula diversas medidas que afectan al cálculo de la cuota devengada del IVA (de modo análogo respecto del rendimiento en IRPF). De esta forma:

1. Reconoce el legislador la situación creada en 2020 y sus efectos en el mismo ejercicio, a través de dos medidas específicas:

- De acuerdo con el artículo 9.4 del real decreto-ley, en paralelo a lo establecido para el IRPF, para los sujetos pasivos que tributen por el régimen simplificado se reduce en 2020 en un 20 % el importe de las cuotas devengadas por operaciones corrientes a las actividades reflejadas en el anexo II de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre; siendo esta reducción del 35 % para las actividades vinculadas al sector turístico, de la hostelería y el comercio.
- En el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del IVA no se computarán como periodo de actividad los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020, así como los días del segundo semestre de 2020 en los que, estando declarado o no el estado de alarma, el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica.

En particular, para la cuantificación de los módulos «personal asalariado», «personal no asalariado» y «personal empleado», en su caso, no se computarán como horas trabajadas las correspondientes a los días a los que se refiere el párrafo anterior y para la cuantificación de los módulos «distancia recorrida» y «consumo de energía eléctrica» no se computarán los kilómetros recorridos ni los kilovatios/hora que proporcionalmente correspondan a los días a que se refiere el primer párrafo.

Tanto el RIVA (art. 38.4), como las órdenes anuales reguladoras del régimen, permiten solicitar la reducción de los índices o módulos, en casos muy concretos, como con la incapacidad temporal (siempre que no se tenga otro personal empleado) o la concurrencia de acontecimientos catastróficos (inundaciones, incendios, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial). Ello suponía que los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado no pudieran obtener una minoración de los índices o módulos como consecuencia

de la situación ocasionada por el estado de alarma o las medidas adoptadas por las autoridades; lo que viene a paliarlo el legislador en el Real Decreto-Ley 35/2020, si bien podía haberse reconocido el mismo beneficio para el ejercicio 2021, pues las medidas que está adoptando la autoridad competente se extienden ya al ejercicio 2021.

Debe recordarse que el comercio minorista ejercido por personas físicas no queda incluido en el régimen simplificado, sino en el del recargo de equivalencia, por lo que no afecta esta reducción en IVA que ahora comentamos a los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial del recargo de equivalencia. Hubiera sido deseable que el legislador se hubiese pronunciado también sobre este régimen especial estableciendo alguna medida que permitiese paliar los efectos que la situación económica actual está teniendo también sobre el comercio minorista, tanto para el 2020 como para el 2021, como podía ser la reducción de los recargos de equivalencia en consonancia con la minoración de los rendimientos obtenidos por este sector en estos ejercicios. Con ello el legislador ha creado un cierto trato discriminatorio, pues existe un comercio minorista que queda excluido del régimen del recargo de equivalencia y al que se aplica el régimen simplificado¹⁴ que va a obtener este beneficio fiscal, mientras que el resto de comerciantes minoristas no obtienen beneficio alguno, aun cuando puedan encontrarse en la misma situación económica, teniendo además una desventaja adicional pues si bien los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado pueden renunciar al régimen y aplicar el general si estiman que el principio les resulta perjudicial; no pueden hacer lo mismo quienes se encuentran acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia.

2. Respecto del ejercicio 2021, recoge también el artículo 9.5 del Real Decreto-Ley 35/2020 que los empresarios o profesionales a los que se ha hecho alusión en el punto anterior podrán reducir en un 20 o 35 % los porcentajes señalados en el número 3 de las Instrucciones para la aplicación de los índices y módulos en el IVA del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, para el cálculo del ingreso a cuenta correspondiente a la primera cuota trimestral del ejercicio 2021.

¹⁴ Se trata del comercio al por menor de los siguientes productos: 1) de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina; 2) de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.; 3) de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres; 4) de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos); 5) de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos.

Esto es, el legislador pone su esperanza en que la situación económica actual, consecuencia de la pandemia, mejorará de forma ostensible a partir del segundo trimestre de 2021; si bien, esperemos que, de no ser así, vuelva a reconocer las reducciones necesarias que palién la situación anómala en la que puedan encontrarse los empresarios o profesionales, tanto los acogidos a este régimen especial simplificado, como a los restantes pequeños empresarios o profesionales.

6. Régimen fiscal aplicable al evento «UEFA Women's Champions League 2020», «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020»

El Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, aprobó un régimen específico aplicable a los eventos «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020», pero no se había tenido en cuenta ni en esta norma y en otras posteriores el evento «UEFA Women's Champions League 2020».

Ahora, primero en la disposición adicional tercera del Real Decreto-Ley 27/2020, de 4 de agosto, y posteriormente en la disposición adicional sexta del Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre, se reconoce un régimen fiscal específico aplicable a la final de la «UEFA Women's Champions League 2020», teniendo en cuenta el hecho de que fueran elegidas por la UEFA las ciudades de Bilbao y San Sebastián para albergar en ellas la final de la «UEFA Women's Champions League 2020».

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

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

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

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

La devolución se efectuará, por tanto, a todo empresario no establecido en el territorio de la Unión, aun cuando no existe reciprocidad con la inmensa mayoría de Estados terceros, quedando claro que solo se procederá a la devolución respecto de cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español afectas a entregas de bienes o prestaciones de servicios relacionadas con este evento, no a las restantes que soporte el empresario establecido fuera de la Unión.

Ejemplo 4

Un empresario establecido en Estados Unidos (no tiene establecimiento permanente alguno en el territorio de aplicación del impuesto español) adquiere bienes muebles a un empresario de Teruel que posteriormente los vende a las empresas españolas que van a participar en el evento «UEFA Women's Champions League 2020», para ser consumidos en los estadios ubicados en el territorio de aplicación del impuesto donde se celebrarán (Bilbao y San Sebastián). Además adquiere también bienes muebles de la misma naturaleza al empresario de Teruel, para su consumo en el mismo territorio pero con destino a otros eventos a cuyos organizadores españoles les transmite los bienes.

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

El empresario de Estados Unidos ha soportado las cuotas de IVA por las adquisiciones que realizó y, en este sentido, puede solicitar la devolución de las mismas a la Administración tributaria española, si bien para la devolución de las cuotas soportadas afectas a bienes que se destinan al evento deportivo no se exigirá el requisito de reciprocidad, por lo que serán devueltas con arreglo a los beneficios fiscales ahora aprobados; mientras que las afectas a otros eventos se exigirá el requisito de reciprocidad, el cual no existe con Estados Unidos, por lo que no resultará viable la devolución solicitada en la proporción de cuotas afectas a estos eventos.

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

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

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

6.3. Reglas relativas a los periodos de liquidación y devolución y obligaciones formales y de suministro inmediato de información (SII)

Si las dos previsiones anteriores se referían a los empresarios o profesionales establecidos fuera de la Unión, las que ahora se examinan afectan a todos los empresarios establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto español, estén dentro de la Unión o fuera de él.

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

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

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

- b) Para los empresarios o profesionales anteriores, el periodo de liquidación coincidirá con el mes natural, debiendo presentar sus declaraciones-liquidaciones durante los 20 primeros días naturales del mes siguiente al periodo de liquidación. Si deben presentar este tipo de autoliquidación, es lógico considerar que decla-

ran todas las cuotas soportadas por lo que la gestión para obtener solo la devolución de las cuotas afectas a los eventos deportivos tendrá una cierta complejidad, dado que los modelos de autoliquidación no diferencian y admitir una devolución del total de las cuotas soportadas implicaría un beneficio que excede la finalidad por la que se crea este sistema.

Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones correspondientes al último periodo del año deberán presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero.

- c) Lo anterior no determinará la obligación para dichos empresarios o profesionales de la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede Electrónica de la AEAT, lo que resulta una excepción al artículo 62.6 del RIVA. Quedan excluidos, por tanto, de esta obligación formal y de su complejidad administrativa que supone para los empresarios o profesionales.
- d) Todo lo señalado en las letras anteriores es igualmente aplicable a la entidad organizadora del acontecimiento, a los equipos participantes y a las personas jurídicas no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto que soporten o satisfagan cuotas de IVA como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración del evento deportivo.
- e) No obstante, cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos en los que concurren los requisitos previstos en los artículos 119 o 119 bis de la LIVA, la devolución de las cuotas soportadas se efectuará conforme al procedimiento establecido en dichos artículos y en los artículos 31 y 31 bis del reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992.

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

Se prevén también determinados beneficios en materia de régimen aduanero. De conformidad con ellos, con arreglo al artículo 251 del Código Aduanero de la Unión y al artículo 7 del Convenio relativo a la Importación Temporal, hecho en Estambul el 26 de junio de 1990, las mercancías que se importen para su utilización en la celebración y desarrollo que se vinculen al régimen aduanero de importación temporal podrán permanecer al amparo de dicho régimen por un plazo máximo de 24 meses desde su vinculación al mismo, que, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Women's Champions League 2020».

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

6.5. Transferencias intracomunitarias (art. 9, núm. 3.º, letra g) LIVA)

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

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

El beneficio fiscal que se establece se refiere a la concreción del cómputo del plazo anterior de 24 meses. Así el citado plazo de 24 meses se computará en relación con los bienes que se utilicen temporalmente en la celebración y desarrollo de la final de ambos eventos deportivos desde que se efectúe la transferencia al territorio de aplicación del impuesto y, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Women's Champions League 2020».

6.6. Cláusula de cierre en localización de servicios (art. 70.Dos LIVA)

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

Esta regla establecida en el artículo 70.Dos la LIVA no resultará aplicable a los servicios relacionados con la celebración de la final de la «UEFA Women's Champions League 2020» cuando sean prestados por las personas jurídicas residentes en España constituidas con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora de la final de la «UEFA Women's Champions League 2020» por los equipos participantes y estén en relación con la organización, la promoción o el apoyo de dicho acontecimiento.

Ejemplo 5

De acuerdo con el artículo 70.Dos de la LIVA, los servicios de arrendamiento de medios de transporte y de bienes muebles, los servicios TRE, los de publicidad, cesiones de licencias, marcas y demás derechos de propiedad intelectual, asesoramiento, auditoría, etc., cuando sean prestados a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de la Unión y la explotación o utilización efectivas tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto español, se localizarán en este último territorio.

Cuando se presten por personas jurídicas residentes en España constituidas por la entidad organizadora o los equipos participantes en el evento deportivo, no les resultará de aplicación esta regla especial del artículo 70.Dos. Así, si se constituye por la entidad organizadora del evento una sociedad española que va a tener los derechos de retransmisión de los eventos y esta sociedad cede estos derechos a una entidad establecida fuera de la Unión, esta prestación no tributará en el territorio de aplicación del impuesto, ni siquiera por la parte en que se utilicen o exploten estos derechos en el territorio de aplicación del impuesto español.

7. Obligaciones de los sujetos pasivos. Libros registros y SII

Las modificaciones que afectan a esta materia han sido aprobadas por la Orden HAC/1089/2020, de 27 de octubre, con entrada en vigor el 1 de enero de 2021, por la que se modifica la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede Electrónica de la AEAT establecida en el artículo 62.6 del RIVA, y se modifica otra normativa tributaria.

7.1. Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias y SII

A través del título I del libro tercero del Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, se llevó a cabo la transposición de la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros, y la Directiva (UE) 2019/475 del Consejo, de 18 de febrero de 2019, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y 2008/118/CE en lo que respecta a la inclusión del municipio italiano de Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano en el territorio aduanero de la Unión y en el ámbito de aplicación territorial de la Directiva 2008/118/CE.

Con esta norma se modificó tanto la LIVA como el RIVA, para recoger, entre otras operaciones, los denominados acuerdos de ventas de bienes en consigna. Estos acuerdos

imponen la realización de determinadas inscripciones en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, regulado en el artículo 66 del RIVA. Por ello, era preciso adaptar la normativa reguladora del régimen SII para las empresas que lo apliquen, obligatoria o voluntariamente, y recoger así las especificaciones funcionales de los elementos integrantes de los mensajes XML de alta y modificación para hacer posible el cumplimiento de las obligaciones registrales derivadas de estos acuerdos de ventas de bienes en consigna a partir de 1 de enero de 2021.

La parte fundamental de la Orden HAC/1089/2020 se dedica precisamente a desarrollar el cumplimiento de la obligación del suministro de la información anterior. La AEAT publica el listado de preguntas frecuentes a partir de 1 de enero de 2021, recogiendo en su apartado 6 las relativas al libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias. Los puntos 6.2 a 6.13 desarrollan la información a suministrar en relación con los acuerdos de ventas de bienes en consigna¹⁵.

7.2. Otras obligaciones relacionadas con el SII

La citada Orden HAC/1089/2020, de 27 de octubre, recoge además las siguientes novedades:

- a) Se añade en el libro registro de facturas recibidas una marca para identificar, con carácter opcional, las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes de inversión.
- b) También en el libro registro de facturas recibidas, se introducen los campos necesarios para que, en caso de que el contribuyente decida deducir el IVA soportado en un periodo posterior al de registro pueda, con carácter opcional, indicarlo, así como el ejercicio y periodo en que ejercerá el derecho a deducir.

Tanto en este caso como en el anterior, nos encontramos ante modificaciones de carácter técnico en las especificaciones de llevanza de los libros registros a través del régimen SII.

- c) Se equiparan las obligaciones de aquellas entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal y de las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el artículo 20.Tres de la LIVA, que estén incluidas en el SII, con las obligaciones de las mismas entidades que tienen la obligación de presentar el modelo 347.

¹⁵ Página web de la AEAT en la que publican las preguntas frecuentes a fecha 1 de enero de 2021: <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Suministro_inmediato_informacion/V_1_1/Faqs_General/FAQs15_12_2020.pdf>.

8. Facturación

8.1. Sistema TBAI en el País Vasco

La tendencia tanto en Europa como en España es la de configurar un sistema de facturación que garantice o minore al máximo los posibles fraudes en la expedición de facturas. Si bien en el ámbito estatal se había comenzado a examinar esta posibilidad, en conexión también con la posibilidad de modificar la tributación de los empresarios acogidos al régimen de estimación objetiva del IRPF y al régimen simplificado del IVA (se planteaba incluso su desaparición), ha sido el País Vasco el primero en desarrollar un proyecto compartido entre las tres diputaciones forales y el Gobierno vasco, denominado TicketBAI (TBAI), que recoge las obligaciones legales y técnicas necesarias para que, una vez entre en vigor, las personas físicas y jurídicas que realizan una actividad económica utilicen un *software* de facturación que cumpla los requisitos que se establecen en la normativa reguladora que ha sido aprobada por las diputaciones forales, y que figura en la base de datos Normacef.

No estamos ante facturas electrónicas, en tanto existen notables diferencias entre estas y el sistema TBAI, pues su ámbito de aplicación subjetiva, contenido y condiciones, difieren notablemente.

Al margen del sistema SII y las obligaciones que conlleva, a través del TBAI las Haciendas Forales controlarán el total de las facturas emitidas por empresas domiciliadas en el País Vasco (deben remitirse a la Hacienda Foral), esto es, los ingresos de las actividades económicas, con una clara intencionalidad de control en las actividades comprendidas en sectores que se relacionan directamente con consumidores finales, en entregas de bienes o en prestaciones de servicio, y que se perciben en un alto porcentaje en efectivo. Se configura como un encadenamiento de las facturas, que asimismo se firman electrónicamente, impidiendo su manipulación o borrado, para lo que se exige también un certificado electrónico. Indudablemente, el sistema complementará la información que las Administraciones tributarias facilitan a quienes realizan actividades económicas con el fin de dar cumplimiento a sus obligaciones con la Hacienda Pública.

Cabe señalar que si bien este sistema de facturación se va a implantar en los tres territorios forales, su entrada en vigor se va a producir de forma escalonada en cada uno de ellos.

Así, en Gipuzkoa, a partir del 1 de enero de 2021 se puede acceder de forma voluntaria al sistema, siendo obligatoria a partir del 1 de enero de 2022, si bien se hará de forma escalonada hasta la segunda mitad de 2023, aun cuando antes del 31 de diciembre de 2022 las empresas deberán tener un programa informático que se adapte al sistema TBAI.

En Bizkaia se integra en el denominado Proyecto Batuz (que comprende la presentación de libros registros y la presentación de borradores de las autoliquidaciones de IVA y de so-

ciudades) y se aplica de forma voluntaria a partir del 1 de octubre de 2020, siendo obligatoria a partir del 1 de enero de 2022.

Finalmente, en Álava será obligatorio el sistema para el sector de la asesoría fiscal, extendiéndose de manera general al resto de sectores a partir de 2022, si bien es el territorio que va más retrasado en la configuración y desarrollo del sistema.

En cuanto a su funcionamiento general, basta señalar que las empresas implantarán este sistema en su operatoria cuando emitan facturas ordinarias y también facturas simplificadas (los comúnmente denominados *tickets*). La aplicación informática generará un código QR y TBAI en la factura, en la que se hará constar, creando un archivo o fichero por cada factura y una huella que permita conocer el destinatario y la factura emitida inmediatamente antes, enviando el archivo a la Hacienda Foral.

9. Modelos de autoliquidación o declarativos que afectan al IVA

9.1. Orden HAC/1274/2020, de 28 de diciembre (modelos 303, 322, 353 y 349)

La mencionada orden aprueba los nuevos modelos 303, 322 y 353, en los que se incluyen las siguientes novedades:

- a) Respecto de los modelos 303 y 322, se modifica el formato de las casillas del apartado «Identificación» (p. 1) de ambos modelos, transformando el diseño de cumplimentación de las mismas mediante dos casillas excluyentes en un diseño basado en una única casilla; adaptándose la denominación de las casillas al nuevo diseño.
- b) En el apartado «Resultado» del modelo 303 (p. 3), la casilla 67, que hasta ahora mostraba las cuotas pendientes de compensación aplicadas en la autoliquidación, se desglosa en tres nuevas casillas que facilitarán al contribuyente conocer los saldos de las cuotas a compensar aplicados y pendientes en cada periodo: «Cuotas a compensar de periodos anteriores» (casilla 110), «Cuotas a compensar de periodos anteriores aplicadas en este periodo» (casilla 78) y «Cuotas a compensar de periodos previos pendientes para periodos posteriores ([110] – [78])» (casilla 87). En esta última no se incluyen las cuotas a compensar en el periodo de declaración.

Deben efectuarse algunas consideraciones en relación con la información de estas casillas del modelo 303. La primera es la errónea denominación que se traslada al sujeto pasivo, puesto que no nos encontramos ante una cuota tal como se define en el artículo 56 de la Ley General Tributaria (LGT), sino ante un saldo o re-

sultado, como muy bien se especifica en el propio modelo de autoliquidación, en su página 1, cuando alude al «resultado del régimen general» por diferencia entre el «total de cuota devengada» (nuevamente se comete un error) y el «total a deducir» (de manera correcta en este caso, pues no se utiliza el término «cuota»). Y es que el resultado de la autoliquidación no es una cuota por diversas razones, entre otras porque tanto al declarar la deuda a ingresar como el crédito a favor del sujeto pasivo, dentro de los distintos conceptos se incluyen partidas que no son cuotas, como son los recargos de equivalencia y de compensación, por lo que el resultado no puede ser en ningún caso una cuota, al sumarse o sustraerse partidas que no tienen la misma naturaleza tributaria, de acuerdo con el concepto de deuda tributaria que figura en el artículo 58 de la LGT.

De otro, la utilización del término «cuota» puede llevar a confusión en relación con la aplicación del artículo 66 bis de la LGT sobre el derecho a comprobar e investigar, puesto que en este precepto se alude a «cuotas», pero no a saldos o resultados de autoliquidaciones¹⁶.

- c) Con el mismo objetivo anterior, la casilla 02 del modelo 353 se desglosa también en tres nuevas casillas.
- d) Se da nueva denominación a la casilla 93 («entregas intracomunitarias de bienes y servicios» en el apartado «operaciones realizadas en el ejercicio») de la página 4 del modelo 303 para que su contenido coincida con el de la casilla 59 de la página 3 dicho modelo («entregas intracomunitarias de bienes y servicios» del apartado «información adicional»).
- e) Con idéntica finalidad, se modifica la casilla 93 del modelo 322 para que su contenido coincida con la casilla 71.
- f) En el modelo 353 se introduce una casilla en el apartado de «identificación» para identificar a los grupos de entidades sometidos a la normativa foral.

En relación con el modelo 349, declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, se introducen modificaciones en la codificación del NIF-IVA para posibilitar la correcta

¹⁶ A la espera del pronunciamiento del TS que conforme jurisprudencia, el TEAC, modificando el criterio que mantenía con anterioridad, ha dictado la Resolución de 9 de junio de 2020 (RG 6201/2019–NFJ078481–), en unificación de criterio y, por tanto, vinculante para toda la Administración tributaria, en la que fija la doctrina de que tras la entrada en vigor de Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la Administración tributaria puede comprobar e investigar en el ámbito del IVA los saldos a compensar en los términos del apartado 2 del artículo 66 bis de la LGT, lo que es muy discutible y cuando menos merece una reflexión más razonada sobre la institución de la prescripción del derecho a liquidar y la potestad de la Administración para comprobar e investigar. La resolución, además, es contraria al criterio mantenido por algunos tribunales regionales, con lo que refleja la falta de unidad dentro de los órganos revisores administrativos, aun cuando la resolución anterior establece criterio que debe seguirse por los órganos revisores inferiores.

declaración de operaciones intracomunitarias en los términos que resulten del Acuerdo relativo a la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea.

10. Normativa europea que debe ser objeto de transposición por el Estado español en 2021

La Comisión emprendió una ambiciosa reforma del IVA en la Unión, aprobando el Plan de Acción sobre el IVA el 7 de abril de 2016, siendo una de sus finalidades básicas la de delimitar de manera definitiva los intercambios de bienes entre los territorios IVA de los Estados miembros.

En tanto no se apruebe este régimen definitivo, que se encuentra ya en avanzado trámite, se han aprobado diversas normas que pretenden resolver algunos problemas técnicos que se han ido detectando por el legislador europeo. Se trata tanto de directivas como de normas reglamentarias, siendo necesario, respecto de las primeras, la transposición por parte de los Estados miembros.

A fin de conocer la tarea que deberá emprender el legislador español en esta materia a lo largo de 2021, se va a efectuar una exposición de las normas europeas que se encuentran ahora en periodo análogo al de *vacatio legis* a la espera bien de su transposición al ordenamiento jurídico interno o, en su ausencia, a las consecuencias que el derecho europeo prevé para estas situaciones.

Con fecha 29 de diciembre de 2017 se publicaron en el DOUE tres normas que afectan al IVA: la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes; el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; y el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Parte del contenido de este conjunto de normas fue recogido por el legislador español en la Ley 6/2018 y el Real Decreto 1512/2018, en relación con los servicios TRE, y también ha entrado en vigor la reforma del Reglamento de Ejecución 282/2011, referida al mismo ámbito objetivo. Posteriormente, el Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, recoge la regulación de los acuerdos de ventas de bienes a distancia, los requisitos exigidos respecto de las entregas intracomunitarias de bienes y las reglas de localización de entregas de bienes en cadena.

Posteriormente, y respecto a las ventas a distancia, se dictó la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre, sobre disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes; el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo que respecta a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes; el Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión, de 12 de febrero de 2020, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo en lo que respecta a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, a las ventas a distancia de bienes y a determinadas entregas nacionales de bienes; y la Directiva (UE) 2020/284 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago.

De toda esta normativa europea queda pendiente de legislar los siguientes extremos que debían entrar en vigor a partir del 1 de enero de 2021, si bien el legislador europeo ha retrasado esta obligación al 1 de julio de 2021¹⁷:

- El nuevo régimen de ventas a distancia.
- El umbral aplicable a los sujetos pasivos que realizan entregas intracomunitarias de bienes a distancia, y prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de servicios prestados por vía electrónica, que será de 10.000 euros.
- El régimen de exenciones a las importaciones de escaso valor.
- La regulación de los regímenes especiales para los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o realicen ventas a distancia de bienes, estableciéndose por separado las normas reguladoras de cada uno de ellos: a) Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Unión. b) Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo. c) Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países. d) Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones.

¹⁷ Decisión (UE) 2020/1109 del Consejo de 20 de julio de 2020 por la que se modifican las Directivas (UE) 2017/2455 y (UE) 2019/1995 en lo que respecta a las fechas de transposición y de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19.

Consecuencia de los cambios apuntados sobre ventas a distancia y los regímenes especiales, se aprobaron los reglamentos de ejecución a los que se ha aludido anteriormente que debían entrar en vigor, sin necesidad de transposición, el 1 de enero de 2021, si bien se retrasa la misma al 1 de julio de 2021, en consonancia con la obligación de transposición de las directivas de las que son desarrollo¹⁸.

Con fecha 31 de agosto de 2020 se sometió a trámite de audiencia pública el anteproyecto de ley de modificación de la LIVA, por la que se transponen la Directiva (UE) 2017/2455 y la Directiva (UE) 2019/1995, sin que en el año 2020 se haya aprobado el proyecto de ley y remitido a las Cortes Generales para su tramitación.

En relación con la regulación de los proveedores de pago, la fecha límite para transponer al ordenamiento jurídico interno es el 31 de diciembre de 2023.

Referencias bibliográficas

Fernández Caramazana, Eduardo y Grande Serrano, Pablo. (2021). Los pequeños arreglos del IVA: la reforma de la Directiva (UE) 2018/1910, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, E1-E34.

Longás Lafuente, Antonio. (2019). La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación

efectiva. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 53-94.

Longás Lafuente, Antonio. (2020). Modificaciones en el IVA incluidas en el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero. *Fiscal-impuestos*. <<https://www.fiscal-impuestos.com/modificaciones-IVA-real-decreto-ley-3-2020.html>>.

¹⁸ Reglamento (UE) 2020/1108 del Consejo, de 20 de julio de 2020, por el que se modifica el Reglamento (UE) 2017/2454 en lo que respecta a las fechas de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19; Reglamento de Ejecución (UE) 2020/1112 del Consejo, de 20 de julio de 2020, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 en lo que respecta a las fechas de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19; y Reglamento de Ejecución (UE) 2020/1318 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2020, por el que se modifican los Reglamentos de Ejecución (UE) 2020/21 y (UE) 2020/194 en lo que respecta a las fechas de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19.



La tributación del alojamiento colaborativo: El intercambio temporal de viviendas con fines turísticos como su supuesto más conflictivo

Yohan Andrés Campos Martínez

*Doctor en Tributación Internacional y Europea
Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Castilla-La Mancha*

YohanAndres.Campos@uclm.es | <https://orcid.org/0000-0002-1676-4924>

Extracto

El sistema tributario poco tardó en darse cuenta de que tras la cortina del denominado alojamiento colaborativo y en especial dentro del fenómeno identificado como alojamiento turístico «extrahotelero» se escondían una serie de actividades que estaban sujetas al cumplimiento de obligaciones tributarias y, debido a ello, se apresuró a advertir a los contribuyentes sobre su acatamiento. No obstante, hay un supuesto que ha quedado en el olvido, el intercambio temporal de viviendas con fines turísticos. Dicho fenómeno, que en apariencia se identifica con supuestos de consumo colaborativo puro, puede revelar un negocio jurídico oneroso que evidenciaría una capacidad económica directa y/o indirecta y, por ende, estaría sujeto a tributación. De allí que, partiendo del análisis general de la tributación del alojamiento colaborativo, el objetivo de este documento es determinar si surgen las mencionadas obligaciones tributarias en el intercambio temporal de viviendas, su cuantificación y la conveniencia o no de someterlas a gravamen.

Palabras clave: economía colaborativa; consumo colaborativo; alojamiento colaborativo; intercambio temporal de viviendas; tributación directa e indirecta.

Fecha de entrada: 16-05-2020 / Fecha de aceptación: 19-06-2020 / Fecha de revisión: 17-12-2020

Cómo citar: Campos Martínez, Y. A. (2021). La tributación del alojamiento colaborativo: El intercambio temporal de viviendas con fines turísticos como su supuesto más conflictivo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, 49-88.





The taxation of collaborative accommodation: The temporary exchange of housing for tourist purposes as the most controversial issue

Yohan Andrés Campos Martínez

Abstract

The tax system soon realized that behind the curtain of the so-called collaborative accommodation and especially within the phenomenon identified as «extra-hotelier» tourist accommodation, was hidden in a series of activities that were subject to compliance with tax obligations were hidden and, due to this, rushed to warn, to tax payers, about his compliance. However, there is a modality that has been forgotten, the temporary exchange of homes for tourism purposes (home swapping). This phenomenon, which apparently is identified with cases of pure collaborative consumption, can reveal a remunerated legal business that would demonstrate a direct and/or indirect taxable capacity and, therefore, would be subject to taxation. Hence, starting from the general analysis of the taxation of collaborative accommodation, the objective of this document is to determine whether, the aforementioned tax obligations arise inside home swapping, their quantification and the desirability or not of subjecting them to taxation.

Keywords: sharing economy; collaborative consumption; collaborative accommodation; home swap; direct and indirect taxation.

Citation: Campos Martínez, Y. A. (2021). La tributación del alojamiento colaborativo: El intercambio temporal de viviendas con fines turísticos como su supuesto más conflictivo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, 49-88.



Sumario

1. Introducción
2. Conceptualización: economía colaborativa vs. consumo colaborativo
3. El fenómeno del intercambio temporal de viviendas con fines turísticos y sus efectos tributarios
 - 3.1. Conceptualización y naturaleza
 - 3.2. Modalidades
4. Las implicaciones tributarias del intercambio temporal de viviendas sobre los propietarios de las viviendas intercambiadas
 - 4.1. La calificación de los hechos imposables y la evidencia de una capacidad económica directa o indirecta
 - 4.2. Los posibles tributos afectados
 - 4.2.1. Imposición directa: IRPF/IRNR
 - 4.2.2. Imposición indirecta: IVA e ITPyAJD
5. Conclusiones: la viabilidad de gravamen efectivo y las exenciones como una eventual solución a la problemática

Referencias bibliográficas

1. Introducción

La integración de dos fenómenos, como son la digitalización y la economía colaborativa, ha permeado un sector fundamental para la economía española como lo es el turismo. Dicha irrupción en el modelo de explotación económica ha generado la «hotelización» (Unión Hotelera Provincia de Valencia, 2017) de las viviendas de muchos particulares que han visto en este nicho la posibilidad de rentabilizar de alguna forma sus bienes ociosos. El alojamiento vacacional «extrahotelero»¹, siendo más asequible económica y tecnológicamente, y por ende más plural, tanto para los usuarios puros como para quienes aprovechan sus inmuebles en esta actividad, se ha convertido en un importante competidor para este relevante sector.

La insuficiente regulación y control de esta actividad a nivel administrativo y legal viene produciendo una serie de desequilibrios para aquellos que explotan los modelos tradicionales de alojamiento, ya que en muchos casos la línea entre lo que se considera una transacción colaborativa sin una finalidad lucrativa y la realización de una actividad generadora de beneficios económicos es lo suficientemente difusa para que se eludan una serie de obligaciones legales que cubren aspectos laborales, económicos, sociales, de desarrollo urbano y, en concreto, aquellos relacionados con el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público mediante el pago de nuestras obligaciones fiscales.

Lo cierto es que, a nivel tributario, aunque aún puedan existir ciertas controversias sobre algunos elementos tributarios derivados de la relación², los cuales abordaremos más adelante, los esfuerzos realizados en los últimos años para controlar este fenómeno han traído una meridiana claridad al tema. De hecho, ya es plenamente reconocido que el alojamiento

¹ Tal y como lo explica Núñez Iglesias (2010, p. 2), este fenómeno puede calificarse genéricamente como alojamiento extrahotelero de acuerdo con sus características.

² Dentro de ellos encontramos la tributación directa de las plataformas no residentes, o los gastos estrictamente relacionados con la generación de rentas que pueden aplicarse en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) por los oferentes de las viviendas, o la concurrencia o no de un servicio adicional al simple alojamiento que refleje una actividad propia de la industria hotelera que implique la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) o la conveniencia o no de exigir el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPyAJD).

turístico de corta duración incluso los asociados a cualquier figura del denominado «consumo colaborativo» es susceptible de generar rentas sujetas a gravamen³, tanto para los oferentes, «prosumidores»⁴, así como para las plataformas, especialmente aquellos que tienen como objetivo principal obtener un beneficio económico ofertando un servicio vía plataformas electrónicas o a través de los medios tradicionales, en donde solo quedarían excluidas aquellas actividades que no sean puramente gratuitas o de carácter hospitalario (Montesinos Salvador, 2017, p. 81)⁵. No obstante, sigue habiendo una línea difusa que puede ser generadora de gran inseguridad jurídico-tributaria para aquellos «prosumidores» que, actuando dentro del fenómeno del alojamiento colaborativo puro, ofrecen y adquieren servicios con el objetivo de suplir una necesidad específica asociada al consumo y no con un interés de generar ingresos.

En ese sentido, el ejemplo más paradigmático lo encontramos en el intercambio temporal de viviendas con fines turísticos entre particulares, que siendo un sector con menor impacto que el del alquiler de viviendas de temporada, crece cada día más y ha adquirido mayor relevancia y notoriedad. Ya sea porque los bienes o servicios son puestos por un usuario de la plataforma a disposición de otros usuarios a cambio de sus propios bienes o servicios (intercambio directo) o porque el particular aporta sus bienes o servicios a un fondo común adquiriendo a cambio el derecho a beneficiarse de otros bienes o servicios incluidos en el mismo (intercambio indirecto); ya sea que el bien o servicio que se intercambia es asociado a la vivienda habitual o a una segunda vivienda; o ya sea porque el acceso a la plataforma se realiza de manera gratuita o mediante contraprestación, estas conductas dejan en evidencia una serie de situaciones que están en la indefinición tributaria y que en algún momento pueden ser objeto de consideración por parte de las autoridades con el interés de enmarcar dicha actividad dentro de algún hecho imponible tributario y requerir a aquellos «prosumidores» el cumplimiento de obligaciones tributarias, por ahora, poco analizadas.

³ Ya sea por la generación de rentas que se sometan a la tributación directa en el IRPF o en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), o por la demostración de una capacidad económica indirecta vinculada a la entrega de bienes y prestación de servicios por empresarios, profesionales o asimilados caso del IVA o vinculada al tráfico civil de bienes, servicios y derechos caso del ITPyAJD. Elementos que analizaremos más adelante. Nota informativa de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en donde se explican las consecuencias tributarias en los casos de alquiler turístico. <https://www.agencia-tributaria.es/AEAT.internet/alquiler_vivienda/apartamentos_turisticos.shtml> (01/02/2020).

⁴ El concepto, que en inglés se traduce como *prosumer*, es un acrónimo que procede de la fusión de dos palabras: *producer* (productor) y *consumer* (consumidor), fue acuñado por Alvin Toffler (1981, pp. 262 y ss.) al tratar de explicar la dinámica del consumo primitivo. El cual ha pervivido por cuanto refleja la operatividad del modelo económico colaborativo.

⁵ Aclarando que, en los casos de cesión gratuita de segundas viviendas de acuerdo con los artículos 6.5, 22, 40.1 y 85.1 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), se pueden generar obligaciones tributarias derivadas de la imputación de rentas inmobiliarias, así como se puede considerar que el beneficiario de la cesión gratuita está percibiendo una donación conforme a los artículos 3 b), 9 b), 16 y 17 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

Por ello, a través de este trabajo analizaremos este modelo de alojamiento partiendo de diferenciar los conceptos de economía colaborativa y consumo colaborativo, esencial para delimitar la existencia de un flujo económico real, para luego adentrarnos en el análisis general del negocio jurídico y poder plantear las posibles implicaciones y riesgos tributarios, ya que se podría llegar a entender la existencia de una operación económica de cesión de derechos reales que tendría implicaciones sobre la imposición directa e inclusive sobre la imposición indirecta. Así, en última instancia, si bien es cierto que esta calificación puede resultar controvertida y, sobre todo, aclarando lo complicado que puede ser fiscalizar y cuantificar las rentas, así como la posibilidad de tener unos resultados recaudatorios poco óptimos en términos de coste-beneficio, pretendemos ofrecer al legislador una serie de aportaciones que ayuden a delimitar las obligaciones tributarias formales y materiales mediante la aplicación de exenciones limitadas de manera cuantitativa y otra serie de medidas que busquen otorgar claridad y seguridad jurídica a una cuestión que puede generar controversias a futuro y con ello darle un aire de formalidad a estas operaciones económicas, al menos a nivel tributario.

2. Conceptualización: economía colaborativa vs. consumo colaborativo

Sin ánimo de ser exhaustivos en la conceptualización de este nuevo modelo de interacción económica⁶, cada vez más complejo de entender, es necesario crear el marco en el cual este trabajo se desenvuelve mediante la delimitación de dos conceptos, consumo colaborativo y economía colaborativa. Aunque su diferencia puede ser considerada aparentemente dialéctica, ya que se usa de manera regular por la doctrina como un criterio unificado⁷, es necesario establecer la existencia de una disimilitud que nos ayude a demarcar esa difusa línea entre las actividades vinculadas a este nuevo fenómeno económico que, sacando provecho de las nuevas tecnologías, de un lado, tienen como objeto la demanda y oferta de bienes y servicios orientados a la generación de rentas o ingresos económicos y, de otro, buscan satisfacer un interés o necesidad pura de consumo, que, sin embargo, pueden ser generadoras de una serie de beneficios que permitirían el nacimiento de un hecho imponi-

⁶ Para más profundidad sobre este fenómeno económico véanse, por ejemplo, entre otros, Botsman y Rogers (2010); Teubner (2014); Gordo López, De Rivera y Cassidy (2017, pp. 198-208).

⁷ Tal y como explica Botsman (2013), los términos usados para delimitar este fenómeno se vienen usando como sinónimos, ya sea economía compartida (*sharing economy*), economía de pares (*peer to peer economy*), economía colaborativa (*collaborative economy*) o consumo colaborativo (*collaborative consumption*), que, sumados a otros conceptos como *crowdsourcing*, el movimiento del creador (*maker movement*) y la cocreación (*co-creation*) se están incorporando a la mezcla generando que este fenómeno se vuelva cada vez más complejo y «fangoso», con lo cual las definiciones se están deformando para adaptarse a diferentes propósitos y enfoques analíticos de acuerdo con la rama que pretenda estudiarlo. De igual manera, Gordo López, De Rivera y Cassidy (2017, p. 191).

ble tributario y por ende serían objeto de gravamen, si es que se puede comprobar el flujo y la capacidad económica necesarios para ello⁸.

Los antecedentes históricos indican que el consumo colaborativo es la más genuina expresión de este modelo económico, ya que es un comportamiento que se presenta con anterioridad a la irrupción de una serie de características (muchas de ellas asociadas a los desarrollos tecnológicos) que envuelven el complejo ecosistema socio-económico que integra el concepto global de economía colaborativa. En ese sentido, gracias a la influencia de otros factores como los ecológicos y económicos, esa idea original y primitiva del trueque y la colaboración social ha sido adaptada dentro del nuevo paradigma económico digital, lo que ha permitido su crecimiento y popularidad (Doménech Pascual, 2015, pp. 66-67). Así, cada vez son más frecuentes, y no novedosas, iniciativas tendentes a compartir, prestar, alquilar, regalar o intercambiar bienes y servicios, en donde el objetivo fundamental no es la generación de un ingreso económico mediante la explotación de un bien o servicio, sino la reducción de los costes económicos o, incluso, ambientales, asociados a la utilización o titularidad de los mismos, y/o la simple necesidad de satisfacer una necesidad recíproca de consumo (Antón Antón y Bilbao Estrada, 2016, p. 9).

Por ello, cuando hablamos de economía colaborativa habremos de hacer referencia a un concepto que ha evolucionado desde el denominado consumo colaborativo, que se ha subsumido dentro de un concepto más amplio y que ahora ha adquirido mayor relevancia gracias a la globalización, las crisis económicas, el desarrollo de las sociedades y la evolución de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), las cuales han permitido el surgimiento de nuevos modelos de negocio en donde la producción y el consumo se ajustan a los nuevos patrones de desarrollo sostenible y generación de riqueza (Comisión Europea, 2016a). En ese sentido, el concepto de economía colaborativa terminó yendo más allá, y ahora integra un complejo entramado social, cultural y, especialmente, económico, que gira en torno a la interacción de diversos activos humanos, físicos e intangibles, dispuestos para el diseño, producción, distribución, comercio, oferta y demanda de bienes y servicios, entre y por parte de personas físicas y jurídicas (Botsman y Rogers, 2010, pp. 715-734).

En este nuevo paradigma, el eje central en el que pivotan ambos conceptos es el uso de las herramientas tecnológicas para ofrecer sus ventajas, sin embargo, el elemento que marca la diferencia entre una y otra es que, si bien la economía colaborativa tiene su fundamento en el diseño, distribución, producción, financiación y consumo de bienes y servicios a través de

⁸ En ese sentido Montesinos (2017, pp. 45-49) traduce esta diferencia analizando los conceptos de economía colaborativa y economía de plataforma, entendiendo que las primeras tienen ese sentido de satisfacción de necesidades de consumo recíprocas sin un fin oneroso puro en donde es más difícil determinar la existencia de una capacidad económica objeto de gravamen y las segundas, en donde se usan los elementos de la economía colaborativa pero el fin que se busca, ya sea la plataforma o el prosumidor, es la contraprestación económica por el bien o servicio ofertado, en donde se evidencia de una manera menos compleja el eventual nacimiento de una obligación tributaria.

redes colaborativas de individuos y comunidades (Botsman, 2010), y permite la actuación de todo tipo de personas y empresas, su objetivo esencial incluye la generación de un beneficio económico, mientras que en el consumo colaborativo, en el cual pueden intervenir de igual manera intermediarios (casos de las plataformas P2P), el intercambio de bienes y servicios se produce esencialmente entre particulares⁹ y en ningún caso supone el ejercicio de una actividad profesional o económica por parte del oferente o «prosumidor», por ende, el interés económico pasa a un segundo plano, ya que los bienes y servicios objeto de dicha operación no han sido creados, adquiridos o transformados para proceder a su oferta en el mercado¹⁰.

Debemos tener claro que todo consumo colaborativo puede ser enmarcado dentro del concepto de economía colaborativa, pero no toda actividad de la economía colaborativa puede ser considerada consumo colaborativo. La interacción de los actores del nuevo modelo económico a través de las plataformas y aplicaciones tecnológicas que permiten su desarrollo han terminado desvirtuando la esencia del consumo colaborativo y esa línea entre el acceso a elementos infrautilizados por parte de los particulares mediante el compartir un gasto, un bien o un servicio que hagan más accesible económicamente un determinado interés de consumo, y la obtención de unos ingresos adicionales para hacer frente a los gastos de mantenimiento y/o de titularidad de un bien, cada vez es más tenue, ya que se ha establecido un modelo alternativo, la economía colaborativa, que está siendo usado por los actores con la intención de crear una fuente de ingresos, que puede ser adicional y en muchos casos, principal, y que nada tiene que ver con el espíritu del consumo colaborativo.

El concepto de economía colaborativa ha terminado por incluir a todo nuevo modelo tecnológico disruptivo¹¹ caracterizado por la aparición de plataformas y/o aplicaciones digitales que actúan como intermediarios entre usuarios, oferentes y prosumidores. Es por ello que dentro de este concepto se incluyen y se mezclan aquellas actividades que suponen una manera distinta de prestar o acceder a servicios tradicionales. Desde aquellas que ofrecen

⁹ Decimos que el intercambio de bienes y servicios en el consumo colaborativo es esencialmente entre particulares, pues como bien señala Montesinos (2017, pp. 30-31) haciendo referencia al caso del intercambio de derechos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico y recordando su definición y manejo por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2009 (caso RCI Europe contra Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, asunto C-37/08 –NFJ034724–) y la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 20 de mayo de 2010 (rec. núm. 9181/2003 –NFJ039287–), se puede inferir que la operación se realiza de forma directa entre los dos titulares de aprovechamiento por turno del uso de inmuebles, limitándose la empresa mediadora a facilitararlo y a percibir un pago por dicho servicio.

¹⁰ En ese sentido véase el trabajo conceptual realizado en la consulta pública desarrollada por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (2014).

¹¹ El término «tecnología disruptiva» (*disruptive technology* en inglés), aunque tiene en inicio un trasfondo económico fue utilizado por Bower y Christensen (2015, pp. 45 a 47) en 1995, quienes la explicaban como aquella innovación tecnológica que permitía la aparición de bienes y servicios de una forma tal que rompía con los estándares del mercado, ya que ofrecía una serie de valores añadidos que no era posible aplicar dentro de los mecanismos tradicionales y, por ello, poco a poco se iba consolidando hasta convertirse en la regla a través de la cual se opera.

servicios de transporte urbano (Uber, Cabify, Sidecar, Lyft), pasando por aquellas que facilitan financiación (RocketHub, Indiegogo, Kickstarter), o aquellas que facilitan el acceso a artículos de segunda mano (Wallapop, Vibbo, Bkie), hasta aquellas que irrumpen en el sector del alojamiento de corta duración o turístico (Airbnb, Couchsurfing, Home Exchange).

Dicho modelo ha adquirido gran relevancia, pues dentro de algunos sectores el volumen de negocios ha experimentado un gran crecimiento. No obstante, esto no se ha visto reflejado en el incremento de los beneficios económicos, pues la incursión de este nuevo modelo de explotación económica ha supuesto, en muchos casos, la eliminación o sustitución de los actores económicos tradicionales (empresas/profesionales/autónomos) por «prosumidores» y/o plataformas digitales que facilitan esa interacción y la aparición de economías sumergidas que pueden llegar a afectar el desarrollo de actividades económicas regladas o profesionalizadas, e incluso, horadar los principios económicos y tributarios en los que se fundamenta el desarrollo de los Estados.

En ese sentido, la importancia de diferenciar la economía colaborativa del consumo colaborativo, desde el punto de vista de la regulación de las actividades dentro del ordenamiento legal, se centra en la existencia de un beneficio económico y en el ejercicio de una actividad reglada. De ello depende el nacimiento de una serie de obligaciones que son parte esencial de la regulación de las actividades a nivel profesional y económico, mediante las cuales se busca garantizar que los bienes y servicios suministrados cumplan con una serie de requisitos básicos y se proteja con ello tanto al consumidor como a los miembros de la cadena de producción y al estado como facilitador del escenario en donde se desenvuelven los actores económicos. En consecuencia, hay plena claridad, que si alguno de los actores (oferente, usuario e intermediario) están obteniendo ventaja económica en el ejercicio de una actividad enmarcada dentro del concepto de economía colaborativa, estos estarán sometidos íntegramente a las obligaciones legales que regule cada ordenamiento jurídico para el negocio jurídico que se pretenda ejecutar.

A nivel tributario, el interés no es diferente, ya que debemos entender que la gran mayoría de actividades relacionadas con la denominada economía colaborativa deben estar amparadas bajo las normas tributarias, ya sea por el tipo de actividad desarrollada o porque pueden ser usadas para generar un beneficio que refleje una capacidad económica regulada dentro de un hecho imponible tributario. Así, en un primer acercamiento habremos de entender que dichas actividades se considerarán como negocios jurídicos de los cuales se pueden generar, bien una obligación tributaria material derivada de la existencia de una renta o un beneficio económico que puede ser objeto de gravamen por las diversas figuras tributarias o bien, una obligación tributaria formal, en donde debido a la calidad de la actividad o negocio es necesario suministrar información a las Administraciones tributarias en aras de dar transparencia a los flujos económicos derivados¹².

¹² La Comisión Europea ha reiterado en diversas comunicaciones que todos los operadores económicos que intervienen en la denominada economía colaborativa también están sujetos a las normas fiscales,

No obstante, nos encontramos con un problema nada baladí. *¿Qué sucede con las actividades consideradas consumo colaborativo puro, en donde prima el carácter ocasional y la inexistencia de una contraprestación dineraria que nos aleja de la lógica del mercado y, por tanto, de los negocios jurídicos realizados con una finalidad onerosa?* Para responder esta cuestión debemos partir de la base de que, si bien en este tipo de actividades no hay fin de lucro directo, al ser negocios jurídicos con bienes y servicios que ostentan un valor económico y que se ejecuten en reciprocidad de obligaciones, e incluso, aunque tengan un carácter hospitalario o gratuito, hay un riesgo cierto de estar, en alguna medida, constreñidos por las normas tributarias, tal y como veremos en los siguientes epígrafes.

3. El fenómeno del intercambio temporal de viviendas con fines turísticos y sus efectos tributarios

3.1. Conceptualización y naturaleza

Esta claridad meridiana en los aspectos tributarios relacionados con el alojamiento colaborativo se disipa cuando hablamos de dos tipos de operaciones, de un lado, las de alojamiento gratuito u hospitalario (ej. Couchsurfing) y, de otro, las de intercambio de vivienda. Estas dos modalidades vinculadas a este tipo de alojamiento en realidad son las que podríamos llamar colaborativas, pues sí que se asocian al concepto de consumo colaborativo que no busca obtener un ingreso sino satisfacer unas necesidades puras de consumo. Sin embargo, es necesario aclarar que aun cuando su fin no sea la obtención de un ingreso también pueden encajar dentro del marco de las exacciones tributarias reguladas en nuestro ordenamiento jurídico, ya que pueden revelar una capacidad económica directa o, incluso, indirecta.

Frente al alojamiento gratuito habría que advertir que dentro del marco tributario existente parece haber implicaciones para ambas partes de la relación. De un lado, el oferente, sobre el cual habría que determinar si el bien ofrecido en el servicio es su segunda vivienda, caso en el cual, aun ofreciendo un servicio gratuito de alojamiento, tendría que cumplir con las obligaciones derivadas del IRPF por imputación de rentas inmobiliarias¹³; mientras

especialmente aquellas enmarcadas en los impuestos sobre la renta personal y societaria y el IVA. Así, apelando a la neutralidad fiscal, insta a los Estados miembros a aplicar dichas normas en igualdad de condiciones que se hace con aquellos actores (naturales o jurídicos) que proveen servicios comparables. Comisión Europea (2016b, p. 15).

¹³ Lo anterior de acuerdo con lo expresado de manera reiterada por la Dirección General de Tributos (DGT) en casos relacionados con la cesión gratuita de inmuebles a título de comodato, en donde se señala que:

[...] si se prueba que la cesión del local se realiza de forma gratuita, la consultante no obtendría por tal cesión rendimientos del capital inmobiliario pero sí debería efectuar la imputación de

de otro lado, el usuario, quien recibe y percibe el beneficio económico de la operación, es decir, el aprovechamiento de un bien, servicio o espacio como alojamiento para desarrollar sus actividades turísticas, que si bien no le genera una capacidad económica que se enmarque dentro del IRPF, puede considerarse como un hecho imponible propio de una donación regulado en el ISD, ya que sería una cesión gratuita de un derecho de uso valorable económicamente, en donde su base imponible podría cuantificarse por el valor del mercado de dicha operación¹⁴. Otra cosa será determinar si es realista o no mantener la efectiva sujeción a este gravamen (Montesinos Oltra, pp. 74-75).

Además, el intercambio de vivienda presenta mayor complejidad, pues si bien no hay un fin oneroso perceptible a primera vista, son operaciones con bienes y servicios que tienen un valor económico regulado en un mercado y un sector específico, tal y como es el turismo, y que como tal pueden derivar una ventaja económica o revelar una capacidad económica que puede ser objeto de presión fiscal por las figuras tributarias propias de cada ordenamiento, por ende será necesario profundizar en esta figura.

Al igual que sucede con las distintas modalidades que encontramos en la economía colaborativa, el consumo colaborativo¹⁵ y, específicamente, en el alojamiento colaborativo, el intercambio temporal de viviendas que se realiza entre partes con el objetivo de disfrutar de unas vacaciones más rentables no es un concepto nuevo. Desde los años 50 ha sido un fenómeno que se ha ido extendiendo poco a poco¹⁶ y que en las dos últimas décadas ha presentado una aceleración sin precedentes en su popularidad y en el número de transacciones, lo suficientemente relevante como para que empecemos a darle la importancia a nivel tributario¹⁷.

rentas inmobiliarias establecida en el artículo 85, ya que se trataría de un inmueble urbano que no genera rendimientos del capital inmobiliario.

Entre otras, Consultas de la DGT V0425/2008, de 25 de febrero (NFC028607); V2549/2010, de 26 de noviembre (NFC039621); V0594/2012, de 20 de marzo (NFC044011); V1823/2014, de 9 de julio (NFC051771); V1190/2015, de 16 de abril (NFC054609) y V2049/2015, de 1 de julio (NFC055931).

¹⁴ El hecho imponible del ISD definido en la letra b) del artículo 3 de la LISD, «la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico, a título gratuito e inter-vivos» y que, en tal caso «la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según dispone la letra b) del artículo 9 de su Ley, estará constituida por el valor neto del derecho adquirido, entendiéndose como tal el valor real del derecho minorado por las cargas y deudas que sean deducibles de acuerdo con los artículos 16 y 17».

¹⁵ Es importante señalar que existe diferencia real y no solo conceptual entre los conceptos de economía colaborativa y consumo colaborativo

¹⁶ Para profundizar más en su origen véase Forno y Garibaldi (2011, pp. 93-94).

¹⁷ En ese sentido, la web más popular del sector en términos de afiliados, y paradigma del modelo general «puro» de intercambio de vivienda es <www.homeexchange.com>. Esta plataforma, cuyo volumen de negocios es estimado en unos 20 millones de dólares (17,8 millones de euros), tiene presencia en más de 187 países, agrupa a más de 200.000 suscriptores y cuenta en la actualidad con más de 400.000 anuncios activos. Así lo reseña Emanuel Arnaud (2019). En España, por ejemplo, cuenta con más de 77.700

Para delimitar el concepto es necesario entender que el intercambio temporal de viviendas solo puede versar sobre personas físicas que actúen como tal. Así, si alguno de las dos partes es una persona jurídica o una persona física que actúa en desarrollo de una actividad económica estaremos hablando de un negocio jurídico diferente, simplemente porque el concepto de vivienda no les es aplicable a estos sujetos; y aunque se pudiera argumentar lo contrario (que poco probable se nos antoja), dicha conducta tendría la consideración de una operación que es parte de su actividad económica y que deberá regularse dentro del marco de la misma, dejando de ser un elemento propio de esta modalidad de alojamiento colaborativo. De igual manera es necesario aclarar que, para poder hablar de un real intercambio temporal de viviendas, las plataformas que intervienen deben ser puramente intermediarios que faciliten la relación y no actúen como titulares de los derechos¹⁸, pues en dicho caso dejaríamos de hablar de intercambio temporal de viviendas y estaríamos ante una actividad económica empresarial.

Ahora, en cuanto a su compleja naturaleza jurídica es necesario señalar que no hay claridad suficiente que nos ayude a identificar la operación con algún negocio jurídico específico. Es evidente que al intercambio temporal de viviendas entre consumidores que actúan simultáneamente con la doble condición de prosumidores no le es aplicable la regulación de la Ley de arrendamientos urbanos¹⁹ (LAU), pues debido a su vocación temporal no sería un arrendamiento de vivienda²⁰. De igual manera, parecer no encajar del todo en el denominado contrato de alojamiento turístico (Montesinos Salvador, 2017, p. 55), al menos así lo han entendido la mayoría de comunidades autónomas que han asumido las competencias normativas al respecto, en donde se excluye esta modalidad de alojamiento²¹, a pesar

viviendas disponibles y se reporta que de enero a agosto de 2019 se han realizado más de 319.000 operaciones de intercambio temporal de viviendas, casi un 52 % más que en el año 2017, siendo sus mayores referentes en cuanto a número de intercambios Cataluña, Andalucía y Valencia. Más datos en <https://www.abc.es/sociedad/abc-espana-paises-mas-populares-para-realizar-intercambios-casas-durante-vacaciones-201907282017_noticia.html> (12/11/2019).

¹⁸ El TJUE se ha pronunciado sobre dicha materia analizando los efectos de la localización de los servicios prestados por las empresas mediadoras en asuntos relacionados con el sistema de aprovechamiento de inmuebles por turnos, en donde señala que son intermediarios, ya que no desarrollan la actividad en nombre propio y lo único que hacen es prestar los medios para que los verdaderos titulares realicen el intercambio de manera efectiva. Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08 (NFJ034724). Esto supone que no resulta aplicable a estas empresas intermediarias el régimen especial de agencias de viaje, puesto que no actúan en nombre propio y ni utilizan prestaciones de servicios de otras empresas, Sentencia del TS de 20 de mayo de 2010 (rec. núm. 9181/2003 –NFJ039287–).

¹⁹ Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

²⁰ Ello se puede desprender de los artículos 2 y 3 de la LAU.

²¹ Ejemplo de ello es la Comunidad Autónoma de Andalucía, la cual mediante la Instrucción n.º 1/2016, de la Viceconsejería de Turismo y Deporte, por la que se establecen criterios comunes de actuación en materia de viviendas con fines turísticos reguladas en el Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos y de modificación del Decreto 194/2010, de 20 de abril, de establecimientos de apartamentos turísticos, señala que no se considerarán como tal «- Los que se utilicen sin contraprestación económica, esto es, sin que medie precio, así como el mero intercambio de viviendas».

de que su definición reflejaría perfectamente lo que es un intercambio de vivienda, el cual podría llegar a considerarse como un contrato de arrendamiento con fines turísticos cuya contraprestación es un pago en especie equivalente al derecho de uso y habitación, recíproco o no, simultáneo o no, de una vivienda por un tiempo determinado.

Por ello, si tuviéramos que definir el intercambio temporal de viviendas con fines turísticos, el concepto se podría reducir en su forma más simple a un préstamo recíproco de viviendas de carácter temporal, sin embargo, dicha definición ha devenido restrictiva gracias a la evolución de medios innovadores que se han desarrollado por parte de las plataformas para mejorar la accesibilidad a este tipo de alojamiento. En ese sentido, ahora, tendríamos que hablar de una transacción a corto plazo, en donde el acuerdo mediante el que se cede el disfrute del bien se genera sin que implique un cambio en la titularidad del mismo, percibiendo como contraprestación el derecho de disfrute sobre otro bien, ya sea de manera recíproca o no, simultánea o no o mediante un sistema de puntos.

3.2. Modalidades

Su operatividad la podríamos resumir señalando que el intercambio se inicia cuando los usuarios se suscriben a una plataforma realizando el pago de una cuota anual que le permite publicar un perfil en línea subiendo informaciones e imágenes de ellos mismos y de la vivienda ofrecida (ubicación, dimensiones, tipología de vivienda, números de camas, instalaciones y una descripción del área o del barrio donde se ubica), señalando adicionalmente si quieren hacer un intercambio directo o indirecto, con lo cual queda a la espera de ser contactado por otro titular que se concrete el mencionado intercambio (Russo y Quaglieri Domínguez, 2014, p. 464).

Así, si partimos de la definición establecida, podemos descubrir que, aunque las ofertas a nivel de plataformas son de diversa índole, en la actualidad hay dos grandes modalidades en las que podemos encausar el intercambio. De un lado, la *modalidad directa*, asociada al concepto tradicional, en donde, con intermediario o no, una persona física cede temporalmente el disfrute de un inmueble propio o sobre el que ostenta la titularidad del derecho de disfrute a cambio de un derecho de la misma naturaleza sobre un inmueble ajeno, el cual por regla general se ejecuta de manera simultánea. Y de otro, la *modalidad indirecta*, la cual se genera con la colaboración de las plataformas al crear grupos de intercambio de viviendas, en donde su característica principal es que el intercambio en ningún caso es recíproco ni simultáneo y la contraprestación generada por la cesión del disfrute del bien se asocia a un derecho similar indeterminado de acceder al disfrute de uno de los bienes inmuebles integrados dentro del grupo, en donde por efectos de operatividad se le reconocen una serie de puntos que son usados como moneda de cambio a la hora de ejercer su derecho.

La complejidad de la operatividad se ve incrementada gracias a las posibilidades que nacen con la intermediación de las plataformas. Si bien, en la mayoría de los casos se trata de primeras residencias sobre las cuales se puede ejecutar un intercambio recíproco y si-

multáneo, también es frecuente la oferta de segundas viviendas o de «cuotas» de complejos de multipropiedad, en donde las viviendas pueden ser usadas en un sistema mixto que integre las dos modalidades de intercambio a la vez que se realizan operaciones de alquiler turístico extrahotelero²². Adicional a ello hay que señalar que, ahora no solo se realizan sobre viviendas en su concepto tradicional, sino que pueden cederse viviendas por sujetos que no son propietarios, sino titulares del derecho genérico de uso y disfrute del bien²³. De otro lado, el servicio ofrecido puede incluir la disponibilidad temporal de otros bienes y servicios asociados al intercambio, tales como el uso de un automóvil, una plaza de aparcamiento o el acceso a instalaciones deportivas, bicicletas, barcos, etc., ofreciendo así la posibilidad de canalizar una parte no despreciable del presupuesto disponible hacia otras tipologías de gastos en el destino (Russo y Quaglieri Domínguez, 2014, p. 464).

Como se puede apreciar de las diversas situaciones expuestas, se podría generar una serie de circunstancias problemáticas que van más allá del simple intercambio recíproco, en donde la contraprestación percibida por ceder el disfrute de su vivienda, así sea con finalidad pura de consumo, podría llegar a considerarse como un elemento que refleja una capacidad económica directa o indirecta recogida en algún hecho imponible de las diversas figuras tributarias de nuestro ordenamiento jurídico y que por ende sean objeto de presión fiscal y/o del nacimiento de deberes tributarios formales asociados, que estarán en mora de cumplimiento.

4. Las implicaciones tributarias del intercambio temporal de viviendas sobre los propietarios de las viviendas intercambiadas

4.1. La calificación de los hechos imponibles y la evidencia de una capacidad económica directa o indirecta

Siempre que hablamos de implicaciones tributarias de un acto/hecho jurídico habremos de recorrer un camino que nos lleve a identificar la real existencia de la obligación tributaria, su cuantificación y la existencia de obligaciones formales asociadas. Para ello es neces-

²² Podemos encontrar viviendas que se podrán alquilar como alojamiento turístico, al igual que pueden ser objeto de un intercambio directo, y de manera posterior puede cederse en la modalidad indirecta con el objeto de adquirir puntos que puedan servirle para acceder al derecho de uso y habitación de otro bien inmueble, todo dentro de un mismo periodo impositivo.

²³ Recordemos que lo que se intercambian son derechos de disfrute sobre los bienes con lo cual un arrendatario o el titular del derecho de usufructo estaría habilitado para hacerlo, otra cosa serán las consecuencias que de ello se derive sobre su relación contractual. En ese sentido, las plataformas lo advierten salvando su responsabilidad sobre las consecuencias derivadas sobre los arrendatarios por realizar un intercambio. <<https://homeexchangehelp.zendesk.com/hc/es/articles/360000601978-Soy-arrendatario-HomeExchange-es-legal->> (1/11/2019).

rio identificar la existencia de un hecho que genere el nacimiento de la obligación tributaria principal²⁴ vinculado a un elemento fundamental para el sistema tributario, la presencia de una capacidad económica directa o indirecta que, una vez calificado, nos dé pie a determinar unas bases y cuantificar una eventual cuota tributaria.

Debemos tener en cuenta que, a pesar de que, tanto las plataformas como los particulares que operan en el tráfico jurídico, pueden configurar sus relaciones, negocios o inversiones bajo cualquiera de las alternativas que permita el mercado y el ordenamiento jurídico²⁵, 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 validez²⁶. Es decir, aunque el intercambio de viviendas se presente como un supuesto enmarcado por el apellido colaborativo u hospitalario, el ordenamiento jurídico tributario propenderá por garantizar la aplicación del tributo correspondiente a la verdadera manifestación de capacidad económica, la cual se ajustará a la real naturaleza o sustancia de los hechos/actos/negocios que la ponen en evidencia²⁷.

En ese sentido, no importa si estamos hablando de un intercambio temporal de viviendas a título de cesión de derechos de uso y habitación de un bien inmueble con carácter hospitalario o colaborativo o de un contrato de arrendamiento (turístico o no) con contraprestación en especie, pues más allá de la calificación jurídica y su falta de adecuación a los otros sectores del ordenamiento en su naturaleza y su funcionamiento, si con este modelo de alojamiento colaborativo se pone de manifiesto una capacidad económica que se pueda enmarcar dentro de cualquiera de las figuras tributarias establecidas en el ordenamiento, debe ser llamada a sostener los gastos públicos en virtud de los principios de justicia tributaria recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución (CE). Otra cosa será que, atendiendo a la finalidad extrafiscal de las exacciones tributarias, se quiera o se pueda liberar de gravamen dichos negocios mediante la introducción de supuestos de exención totales o limitados.

En esta operación, dicha manifestación de una capacidad económica objeto de tributación se puede entender debido a cuatro razones: *la primera*, a pesar de que no es eviden-

²⁴ El hecho imponible definido por el artículo 20.1 de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), es explicado como el génesis de la obligación tributaria principal y presupuesto legitimador del tributo.

²⁵ En ese sentido, el TS ha señalado de manera reiterada que «el principio de calificación jurídico-tributaria está plenamente justificado como medida cautelar antifraude, bien entendido que carece de todo efecto en el ámbito jurídico-privado». Entre otras véase la Sentencia del TS de 18 de septiembre de 1998 (rec. núm. 7413/1992 –NFJ007339–). Para mayor profundidad *vid.* Antón Antón y Bilbao Estrada (2016, pp. 16 y ss.).

²⁶ En concordancia con el artículo 13 de la LGT.

²⁷ En este sentido, es necesario aclarar que el artículo 13 de la LGT tiene como finalidad permitir, dentro del ordenamiento tributario, una calificación autónoma a la que se pudiera realizar por otros sectores del ordenamiento jurídico, siempre y cuando dicha aplicación diferencial sea necesaria para garantizar un gravamen conforme a la verdadera capacidad económica. Ruiz Almendral y Zornoza Pérez (2008, p. 1.198).

te el ánimo de obtener un ingreso, esta operación dista de ser gratuita²⁸; *la segunda*, existe contraprestación y, tal y como hemos dicho, es un negocio jurídico de carácter oneroso del cual surgen obligaciones para ambas partes de la relación; *la tercera*, las operaciones se realizan sobre bienes y servicios que son susceptibles de valoración económica, en donde en el intercambio temporal de viviendas, al igual que en las restantes modalidades del alojamiento colaborativo, se parte del uso de un bien inmueble con el objetivo de prestar un servicio de alojamiento y tanto el bien inmueble tiene un valor cierto, como es posible cuantificar el servicio de alojamiento, ya sea como arrendamiento de vivienda o como arrendamiento turístico; y, *la cuarta* y más importante, surgen serias dudas sobre si esta operación es considerada como un supuesto de consumo colaborativo.

Frente a este último punto debemos señalar que el consumo colaborativo puro no parece tener consecuencias a nivel tributario y el caso más ejemplificante lo encontramos en las rentas generadas por el oferente de un viaje en *blablacar*²⁹. Este supuesto se considera tal porque hay una identidad en todos los factores que rodean el consumo (en el bien, en el coste, en el momento y en la finalidad del mismo), en donde el oferente percibe unos ingresos, pero simplemente está canalizando el gasto derivado del viaje para luego trasladar el mismo a cada uno de los usuarios de manera proporcional³⁰. Por el contrario, sea directo o indirecto, en el intercambio temporal de viviendas estos factores desaparecen, pues en lo único que se coincide es en el objetivo genérico del negocio que es minorar los costes de consumo al hacer turismo, pero no hay identidad, ni en el bien de consumo, ni en el lugar, y puede que ni siquiera se coincida en el momento en que se realiza el mismo, tal y como sucede de manera más evidente en la modalidad de intercambio indirecto.

Por ende, el intercambio temporal de viviendas con fines turísticos reflejaría la existencia de una capacidad económica cuantificable. Otra cosa será determinar el tributo que mejor se adecue a la conducta recogida en su hecho imponible, la cuantificación de la obligación tributaria, las dificultades técnicas y administrativas para el cumplimiento de las obligaciones y, por último, la conveniencia o no de gravar este tipo de actividades, en donde habremos de discutir la aplicación de determinadas exenciones, gastos y deducciones que se

²⁸ Es evidente que, cuando las operaciones suelen ser ocasionales y no existe una contraprestación dineraria, la comprobación de una manifestación de capacidad económica surgida del intercambio se aleja de la lógica del mercado y de las medidas tributarias tomadas sobre los alojamientos colaborativos que tienen una finalidad onerosa pura, sin embargo, la inexistencia de dicha contraprestación no es óbice para señalar que estas operaciones no entrañan un negocio jurídico con causa onerosa que podría llevar aparejadas determinadas consecuencias tributarias. Montesinos Salvador (2017, p. 56).

²⁹ Esta plataforma pone en contacto a personas que quieren realizar un trayecto común y coinciden para hacerlo el mismo día compartiendo los gastos <<https://www.blablacar.es/>>.

³⁰ En ese sentido la Audiencia Nacional en resolución del recurso de apelación en la demanda interpuesta por Confibus contra blablacar por competencia desleal, explica que el uso de vehículo compartido consiste en compartir un itinerario común, determinado por el conductor y no por el pasajero, teniendo como contrapartida, como máximo, del reembolso al conductor de una parte de los costes del viaje. Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 18 de febrero de 2019 (rec. núm. 1485/2017).

puedan o deban aplicar en aras de concretar los principios de justicia tributaria. Situaciones sobre las que trabajaremos a continuación.

4.2. Los posibles tributos afectados

La diversidad de modalidades que presenta el intercambio temporal de viviendas a través de plataformas electrónicas induce a pensar, de forma intuitiva, que su tratamiento tributario no puede ser uniforme (Montesinos Salvador, 2017, p. 50), ya que dependerá de si el intercambio es directo, indirecto u hospitalario, asimismo, si el negocio jurídico se da frente a la vivienda habitual, la segunda vivienda o sobre la pura cesión del derecho de uso y habitación en casos de aquellos que no sean propietarios del bien. De igual manera dependerá si el intercambio incluye el derecho simple de alojamiento y uso de la vivienda o se incluyen en él otra serie de servicios adicionales y accesorios. Todos estos factores terminarán delimitando el tratamiento fiscal que le daremos a la operación.

Con fines puramente académicos, habremos de analizar las consecuencias de las diversas situaciones que se presentan encausándolas en las dos formas de imposición que se reconocen de más antigua raigambre dentro del ordenamiento jurídico tributario y que se asocian precisamente a la manifestación de la capacidad económica. De un lado, las consecuencias para los diversos actores y modalidades de intercambio dentro de la imposición directa, en donde, habiendo descartado los efectos tributarios de esta operación sobre las plataformas que es muy similar a la que sucede en las otras modalidades de alojamiento colaborativo, analizaremos la existencia de una renta que se enmarque dentro del concepto desarrollado en el IRPF/IRNR y, de otro, las consecuencias para los diversos actores y modalidades de intercambio dentro de la imposición indirecta, en donde analizaremos, si aun cuando la operación se realiza por personas físicas ajenas a las actividades económicas, pueden llegar a considerarse el nacimiento de una obligación tributaria relacionada con el consumo como el IVA, o si de dicha transacción de elementos patrimoniales originados del intercambio puede surgir alguna obligación en el ITPyAJD.

4.2.1. Imposición directa: IRPF/IRNR

El elemento fundamental que nos obliga a los principales tributos regulados dentro de la imposición directa (IRPF, IRNR, impuesto sobre sociedades –IS–) es el acaecimiento de un hecho imponible que evidencie la existencia de una capacidad económica reflejada en la generación de rentas por parte de los sujetos obligados, que encuentran su principal fuente generadora a través de la explotación del capital y el trabajo. En ese sentido, el artículo 2 de la LIRPF³¹

³¹ 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

establece un concepto extensivo en el que, en principio, se incluirá cualquier percepción de bienes o derechos de contenido económico por parte del contribuyente, con independencia de la forma (dineraria o en especie) en que la misma se efectúe, en donde se tomarán en consideración todos los ingresos brutos obtenidos con la posibilidad de deducir los gastos que expresamente se hayan previsto en la ley.

Así, a diferencia de lo que sucede a nivel del IS, en donde el hecho imponible circunscribe un concepto amplio de renta como el enriquecimiento patrimonial neto experimentado por los contribuyentes durante su ejercicio económico y que vincula elementos del resultado contable³², el concepto de renta recogido en la LIRPF se concreta con la regulación de unas categorías específicas que obligan a calificar cada situación particular con el objetivo de que encaje dentro del concepto y quedar sujetas a gravamen³³. Es por ello que cuando hablamos de la cesión de un bien inmueble a cambio de una contraprestación dineraria, el concepto de renta recogido en la normativa reguladora de la imposición directa deja en evidencia que este acto es susceptible en todo caso de generar un incremento de riqueza y por ende está sujeto a tributación, ya que la producción de la renta se soporta en la explotación de un bien de capital, es decir, la cesión temporal, total o parcial, de un bien inmueble.

Partiendo de esa delimitación del concepto de renta, las modalidades de consumo colaborativo, entendiendo aquellas como un supuesto en donde las partes no buscan una contraprestación dineraria, ni un beneficio económico individualizado, sino que pretenden satisfacer una necesidad pura de consumo compartiendo el coste generado por dicho acto, podría ser, en inicio, una expresión incompatible con la generación de una renta o rendimiento que los vincule a este tipo de tributación. Es evidente que para que se produzcan actos de consumo debe haber alguien que suministre los bienes o servicios que van a ser destinados a tal objetivo, es decir, debe existir un sujeto proveedor quien, de actuar a título oneroso, estaría generando rentas vinculadas a la tributación directa (Montesinos Salvador, 2017, p. 58), aun cuando dicho sujeto pueda estar inmerso en el concepto de prosumidor. De ahí que desde la perspectiva del derecho tributario sea fundamental determinar si estamos ante un acto simple de consumo colaborativo o no.

el Patrimonio. En su artículo 2, «Objeto del impuesto», señala que la renta será «[...] entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador».

³² En concordancia con el artículo 4.1 de la Ley del impuesto sobre sociedades.

³³ Así se delimita en el artículo 6.2 de la LIRPF sobre el hecho imponible. Dichas categorías serían cinco, rentas del trabajo, rentas del capital, rendimiento de actividades económicas, imputación de rentas y ganancias y pérdidas patrimoniales, última categoría que tienen el carácter residual ya que permite incluir todas aquellas percepciones que no puedan ser encuadradas bajo ninguna de las otras categorías, tal y conforme lo señala artículo 33.1 de la LIRPF.

Tal y como hemos visto, cuando hablamos del intercambio temporal de vivienda, la existencia de una capacidad económica que se pueda enmarcar dentro de un hecho imponible se hace evidente cuando deconstruimos la esencia de este supuesto de alojamiento colaborativo, pues se enervan serias dudas sobre su condición de consumo colaborativo, ya que no es ni hospitalario ni gratuito y su finalidad, aunque relacionada en minimizar el gasto de consumo, carece de identidad en el bien y lugar, así como puede serlo con relación al momento en que se realiza el consumo, mostrándose más como un negocio jurídico muy similar al arrendamiento o a la cesión temporal de derechos de uso y habitación, pero que tienen una contraprestación no dineraria sino en especie, la cual consiste en un derecho similar de alojamiento que puede ser recíproco o no, simultáneo o no. Adicional a ello habremos de tener en cuenta la posibilidad de cuantificación de dicha capacidad económica ya que el negocio jurídico versa sobre bienes y servicios que pueden ser tasados y estimados de acuerdo con su valor en el mercado.

En ese sentido, la conducta del prosumidor, entendido como sujeto persona física que no desarrolla actividades económicas, que realiza un intercambio de vivienda y que se enmarca en el hecho imponible del IRPF, podría generar un solo tipo de rentas de acuerdo con las categorías vistas y según la situación particular que se refleje en cada modalidad de intercambio: rentas del capital inmobiliario³⁴. No obstante, habremos de considerar la posibilidad de que entre en juego otra categoría, la imputación de rentas inmobiliarias, no porque sea consecuencia del intercambio de viviendas como hecho imponible del IRPF, sino porque, como veremos más adelante, deberíamos imputarnos de manera conjunta la renta de capital y la de imputación, por cuanto el aprovechamiento de un bien inmueble diferente de la vivienda habitual por un periodo de tiempo no excluye la consideración de la imputación de rentas inmobiliarias por el periodo de tiempo en que el bien inmueble se encuentre sin aprovechamiento económico³⁵.

Cuando la operación se materialice mediante cualquiera de las modalidades de intercambio de vivienda, ya sea directo o indirecto y estemos ante sujetos propietarios de los

³⁴ Descartamos de entrada las rentas del trabajo por obvias razones, las de capital mobiliario por cuanto la norma vincula la explotación de derechos sobre bienes inmuebles a las de capital inmobiliario y, también, la generación de una ganancia o pérdida patrimonial, pues tal y como lo explica Montesinos (2017, pp. 75 y 76), esta categoría de renta se identifica por el carácter residual que le atribuye el artículo 33.1 de la LIRPF y se descarta, ya que podemos subsumir el supuesto en una de las otras categorías de renta que delimita de forma analítica la LIRPF.

³⁵ La imputación de rentas es una figura cuestionada de inconstitucional por su eventual vulneración al principio de capacidad económica regulado en el artículo 31.1 de la CE. Dicha figura, específicamente la imputación de rentas inmobiliarias regulada en el artículo 85 de la LIRPF, lleva más allá la exigencia de una manifestación de capacidad económica real, individual y efectiva o cierta, incluyendo dentro del mismo el concepto de riqueza potencial, mediante el cual se considera que existe renta susceptible de ser sometida a imposición, en la medida en que estos inmuebles pueden generar rendimiento, aun cuando no se derive una renta real, ni haya un ingreso efectivo porque así lo ha decidido el titular, quien ha renunciado a su explotación. En ese sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre (NFJ024032), FJ. 6 (BOE núm. 274, de 16 de noviembre de 2006).

bienes inmuebles o simplemente poseedores de derechos reales sobre ellos, las rentas pueden calificarse como rentas del capital inmobiliario, pues es evidente que nos encontramos ante un rendimiento del capital derivado de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaen sobre ellos, incluidos en estos últimos todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza³⁶, es decir, podrán ser rentas de carácter dinerario o en especie.

Ahora, en cuanto al intercambio temporal de vivienda habitual, tampoco cabría duda sobre el aprovechamiento económico que se hace de la titularidad del derecho de uso y habitación sobre el bien inmueble, pues tal y como hemos argumentado la consideración del carácter oneroso de la operación y la existencia de una contraprestación en especie que se puede cuantificar económicamente llevaría a la consecuencia de entender la existencia de una renta de capital inmobiliario sujeta a tributación en el IRPF. Así solo cabría realizar una advertencia y es la posibilidad de que por la realización de dicho negocio jurídico se llegue a considerar la pérdida de la condición de vivienda habitual, ya que el cederla por un periodo de tiempo implica que el prosumidor ha incumplido uno de los requisitos esenciales para poder ser considerada como tal (habitar la vivienda con carácter permanente)³⁷. Situación que, aun siendo rigurosos con la interpretación normativa, tal y como lo señala Montesinos (2017, p. 77), sería un tanto desproporcionada.

Lo cierto es que la generación de este tipo de renta puede ser más evidente cuando el intercambio de viviendas, sea directo o indirecto, verse sobre un bien que no sea la vivienda habitual del obligado tributario, pues hay una real explotación de un bien inmueble mediante su cesión temporal con contraprestación en especie y no es un bien vinculado al consumo del prosumidor, ya que está disponible para su uso o explotación durante todo el periodo impositivo. Tal es así que, de no realizarse ninguna operación de intercambio, la tenencia de este bien sin aprovechamiento alguno genera el nacimiento de la categoría de imputación de rentas inmobiliarias, situación que no alcanza al intercambio de vivienda habitual, sea en propiedad o como titular del derecho de uso y habitación, en el sentido que lo expresa el mismo artículo 85 de la LIRPF. Por ende, en el intercambio de vivienda no considerada como habitual, tal y como sucede en los casos de alquiler temporal con fines turísticos, el oferente del bien o servicio, deberá integrar, dentro de la base imponible del

³⁶ Así lo establece el artículo 21.1 de la LIRPF.

³⁷ En ese sentido la DGT en la Resolución V2472/2007, de 19 de noviembre (NFC028093), señala:

La vivienda que constituye la residencia del consultante sería arrendada durante cortos periodos de tiempo, entre uno y tres meses al año. Ello implica que el contribuyente no habitará la vivienda con carácter permanente, incumpliendo, de esta manera, uno de los requisitos esenciales para poder ser considerada vivienda habitual. [...] Una vez vuelva a residir en ella de manera efectiva y con carácter permanente se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de los tres años como residencia habitual requeridos para llegar a alcanzar la consideración de vivienda habitual.

IRPF en un determinado periodo impositivo, las rentas de capital inmobiliario generadas durante el tiempo en que el bien ha estado afecto al intercambio y, de manera adicional, deberá aplicarse como imputación de rentas inmobiliarias el porcentaje que determina la ley en proporción al número de días que el bien no ha estado afecto a una actividad económica o no ha generado rentas de capital.

Pensar que quien cede temporalmente tal disfrute sobre un inmueble propio a cambio de un derecho de la misma naturaleza sobre un inmueble ajeno no experimenta ningún incremento de riqueza adicional que deba estar sujeto a gravamen en el IRPF, sería desconocer que estamos ante un negocio jurídico bilateral con causa onerosa (Montesinos, 2017, p. 75), en donde, a pesar de minimizar el coste del consumo entre las partes interesadas, se está percibiendo un beneficio mediante el reconocimiento de un derecho cuantificable económicamente que encaja perfectamente en la descripción del pago en especie. Así, en estos casos de intercambio lo que se obtiene es una retribución en especie, la cual es definida por la norma como aquella generada de la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda³⁸.

Salvando la problemática en la existencia de capacidad económica, de la adecuación de la conducta al hecho imponible regulado en el impuesto y la calificación de la misma dentro de las categorías reconocidas, ahora, las dudas versan sobre la cuantificación de la renta como rendimiento íntegro y neto dentro del impuesto. Debemos partir de la base de que estaremos ante una renta en especie y su valoración habrá de hacerse de acuerdo con su valor de mercado³⁹, sin que podamos aplicar otros criterios que están estrechamente relacionados con las rentas del trabajo en especie⁴⁰. En ese sentido habremos de determinar el valor objetivo de mercado del derecho percibido en contraprestación, entendiendo por tal el que tiene para cualquier tercero distinto del cedente, sin que pueda interpretarse que la renta percibida es equivalente al uso cedido, por cuanto, siendo una renta similar a las generadas en el alquiler temporal con fines turísticos pero que contiene una contraprestación en especie, no cabe computar los detrimentos patrimoniales originados en el consumo⁴¹.

Las dificultades llegarían, entonces, con la verificación de dicho valor de mercado, pues habrá de ser determinado según la finalidad del intercambio, pudiendo enfocarse en el valor que se cobra por alquilar un bien con las características del recibido en contraprestación

³⁸ En concordancia con el artículo 42.1 de la LIRPF.

³⁹ En ese sentido el artículo 43.1 de la LIRPF.

⁴⁰ Criterio aplicable en defecto de otro de carácter específico, sin que proceda tomar en consideración, obviamente, el criterio especial previsto para la utilización de vivienda del pagador de rendimientos del trabajo en el artículo 43.1.1.º a) de la LIRPF, es decir, el resultante de aplicar el porcentaje anual legalmente establecido sobre el valor catastral revisado o no.

⁴¹ Así reconocido en el artículo 33.5 b) de la LIRPF.

entre terceros ajenos a esta operación, ya sea en el ámbito puro de alquiler de vivienda o, si es el caso, en el sector del alojamiento turístico, lo que implicaría una disparidad en la valoración según el sector escogido. De otro lado, la problemática se incrementa si el intercambio tiene como contraprestación un bien ubicado en el extranjero, en donde la dificultad en la verificación real del valor de mercado para esta operación se antoja muy laboriosa.

En cuanto a la renta neta, es decir, la renta íntegra menos los gastos deducibles, habremos de señalar que no es posible defender que la renta neta corresponde a la renta íntegra menos el valor del uso cedido de la vivienda del obligado tributario tal y como señalamos anteriormente. No obstante, existe la posibilidad de deducirnos los mismos gastos que se aplican para los rendimientos dinerarios derivados del alquiler temporal con fines turísticos, es decir, aquellos necesarios para poder producir la renta. Lo anterior no está exento de dudas y controversias, en especial cuando el intercambio se relaciona con la vivienda habitual del obligado, ya que los gastos de conservación, reparación del bien, consumo de servicios domiciliarios y limpieza e impuestos relacionados, solo podrán descontarse si se han generado con ocasión de la cesión y siempre y cuando los mismos no hayan sido objeto de cobertura en los seguros ofrecidos por las plataformas en este tipo de operaciones, no sin antes advertir la dificultad probatoria a la hora de ser objeto de un procedimiento de aplicación de tributos por parte de la Administración tributaria. En ese sentido, sí cabría aplicar como gasto, de existir, la comisión cobrada por la plataforma, la cual deberá ser designada para cada una de las rentas generadas según el número de intercambios realizados durante el periodo impositivo.

Todo lo dicho hasta ahora es aplicable para aquellos obligados tributarios residentes en territorio español de acuerdo con la LIRPF⁴², por ello no debemos olvidarnos que el mencionado fenómeno de la globalización, transnacionalización y la digitalización de las instituciones, personas y rentas, ha permitido que un sujeto no residente en un Estado pueda ostentar bienes y derechos en otro, los cuales le pueden producir beneficios económicos que podría estar sujeta a tributación en ese otro Estado. En ese sentido encontramos una gran masa de sujetos no residentes en territorio español que tienen bienes inmuebles aquí que pueden ser objeto de explotación y, en consecuencia, de generación de rentas de capital inmobiliario, que sin embargo no estarán amparadas por el IRPF, sino que, de acuerdo con el marco legal habrán de acogerse a la normativa del IRNR⁴³.

Así, conforme a las normas de este tributo se consideran renta obtenida en territorio español los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados

⁴² De conformidad con los artículos 9 y 10 de la LIRPF, según el número de días de permanencia en territorio español, cuando el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta se encuentre en España, o aun cuando se resida en el extranjero se considere la residencia en España.

⁴³ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR).

en territorio español o de derechos relativos a los mismos. Es decir, el rendimiento generado como contraprestación en especie de un bien inmueble localizado en territorio español, cuyo titular sea un sujeto no residente, deberá tributar dentro de los límites legales establecidos en este impuesto. En este caso habría que advertir de que la aplicación de esta norma depende de la existencia de un convenio para evitar la doble imposición (CDI) suscrito entre España y el otro Estado de donde es residente el sujeto y de lo que se establezca en él. No obstante, hay que señalar que este tipo de convenios atribuyen la potestad de gravar las rentas de los bienes inmuebles al Estado donde están situados los mismos, tanto si derivan de la utilización o disfrute directo como del arrendamiento o cualquier otra forma de explotación de los mismos. Por tanto, las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en España pueden ser gravadas conforme a la ley española.

Aquí cabría replicar todo lo ya expresado sobre la consideración de la renta a nivel de calificación y valoración, incluso lo relacionado con la imputación de rentas inmobiliarias. Así, si el intercambio no constituye una actividad económica por parte del obligado tributario no residente y se limita a la mera puesta a disposición de la vivienda, sin que se complemente con la prestación de servicios propios del sector de hostelería, la operación sería calificada como rendimiento de capital inmobiliario. De la misma manera, habrá de determinarse el rendimiento íntegro de acuerdo con el valor de mercado de la contraprestación en especie percibida. Siendo la especialidad de este supuesto la imposibilidad de deducir gasto alguno para aquellos contribuyentes que no residan en un Estado miembro de la Unión Europea, Islandia y Noruega, a los cuales sí se les permite deducir los gastos previstos en la LIRPF, es decir, aquellos relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la explotación del bien.

A diferencia de lo que sucede en el IRPF, en donde, una vez establecidas esas rentas netas habrán de integrarse en la base tributaria correspondiente (base imponible general) y compensarlas para poder aplicar el tipo de gravamen (tramo) correspondiente que nos ayude a calcular las cuotas tributarias correspondientes, en el IRNR, una vez tenemos nuestra renta neta, aplicando gasto o no según tengamos el derecho, procederá la aplicación de un tipo fijo del 19 % para aquellos residentes en la Unión Europea, Islandia y Noruega y un 24 % para aquellos residentes de otros Estados, pudiendo declarar cada operación con el pago de la cuota tributaria individualizada o agrupando las operaciones por trimestre⁴⁴.

Ahora, en uno y otro impuesto directo, las únicas diferencias que se evidencian entre realizar un intercambio temporal de vivienda en la modalidad directa o indirecta giran en torno a que, en la segunda, dicho intercambio no es recíproco, ni simultáneo, por ende, surgen dos problemas muy significativos. De un lado, la valoración de una renta cuando lo que se perci-

⁴⁴ De conformidad con el artículo 25.1 a) del TRLIRNR. En donde cabe hacer la salvedad de que los residentes en cualquiera de los Estados miembros de la Unión Europea podrán optar también por la opción de tributar en el IRPF de acuerdo con el artículo 45 del TRLIRNR.

be es un derecho indeterminado que por regla general se representa en puntos o valores que sirven para que en cualquier momento posterior a la cesión del derecho objeto de intercambio, el obligado tributario ejerza el derecho que se le reconoce como contraprestación sobre cualquier bien de los disponibles en la plataforma y en cualquier periodo de tiempo, en donde no es coincidente ni la fecha de disfrute, ni la reciprocidad con el bien de aquel que disfrutó el de su titularidad. Y de otro, consecuente con el primer problema, nace la dificultad generada en la imputación temporal de la renta, ya que el disfrute de esa contraprestación puede realizarse dentro de un periodo impositivo diferente a aquel en el que nace el derecho reconocido.

El primer problema es mucho más complejo de lo que parece, pues no podríamos determinar el valor económico que tienen esos puntos dentro del sistema de intercambio, ya que la valoración de la contraprestación en especie está vinculada al disfrute de un bien determinado, sobre el cual aplicaremos un precio ajustado a sus características, y en este caso, por obvias razones, no podremos hacerlo al no haberse ejecutado el derecho. Adicional a ello los puntos obtenidos serán aún más difícil de valorar por cuanto los mismos se generan no solo por realizar operaciones de intercambio, sino que también por concluir una serie de tareas y requisitos establecidos en cada plataforma, con lo cual aumenta la incertidumbre sobre la valoración y el momento en que se deben imputar las rentas originadas por la percepción de derechos de intercambio de vivienda. No obstante, la solución al segundo problema puede ser la clave que nos permita atender las dudas que nacen de la valoración de los puntos generados en el intercambio indirecto.

Debemos recordar que los rendimientos del capital deben imputarse en el periodo impositivo en que resulten exigibles para su perceptor⁴⁵, es decir, en nuestro caso, sería en aquel en que se haya obtenido el derecho vinculante de disfrute de una vivienda ajena o, lo que es lo mismo, el periodo impositivo dentro del cual se haya accedido a un intercambio temporal de vivienda que hubiere generado los puntos que dan derecho a un eventual intercambio. Aquí el problema radica en que el intercambio que genera los derechos puede ocurrir en un periodo mientras que el disfrute de la contraprestación puede devenir en otro diferente, impidiendo con ello, en un mismo sentido, su valoración hasta que el mismo no sea disfrutado. En ese sentido, nos tenemos que adscribir a la solución que plantea Montesinos para el segundo problema y que nos ayuda a resolver el primero. Dicho autor (2017, p. 77) señala que en estos casos lo lógico sería la imputación temporal de la renta en el periodo de disfrute efectivo, es decir, una vez el obligado tributario haya escogido una vivienda para disfrutar el derecho obtenido como contraprestación, en donde podremos, tanto valorar la renta en especie, como imputar dentro del periodo impositivo correspondiente el valor que así se le asigne.

Como hemos visto en teoría, es posible enmarcar las conductas y supuestos de intercambio temporal de viviendas dentro de un hecho imponible que pretende gravar la manifestación de una capacidad económica directa relacionada con la generación de una renta de

⁴⁵ En concordancia con el artículo 14.1 a) de la LIRPF y el artículo 27 del TRLIRNR.

capital inmobiliario, ya se sea residente o no en territorio español. A pesar de los problemas planteados, es posible cuantificar y valorar esa renta en especie de acuerdo con el valor del mercado determinado por el precio pagado por terceros para disfrutar de un bien, de unas determinadas características y en una época determinada, que corresponda con el derecho de alojamiento que se disfrute como contraprestación al intercambio. De igual manera, es posible cuantificar una renta íntegra y neta, y aplicar el tipo tributario que corresponda a cada impuesto para determinar una cuota concreta. No obstante, la complejidad de las operaciones en su técnica, contenido y manejo de los derechos pueden generar serias dificultades tanto para los contribuyentes al momento de declarar esas rentas, como para la Administración tributaria, en su gestión de colaboración al contribuyente y en el control de la calificación, valoración y aplicación de ese tipo de supuestos de intercambio temporal de viviendas.

4.2.2. Imposición indirecta: IVA e ITPyAJD

Al estar inmersos dentro de un supuesto que puede ser considerado como un servicio de alojamiento mediante el cual se ceden derechos de uso y habitación sobre un bien inmueble o parte de él y que es comúnmente usado dentro del ámbito del turismo como una forma alternativa de alojamiento, no podemos dejar a un lado la posibilidad de que en los supuestos de intercambio temporal de viviendas puedan existir manifestaciones de capacidad económica indirecta, es decir, asociadas al consumo y la transmisión de bienes o servicios que pretendan ser gravados debido a la existencia de un índice indirecto de capacidad económica. En ese sentido encontramos dos tributos que, aunque pueden tener menores implicaciones que en la imposición directa, pueden llegar a verse afectados por este negocio jurídico. De un lado el IVA y, del otro, el ITPyAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales. Los cuales analizaremos para advertir del posible alcance de los mismos sobre esta modalidad de alojamiento colaborativo.

A) IVA

Tal y como hemos señalado, el objetivo esencial de este tributo es gravar las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas dentro del territorio de aplicación del impuesto, cuando dichas operaciones sean realizadas a título oneroso, con carácter habitual u ocasional por empresarios, profesionales o sujetos asimilados a estos por la norma, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. De esta primera lectura y en inicio, podríamos descartar la existencia de un vínculo que constriña a los prosumidores del intercambio temporal de viviendas a satisfacer obligación alguna relacionada con este tributo, pues, aunque la operación pueda ser onerosa en la medida y sentido ya visto y pueda ser habitual u ocasional, la misma no se realiza por un sujeto que desarrolle actividades económicas, empresariales o profesionales. No obstante, al igual que sucede con el alquiler temporal con fines turísticos, la LIVA considera empresarios o profesionales, entre otros, a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan

la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo y en particular a los arrendadores de bienes⁴⁶. Por tanto, si llegamos a entender la esencia jurídica de esta modalidad de alojamiento colaborativo como un contrato de arrendamiento con contraprestación en especie, el titular del derecho sobre el inmueble que se cede en el intercambio se convierte en empresario a efectos del IVA, entendiendo esta actividad como una prestación de servicios sujeta a este tributo⁴⁷.

En el mismo sentido que sucede con el alquiler temporal de viviendas con fines turísticos, dicha actividad se considerará exenta, si la operación de intercambio tiene como destino el uso de los inmuebles como viviendas, estando incluidos dentro de la exención la cesión de uso de los garajes, anexos accesorios y los muebles arrendados conjuntamente con aquel⁴⁸. Para que opere la exención en plenitud de forma se deben tener en cuenta dos elementos fundamentales. De un lado, que los sujetos que actúen como beneficiarios del intercambio actúen necesaria y directamente como consumidores finales del derecho de uso y habitación⁴⁹; y de otro, que dicha cesión temporal del inmueble en su uso como vivienda de intercambio no implique la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera, ya que, de no cumplirse con cualquiera de estos dos requisitos, la operación dejaría de estar exenta.

La nota particular del IVA en el caso del intercambio temporal de vivienda es que en algunos casos se empiezan a ver ofertas de intercambio, en donde se brindan elementos adicionales al puro uso de la vivienda tales como acceso a garajes, vehículos automotores, embarcaciones, bicicletas, personal de servicio, acceso a casas club localizadas en las urbanizaciones donde se encuentra el inmueble en donde hay piscinas, gimnasio y otros elementos de entretenimiento, que pueden generar alerta sobre la obligaciones tributarias relacionadas con el IVA, en donde es importante dilucidar si estamos o no ante servicios complementarios propios de la industria hotelera.

Lo primero que debemos aclarar es que el objeto de la exención se centra en que los sujetos de la relación pacten la simple disposición temporal de los inmuebles como viviendas al uso con la entrega de las llaves, en donde cualquier otro servicio que se ofrezca puede ser considerado como complementario y habrá que determinar si se consideran o no propios de la industria hotelera. En ese sentido, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera, por ejemplo, el servicio de limpieza del inmueble intercambiado, ni el cambio de ropa, si estos se realizan a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario. Tampoco se considerarán como tal el servicio de limpieza en zonas comunes del edificio o urbanización (portal, escaleras, ascensores, zonas verdes,

⁴⁶ Así lo recoge el artículo 5.Uno c) de la LIVA.

⁴⁷ En concordancia con el artículo 11 de la LIVA.

⁴⁸ Conforme al artículo 20.Uno.23.º de la LIVA.

⁴⁹ Véase Consulta de la DGT V2587/2014, de 2 de octubre (NFC053095).

aceras, calles), los servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

La clave para entender si del intercambio temporal de viviendas se derivan servicios adicionales que puedan generar la no exención del IVA en la operación es verificar si estos se prestan durante el intercambio como un elemento accesorio al mismo y con un cierto grado de periodicidad. Con lo cual, si la actividad de intercambio comprende, de manera adicional, la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas, etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración, la aplicación de la exención devendría imposible y por ende estaríamos obligados de acuerdo con las normas del IVA⁵⁰.

De acuerdo con lo anterior y en relación con el ejemplo ya señalado, un intercambio temporal de vivienda, en donde se ofrezca el acceso al garaje o zona de aparcamiento vinculado a la vivienda, no podría ser considerado como un servicio accesorio propio de la industria hotelera, pues es un elemento anexo al inmueble, que no es el objeto principal del contrato y que se ve alcanzado por la exención tal y como lo reconoce la misma norma. No obstante, sobre los intercambios en donde se ofrecen servicios adicionales como el uso de vehículos automotores, embarcaciones y asistencia de empleados domésticos, así sea de manera esporádica, se plantean serias dudas pues no son precisamente elementos accesorios a la vivienda, ni se relaciona con servicio puro de alojamiento, y pueden llegar a entenderse como propios de la industria hotelera.

Más allá de las dudas que puedan surgir sobre esta consideración, la problemática no acaba allí, pues, si se llegase a entender la sujeción y no exención de la operación y sin adentrarnos en las reglas de localización del impuesto cuando una de las partes intervinientes se encuentra fuera del territorio de aplicación del impuesto (TAI), ya sea en un Estado de la Unión Europea o en fuera de él, por cuanto al ser una prestación de servicios que versan sobre bienes inmuebles su tributación se ajustará al lugar de localización del mismo⁵¹, habremos de determinar la base imponible para el cálculo de la cuota tributaria. Para ello tendríamos que considerar que estamos ante una operación que estaría a medio camino entre una permuta y una prestación de servicio de alojamiento con contraprestación en especie, en donde, de estar sujetas las dos operaciones, hay que considerarlas de forma separada y estimar su base imponible teniendo en cuenta el valor acordado por las partes expresado en dinero⁵² que se ajuste al coste de la prestación del servicio entre partes no vincula-

⁵⁰ En concordancia con el artículo 20.Uno.23.º b) b') LIVA).

⁵¹ En ese sentido el artículo 70.Uno.1 de la LIVA. Para ampliar la cuestión véase la Consulta de la DGT V0434/2017, de 20 de febrero (NFC064170).

⁵² Así lo considera el artículo 79.Uno de la LIVA.

das⁵³, es decir, de acuerdo con las estimaciones que se realicen en operaciones con bienes y servicios similares, en este caso dentro del sector turístico y de hostelería, al momento del devengo⁵⁴. Vale decir, como lo ha expresado el TS en la controversia que se ha suscitado en relación con los supuestos de IVA en las permutas inmobiliarias, para determinar la base imponible de la prestación de servicios debe acudir a una fórmula que tuviera en cuenta el valor de mercado de dichos servicios al momento del devengo y no a una en que la contraprestación recibida se cuantifique de manera posterior⁵⁵. Así, sobre dicho valor, se deberá aplicar un gravamen al tipo reducido del 10 %, referido a los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario⁵⁶.

La particularidad viene dada por la modalidad de intercambio a la que nos enfrentemos y la complejidad se acrecienta cuando estamos hablando de que los dos prosumidores que realizan el intercambio están sujetos y no exentos de IVA. Así, en el caso de un intercambio temporal de viviendas directo, en donde hay reciprocidad y simultaneidad, el devengo del IVA se daría en el mismo momento en que se realiza la operación y la valoración de la base imponible tendría que ajustarse al valor de la prestación del servicio en dicho momento, pudiendo, ambas partes, aplicar el IVA soportado y repercutido originado de la operación, que no necesariamente habrán de coincidir, pues tendríamos que valorar si el servicio de alojamiento que se ofrece tiene o no el mismo valor que el que se disfruta, y eso dependerá de muchos factores, incluidos los servicios accesorios, la ubicación y características del bien que sirve al intercambio, entre otros. De ahí se ratifica la necesidad que las operaciones tengan que tratarse de manera individual para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

De otro lado, la duda surge cuando nos enfrentamos al intercambio indirecto, en donde la operación no ocurre de manera simultánea y no tiene por qué haber reciprocidad, ni identidad entre las partes que realizan la permuta. En este segundo caso (modalidad indirecta de intercambio), habrá que advertir de que el prosumidor obligado al IVA por prestar servicios accesorios al intercambio propios de la industria hotelera puede encontrarse en dos tesituras; una, cuando percibe la contraprestación antes de ceder el uso de su vivienda, es decir, cuando disfruta primero del alojamiento quedando obligado a futuro a ceder el mismo derecho, y, dos, ceder el uso de su vivienda y percibir la contraprestación de manera posterior, es decir, primero cede su vivienda a un sujeto para que dicho acto le dé derecho de poder

⁵³ De conformidad con el artículo 79.Cuatro de la LIVA.

⁵⁴ De acuerdo con el artículo 75.Uno.2. Las prestaciones de servicios se devengan al momento en que se presten, ejecuten o efectúen.

⁵⁵ En dicha sentencia se han aclarado meridianamente los conceptos de devengo y cuantificación de la base imponible para operaciones de permuta inmobiliaria y que puede dar luces para los restantes casos de intercambio de bienes y servicios. Sentencia 530/2019 del TS, de 23 de abril (Sala de lo Contencioso, rec. núm. 1250/2017 –NFJ073215–, Ponente: Dimitry Berberoff Ayuda, FJ. Quinto).

⁵⁶ Establecido en el artículo 91, apartado uno.2, número 2 de la LIVA.

disfrutar del uso de una vivienda que puede ser del mismo o de otro sujeto que ofrezca el servicio dentro de la plataforma de intercambio.

En ambas tesisuras habremos de tener en cuenta que, si quien percibe primero la contraprestación antes de ofrecer su servicio es sujeto pasivo del IVA, podremos estar ante un pago anticipado del servicio, con lo cual debemos aplicar el tipo de gravamen correspondiente en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, debiendo calcular la base imponible de acuerdo con el valor de la contraprestación recibida de manera anticipada. Así, en el momento posterior en el que el sujeto que percibió el pago anticipado presta el servicio, debe emitir otra factura en cero, en donde, haciendo analogía con los casos de permutas inmobiliarias ya anunciados, no resultaría posible tomar como referencia el valor de mercado de un servicio atendiendo a una transacción posterior, entendiendo con ello que, con el pago anticipado, se ha generado la repercusión de todo el IVA derivado del intercambio⁵⁷. No obstante, si quien es sujeto pasivo del IVA presta primero el servicio y de manera posterior percibe la contraprestación, como no puede conocer de manera precisa el valor de la contraprestación, deberá calcular la base imponible del tributo con carácter provisional y aplicando criterios fundados, para cuando disfrute de la contraprestación y conozca el valor de la misma de manera exacta, modifique dicha base y ajuste su obligación tributaria⁵⁸.

Como se puede observar, las complicaciones a la hora de enfrentar esta modalidad de alojamiento colaborativo con las obligaciones tributarias derivadas del IVA pueden ser aún más problemáticas que las que ya observamos en la tributación directa. Por fortuna, parece ser que los casos en los que se puede llegar a considerar sujeto pasivo del tributo por ofrecer servicios accesorios al alojamiento relacionados con servicios propios de la industria hotelera son mínimos, pero no por ello debemos dejar de estar alerta frente a las consideraciones ya expuestas.

B) ITPyAJD

Este tributo⁵⁹, que ha sido cedido a las comunidades autónomas⁶⁰ y que tiene una naturaleza compleja, ya que integra tres impuestos distintos (transmisiones patrimoniales onero-

⁵⁷ Véase Consulta de la DGT V2258/2019, de 20 de agosto (NFC073390). Y la citada Sentencia 530/2019, de 23 de abril, del TS (NFJ073215).

⁵⁸ En concordancia con el artículo 80.Seis de la LIVA.

⁵⁹ Regulado a nivel estatal en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD) y en el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de este tributo (RITPyAJD).

⁶⁰ Las comunidades autónomas ostentan por delegación el desarrollo de los actos necesarios de gestión y liquidación, recaudación, inspección y revisión en vía administrativa y por cesión el recaudo tributario y

sas –TPO–, operaciones societarias y actos jurídicos documentado), puede ser definido en un hecho imponible genérico como un impuesto que pretende gravar los actos de consumo generados por las TPO de bienes o derechos que no estén sujetas a IVA o estando sujetas están exentas, y que son realizadas en el tráfico civil o societario cuando estamos ante un desplazamiento patrimonial entre la sociedad y sus socios, así como grava la formalización de los mismos en documentos notariales, mercantiles y administrativos.

Para entender los efectos que sobre él se generan del intercambio temporal de viviendas, en primer lugar, debemos señalar que, dentro del hecho imponible del tributo, específicamente relacionado con la modalidad de TPO, se indica que son transmisiones patrimoniales sujetas al impuesto las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas⁶¹, incluidas la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, entre otros⁶². De dicha afirmación, es posible señalar que, aunque entendamos los supuestos de intercambio temporal de viviendas como un contrato de arrendamiento o una mera cesión de derechos de uso y habitación, las conductas desplegadas reflejan un negocio jurídico que tiene un trasfondo oneroso, por cuanto el fundamento del acto es la existencia de una contraprestación que no es dineraria sino en especie, la cual puede ser objeto de valoración económica. De allí, que podamos afirmar que estos supuestos pueden ser encajados dentro del hecho imponible, bien como un arrendamiento, el cual no estaría exento dentro del ITPyAJD por no tener como destino el *uso estable y permanente como vivienda*⁶³, o bien como una constitución de derechos reales de uso y habitación que nos obligaría al cumplimiento tributario relacionado.

En segundo lugar, la delimitación del hecho imponible, como supuesto que pretende gravar una manifestación de capacidad indirecta que puede confundirse con algunos actos sujetos a IVA, se termina de concretar señalando que no estarán sujetas al concepto de TPO, las operaciones enumeradas en la norma, cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA, a menos que las mismas gocen de exención en el IVA, caso en el cual quedarán sujetas a TPO las

facultades normativas asociadas al tipo de gravamen de la mayoría de las modalidades, sujetos a TPO, deducciones y bonificaciones en la cuota y aspectos de gestión y liquidación. Lo anterior de acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

⁶¹ De acuerdo con los artículos 7.1.A del TRLITPyAJD y 10.1.A del RITPyAJD.

⁶² En concordancia con los artículos 7.2.B del TRLITPyAJD y 10.1.B del RITPyAJD.

⁶³ A través del Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, se añadió el apartado 26 en el artículo 45.I B) del TRLITPyAJD, estableciendo la exención del impuesto para aquellos arrendamientos de vivienda que tengan como objetivo el uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos⁶⁴.

Así, en el mismo sentido que sucede en los casos de arrendamiento turístico y atendiendo a las reglas de compatibilidad en la imposición indirecta, que afectan al IVA y al ITPyAJD, estaríamos ante un negocio jurídico sujeto pero exento de IVA, si el arrendamiento o la constitución de derechos reales de uso y habitación relacionados con bienes inmuebles está destinado exclusivamente a vivienda⁶⁵ y la actividad de intercambio temporal de viviendas se circunscribe exclusivamente a la entrega de las llaves del inmueble en el momento de la llegada del prosumidor y la posterior recogida de las mismas cuando se va, no incluyendo ningún servicio complementario propios de la industria hotelera⁶⁶. Por tanto, dicha operación quedará sujeta a ITPyAJD en su modalidad de TPO. En este caso a diferencia del IVA, el sujeto pasivo del impuesto y obligado a realizar la liquidación y pago del tributo no es el cedente o arrendador del bien en intercambio, sino el cesionario o arrendatario que se beneficia de la operación⁶⁷. Adicional a ello, la norma establece que serán responsables subsidiarios en la constitución de arrendamientos, el arrendador, si hubiese percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario justificación del pago del impuesto, con lo cual, de no cumplirse la obligación tributaria por quien disfruta de la vivienda, el titular del derecho sobre la misma (cedente o arrendador) deberá cumplir con la obligación como responsable subsidiario.

En este momento es donde empezamos a encontrar las primeras dificultades, pues es evidente que, en muchos casos, la cesión del bien se hace con un sujeto extranjero o nacional que solo permanece unos días en la citada comunidad autónoma en donde se localiza, generándose con ello un gran impedimento en el cumplimiento de la obligación tributaria, pues el órgano encargado del recaudo debe perseguir al obligado principal declarando el cobro fallido y así proceder a dictar acta de derivación de responsabilidad sobre el cedente o arrendador⁶⁸, siendo considerado este acto como otro supuesto de difícil activación del proceso de derivación de la responsabilidad (Antón Antón y Bilbao Estrada, 2016, p. 34). Basta imaginar que estamos ante un supuesto de intercambio indirecto en donde yo he cedido el uso de la vivienda, pero aún no he percibido la contraprestación, caso en el cual no encajaría en el supuesto de responsabilidad que se recoge para el arrendamiento en donde se señala que la responsabilidad se deriva de haber percibido el primer pago sin exigir la justificación del pago del impuesto.

⁶⁴ Artículos 7.5 del TRLITPyAJD y 31.2 del RITPyAJD.

⁶⁵ De conformidad con el artículo 20.Uno.23.º b) de la LIVA.

⁶⁶ Entre otras, Consultas de la DGT V3886/2015, de 4 de diciembre; V38112015, de 2 de diciembre, y V3095/2014, de 14 de noviembre.

⁶⁷ Así se deriva del artículo 8 del TRLITPyAJD y del artículo 34 c) y f) del RITPyAJD. En su literal c), si consideramos el acto como cesión de derecho de uso y habitación o en su literal f), si consideramos el acto como un arrendamiento.

⁶⁸ De conformidad con los artículos 41.5 y 176 de la LGT.

En cuanto al devengo del tributo hay que advertir que, sin importar la modalidad del intercambio, lo que va a hacer nacer la obligación tributaria es la transmisión del derecho, por ende, el devengo será marcado por el momento en que se reciba el bien para su disfrute. Además, vale aclarar que en el caso de que los dos prosumidores sean obligados al impuesto, las operaciones se habrán de manejar de manera individual por el valor de los derechos adquiridos, a los cuales se les aplicará el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos⁶⁹. Así, da igual si hay reciprocidad y simultaneidad o no, pues, estando dentro del ámbito territorial del impuesto, al momento de recibir el inmueble para su disfrute, se estará obligado al cumplimiento de la obligación tributaria.

En este tributo la nota particular que complica aún más el cumplimiento de la obligación tributaria no solo viene dada por las modalidades en que se ejecute el intercambio, sino por la naturaleza jurídica del acto y su consideración como arrendamiento o cesión de derechos de uso. Es evidente que, tal y como lo señalamos con el IVA, estamos a medio camino entre una permuta en donde se ceden de manera temporal derechos de uso y habitación y un supuesto de arrendamiento con contraprestación en especie, con lo cual la determinación de uno u otro caso marcará la forma en que determinaremos la base imponible para el cálculo de la cuota tributaria.

De acuerdo con lo anterior, si lo consideramos un arrendamiento con contraprestación en especie, la norma nos dice que la base imponible será el importe total del arrendamiento durante todo el periodo de duración del contrato⁷⁰. En donde el problema radica entonces en identificar si el valor corresponde a la contraprestación recibida o, siendo un pago en especie, corresponderá con el valor pactado por las partes que sea conforme al que se hubiere establecido por partes independientes dentro del mercado, en ese caso por el arrendamiento de un bien inmueble de unas características determinadas. Así, si es un intercambio temporal de vivienda en su modalidad directa, con las dificultades ya planteadas en anteriores epígrafes, sería factible determinar el valor de la contraprestación y cotejarla con el valor real del arrendamiento del bien; no obstante, si es un intercambio en modalidad indirecta, la situación deviene más compleja, pues no sería posible determinar la contraprestación ya que el intercambio no es necesariamente recíproco ni simultáneo, pudiendo resolver la situación acudiendo al valor de mercado del arrendamiento del bien por el tiempo en que se haya cedido.

De otro lado, si lo consideramos una permuta en la cual se constituye la cesión temporal de derechos de uso y habitación, el valor de la base imponible no viene determinado por la contraprestación, sino por la cuantificación del derecho de uso y habitación que se cede. En ese sentido habremos de cuantificar dicha base en el 75 % del valor estimado de acuer-

⁶⁹ Aplicando lo que señala el reglamento del impuesto sobre las permutas (art. 23 RITPyAJD).

⁷⁰ Según el artículo 10.2 e) del TRLITPyAJD.

do con las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales⁷¹. Es decir, entendiendo que estos intercambios temporales de vivienda no suelen exceder el año de duración, el valor sobre el cual se aplicará el 75 % que indica la norma para calcular la base imponible, corresponderá al 2 % del valor real del bien inmueble⁷². Advirtiéndose que si estamos hablando de bienes inmuebles la valoración del mismo es determinada por el mayor valor entre el valor catastral, el valor de mercado o el valor comprobado por la administración⁷³.

De igual manera la cuota tributaria dependerá de la naturaleza jurídica en la cual alineemos los supuestos de intercambio temporal de vivienda, pues si es considerado arrendamiento de vivienda, el tipo de gravamen establecido en la norma es una tarifa específica regulada en el artículo 12 del TRITPyAJD. Mientras que si es considerado como cesión de derecho de uso y habitación la norma establece un tipo de gravamen fijo del 4 % para la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, exceptuando los derechos reales de garantía⁷⁴. Tanto la tarifa como el tipo fijo rigen siempre y cuando las comunidades autónomas no hayan hecho uso de sus competencias normativas, caso en el cual habríamos de acudir a la tarifa o tipo establecido por las normas autonómicas de ubicación del inmueble. El cumplimiento de dicha cuota se deberá realizar dentro de los 30 días hábiles contados desde que se ejecute el acto de transmisión patrimonial del derecho sobre el inmueble.

Afortunadamente y hasta la promulgación del Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, mediante el cual se establece la exención del ITPyAJD en el caso de alquiler de viviendas para uso habitual y permanente, las comunidades autónomas no habían estado muy prestas a la labor de recaudo en este supuesto, bien porque, muy a menudo estas operaciones no se declaran, ni hay suficiente información para perseguirlas, o bien porque, de acuerdo con las cuantías de las cuotas tributarias, sería muy poco rentable hacerlo. No obstante, debemos tener en cuenta que habiéndose establecido la exención la posibilidad legal de exigir este tributo existe y cada vez las Administraciones tributarias a nivel estatal y autonómico están contando con una ingente cantidad de información y medios tecnológicos para controlarla, con lo cual cabría advertir que en algún momento podría iniciarse una campaña para el recaudo del tributo. Caso en el cual, sería recomendable adecuar la claridad de la regulación que permitiera establecer de manera adecuada, no solo la cuantificación de bases y cuotas tributarias, sino también los supuestos de responsabilidad que recaen sobre los titulares de los derechos sobre los bienes inmuebles, en donde se podría incluir a las plataformas digitales como sustitutos del contribuyente o, en su caso, llegar a acuerdos voluntarios para que estas últimas actúen como agentes colaboradores en la recaudación del ITPyAJD (Antón Antón y Bilbao Estrada, 2016 p. 34).

⁷¹ Así lo recogen los artículos 10.2 b) del TRITPyAJD y 41.8 del RITPyAJD.

⁷² De conformidad con los artículos 10.2 a) del TRITPyAJD y 41.1 del RITPyAJD.

⁷³ En concordancia con el artículo 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁷⁴ Según el artículo 11.1 a) del TRLITPyAJD.

5. Conclusiones: la viabilidad de gravamen efectivo y las exenciones como una eventual solución a la problemática

Uno de los grandes problemas, si no el más grande, que plantean las diversas modalidades del denominado alojamiento colaborativo y la misma economía colaborativa desde el punto de vista tributario es la propagación de conductas asociadas a la economía informal (Montesinos Salvador, 2017, p. 88), es decir, negocios jurídicos con trasfondo económico realizados por sujetos que no parecen desarrollar, dentro del marco formal y legal creado, una actividad económica como tal pero que, sin embargo, puede llegar a afectar el mercado en un determinado sector de la economía y pueden ser relevantes a nivel fiscal al revelar una capacidad económica sujeta a gravamen, ya que se pueden enmarcar dentro de un hecho imponible que propicia el nacimiento de obligaciones tributarias.

Dicha situación ha llevado a que la Administración tributaria entre a analizar los efectos fiscales del denominado alojamiento colaborativo desde una perspectiva del sector turismo, encontrando, como primera conclusión, que, sin importar el apelativo de colaborativo que pueda regir las actividades de alojamiento en este nuevo paradigma económico, si el objetivo del negocio jurídico es la obtención de un beneficio por parte de los actores que refleje una manifestación de capacidad económica directa o indirecta regulada por el ordenamiento jurídico, estaremos sujetos al cumplimiento de las obligaciones tributarias (formales o materiales) que se deriven para cada supuesto de manera específica.

Sin lugar a dudas, la relevancia a nivel tributario cuando hablamos de alojamiento colaborativo se evidencia cuando entendemos que estamos ante un negocio jurídico en el cual se está sacando provecho económico a un bien inmueble, en donde el cedente lo explota obteniendo rentas de capital que pueden estar sujetas a imposición directa y/o indirecta. Si no fuera así, no podríamos entender que hubiere alguna implicación tributaria, tal y como sucede en los casos de alojamiento hospitalario o gratuito, en donde no hay contraprestación económica, monetaria o en especie.

En ese sentido, sin importar si estamos ante personas jurídicas, sujetos que desarrollan actividades económicas o personas físicas, si el negocio jurídico que se encuentra detrás de la modalidad de alojamiento colaborativo tiene carácter oneroso, es decir, nace con el objetivo de obtener una contraprestación económica, sea en dinero o en especie, será susceptible de generar rentas sujetas dentro de las figuras de la imposición directa (principalmente IRPF, IS), no siendo posible entender que dichos actos tienen un fin de consumo colaborativo, ya que no cabría ninguna duda acerca de la finalidad que tiene el cedente del bien para obtener ingresos ofertando un servicio en el mercado. De la misma manera, sin importar el apelativo de colaborativo, si la conducta refleja un acto regulada dentro de las normas que rigen la imposición indirecta, sea porque es un acto de consumo en el que participan empresarios, profesionales o asimilados (IVA), o por un supuesto en donde se transmiten bienes o derechos con carácter patrimonial en el tráfico civil (ITPyAJD), el surgimiento de las obligaciones tributarias deviene indudable.

Esta conclusión obvia de acuerdo con los lineamientos del ordenamiento jurídico tributario se torna más compleja y discutible, cuando entramos a analizar un caso que se encuentra en la indefinición por cuanto puede llegar a ser considerado un acto de consumo colaborativo puro, el intercambio temporal de viviendas. Este supuesto vinculado dentro de las modalidades del alojamiento colaborativo plantea serias dudas, no solo frente a su consideración como consumo colaborativo, sino también frente a la existencia de una capacidad económica que se pueda asociar a algún hecho imponible y por ende pueda ser objeto de gravamen, así como dudas sobre la forma en que se debe cuantificar la operación para la determinación de la base imponible de los distintos tributos y los eventuales gastos que puedan minorarla.

Entendiendo lo controvertido que pueden resultar las apreciaciones aquí expuestas, tal y como hemos mantenido en este artículo y conforme a la normativa tributaria vigente, el intercambio temporal de vivienda puede ser considerado un negocio jurídico de carácter oneroso que tiene como objetivo la consecución de una contraprestación en especie que se cuantifica de acuerdo con el valor de mercado y que reflejaría la existencia de una capacidad económica y por ende puede ser objeto de gravamen como renta de capital inmobiliario en el IRPF de los cedentes e incluso puede ser blanco de la presión fiscal en la imposición indirecta, si se cumplen los elementos previamente reseñados.

Por ende, la diferencia esencial a nivel tributario en el intercambio temporal de viviendas solo vendría marcada por las dificultades técnicas en la cuantificación de las bases imponibles y en la aplicación de los gastos que la minoren, puesto que el fundamento tributario que subyace para este tipo de operaciones permite entenderlas sujetas a gravamen. Tal y como lo hemos expresado a lo largo del trabajo, todas las dificultades técnicas derivadas de gravar las operaciones de intercambio temporal de viviendas no lograrían ser un impedimento para que las Administraciones tributarias las consideren sujetas formalmente a gravamen⁷⁵, especialmente porque, aunque se permita la controversia, las mismas normas que ofrece el ordenamiento jurídico en las distintas modalidades tributarias suministran una serie de herramientas que pueden ser usadas para solventarlas con la debida motivación legal.

Adicional a ello, la falta de información para la aplicación de los tributos puede ser subsanada gracias al surgimiento de herramientas tecnológicas usadas en la gestión de los tributos, pero especialmente, gracias al establecimiento de nuevas obligaciones formales de suministro de información. Un ejemplo de ello lo encontramos en la obligación de suministro de información exigida a las plataformas que ejercieran actividades de intermediación

⁷⁵ Tal y como lo explica Montesinos (2017, p. 88), operaciones difíciles de controlar, como las transmisiones onerosas o lucrativas de bienes no inscribibles en registros públicos y de escaso valor, a efectos, respectivamente, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y del ISD, que, por cierto, también se dan en otros casos de economía colaborativa como el de las plataformas de compraventa entre particulares de bienes de segunda mano, han sido objeto de control por las Administraciones tributarias.

en supuestos de cesión de uso de viviendas con fines turísticos⁷⁶ a través el denominado modelo 179. Dicha obligación sobre la que se cernían serios cuestionamientos⁷⁷ y que fue anulada por el TS en reciente pronunciamiento⁷⁸ por una cuestión meramente formal y que se espera pronto vuelva a estar vigente, plantea la obligación de informar sobre las operaciones de cesiones temporales de uso de la totalidad de una vivienda equipada y amueblada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad lucrativa u onerosa⁷⁹. Y a pesar de que no había plena claridad si dicha declaración se exigía o no para el intercambio temporal de viviendas porque no se considera alojamiento turístico, al revisar la descripción contenida en la norma relacionada con las operaciones sobre las cuales se debía suministrar información, era posible pensar que el intercambio temporal de viviendas con fines turísticos encuadra perfectamente en la misma. En ese sentido, la norma señalaba que dentro de la información debía indicarse el importe que se percibe como contraprestación o «su prestación gratuita» si es del caso⁸⁰, con lo cual, existía la posibilidad de que las plataformas tuvieran que notificar los datos de estos intercambios aun cuando se considerará que su prestación es gratuita, que tal y como hemos advertido, no lo es.

Otra cosa será la conveniencia o no de exigir el cumplimiento de las obligaciones derivadas no solo del intercambio temporal de viviendas, sino de la economía colaborativa pura en general, no solo por los problemas técnicos descritos, sino también por el impacto económico de los resultados recaudatorios y su rentabilidad en términos de coste-beneficio. Lo cierto es que es necesario darle claridad jurídica a este tipo de operaciones y sus reales consecuencias tributarias. Por ello observamos que, si en algún momento se considera exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias derivadas de operaciones controvertidas dentro de la denominada economía colaborativa, caso del intercambio temporal de viviendas, se establezcan una serie de exenciones⁸¹ que liberen parte de esa carga tributaria, a

⁷⁶ El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, introduce el nuevo artículo 54 ter en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI), estableciendo la obligación de informar sobre las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos, lo cual dio pie a la promulgación de la Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, por la que se aprueba el modelo 179, «Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

⁷⁷ Para mayor profundidad véase Sánchez López (2019, pp. 229 a 254).

⁷⁸ En la decisión el TS anula el artículo que regulaba esta obligación de información en aplicación de una sentencia del TJUE sobre Airbnb Irlanda, por cuanto su tramitación no fue comunicada a la Comisión Europea como era preceptivo. Sentencia 1106/2020 del TS, de 23 de julio (rec. núm. 80/2018 –NFJ078496–).

⁷⁹ En concordancia con la definición de vivienda de alquiler turístico recogida en el artículo 54 ter.2 del RGGI.

⁸⁰ De conformidad con el artículo 54 ter.4 d) del RGGI.

⁸¹ En ese sentido hay un gran sector de la doctrina que plantea esa posibilidad para muchas de las figuras de la denominada economía colaborativa. Entre otros, Doménech Pascual (2015, p. 75); Machancoses García (2017, p. 14); Antón Antón y Bilbao Estrada (2016, p. 22).

la vez que facilitan la labor de las Administraciones tributarias sin que estas renuncien al flujo de información⁸².

Por ello, llegados a este punto y entendiendo que no es conveniente desarrollar un régimen fiscal especial para la economía colaborativa (Antón Antón y Bilbao Estrada, 2016, p. 22) habida cuenta de que, en relación con el principio de neutralidad fiscal y de justicia tributaria, el ordenamiento jurídico cuenta con herramientas suficientes para su manejo, cabe proponer, *de lege ferenda*, la posibilidad de que se integren exenciones específicas para este tipo de operaciones tan controvertidas, en el mismo sentido que se viene proponiendo en otros ordenamientos jurídicos, no solo para el alojamiento turístico sino para todo el contexto de la economía colaborativa⁸³. No obstante, en este caso, la exención podría admitirse de manera preferencial para aquellos supuestos considerados de economía colaborativa pura, es decir, aquellos aplicables a prosumidores que están inmersos en supuestos de intercambio de bienes o servicios con fines de consumo, independientemente del uso de medios tradicionales o digitales en la concreción de la operación, evitando con ello un trato disímil no justificado (Montesinos Salvador, 2017, p. 84).

Con lo anterior no queremos decir que las exenciones no deban alcanzar a otros supuestos de la economía colaborativa, sin embargo, cabe advertir que un trato de favor para este sector podría suponer la concesión de ventajas a estas nuevas formas de consumo cuasi depredador dentro de la cuales pueden mimetizarse sujetos que hacen uso de estrategias colaborativas aprovechando las nuevas tecnologías de información para sacar ventajas económicas, tal y como se deriva de las denuncias de *turistificación* o *gentrificación* propiciadas en los supuestos de alquiler de alojamiento turístico a través de plataformas electrónicas (Montesinos Salvador, 2017, pp. 87-88), en donde la aplicación de exenciones podría también ayudar a regular adecuadamente esta actividad, sujetándola a tributos específicos no solo vinculados a la capacidad económica en la generación de rentas o consumo, sino a aquellos que permitan canalizar el coste social y ambiental generado, como pueden ser las tasas turísticas o ecológicas⁸⁴. Además, se debe tener en cuenta la existencia de exen-

⁸² Tal y como lo explica Pastor del Pino (2017, pp. 545-563), lo que se pretende es establecer medidas de estímulo de este tipo de actividades, mediante tributación más favorable, atendiendo a umbrales de actividad, sin descuidar por otro lado el cumplimiento de las obligaciones tributarias resultantes, a través del refuerzo de mecanismos de obtención de información, para así no desaprovechar la posibilidad de fomentar adecuadamente este tipo de actividades, a la vez que se regulan, y para obtener los generosos beneficios que de ellas se deriven.

⁸³ Véase el caso francés, en donde se había previsto una exención de 5.000 euros, fundamentándola en la compartición de gastos y en la concepción de ingresos ocasionales (<<http://www.senat.fr/rap/r14-690/r14-6901.pdf>>). De igual manera el Reino Unido en donde existen exenciones de 1.000 libras para las rentas provenientes de la transmisión o titularidad de bienes a través de plataformas digitales (<<https://www.gov.uk/rent-room-in-your-home/the-rent-a-room-scheme>>), y otras específicas para las rentas provenientes del alquiler de una habitación amueblada de la vivienda habitual por las primeras 7.500 libras, en donde no se permite deducir gastos (<<https://www.gov.uk/rent-room-in-your-home/the-rent-a-room-scheme>>).

⁸⁴ En ese sentido Borja Sanchis (2017, pp. 9-10). Al igual que Gordo López, De Rivera y Cassidy (2017, p. 191).

ciones propias en cada tributo, caso del IRPF, en donde se cuenta con medidas que permiten adecuar la carga tributaria de acuerdo con las situaciones personales, familiares y de capacidad económica del obligado tributario, que permitirán ejercer la debida presión fiscal de acuerdo con los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31 de la CE.

En ese sentido, las exenciones propuestas tendrían como elemento fundamental la quiebra del principio de generalidad, no solo en la búsqueda de delimitar una capacidad económica, sino también, y principalmente, en la búsqueda de proteger fines de interés general vinculados a motivos de política económica, social y técnica tributaria, encontrando una justificación debida en los motivos extrafiscales propios del impacto social, político y económico que genera este nuevo paradigma de consumo y producción de bienes y servicios⁸⁵. De acuerdo con ello, las exenciones propuestas no podrán ser objetivas de carácter total, pues podría llegar a considerarse una vulneración a los principios de igualdad y generalidad, afectando a los criterios de justicia en el reparto de las cargas públicas.

La propuesta gira entonces a establecer una serie de exenciones limitadas mixtas, cualitativas y cuantitativas, que permitan liberar la presión fiscal sobre aquellos sujetos que no desarrollan una actividad con una regularidad, ni con un impacto económico lo suficientemente relevante como para activar la maquinaria de las Administraciones tributarias, las cuales solo deberían centrarse en el flujo de información sobre las operaciones con el objetivo de control y contraste sobre ese mercado específico. Así, podríamos establecer un rango en el cual se integren, por ejemplo, de un lado, un límite cuantitativo conjunto que libere de la carga tributaria a aquellos sujetos que realizan un máximo de tres operaciones dentro de un periodo impositivo, siempre y cuando las mismas, de manera conjunta, no superen en su base imponible la cuantía de 1.000 euros, cifra que servirá como un límite global y que demarcará la aplicación efectiva o no de la exención; y de otro lado, un límite cualitativo, relacionado con operaciones controvertidas y que impliquen una técnica tributaria compleja y discutible, como pueden ser exenciones sobre operaciones de alquiler de espacios de alojamiento en viviendas habituales, en los supuestos de intercambio temporal de vivienda habitual y en otros que se puedan enmarcar dentro del concepto restrictivo de consumo colaborativo puro.

Por último, lo que sí remarcamos es la necesidad de que estos límites se establezcan de manera legal en concordancia con el artículo 133.3 de la CE⁸⁶, no solo en respeto del principio de reserva de ley relativo a nivel tributario, sino también para evitar que la exigibilidad de estas conductas controvertidas queden en manos de la interpretación de las Administraciones tributarias, que bien pueden obviar la exigibilidad de las obligaciones tal y

⁸⁵ Para un análisis acerca del alcance de las exenciones a nivel tributario véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), FJ. 7; 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509), FJ. 8; 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808), FJ. 5.

⁸⁶ Dicho artículo establece que todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de la ley.

como viene sucediendo en el caso del ITPyAJD a nivel territorial, o bien, de acuerdo con su necesidad pueden apresurarse a exigir el cumplimiento o a incluir los supuestos dentro de sus planes de gestión tributaria, con la consecuente vulneración al principio de seguridad jurídica que rige nuestro ordenamiento tributario. Es evidente que el objetivo de este documento no es otro que advertir que esa indefinición que cursa sobre ciertos supuestos del mal llamado alojamiento colaborativo genera incertidumbre y afectan a la seguridad jurídica. De ahí que la invitación es a que el tema sea objeto de estudio, ya sea integrándolo dentro del alojamiento turístico o aparte de él, pero que se afronte con antelación y permitamos que esta actividad se desarrolle dentro de un marco legal claro, al menos a nivel tributario.

Referencias bibliográficas

- Antón Antón, A. y Bilbao Estrada, I. (2016). El Consumo Colaborativo en la Era Digital: Un Nuevo Reto para la Fiscalidad. *Documentos*, 26, IEF.
- Arnaud, E. (2019). Emmanuel Arnaud: «El intercambio de casa es buena opción a Airbnb». *Cinco Días*. <https://cinco-dias.elpais.com/cinco-dias/2019/03/28/fortunas/1553773931_917397.html> (10/11/2019).
- Borja Sanchis, A. (2017). Los impuestos sobre estancias turísticas en España. *Quincena Fiscal*, 18, 19-58.
- Botsman, R. (2013). The Sharing Economy Lacks A Shared Definition. *FastCompany*, 21
- Botsman, R. y Rogers, R. (2010). *What's Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption*. Ed. Harper-Collins.
- Bower, J. L. y Christensen, C. M. (2015). Disruptive Technologies: Catching the Wave. *Harvars Business Review*, 73.
- Comisión Europea. (2016a). *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*. UE, COM (2016) 356 final.
- Comisión Europea. (2016b). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones «Una agenda europea para la economía social», de 2 de junio de 2016*. UE, (COM (2016) 356 final). <<https://ec.europa.eu/docsroom/documents/16881/attachments/2/translations/es/renditions/pdf/28/08/2019>> (28/08/2019).
- Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. (2014). Documentos 1 y 2. *Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*. CNMC.
- Doménech Pascual, G. (2015). La regulación de la economía colaborativa. El caso Uber contra el taxi. *Revista CEFLEGAL*, 175-176, 61-104.
- Forno, F. y Garibaldi, R. (2011). Andare in vacanza scambiando la casa. Un'analisi del profilo e delle motivazioni di un segmento crescente di turisti. *Rivista di Scienze del Turismo*, 2(2).
- Gordo López, A.; De Rivera, J. y Cassidy, P. (2017). La economía colaborativa y sus

- impactos en la era del capitalismo digital. En R. Cotarelo (Dir.) y J. Gil (Comp.), *Ciberpolítica: gobierno abierto, redes, deliberación, democracia* (capítulo X). INAP.
- Machancoses García, E. (2017). Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: Retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma. *Quincena Fiscal*, 15-16, 41-82.
- Montesinos Salvador, O. (2017). Fiscalidad del Consumo Colaborativo de Alojamiento Turístico: Tratamiento de los Usuarios de Plataformas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 31, 43-92.
- Núñez Iglesias, A. (2010). Tipología de los contratos de alojamiento turístico extrahotelero. *Revista Actualidad Civil*, 12.
- Pastor del Pino, M. C. (2017). La economía colaborativa desde las Instituciones Comunitarias: implicaciones fiscales. En R. Alfonso Sánchez y J. Valero Torrijos (Dirs.), *Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital*. Cizur Menor-Thomson Reuters Aranzadi.
- Ruiz Almendral, V. y Zornoza Pérez, J. (2008). La aplicación de las normas tributarias. *Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba*. Dykinson. Vol. 1.
- Russo, A. P. y Quaglieri Domínguez, A. (2014). La lógica espacial del intercambio de casas: una aproximación a las nuevas geografías de lo cotidiano en el turismo contemporáneo. *Scripta Nova: Revista electrónica de geografía y ciencias sociales*, 18.
- Sánchez López, M. E. (2019). Tipología de los contratos de alojamiento turístico extrahotelero. En M. A. Collado Yurrita (Dir.) y L. M. Romero Flor, *Tributación de la Economía Digital*. Atelier Fiscal.
- Teubner, T. (2014). Thoughts on the Sharing Economy. *8th Multi Conference on Computer Science and Information Systems*. MCCSIS.
- Toffler, A. (1981). *La tercera ola*. Plaza & Janés.
- Unión Hotelera Provincia de Valencia. (2017). La economía colaborativa y la vivienda turística no reglada: El caso Valencia. *Informe de la Unión Hotelera de Valencia*, 013/2017, de 17 de febrero. <https://www.thinktur.org/media/Informe_Unión_Hotelera_2017.pdf> (20/10/2019).



Los pequeños arreglos del IVA: la reforma de la Directiva (UE) 2018/1910

Eduardo Fernández Caramazana

Inspector de Hacienda del Estado

eduardo.fernandez.caramazana@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0002-8319-6306>

Pablo Grande Serrano

Inspector de Hacienda del Estado

grandeserrano@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0001-9726-8705>

Extracto

El 1 de enero de 1993 entró en vigor la reforma del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el tráfico intracomunitario. El objetivo era un sistema de tributación en origen con atribución del ingreso fiscal al Estado miembro de destino. Las diferencias entre las legislaciones nacionales de los Estados miembros obligaron a crear un sistema transitorio. En 2021, veintiocho años después, el régimen transitorio sigue vigente. No obstante, desde 2016, la Comisión Europea y el Consejo de la Unión Europea están trabajando en un sistema definitivo de las operaciones intracomunitarias, que se prevé que entre en vigor en 2022. Hasta ese momento y con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica; reducir las cargas administrativas, facilitando el tráfico intracomunitario; y reforzar la prevención del fraude se han aprobado la Directiva (UE) 2018/1910 y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912. Estas modificaciones, conocidas como *Quick Fixes* (arreglos rápidos), se refieren a las ventas en cadena, acuerdos de ventas en consigna, número de identificación del IVA y prueba del transporte intracomunitario. El presente trabajo tiene como finalidad analizar estas modificaciones, señalando los aspectos críticos y posibles mejoras.

Palabras clave: IVA; adquisición intracomunitaria de bienes; ventas en cadena; ventas en consigna; NIF-IVA; *Quick Fixes*.

Fecha de entrada: 08-10-2020 / Fecha de aceptación: 27-10-2020 / Fecha de revisión: 17-12-2020

Cómo citar: Fernández Caramazana, E. y Grande Serrano, P. (2021). Los pequeños arreglos del IVA: la reforma de la Directiva (UE) 2018/1910. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, E1-E34.





VAT Quick Fixes: the amendment of the Council Directive (EU) 2018/1910

Eduardo Fernández Caramazana

Pablo Grande Serrano

Abstract

On January 1, 1993 the intra-Community trade reform of the Value Added Tax entered into force. The objective was a system based on taxation at source with the allocation of tax revenue for the Member State of arrival. The differences between the national laws of the Member States required the development of a provisional system. In 2021, twenty-eight years later, that provisional regime remains applicable. However, since 2016, the European Commission and the Council of the European Union have been working on a definitive system for intra-Community operations, which is expected to apply in 2022. Until then and with the aim of increasing legal certainty; reduce administrative burdens, facilitating intra-Community trade; and strengthen the prevention of tax fraud, the Council Directive (EU) 2018/1910 and the Council Implementing Regulation (EU) 2018/1912 have been adopted. These amendments, known as «Quick Fixes», concern chain transactions, call-off stock arrangements, VAT identification number and the proof of intra-Community transport. The goal of this paper is to analyze these reforms, from a critical point of view, in order to propose certain improvements.

Keywords: VAT; intra-Community acquisition of goods; chain sales; consignment sales; VAT ID number; Quick Fixes.

Citation: Fernández Caramazana, E. y Grande Serrano, P. (2021). Los pequeños arreglos del IVA: la reforma de la Directiva (UE) 2018/1910. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, E1-E34.





Sumario

1. Historia del origen de la armonización del IVA
 2. Ventas en cadena
 - 2.1. Regulación antes del 2020
 - 2.2. Regulación desde el 2020
 3. Ventas en consigna
 - 3.1. Regulación antes del 2020
 - 3.2. Regulación desde el 2020
 - 3.2.1. Nueva tributación
 - 3.2.2. Incumplimiento de los requisitos
 - 3.2.3. Modificación de las obligaciones
 - 3.2.4. Controversias
 4. NIF-IVA como requisito material
 - 4.1. Regulación antes del 2020
 - 4.2. Necesidad del cambio
 - 4.3. Regulación desde el 2020
 - 4.3.1. Nuevos requisitos
 - 4.3.2. Modificación del sujeto pasivo
 - 4.3.3. No comunicación del NIF-IVA
 - 4.3.4. Presentación de la declaración recapitulativa
 5. Prueba del transporte intracomunitario
 - 5.1. Regulación antes del 2020
 - 5.2. Regulación desde el 2020
 6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Historia del origen de la armonización del IVA

El Acta Única Europea de 1986 (DO L 169, de 29 de junio de 1987) impuso que la (por entonces) Comunidad Económica Europea adoptara las medidas destinadas a establecer progresivamente un mercado interior en el transcurso de un periodo que finalizaría el 31 de diciembre de 1992. Esta previsión suponía la eliminación de las fronteras fiscales, los gravámenes a la importación y las desgravaciones a las exportaciones entre los Estados miembros.

Por ello, obligó a reformar el sistema del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en el tráfico intracomunitario, que hasta entonces consistía en exportaciones exentas en el Estado miembro de origen e importaciones gravadas en el Estado miembro de destino. Esta reforma se realizó a través de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, de 31 de diciembre de 1991), que sería aplicada por los Estados miembros desde el 1 de enero de 1993.

A este respecto, el objetivo a alcanzar consistía en un sistema de tributación en origen (repercusión del transmitente al tipo impositivo del Estado miembro de origen y deducción del adquirente), aunque se atribuía el ingreso fiscal al Estado miembro de destino. Sin embargo, como reconoce la exposición de motivos de esa directiva, en aquellos momentos las diferencias de las legislaciones internas impedían aplicar tal sistema, por lo que decidió crearse el régimen transitorio de las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB) que se aplicaría hasta el 31 de diciembre de 1996. Urge decir que, cuando se escribe este trabajo en 2020, este régimen transitorio sigue vigente.

En él, el transmitente efectúa una entrega exenta en el Estado miembro de origen (generando el derecho a deducir el IVA soportado) y el adquirente realiza un nuevo hecho imponible: una AIB. Esta AIB está sujeta y, en general, no exenta, pero sus cuotas son deducibles para el sujeto pasivo, en igualdad de condiciones con las operaciones interiores. Como se puede apreciar, este régimen genera un efecto económico análogo al previo (exención en origen, gravamen en destino), pero sin que las operaciones se denominen exportación e importación. Sin embargo, formalmente sí que introdujo muchos cambios: las operaciones dejaron de documentarse en un documento único administrativo (DUA) y pasaron a incluirse en las autoliquidaciones de los operadores y comunicarse mediante una declaración recapitulativa.

Además de las evidentes diferencias en tributación con las operaciones interiores, también son destacables las mayores cargas administrativas para los operadores, lo que no parece

conforme con el objetivo de crear un mercado interior. Más aún, este sistema no está libre de fraude, que en las operaciones intracomunitarias alcanza los 50.000 millones de euros cada año según las estimaciones más recientes (Parlamento Europeo, 2018).

No obstante, debe señalarse que el Consejo de la Unión Europea, en el marco del Plan de acción sobre el IVA mostrado por la Comisión Europea en 2016, presentó el 25 de mayo de 2018 la Propuesta 2018/0164¹, por la que se propone el sistema definitivo de las operaciones intracomunitarias. Dicho sistema, que eliminaría las AIB, estaría basado en un nuevo hecho imponible: las «entregas de bienes dentro de la Unión». Estas serían aquellas realizadas por un empresario o profesional a otro empresario o profesional (o persona jurídica que no tenga esa condición) y en las cuales los bienes son enviados o transportados a otro Estado miembro. Estas operaciones se localizarían en el Estado miembro de destino y el sujeto pasivo sería el transmitente, de manera que este repercutiría el IVA del Estado miembro de destino y lo ingresaría en su Estado miembro a través de un sistema de ventanilla única. No obstante, el sujeto pasivo sería el adquirente (inversión del sujeto pasivo) cuando este fuera un sujeto pasivo certificado, que serán aquellos que tengan un adecuado historial de cumplimiento, de modo que se les aplicaría *de facto* el régimen de las AIB.

Por tanto, esta propuesta de régimen definitivo se basaría en la ventanilla única, extendiendo los actuales regímenes especiales de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y los prestados por vía electrónica a las entregas de bienes dentro de la Unión. No obstante, a partir del 1 de julio de 2021², este sistema de ventanilla única también se aplicará para las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, de acuerdo con la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo³, pendiente de trasponer al ordenamiento jurídico español.

Dicho régimen, aún no aprobado, estaba previsto que comenzara a aplicarse el 1 de julio de 2022, aunque la pandemia de la covid-19 es posible que retrase esa fecha.

Sin embargo, hasta entonces, el Plan de acción de la Comisión Europea proponía efectuar reformas en el sistema de las AIB con varias finalidades: incrementar la seguridad jurídica; reducir las cargas administrativas, facilitando el tráfico intracomunitario; y reforzar la prevención del fraude. A este respecto, el Consejo, en las conclusiones del 8 de noviembre de 2016, invitó

¹ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA de tributación de los intercambios entre Estados miembros.

² Estaba prevista el 1 de enero de 2021, pero se ha aplazado por la pandemia de la covid-19. Se puede consultar en: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/taxation-commission-proposes-postponement-taxation-rules-due-coronavirus-crisis_en>.

³ Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes (DOUE L 310, de 2 de diciembre de 2019). La fecha límite para su transposición también se retrasa 6 meses, hasta el 30 de junio de 2021, en lugar del 31 de diciembre de 2020.

a la Comisión Europea a presentar propuestas legislativas, por lo que, el 4 de octubre de 2017, la Comisión Europea presentó la Propuesta 2017/0251⁴ que recogía todas estas modificaciones.

Estas reformas son conocidas como *Quick Fixes* (arreglos rápidos) porque, si bien tienen un periodo de aplicación previsiblemente corto, pretenden hacer pequeñas mejoras en el régimen de las AIB. Consisten en: ventas en cadena, acuerdos de ventas en consigna, número de identificación del IVA como requisito material de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes (EIB); y la prueba del transporte en las EIB. Por ello, el impacto económico de la reforma es moderado (Comisión Europea, 2017): generará un coste para las Administraciones tributarias de 79 millones de euros en el año de introducción y otros 35 millones, al año, los siguientes, mientras que para las empresas generará una reducción de los costes de cumplimiento de entre el 5 % (pequeñas empresas) y el 37 % (grandes empresas); el efecto neto en la economía será de 400 millones de euros acumulados durante su vigencia, inicialmente prevista de tres años.

Estas reformas se aprobaron con la Directiva (UE) 2018/1910⁵ y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912⁶, que han sido traspuestas al ordenamiento jurídico español a través del Real Decreto-Ley 3/2020⁷, que ha modificado la Ley 37/1992, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992) (LIVA) y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (BOE núm. 314, de 31 de diciembre de 1992) (RIVA).

2. Ventas en cadena

El término «ventas en cadena» se refiere a las sucesivas entregas de unos mismos bienes existiendo un único transporte entre dos Estados miembros. Por tanto, tiene lugar cuando un

⁴ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros. Se puede consultar en: <<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0569:FIN:ES:PDF>>.

⁵ Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros (DOUE L 311, de 7 de diciembre de 2018).

⁶ Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias (DOUE L 311, de Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912).

⁷ Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales (BOE núm. 31, de 5 de febrero de 2020).

empresario o profesional situado en un Estado miembro (A) (primer proveedor) transporta o envía directamente unos bienes a otra persona en otro Estado miembro (B) (cliente), siendo dichos bienes objeto de entrega a otro empresario o profesional (operador intermediario) quien, a su vez, los entregará a otros operadores intermediarios o al cliente final.

Entre los requisitos esenciales para la aplicación de esta simplificación, conviene resaltar la importancia del transporte o envío directo de los bienes desde el primer proveedor hasta el cliente final, así como la existencia de, al menos, tres intervinientes; y decimos al menos tres intervinientes porque pueden ser varios los intermediarios que concurren, siempre que, como veremos más adelante, exista continuidad en el transporte, de forma que podamos hablar de un único transporte intracomunitario. No obstante, no es necesario que el destinatario final de los bienes sea un empresario o profesional actuando como tal⁸.

Cuando una operación quede amparada bajo la nueva regulación de las ventas en cadena, el transporte intracomunitario se imputará a una sola de las entregas sucesivas de bienes, de forma que será esta la que se beneficie de la exención del IVA prevista para las EIB. Con carácter general, el transporte se imputará a la entrega de bienes efectuada por el primer proveedor al operador intermediario, en consecuencia, en el Estado miembro (A) esta entrega se calificará como EIB sujeta, pero exenta del IVA. Sin embargo, si el operador intermediario comunica al primer proveedor un número de identificación del IVA asignado por este mismo Estado miembro (A) desde el que se expiden o transportan los bienes, el transporte intracomunitario se imputará a la entrega de bienes realizada por el operador intermediario al cliente final. El resto de operaciones se calificarán como entregas interiores sujetas y no exentas del IVA.

2.1. Regulación antes del 2020

Con anterioridad a la reforma tratada, ni la Directiva 2006/112/CE⁹, ni la LIVA contenían ningún tipo de mención expresa para este tipo de operaciones. Ahora bien, su no regulación expresa no suponía que estas operaciones quedasen desamparadas, puesto que para

⁸ Si el cliente final no es empresario o profesional actuando como tal, nos encontraremos ante dos posibles situaciones: (1) si el intermediario no comunica al primer proveedor su número de identificación del IVA que le ha asignado el Estado miembro (A), nos encontramos ante una venta en cadena en la que se aplicaría la regla general, así del proveedor al intermediario habría una EIB en el Estado miembro de origen, correlativamente el intermediario realizaría una AIB en el Estado miembro (B) y, posteriormente, una entrega interior al consumidor final; o bien, (2) si el intermediario comunica al proveedor el número de identificación fiscal, en primer lugar tendremos una entrega interior del proveedor al intermediario y, seguidamente, se producirá una venta a distancia o una entrega interior en función de las circunstancias.

⁹ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE L 347, de 11 de diciembre de 2006).

tales casos se utiliza la integración de la ley (Berliri, 1964)¹⁰, pero sí generaba un problema de seguridad jurídica.

Veámoslo con un ejemplo. En primer lugar, la operación intracomunitaria más sencilla consistiría en un proveedor situado en un Estado miembro (A) que envía unos bienes a un cliente situado en otro Estado miembro (B). Esta operación se calificaría en el Estado miembro (A) de EIB exenta, al tiempo que en el Estado miembro (B) tiene lugar una AIB sujeta y, en general, no exenta del IVA, pero con derecho a deducción. Por tanto, el ingreso tributario para las Haciendas Públicas de (A) y (B) es de 0 euros, y seguirá así hasta que el cliente venda los bienes a un consumidor final; en definitiva, se produce la transmisión del ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados, pero al mismo tiempo existe el riesgo de los fraudes en la operaciones intracomunitarias de IVA¹¹.

A continuación, introducimos un intermediario, quien adquiere los bienes del proveedor y se los transmite al cliente, pero los bienes son enviados o transportados directamente desde el proveedor al cliente. Podríamos decir que el tráfico físico y jurídico de los bienes discurre por el mismo camino, pero en el tráfico jurídico los bienes realizan más paradas. Pues bien, cabe plantearse si las entregas sucesivas de los bienes –del proveedor al intermediario y, a su vez, de este al cliente– tienen la consideración de EIB. Sobre esta cuestión se pronunció el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, actual Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)¹², (Sala Primera), de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder OHG, C-245/04 (NFJ021961), cuyo fallo fue el siguiente:

[c]uando dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes, realizadas a título oneroso entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, dan lugar a una única expedición intracomunitaria o a un único transporte intracomunitario de dichos bienes, esta expedición o este transporte solo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta [...] con independencia de cuál de los sujetos pasivos –primer vendedor, adquirente intermedio o segundo adqui-

¹⁰ Para un mayor estudio sobre la interpretación e integración de las leyes tributarias nos remitimos al detallado análisis realizado por Berliri (1964, capítulo II, pp. 89 y ss.).

¹¹ El fraude por la desaparición del operador intracomunitario ocurre cuando un proveedor (empresa *conduit*) establecido en el Estado miembro (A) realiza entregas intracomunitarias de bienes (exentas) a otro empresario o profesional (operador desaparecido, trucha o *missing trader*) establecido en el Estado miembro (B). Este operador desaparecido ha adquirido los bienes sin pagar el IVA, aprovechando para realizar una entrega interior a un precio muy competitivo, repercutiendo el IVA y desapareciendo sin ingresarlo nunca. Si añadimos al final de la cadena un distribuidor (que se deduce el IVA soportado) y vuelve a vender los bienes al proveedor original (pantalla), entonces los bienes vuelven a dar otra vuelta y tenemos un fraude carrusel.

¹² Su denominación cambió como consecuencia del artículo 1 del Tratado de Lisboa (DOUE núm. 306, de 17 de diciembre de 2007), que modifica el artículo 9 del Tratado de la Unión Europea.

rente– tenga el poder de disposición sobre los bienes durante dicha expedición o dicho transporte.

Por tanto, solo puede existir una única EIB exenta del IVA, siendo la otra una entrega interior. La EIB se localizará en el Estado miembro (A) en todo caso, mientras que la entrega interior se localizará, bien en el Estado miembro (A) cuando sea la primera entrega sucesiva, bien en el Estado miembro (B) de llegada cuando sea la segunda, y última, entrega sucesiva de los bienes. Sin embargo, el TJUE no estableció un criterio sobre qué entrega tendría lugar en primer lugar, sino que fue necesario esperar a posteriores pronunciamientos¹³ para delimitar el criterio de imputación.

Esta ausencia de regulación expresa exigió una aproximación caso por caso por las Administraciones tributarias de cada uno de los Estados miembros, con el riesgo tributario que ello supone. Así podían darse situaciones de doble imposición cuando, tanto el Estado miembro (A) como el Estado miembro (B), considerasen que la entrega interior había tenido lugar en su territorio de aplicación del impuesto (TAI); no obstante, también podían acaecer situaciones de nula imposición en el supuesto contrario, esto es, que ambos Estados miembros considerasen que la entrega interior no había tenido lugar en su territorio.

¹³ STJUE (Sala Segunda) 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding BV, C-430/09 (NFJ041090), apartado 44: «la determinación de la operación a la que debe imputarse dicho transporte ha de efectuarse en función de una apreciación global de todas las circunstancias particulares con el fin de determinar cuál de esas dos entregas cumple todos los requisitos correspondientes a una entrega intracomunitaria».

STJUE (Sala Novena) de 26 de julio de 2017, Toridas, C-386/16 (NFJ067409), apartado 44: «una entrega de bienes efectuada por un sujeto pasivo establecido en un primer Estado miembro no está exenta del IVA [...] cuando, antes de que se lleve a cabo la referida entrega, el adquirente, [...], informa al proveedor de que las mercancías se revenderán inmediatamente a un sujeto pasivo establecido en un tercer Estado miembro antes de que salgan del primer Estado miembro».

STJUE (Sala Novena) de 21 de febrero de 2018, Kreuzmayr GmbH, C-628/16 (NFJ069651), apartados 35 y 36: en la medida en que el adquirente final «disponía de los bienes como propietario antes de que se realizase el transporte intracomunitario. De ello resulta que, [...] el transporte intracomunitario debe imputarse a la entrega realizada entre el operador intermedio y el adquirente final y que el artículo 32, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA [relativo al lugar de entrega de bienes con transporte] solo es aplicable a la segunda entrega»; además, «el lugar de la segunda entrega de una cadena de operaciones [...] no puede determinarse sin tomar en consideración los elementos objetivos pertinentes que conocían el operador intermedio y el adquirente final y no puede depender únicamente de la calificación dada por el primer proveedor a la primera entrega únicamente sobre la base de la información que le había sido aportada erróneamente por el operador intermedio».

STJUE (Sala Cuarta) de 19 de diciembre de 2018, ARES CZ, C-414/17 (NFJ072389), apartado 72: «para determinar a cuál de las adquisiciones de la cadena de que se trata en el litigio principal debe imputarse el único transporte intracomunitario, adquisición que, por tanto, debe ser la única calificada como adquisición intracomunitaria, el órgano jurisdiccional remitente ha de realizar una apreciación global de todas las circunstancias específicas del caso de autos y determinar, en particular, en qué momento se produjo la transmisión del poder de disponer del bien».

En España, contamos con pronunciamientos al respecto, tanto por la Administración tributaria, como por el Poder Judicial. En relación con la Administración tributaria, en primer lugar, se han emitido reiteradas resoluciones por la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a Consultas vinculantes (V1114/2012, de 23 de mayo –NFC044582–; V1987/2013, de 12 de junio –NFC048271–; V1509/2015, de 19 de mayo –NFC055367–; V0802/2017, de 30 de marzo –NFC064919–; V1792/2019, de 11 de julio –NFC073094–; por todas); por otro lado, también existen Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (de 17 de diciembre de 2008, RG 3263/2006; de 24 de marzo de 2009, RG 251/2007 –NFJ033273–; de 18 de diciembre de 2012, RG 3949/2010; por todas). Con relación al Poder Judicial, el Tribunal Supremo hizo suya la interpretación del TJUE, como no podía ser de otra manera¹⁴, en la Sentencia de 4 de marzo de 2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, recurso de casación número 3054/2010, ponente D. Emilio Frías Ponce (NFJ050271).

Pues bien, para evitar las situaciones de doble o nula imposición y reforzar la seguridad jurídica de los operadores económicos, se introduce la regulación de las ventas en cadena.

2.2. Regulación desde el 2020

La reforma se ha realizado mediante la modificación del artículo 68.Dos.1.º de la LIVA. La lógica de esta reforma consiste en vincular el transporte intracomunitario a una de las dos entregas realizadas y establecer, como requisito sustantivo, la inclusión de la operación intracomunitaria en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349, «Declaración Informativa. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias»).

En definitiva, si el objetivo principal de la reforma es la determinación de un criterio para la imputación del transporte a una de las entregas, la reforma debe tener como piedra angular las reglas de localización de las entregas de bienes. Por ello, es en la nueva letra B) del artículo 68.Dos.1.º de la LIVA donde se establece que «[...] la expedición o transporte se entenderá vinculada únicamente a la entrega de bienes efectuada a favor del intermediario», salvo que este «[...] hubiera comunicado a su proveedor un número de identificación fiscal a

¹⁴ Desde 2015, la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE núm. 157, de 2 de julio de 1985), recoge expresamente el principio de primacía del Derecho de la Unión en el apartado 1 del artículo 4 bis; aunque su inclusión fue una cuestión más de hecho que de derecho, pues el principio de primacía del Derecho de la Unión sobre los derechos nacionales resulta de aplicación desde la, ya famosa, Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de julio de 1964, Costa contra ENEL, 6-64 (ECLI:EU:C:1964:66). No obstante, algunas autoridades judiciales ponen en duda la primacía sobre sus constituciones, como sucedió en mayo de 2020 en relación con el Tribunal Constitucional alemán y su Sentencia de 5 de mayo de 2020 sobre el programa de compras durante la emergencia pandémica. Emitiendo el TJUE la siguiente nota de prensa al respecto: <<https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-05/cp200058en.pdf>>.

efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por el Reino de España», en cuyo caso, «[...] se entenderá vinculada únicamente a la entrega efectuada por el intermediario».

Finalmente, la nueva redacción del precepto termina con la definición de «intermediario», sujeto esencial en las ventas en cadena, por cuanto según su elección se vinculará el transporte a una u otra entrega, entendiéndose por tal «[...] un empresario o profesional distinto del primer proveedor, que expida o transporte los bienes directamente, o por un tercero en su nombre y por su cuenta.» Por tanto, el intermediario será un empresario o profesional que transporta los bienes, bien por sí mismo, bien por un tercero. Ahora bien, la cuestión pendiente de resolver es cómo determinar si el tercero que transporta los bienes lo hace en nombre y por cuenta del intermediario o es, en sí mismo, un intermediario. Un criterio razonable, en nuestra opinión, sería considerar únicamente como intermediario al empresario o profesional que asume el riesgo de la pérdida durante el transporte intracomunitario de los bienes¹⁵.

También puede suceder que sean varios los intervinientes en el transporte de los bienes desde el primer proveedor hasta el cliente final (por ejemplo, porque sean varios los medios de transporte utilizados), en cuyo caso es posible seguir aplicando la simplificación de las ventas en cadena, siempre que la expedición de los bienes pueda considerarse un transporte único. Para ello, es esencial que el intermediario pruebe la organización del transporte (distinta de la prueba del transporte intracomunitario, que examinaremos más adelante), esto es, que se realizó en su nombre y por su cuenta. Volvemos a encontrarnos con la inseguridad de la apreciación de esta circunstancia y a la necesidad de examinar caso por caso el transporte efectuado.

Por último, otro elemento esencial de la reforma es la posibilidad, o no, de que el intermediario comunique a su proveedor el número de identificación del IVA que le ha asignado el Estado miembro (A) (el NIF-IVA en el caso de España). Sobre el NIF-IVA hablaremos más adelante, baste ahora señalar que sorprende la falta de previsión en la Directiva (UE) 2018/1910 de la forma en la que el intermediario debe comunicar al primer proveedor el número de identificación del IVA, y decimos que sorprende por la facilidad de la Unión Eu-

¹⁵ Opinión de la abogada general, Sra. Juliane Kokott, de 3 de octubre de 2019, *Herst*, C-401/18, apartado 79: «[a] la hora de imputar el único desplazamiento transfronterizo de mercancías a una entrega concreta en una operación en cadena es decisivo determinar quién soporta el riesgo de una eventual pérdida de los bienes en el transporte transfronterizo de estos. Dicha entrega será la entrega intracomunitaria exenta cuyo lugar de entrega se sitúa en el inicio del transporte». No obstante, el TJUE acaba resolviendo sobre la base del poder disposición, así señala el fallo de la STJUE (Sala Cuarta) de 23 de abril de 2020, *Herst*, C-401/18 (NFJ077411): «[l]a circunstancia de que el sujeto pasivo tuviera desde un principio la intención de adquirir dichos bienes para su actividad económica una vez despachados a libre práctica en el Estado miembro de destino constituye una circunstancia que debe tener en cuenta el órgano jurisdiccional nacional al realizar la apreciación global de todas las circunstancias particulares del asunto del que conoce para determinar a cuál de las adquisiciones sucesivas debe imputarse ese transporte intracomunitario».

ropea para *sobrerregular* (Berrocal, 2018). En consecuencia, consideramos razonable que sean el proveedor y el intermediario quienes libremente decidan el medio y el momento para comunicar el número de identificación fiscal a efectos del IVA, con la prudencia de conservar los medios de prueba que acrediten esta comunicación en caso de ser requeridos por la Administración tributaria correspondiente. En todo caso, la imposibilidad de probar esta comunicación no impide la aplicación de la regla general, pero sí de su excepción.

3. Ventas en consigna

El término «ventas en consigna» se refiere a aquellas operaciones en las cuales un empresario o profesional situado en un Estado miembro (A) (transmitente) envía unos bienes a otro Estado miembro (B) para que sean consignados o almacenados con carácter previo a su entrega a un cliente (cliente) en ese otro Estado miembro (B).

Debe puntualizarse que, en todo caso, la entrega debe realizarse en el Estado miembro (B) al que se transportan para ser almacenados¹⁶.

Asimismo, el cliente tiene que ser necesariamente un empresario o profesional¹⁷. Si no fuera así, la operación se calificaría como una entrega de bienes en el Estado miembro de inicio del transporte o una venta a distancia en el Estado miembro (B), en función de las circunstancias. Además, ese empresario o profesional tiene que estar identificado en el Estado miembro (B) al que se envían los bienes, para poder realizar la correspondiente AIB.

También se requiere que no haya transmisión del poder de disposición desde el inicio –de forma similar a como vimos en las ventas en cadena–, esto es, que mientras está consignado o almacenado en el Estado miembro (B), los riesgos sean asumidos por el transmitente y no se trasladen al cliente. En caso contrario, la operación no constituiría una venta en consigna, puesto que ha habido una transmisión del poder de disposición al cliente, de modo que se produciría una EIB exenta en el Estado miembro (A) y su correspondiente AIB en el Estado miembro (B).

En consecuencia, el concepto de «ventas en consigna» tiene como caracteres esenciales que el cliente sea un empresario o profesional, actuando como tal, y que se encuentre

¹⁶ En caso contrario, es decir, que posteriormente el bien se vaya a transportar a otro Estado miembro (C) o a un tercer país donde se encuentra el cliente, este tipo de operación no es un acuerdo de ventas en consigna, de modo que se aplicaría la misma tributación que había antes de esta modificación junto con la correspondiente entrega intracomunitaria exenta o exportación exenta.

¹⁷ Condición necesaria para que la operación pueda calificarse como transferencia de bienes en virtud del artículo 17.2 a) de la Directiva 2006/112/CE (en el caso de realizarse en el TAI, no sería una operación asimilada a una EIB exenta conforme al art. 9.3.º b) LIVA).

identificado en el Estado miembro (B); que la entrega se efectúe en el Estado miembro (B); y, como veremos más adelante, que el transmitente no esté establecido en el Estado miembro (B). Además, no puede haberse transmitido el poder de disposición.

Evidentemente, estas operaciones tienen la lógica económica de que el empresario o profesional, sabedor de la demanda que tienen ciertos bienes por sus clientes en el Estado miembro (B), quiere enviarlos a este por adelantado, para poder efectuar entregas más rápidas a medida que lo demanden sus clientes.

3.1. Regulación antes del 2020

Con anterioridad a la reforma tratada, ni la Directiva 2006/112/CE ni la LIVA contenían ningún tipo de mención específica para este tipo de operaciones, por lo que eran plenamente aplicables las normas sobre transferencias y AIB.

En cualquier caso, la problemática de estas operaciones residía en el Estado miembro (B). En efecto, en el Estado miembro (A), el transmitente realizaba una transferencia de bienes de un empresario o profesional desde un Estado miembro a otro (*transfer*), conforme al artículo 17.1 de la Directiva 2006/112/CE, que estaría exenta conforme al artículo 138.2 c) de la misma, incluso aunque ese empresario no se encontrara identificado de acuerdo con la Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre BV, C-21/16 (NFJ065375).

En el caso de realizarse en el TAI, este *transfer* sería una operación asimilada a una entrega de bienes conforme al artículo 9.3.º de la LIVA, que estaría exenta de acuerdo con el artículo 25.Tres de la misma, siempre y cuando ese transmitente se encontrara identificado en el Estado miembro de destino conforme al artículo 13.4 del RIVA, a pesar de la contradicción de este con la directiva según el TJUE.

Por tanto, para el transmitente, en el TAI, la única obligación consistía en consignarlo en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349) conforme al artículo 79.1.1.º del RIVA (concordante con el art. 262 Directiva 2006/112/CE) y en su autoliquidación.

Estos criterios se pueden apreciar en las resoluciones de la DGT en contestación a Consultas vinculantes de 11 de septiembre de 2019 (V2378/2019 –NFC073757–) y de 29 de octubre de 2019 (V3049/2019 –NFC074240–).

En consecuencia, hay que centrarse en los efectos que se producían en el Estado miembro de destino (B), asumiendo que este era el TAI para estudiar su tratamiento por la normativa española. A este respecto, se distinguían dos posibilidades.

En primer lugar, que el transmitente establecido fuera del TAI dispusiera de un establecimiento permanente (EP) en el TAI. En este caso, la transferencia de los bienes producía

en el TAI una operación asimilada a una AIB de acuerdo con el artículo 16.2.º de la LIVA. Por tanto, el EP soportaría y se autorrepercutiría el IVA en su autoliquidación trimestral o mensual en el TAI e incluiría la operación en la declaración resumen de operaciones intra-comunitarias conforme al segundo párrafo del artículo 79.1.2.º del RIVA. Posteriormente, cuando realizaba la entrega de bienes, se producía una entrega interior en la que el EP sería el sujeto pasivo conforme al artículo 84.Uno de la LIVA. Por tanto, habría de incluirlo en su autoliquidación mensual o trimestral en el TAI (modelo 303, «IVA. Autoliquidación»).

En consecuencia, el transmitente no establecido en el TAI no sufría ninguna carga, puesto que su EP ya tenía que cumplir con tales obligaciones administrativas.

Por último, debe señalarse que el concepto de EP no permite considerar su existencia por el mero hecho de ser destinatario de servicios logísticos de almacenamiento, ya hayan sido prestados por el cliente o por terceros, como se puede apreciar en la Resolución de la DGT de 8 de septiembre de 2016 (V3790/2016 –NFC062183–), puesto que no existe un conjunto de medios humanos y técnicos que permitan realizar las entregas de bienes conforme al artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, la jurisprudencia del TJUE y la doctrina del TEAC (Resolución de 22 de mayo de 2019, RG 43/2015 –NFJ074072–; por todas).

En segundo lugar, cabía la posibilidad de que el empresario o profesional establecido fuera del TAI no dispusiera de un EP en el TAI. En este caso, de nuevo, el *transfer* producía en el TAI una operación asimilada a una AIB conforme al artículo 16.2.º de la LIVA.

No obstante, dicha operación estaba exenta en virtud del artículo 26.Cuatro de la LIVA (trasposición del art. 140 c) Directiva 2006/112/CE), es decir, siempre que ese mismo empresario o profesional tuviera derecho a la deducción plena a través del régimen de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el TAI (arts. 119 y 119 bis LIVA). En este sentido, lo habitual es que dicho sujeto pasivo tuviera derecho a la deducción plena, puesto que la entrega de casi cualquier bien mueble está sujeta y no exenta¹⁸.

A su vez, cuando posteriormente se efectuaba la transmisión al cliente en el TAI, se producía una entrega interior. En este caso, dado que el cliente era un empresario o profesional, se producía la inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2.º a) de la LIVA. No obstante, esta inversión del sujeto pasivo es tan solo potestativa conforme al artículo 194 de la Directiva 2006/112/CE, por lo que en otros Estados miembros el sujeto pasivo podía ser el transmitente no establecido.

La tributación anterior de esas operaciones ha sido afirmada en reiteradas resoluciones de la DGT en respuesta a Consultas vinculantes (V2139/2018, de 18 de julio

¹⁸ Salvo excepciones infrecuentes, como son la sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines (art. 20.Uno.4.º LIVA).

–NFC069945–; V2676/2019, de 30 de septiembre –NFC073796–; V3207/2019, de 19 de noviembre –NFC074451–; por todas).

Al realizar esas operaciones, el transmitente no establecido realizaba una actividad empresarial en el TAI (art. 5.Dos LIVA), lo que producía las siguientes obligaciones para el transmitente, de acuerdo con el artículo 164 de la LIVA:

- La obligación de comunicar, con carácter previo, el inicio de una actividad empresarial en el TAI, a través de la declaración censal (modelos 036 y 037, «Censo de empresarios, profesionales y retenedores - Declaración censal de alta, modificación y baja y declaración censal simplificada») conforme al artículo 3.2 a) del Reglamento General de aplicación de los tributos (RGAT). Esta obligación se derivaba del artículo 214.1 b) de la Directiva 2006/112/CE, y no es una de las excepciones del artículo 272 de la misma, por lo que no podía ser eliminada por España.

Esta comunicación llevaba a que la Administración tributaria le asignara un número de identificación fiscal en el TAI (art. 22 RGAT).

- La solicitud de la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios, en virtud del artículo 3.3 a) del RGAT, dado que iba a realizar AIB. Dicha solicitud podía hacerse con la comunicación de inicio de la actividad. Con esta comunicación, la Administración tributaria, si no se apreciaba ningún riesgo fiscal, le asignaba el NIF-IVA (art. 25 RGAT).

La asignación de un NIF-IVA en el TAI resultaba obligatoria por los artículos 215 y 216 de la Directiva 2006/112/CE, por lo que no podía ser eliminada por España.

- La presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (art. 79.2.º RIVA), que expresamente se refiere a las operaciones asimiladas a las AIB del artículo 16.2.º de la LIVA. Esta se presentaba con periodicidad trimestral al concurrir, en principio, las circunstancias del artículo 81.2.2.º del RIVA; o, incluso, con periodicidad anual conforme al apartado 4 de ese mismo artículo.

Esta obligación no era exigida por la Directiva 2006/112/CE, puesto que el artículo 262 de la misma tan solo exigía que se comunicara la identidad de los sujetos a los que se hacían EIB o *transfers*, pero que España había establecido en virtud del artículo 266.

- Llevar libros registro del IVA conforme a los artículos 62 y siguientes del RIVA. Dicha obligación se derivaba de los artículos 242 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE.

En consecuencia, en este segundo supuesto, la mecánica del impuesto era idéntica a una EIB y una AIB (al menos, en el TAI, por lo anterior):

- En el Estado miembro (A) de origen de las mercancías, el transmitente realiza una operación asimilada a una EIB exenta.

- En el TAI, ese transmitente no realiza ninguna operación del impuesto (la operación asimilada a la AIB está exenta).
- Finalmente, el cliente establecido en el TAI es sujeto pasivo de la entrega interior, debiéndose autorrepercutir y deducir el impuesto.

Sin embargo, a pesar de la identidad en la mecánica a una EIB y una AIB ordinarias, el transmitente se encontraba obligado a cumplir con muchas obligaciones formales adicionales a las que hubieran procedido en una EIB ordinaria.

Como consecuencia de estas cargas, los empresarios, o bien no realizaban una gestión que sería más adecuada a sus intereses comerciales, o bien incurrían en las mismas, a pesar de ser innecesarias para garantizar un adecuado control. Precisamente, con este doble objetivo de no desincentivar la actividad económica y eliminar las cargas, se ha creado el régimen de «acuerdos de ventas de bienes en consigna».

3.2. Regulación desde el 2020

3.2.1. Nueva tributación

La reforma se ha realizado mediante el nuevo artículo 9 bis y la modificación de los artículos 9.3.º, 15 y 75.Uno.8.º de la LIVA, así como los artículos 66, 79 y 80 del RIVA. La lógica de esta reforma consiste en convertir esta operativa en una EIB exenta y una AIB, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

A este respecto, el nuevo artículo 9.3.º prevé que no tengan la condición de *transfer* las transferencias de bienes en el marco de acuerdos de ventas en consigna.

Por su parte, el artículo 9 bis define «las ventas de bienes en consigna» como aquellas que cumplan los siguientes requisitos, ya apuntados anteriormente:

1. Los bienes son transportados a otro Estado miembro (B) para ser entregados a otro empresario o profesional en un momento posterior a la llegada.
2. El vendedor no está establecido ni tiene un EP en el Estado miembro (B).
3. El adquirente es un empresario o profesional identificado en el Estado miembro (B) y comunique su NIF-IVA al transmitente al iniciarse el transporte.
4. Los bienes se entreguen a ese empresario o profesional dentro de los 12 meses siguientes a contar desde el día siguiente a la llegada al almacén del Estado miembro (B).

Cuando concurren estos requisitos, se producen los siguientes efectos:

- En el momento en que el transmitente envíe o expida los bienes al TAI, no se producirá un *transfer* en el Estado miembro (A) ni una operación asimilada a una AIB en el TAI. No obstante, tendrá que consignarlo en sus libros registro y declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.
- Cuando se produzca la transmisión del poder de disposición, por un lado, el transmitente realizará en el Estado miembro (A) una EIB exenta.

En el caso de ser el TAI, se localiza en el mismo conforme a la regla general del artículo 68.Dos.1.º (ahora letra A) por la inclusión, como ya hemos señalado, de la letra B) para las ventas en cadena) y estará exenta conforme al artículo 25.Cuatro, ambos de la LIVA.

Asimismo, también ha requerido una modificación del artículo 75.Uno.8.º para determinar el devengo de estas operaciones: el día 15 del mes siguiente a aquel en que los bienes se pongan a disposición del adquirente, salvo que antes se hubiera emitido una factura, en cuyo caso será en ese momento.

Por ello, tan solo tendrá que consignarla en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias y actualizar el libro registro de las mismas.

- En el momento de la entrega, el adquirente realizará una AIB en el Estado miembro (B). Esta calificación ha requerido la modificación del artículo 15 de la LIVA para añadir, a la definición preexistente de la AIB, la adquisición de los bienes en el marco de un acuerdo de ventas en consigna como letra b).

En consecuencia, el adquirente identificado en el TAI tendrá que incluir esta AIB en su autoliquidación del IVA y en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como actualizar el libro registro.

3.2.2. Incumplimiento de los requisitos

El artículo 9 bis.Tres de la LIVA establece que, si dentro de los 12 meses desde su llegada al TAI no se cumple alguno de los requisitos anteriores, se producirá un *transfer*, es decir, la tributación previa. En particular, son incumplimientos:

- La entrega a otro empresario o profesional distinto del inicialmente señalado. No obstante, se cumple el requisito si este nuevo cliente tiene un NIF-IVA español que comunica al transmitente y lo consigna en su libro registro, en cuyo caso este asumirá las obligaciones del inicial; este cambio también puede implicar un cambio de almacén en el TAI.

Además, el transmitente debe recoger en su declaración recapitulativa la modificación del cliente, así como en su libro registro.

- El transporte de los bienes a otro Estado miembro. No obstante, no se entiende incumplido el requisito cuando los bienes se transportan al Estado miembro (A), en cuyo caso el transmitente y el potencial adquirente lo han de consignar en sus libros registro, «deshaciendo» la operación.
- Y la destrucción, pérdida o robo de los bienes.

Igualmente, según el apartado Cuatro, se producirá el *transfer* al día siguiente del transcurso de los 12 meses posteriores a la llegada al TAI sin que se haya transmitido el poder de disposición a un cliente que cumpla los requisitos exigidos.

Por otro lado, en los supuestos del apartado Tres, la LIVA no establece cuándo se produce el *transfer* y la operación asimilada a la AIB, sino que se refiere a «cuando se incumpla cualquiera de las condiciones» anteriores. Por el contrario, la directiva lo fija:

- En caso de entrega a un cliente distinto, sin que haya habido sustitución, se deja de cumplir «en el momento inmediatamente antes» de esa entrega.
- En caso de envío a otro país, distinto del Estado miembro (A), se deja de cumplir «en el momento inmediatamente antes» del inicio del transporte.
- En el caso de destrucción o pérdida, en el momento en que fueron destruidos o sustraídos y, cuando no se pueda determinar, «en el momento en que se descubra que han sido destruidos o sustraídos».
- En los demás casos, «desde el momento en que deje de cumplirse la condición».

Por su parte, las Notas Explicativas de la Comisión Europea (2019) consideran que, en los dos primeros casos, se produce antes, pero en el mismo día que la entrega interior o del envío de los bienes a otro país. Parece que, en tales casos, la Directiva 2006/112/CE lo fija en el momento anterior a ese incumplimiento para evitar que esas operaciones coincidieran en el tiempo con una entrega interior o una posible EIB a un cliente distinto del inicial.

Así, a efectos prácticos, parece igualmente válida la solución de la LIVA de fijarlo en el mismo momento de ese incumplimiento, puesto que los efectos no difieren del segundo inmediatamente anterior para los dos primeros supuestos. En caso de destrucción o pérdida, cuando no se pueda determinar con exactitud cuándo se ha producido, la propia lógica lleva a fijarlo en el momento del descubrimiento, de modo que también lleva al mismo momento que la directiva.

En cualquier caso, el devengo de estos supuestos se produce el día 15 del mes siguiente a aquel en se produzca el incumplimiento (art. 75.Uno.8.º LIVA), conforme a los artículos 67 y 222 de la Directiva 2006/112/CE.

3.2.3. Modificación de las obligaciones

La nueva tributación supone que el transmitente no tenga que identificarse en el TAI. Sin embargo, para garantizar un adecuado control sobre estas operaciones, se le imponen una serie de obligaciones adicionales en el Estado miembro (A). En caso de ser el TAI, se le imponen las siguientes obligaciones:

- La obligación de incluir estas operaciones en el libro registro de operaciones intracomunitarias, conforme a los artículos 9 bis.Cinco de la LIVA y 66.2 B) a) del RIVA, preceptiva conforme al artículo 243.3 de la Directiva 2006/112/CE.

En el momento del envío se ha de registrar: el Estado miembro desde el que han sido enviados, la fecha del envío, el NIF-IVA del cliente, el Estado miembro al que se expiden, la dirección del almacén, la fecha de llegada a este y la descripción, el valor y la cantidad de los bienes que han llegado.

En el momento de la entrega, ha de registrarse la descripción, la base imponible, la fecha de la entrega y el NIF-IVA del adquirente; si se produce una modificación del cliente, el nuevo NIF-IVA; si se produce la devolución al TAI de los bienes, la descripción, cantidad, valor y la fecha de la devolución.

- La obligación de comunicar los envíos en sus declaraciones recapitulativas, según el artículo 79.2 del RIVA, preceptivo según los artículos 262.2 de la Directiva 2006/112/CE y 54 bis.1 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

Así, según el artículo 80.1.4.º del RIVA, en el momento del envío, se ha de comunicar el NIF-IVA del cliente y el valor de los bienes; este último dato es adicional a la exigencia del artículo 262.2 de la Directiva 2006/112/CE. Si se produce una modificación en el cliente, se ha de comunicar su NIF-IVA.

Además, se ha de comunicar cualquier modificación en la información presentada (art. 80.2 LIVA), como podrían ser el valor de los bienes y la devolución al TAI. Sin embargo, el Comité del IVA¹⁹ considera que no tiene que hacerse mención de las propias entregas ni de cualquier incumplimiento (que genera un *transfer*), puesto que estos han de recogerse en todo caso en la declaración recapitulativa, de modo que ya tienen rastro.

- En el momento en que se efectúe la EIB, tendrá que declararla en su autoliquidación y en la declaración recapitulativa, cerrando el envío inicialmente realizado, aunque estas obligaciones ya existían.

¹⁹ «Comité del IVA» o «Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido» es la denominación que recibe el grupo de expertos sobre el IVA creado por la Comisión Europea en 2012, mediante el artículo 398 de la Directiva 2006/112/CE.

Por otro lado, en caso de que el cliente esté en el TAI, se le impone únicamente una obligación novedosa:

- La obligación de incluir en su libro registro de operaciones intracomunitarias la recepción de los bienes a él destinados, así como las demás vicisitudes que acontezcan con los mismos, en virtud del artículo 9 bis.Cinco de la LIVA.

En el momento en que se envían, el artículo 66.2 B) b) del RIVA exige que registre el NIF-IVA del transmitente, la descripción y cantidad de los bienes y la fecha de llegada de los bienes. No obstante, si el cliente no es el depositario de los bienes no está obligado a registrar este último dato.

Posteriormente, cuando realiza la AIB, habrá de registrarse la descripción, base imponible, cantidad y precio unitario de los bienes y la fecha en que se realiza la AIB. De este modo, se actualiza el registro para permitir revisar qué bienes están pendientes de entrega en cada momento.

En cambio, si los bienes son retirados por el transmitente, destruidos, robados o desaparecen, habrá de registrar su descripción y cantidad, así como la fecha en que se produzca esa circunstancia. No obstante, si el adquirente no es el depositario de los bienes no está obligado a comunicar estos datos.

- En el momento en que se efectúen las entregas, habrá de recoger en su autoliquidación las correspondientes AIB y declararlas en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Por último, debe mencionarse que el depositario puede ser una persona distinta del cliente. En este sentido, la normativa española no ha previsto ninguna obligación para ese depositario, puesto que el último párrafo del artículo 66.2 B) b) del RIVA tan solo exime al cliente de recoger ciertos datos cuando él no es el depositario. Sin embargo, la Comisión Europea (2019) considera que una interpretación sistemática del artículo 54 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011, directamente aplicable en cada uno de los Estados miembros²⁰, en el que se basa el RIVA, supone que ese tercero debe llevar un registro con la información que no ha de registrar el cliente.

Conviene, por tanto, destacar ciertos aspectos que recogen las Notas Explicativas (Comisión Europea, 2019) y que, aun no siendo vinculantes, deberían informar la interpretación de la normativa:

²⁰ Los reglamentos de ejecución son actos no legislativos (de la Comisión o del Consejo) regulados en el artículo 291 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE núm. 202, de 7 de junio de 2016), cuyo apartado 1 establece su aplicabilidad directa por los Estados miembros en los siguientes términos: «[l]os Estados miembros adoptarán todas las medidas de Derecho interno necesarias para la ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión».

- Las pequeñas pérdidas de bienes almacenados no darán lugar al *transfer*. Se entiende por pequeñas pérdidas las inferiores al 5 % del valor o la cantidad de los bienes almacenados.
- Esta regulación se podrá aplicar a los empresarios no establecidos en el Estado miembro de destino, incluso aunque se hubieran identificado allí con anterioridad. Sin embargo, si dicho empresario dispone de un EP, no se podrá aplicar este régimen, aunque el EP no intervenga.

3.2.4. Controversias

Un primer aspecto problemático es que esta simplificación no ampara aquellas transferencias de bienes que no tienen un cliente definido. Sin embargo, este requisito es fácilmente alcanzable, puesto que no se exige que la entrega se efectúe a ese cliente, de modo que sería conforme a la normativa una operativa por la cual el transmitente recibe los servicios de almacenamiento de un tercero distinto de sus compradores, tercero al que le imputa todos los envíos (sería un cliente en el acuerdo de ventas en consignación) y que, posteriormente, rectifica (mediante la sustitución) inmediatamente antes de efectuar las entregas a sus clientes.

En segundo lugar, como se ha mencionado, el incumplimiento de cualquiera de esos requisitos supone que se produzca un *transfer*, que estará exento (art. 25.Tres LIVA) cuando fuera aplicable la exención por EIB si el destinatario fuera otro empresario o profesional. Sin embargo, debe recordarse que con esta reforma la EIB solo podrá estar exenta cuando el adquirente tenga un NIF-IVA y se recoja la operación en la declaración recapitulativa (del transmitente). Por ello, se plantea la duda de si, en caso de incumplimiento, es aplicable tal exención, puesto que el transmitente, en principio, no estará identificado en el TAI y, por ello, tampoco podrá declararlo en la declaración recapitulativa.

A este respecto, la Comisión Europea (2019) asume que el incumplimiento es previsible para el transmitente, por lo que podrá solicitar por adelantado la identificación. No obstante, reconoce que cuando el incumplimiento no sea previsible no puede penalizarse a un sujeto que ha obrado de buena fe, dado que, conforme al tenor literal de la Directiva 2006/112/CE, en tal caso no tendría derecho a la exención.

Sin embargo, estamos en desacuerdo con esta conclusión, puesto que, siguiendo el ejemplo utilizado por la Comisión Europea, si bien es cierto que el transmitente conoce cuándo expira el plazo de 12 meses, no tiene por qué conocer si en los últimos días el cliente le va a exigir su entrega, aunque exista el riesgo de que no lo haga, o si podrá encontrar un nuevo cliente que le sustituya. Además, resulta sorprendente que se califique, *a contrario sensu*, como contrario a la buena fe el que no se haya solicitado la identificación cuando aún tenía derecho a efectuar la entrega sin identificarse, siendo este el objetivo de la norma. De igual modo, resulta paradójico que la normativa conceda al transmitente un plazo de 12 meses para hacer la entrega, pero las Administraciones consideren que dispone de un plazo menor

antes de que deba solicitar la identificación. Aun peor resulta la exigencia de que el transmitente conozca el tiempo que habitualmente precisa la Administración de ese país para conceder el NIF-IVA, cuando precisamente se trata de que no tenga que relacionarse con ella y, por ello, carece de experiencia en esos menesteres.

En todo caso, como reconoce la Comisión Europea, hay supuestos en los que el transmitente rara vez podría haber solicitado la identificación por adelantado, como en la destrucción o pérdida de las mercancías, por definición difícilmente previsibles. Por todo ello, consideramos que debería darse un tratamiento único basándose en este supuesto. En particular, debería modificarse este aspecto en la Directiva 2006/112/CE para garantizar uniformidad en todos los Estados miembros, regulando:

- Un plazo dentro del cual el transmitente tendrá que solicitar la identificación en el Estado miembro (B) desde el incumplimiento, sea previsible o no.
- Y, a su vez, un plazo posterior para rectificar la declaración recapitulativa (complementaria o sustitutiva de acuerdo con el art. 118 RGAT) en su Estado miembro de origen, a contar desde la notificación de la concesión del NIF-IVA, siempre que ya se hubiera iniciado el plazo para presentarla cuando se le notifique la concesión del NIF-IVA en el Estado miembro (B).

Adicionalmente, como la LIVA exige que el adquirente declare las AIB, el RIVA debería recoger un plazo específico para presentar la declaración recapitulativa del nuevo identificado, siempre que la concesión del NIF-IVA se le notifique una vez iniciado el plazo de presentación.

Con estas modificaciones se eliminarían los problemas de seguridad jurídica a que se enfrentan los empresarios cuando incumplen alguna de las condiciones, ya que en la situación actual la Administración tributaria del Estado miembro (A) podría negar la procedencia de la exención del *transfer* e, incluso, sancionar.

Por otro lado, cabe preguntarse si, tras el incumplimiento de los requisitos, se pueden aplicar los supuestos del artículo 17.2 de la Directiva 2006/112/CE (y 9.3.º LIVA). A este respecto, la Comisión Europea (2019) considera que la redacción del artículo 17 bis exige que se produzca el *transfer*, puesto que este se produce únicamente conforme al artículo 17.1, mientras que el apartado 2 establece que «no se considerará que se haya producido la transferencia en el sentido del artículo 17».

Tal interpretación resulta muy controvertida, puesto que el tenor literal del artículo 17 bis de la Directiva 2006/112/CE se remite, en caso de incumplimiento, al artículo 17 en su conjunto, no únicamente al apartado 1: «se considerará que se ha producido una transferencia en el sentido del artículo 17». Por tanto, nada en su redacción implica que no se pueda considerar el apartado 2, sino, al contrario, parece que se remite al conjunto del artículo 17 para decidir si se ha producido o no un *transfer*.

Asimismo, si los bienes en cuestión regresaran al Estado miembro (A), podrían volver al TAI aplicando tales exclusiones. Por ello, parece ilógico exigir a los empresarios que incurran en los costes adicionales de que los bienes salgan y vuelvan al TAI, cuando los bienes ya se encuentran en el TAI.

De igual modo, no contemplar tales exclusiones no parece consistente con la finalidad de este régimen (simplificar la operativa), por lo que es cuestionable que se impida el uso de las exclusiones preexistentes a bienes acogidos a la simplificación.

Por esta razón, estimamos que tales excepciones del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 2006/112/CE (los supuestos del art. 9.3.º LIVA) deben ser aplicables a los posibles incumplimientos, de modo que no se produjera un *transfer*.

Por su parte, en relación con la sustitución del cliente existen varios problemas. En primer lugar, la sustitución ha de producirse taxativamente antes de que el nuevo cliente adquiera el poder de disposición. No obstante, tan solo se requiere que, formalmente, el transmitente recoja el cambio en su libro registro y en su declaración recapitulativa, así como que el potencial adquirente lo recoja en su libro registro: las declaraciones recapitulativas se presentarán en todo caso con posterioridad y los libros registro se pueden actualizar prácticamente al tiempo que se efectúa la entrega. Por tanto, que la sustitución sea previa parece realmente fácil de conseguir.

En segundo lugar, el artículo 9 bis.Tres de la LIVA exige que la entrega al nuevo adquirente se realice dentro del periodo inicial de los 12 meses al establecer que la entrega se efectúe «dentro del referido plazo». Además, ninguna mención de la LIVA o la Directiva 2006/112/CE sugiere que ese periodo pueda verse alterado, por lo que solo puede reiniciarse si los bienes abandonan el TAI y vuelven a introducirse.

Por otro lado, el envío de los bienes a otro Estado miembro (distinto del de origen) supone un incumplimiento, de modo que se produciría un *transfer*. Dicho segundo envío, a su vez, podría constituir una EIB exenta u operar en el régimen de acuerdo de ventas en consignación (asumiendo que el destinatario es un empresario o profesional).

En cualquier caso, el TJUE ha declarado que las exclusiones de un *transfer* (como es el régimen de acuerdos de ventas en consignación) han de ser interpretados de forma estricta (Sentencia [Sala Séptima] de 6 de marzo de 2014, Dresser-Rand SA, C-606/12 y C-607/12 [acumulados] –NFJ053773–), por lo que el retorno al Estado miembro (A) no se puede aplicar analógicamente a otros Estados miembros. Sin embargo, resulta sorprendente que la normativa permitiera que no se produjera tal *transfer* si los bienes regresaran al Estado miembro (A) para, acto seguido, dirigirse a otro Estado miembro.

Dicha sorpresa se acentúa cuando se observa que se podría garantizar un mismo nivel de control si se permitiera directamente el envío a otro Estado miembro mediante la imposición de las siguientes obligaciones:

- En el caso de realizar una EIB exenta, el transmitente modificaría su libro registro de bienes, eliminando tales bienes (al igual que el cliente inicial); eliminaría los bienes enviados en el régimen de ventas en consignas en la declaración recapitulativa y declararía la correspondiente EIB exenta al adquirente efectivo; y en su autoliquidación de IVA, consignaría EIB la exenta.

No obstante, esto requeriría la ficción de que la EIB se localizara en el Estado miembro (A), como si los bienes hubieran efectivamente retornado, con una mención en el artículo 17 bis de la Directiva 2006/112/CE.

Además, es probable que la información en la declaración recapitulativa se declarara en distintos periodos porque la EIB se devenga el día 15 del mes posterior a que se inicie el transporte, mientras que la eliminación se tendría que hacer en el momento en que se produce el envío (si el periodo de declaración es mensual, ese decalaje está asegurado)²¹.

- En el caso de que celebrara un nuevo acuerdo de ventas en consignas, el transmitente modificaría su libro registro de bienes, eliminándolos respecto del cliente establecido en el TAI y registrándolos respecto del nuevo cliente establecido en otro Estado miembro, al tiempo que en la declaración recapitulativa registraría la eliminación del envío al TAI y reconocería el envío al tercer Estado miembro. De igual modo, el cliente inicial rectificaría su libro registro y el nuevo cliente lo registraría en su libro registro.

En este caso no habría decalaje porque el envío se declara en ese momento.

Como se puede apreciar, existiría un control simultáneo en las declaraciones recapitulativas y las autoliquidaciones del IVA, por lo que sugerimos que se estudien alternativas para que sea más flexible, con lo que se podrían reducir costes al no obligar al transmitente a retornar los bienes efectivamente al Estado miembro (A).

Cabe recordar que la regulación de las operaciones triangulares también tiene esa finalidad de no exigir al intermediario que se identifique en el Estado miembro de destino al que llegan los bienes, al tiempo que no obliga a que el transporte pase por el Estado miembro del intermediario. Por ello, nos parece que la propia lógica de esta regulación invita a que los mismos fines se extiendan a los envíos a otro Estado en el marco de acuerdos de ventas en consignas.

²¹ Este decalaje se podría controlar mediante una modificación en el modelo 349, introduciendo una nueva clave de operación específica, en la que se indicara que al mes siguiente se habría de registrar la correspondiente EIB. Para consultas más detalladas nos remitimos a <https://www.agenciatributaria.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GI28/instr_mod_349.pdf>.

4. NIF-IVA como requisito material

4.1. Regulación antes del 2020

La exención en las EIB se regulaba en el artículo 28 quáter.A.a) de la Sexta Directiva²², tras la Directiva 91/680/CEE, con el siguiente literal:

«[...] los Estados miembros concederán la exención a:

a) las entregas de bienes comprendidas en el artículo 5, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio contemplado en el artículo 3 pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes».

Posteriormente, la Directiva 2006/112/CE estableció idéntica exención, sin perjuicio de algún cambio en el orden de las palabras que no afectaba a su contenido.

Así, la Sexta Directiva y la Directiva 2006/112/CE exigían que se aplicara la exención cuando hubiera un transporte de los bienes a otro Estado miembro y el adquirente fuera un empresario o profesional (o una persona jurídica que no lo sea), siempre y cuando actuaran como tal, puesto que realizarían la correspondiente AIB. Sin embargo, ninguna de las dos concretaba cómo el transmitente podía saber la condición del destinatario, ni lo hacían para las reglas de localización.

Por otro lado, la misma Directiva 91/680/CEE incorporó el artículo 28 nono de la Sexta Directiva (actual 214 Directiva 2006/112/CE), cuyo apartado 1 establecía que los Estados miembros debían identificar a los empresarios o profesionales mediante un número de identificación. Por tanto, los Estados miembros, examinando de forma conjunta esos preceptos, utilizaron dicho número de identificación para conocer la condición del destinatario. Además, sus Administraciones tributarias intercambiarían información para que los transmitentes o prestatarios pudieran conocer la condición del destinatario; tan es así que el RIVA introdujo el artículo 17 del Real Decreto 338/1990 que otorgaba al transmitente el derecho de solicitar a la Administración la confirmación del NIF-IVA atribuido por cualquier otro Estado miembro al destinatario. De este modo, el transmitente, a través del NIF-IVA, podía conocer

²² Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Diario Oficial n.º L 145, de 13 de junio de 1977).

si el adquirente era un empresario o profesional para aplicar la exención en la EIB o, por el contrario, no tenía esa condición y le tenía que repercutir el IVA nacional.

Por ello, los artículos 25.Uno de la LIVA y 13 del RIVA establecieron la exención de toda entrega de bienes en la que se cumplieran los requisitos de transporte a otro Estado miembro y adquisición por un empresario o profesional identificado en un Estado miembro distinto de España.

No obstante, esta situación generaba cierta incertidumbre en el transmitente, puesto que el proceso de obtención de la confirmación requería un cierto tiempo, de modo que buscaban otros medios de acreditar esa condición del destinatario. Resulta muy reveladora la resolución de la DGT en contestación a la Consulta vinculante V1289/2000, de 19 de junio, en la que se pregunta si la declaración del adquirente, de ser empresario o profesional, servía para acreditar su condición. La DGT concluye que esa declaración no exime al transmitente de cumplir los requisitos de la exención y, por ello, no le eximiría del pago del impuesto si la entrega no estaba exenta. Asimismo, se remite al artículo 17 del Real Decreto 338/1990.

Por ello, los artículos 31 y 32 del Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA (DOUE L 268, de 12 de octubre de 2010), crearon el sistema VIES, desarrollando la obligación de los Estados miembros de tener una base de datos electrónica con la identificación de los empresarios²³. Este sistema permite a los empresarios o profesionales, desde el 1 de enero de 2012, confirmar por vía electrónica (y, por tanto, con gran rapidez) el NIF-IVA del destinatario.

4.2. Necesidad del cambio

En el marco de la normativa anterior y entre las propuestas de la Comisión Europea y el Consejo, el TJUE (Sala Novena) dictó la Sentencia de 9 de febrero de 2017, Euro Tyre BV, C-21/16 (NFJ065375), que trata sobre una sucursal portuguesa de una empresa neerlandesa que vende bienes a una entidad española, sin que esta esté incluida en el Registro de operadores intracomunitarios y, por ello, sin disponer de NIF-IVA. Por ello, se plantea la controversia de si procede la exención a las EIB, ante lo que el TJUE afirma lo siguiente:

²³ Si bien, esta obligación ya estaba prevista en el artículo 27 del Reglamento (CE) 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92 (DOUE núm. 264, de 15 de octubre de 2003), cuyo apartado 1 establecía: «[c]ada Estado miembro mantendrá una base de datos electrónica en la que se incluirá un registro de las personas a las que se haya asignado un número de identificación a efectos del IVA en dicho Estado miembro».

«27. A este respecto, cabe señalar que no hay duda de que en el régimen transitorio de tributación de los intercambios en el seno de la Unión, la identificación de los sujetos pasivos del IVA mediante números individuales tiene por objeto facilitar la determinación del Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (sentencias de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 57, y de 14 de marzo de 2013, *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, apartado 19).

[...]

29. No obstante, ni el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia mencionan, entre los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria enumerados de manera exhaustiva, la obligación del adquirente de disponer de un número de identificación a efectos del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 59) ni tampoco su obligación de figurar en el registro de operadores intracomunitarios y en el sistema VIES.

[...]

No se trata sino de requisitos formales, que no pueden poner en tela de juicio el derecho del vendedor a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de una entrega intracomunitaria (véanse, por analogía, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 60; de 27 de septiembre de 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, apartado 51, y de 20 de octubre de 2016, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, apartado 40)».

El TJUE se reiteró en estas conclusiones en la Sentencia (Sala Cuarta) de 20 de junio de 2018, *Enteco Baltic*, C-108/17 (NFJ070624)²⁴. No obstante, con anterioridad ya había apuntado que el número de identificación del IVA no constituía un requisito material, por lo que no podía negarse en todo caso la exención, como en la Sentencia (Sala Cuarta) de 27 de septiembre de 2012, *VSTR*, C-587/10 (NFJ048481)²⁵.

²⁴ En su apartado 51 señala «[a] este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en el contexto de la exención de las entregas intracomunitarias prevista en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, que, dado que tal exención depende del cumplimiento de los requisitos materiales enunciados taxativamente en dicha disposición, entre los que no figura la obligación del adquirente de disponer de un número de identificación a efectos del IVA, los Estados miembros no pueden, en principio, denegar esa exención por el incumplimiento de un requisito formal, como la identificación a efectos del IVA del adquirente, que pueda prever el Derecho nacional de un Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, apartados 29 y 32)».

²⁵ En su apartado 58 señala: «la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que [...] un Estado miembro supedita la exención del IVA de una entrega intracomunitaria a que el proveedor transmita el número de identificación a efectos del IVA del adquirente, siempre que, no obstante, no se

Esta situación suponía que los Estados miembros no podían cuestionar la procedencia de la exención porque el destinatario no dispusiera de NIF-IVA, lo cual suponía que el fraude intracomunitario no estuviera frenado por una barrera, como es exigir la concesión de un NIF-IVA previo examen de las circunstancias del solicitante.

4.3. Regulación desde el 2020

4.3.1. Nuevos requisitos

De acuerdo con lo anterior, se ha procedido a modificar el apartado 1 del artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE, para que la exención solo se aplique cuando, además de los requisitos que ya exigía el precepto, el destinatario se encuentre identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro y haya comunicado su NIF-IVA.

Adicionalmente, la Directiva ha incorporado un apartado 1 bis en el que también se determina la no aplicación de esa exención en caso de que el transmitente no haya presentado la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, o la haya presentado con información incorrecta, salvo que pueda justificar debidamente las carencias. La Comisión Europea (2019) considera que procedería esta última circunstancia en, al menos, los siguientes casos:

- El transmitente no incluyó la operación en la declaración por error, pero la consignó en la del siguiente periodo de declaración.
- El transmitente cometió un error involuntario al declarar el valor de la EIB.
- El transmitente utilizó el nombre y el NIF-IVA que previamente eran válidos, pero que han sido sustituidos por unos nuevos.

De esta manera, el Real Decreto-Ley 3/2020 ha modificado el artículo 25.Uno de la LIVA, refundiendo en un único párrafo la anterior redacción en cuanto al requisito de la identificación e incluyendo la necesidad de comunicar el NIF-IVA al transmitente.

Asimismo, se ha incluido un nuevo párrafo para condicionar la aplicación de la exención a que se recoja la operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomuni-

deniegue tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, transmitir dicho número de identificación y transmite, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión».

tarias (modelo 349). Sin embargo, no se ha incluido la mención de la directiva respeto a la información incorrecta.

De acuerdo con lo anterior, se ha eliminado la posibilidad de presentar la declaración recapitulativa por un periodo anual, suprimiendo el apartado 4 del artículo 81 del RIVA.

Este último requisito supone, necesariamente, que la exención está condicionada al cumplimiento de un requisito posterior, lo que es una anomalía en el IVA, que habitualmente solo atiende a las circunstancias existentes en el devengo. En efecto, la declaración recapitulativa se tendrá que presentar en los primeros 20 días naturales del mes inmediato siguiente al fin del periodo (salvo la correspondiente al mes de julio)²⁶.

Lo anterior implica que la exención se aplicará de inicio, sin perjuicio de que posteriormente pueda devenir improcedente por no haberse declarado correctamente.

A este respecto, la exigencia del NIF-IVA del destinatario de esta reforma no produce ningún cambio significativo respecto a lo que se venía exigiendo. Por el contrario, convertir la necesidad de incluirla en la declaración sí es novedosa.

4.3.2. Modificación del sujeto pasivo

Relacionado con lo anterior, se ha modificado el artículo 84.Uno.2.º c') de la LIVA para establecer que, cuando el transmitente no esté establecido en el TAI, no se aplicará la inversión del sujeto pasivo no solo cuando la operación esté exenta por los artículos 21, apartados 1.º y 2.º, y 25 de la LIVA (como establecía anteriormente), sino también cuando, de acuerdo con este último, la operación no esté exenta. Esta exclusión resulta coherente, puesto que:

- En caso de que el adquirente no haya comunicado un número de identificación de IVA, es de asumir que no dispone de uno²⁷, por lo que no se le podría exigir que se identificara en el TAI y liquidara el impuesto, puesto que ni siquiera está identificado en otro Estado miembro.
- En caso de que el transmitente no declare adecuadamente la operación en declaración recapitulativa, debe ser este el que asuma las consecuencias, y no podrían dirigirse las actuaciones contra el adquirente que nada ha incumplido.

²⁶ Esto supone que la operación será declarada hasta 110 días después de su realización (la realizada el primer día de un periodo trimestral).

²⁷ Disponiendo de uno, gozaría de exención y no tendría que recuperar el IVA en un Estado miembro en el que no se encuentra identificado. Por tanto, resultaría irracional no comunicarlo.

4.3.3. No comunicación del NIF-IVA

Por otro lado, en caso de que el adquirente esté identificado con un NIF-IVA en un Estado miembro distinto del TAI (en el que se inició el transporte), si no comunica aquel NIF-IVA, la EIB no estará exenta. Sin embargo, esta no exención no excluye que se produzca la correspondiente AIB en el Estado miembro de destino del transporte. En efecto, la AIB se producirá en todo caso cuando el adquirente, empresario o profesional identificado con un NIF-IVA, obtiene el poder de disposición sobre los bienes y los mismos se transportan a otro Estado miembro.

En tal caso, se produciría una doble tributación en el TAI y el Estado miembro de llegada del transporte. Sin embargo, la Comisión Europea (2019) considera que, si el adquirente es capaz de acreditar con posterioridad que disponía de tal NIF-IVA en el momento de realizar la operación, sin haber ningún tipo de fraude, el transmitente podrá rectificar la factura según la normativa nacional, aplicando la exención a la EIB.

No obstante, la Comisión Europea (2019) recalca que tal corrección solo es procedente cuando el adquirente disponía del NIF-IVA en el momento de iniciarse el transporte. Por tanto, no se puede aplicar la exención ni corregirlo *a posteriori*, cuando el adquirente tan solo había solicitado un NIF-IVA, pero no se le había concedido.

4.3.4. Presentación de la declaración recapitulativa

En primer lugar, la LIVA no ha recogido la posibilidad de que el incumplimiento de este requisito no excluya la exención cuando, a pesar de que el sujeto pasivo no haya declarado la información correcta, este justifique debidamente las carencias. A este respecto, consideramos que este supuesto no puede considerarse implícitamente asumido por la LIVA, puesto que esta no ha previsto ninguna excepción.

Asimismo, esto lleva a considerar si la directiva tiene eficacia directa²⁸, ante lo que nos inclinamos a responder afirmativamente, puesto que el derecho se encuentra reconocido de forma suficientemente precisa (que justifique debidamente las carencias de la información declarada, aunque no descienda a concretar qué se considera debidamente justificado), es incondicional (no es modulable por los Estados miembros)²⁹ y ha transcurrido el plazo de transposición.

²⁸ El Tribunal de Justicia estableció, en su Sentencia de 4 de diciembre de 1974, Van Duyn, 41-74 (ECLI:EU:C:1974:133), las condiciones en que una directiva tendría efecto directo.

²⁹ La STJUE (Sala Séptima) de 15 de mayo de 2014, Almos, C-337/13 (NFJ054398), apartado 34, declara el «carácter preciso e incondicional de la obligación de permitir la reducción de la base imponible» cuando la directiva establece que la base imponible se reducirá «en las condiciones que los Estados miembros determinen».

A su vez, esa calificación de la directiva supone que la norma ha de ser aplicada caso por caso y no permite un automatismo, puesto que ha de requerirse al sujeto pasivo para que justifique sus errores u omisiones. En consecuencia, un requerimiento efectuado por la Administración a un no declarante para que la presente no podría suponer, automáticamente, la imposibilidad de aplicar la exención. En efecto, tal actuación no habría concedido al sujeto pasivo la posibilidad de justificarlo debidamente, por lo que no sería conforme a la directiva.

Asimismo, la Comisión Europea (2019) considera cumplido este requisito cuando la información se declara correctamente en el periodo de liquidación siguiente al debido, lo que supondría que no se podría negar la aplicación de la exención hasta que haya transcurrido, al menos, el periodo voluntario de declaración correspondiente al siguiente periodo de declaración en el que se tendría que haber declarado.

Sin perjuicio de lo anterior, la inclusión de este requisito en el artículo 138 supone que, a *contrario sensu* de la propia Sentencia del TJUE Euro Tyre BV, C-21/16 (NFJ065375), tenga carácter material, por lo que no es aplicable la jurisprudencia del TJUE respecto al incumplimiento de requisitos formales.

5. Prueba del transporte intracomunitario

Como hemos señalado en los epígrafes anteriores, uno de los elementos esenciales en las operaciones intracomunitarias de bienes es la expedición o transporte de los mismos. Sin su acreditación no es posible acceder a la exención en las entregas intracomunitarias.

Con la finalidad de simplificar y aclarar la prueba del transporte intracomunitario se ha procedido a introducir dos presunciones *iuris tantum*.

5.2. Regulación antes del 2020

La normativa europea no establecía ningún criterio que permitiese acreditar la realidad del transporte, como en el caso de las ventas en cadena. Esta situación ha llevado a que los distintos Estados miembros hayan venido exigiendo distintos requisitos y, en consecuencia, como señala el considerando tercero del Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 «[...] han generado dificultades e inseguridad jurídica para las empresas. Esto es contrario a los objetivos de mejorar los intercambios intracomunitarios y suprimir las fronteras fiscales».

No obstante, en España el RIVA sí establecía en su artículo 13 los documentos que, con carácter preferente, servían para justificar la expedición o transporte, si bien dentro del principio de libertad de prueba por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Estos documentos eran los «contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista» (si

la expedición o transporte lo realizaba el vendedor o por su cuenta) o «mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación» (si la expedición o transporte lo realizaba el comprador o por su cuenta).

5.2. Regulación desde el 2020

El Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 introduce un nuevo artículo 45 bis en el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011. En la normativa nacional se ha optado por modificar el artículo 13.2 del RIVA para incluir la referencia a esta reforma, y ello pese a que, como ya señalamos anteriormente, aquel es directamente aplicable. Ahora bien, los Estados miembros pueden establecer condiciones más beneficiosas para la justificación de la expedición o transporte, posibilidad de la que no ha hecho uso España.

De esta forma, la nueva redacción del artículo 13.2 del RIVA, después de reiterar el principio de libertad de prueba, remite directamente a «[...] los elementos de prueba establecidos en cada caso, por el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 [...], según haya sido realizado por el vendedor, por el comprador o por cuenta de cualquiera de ellos».

Los elementos de prueba se han agrupado en dos categorías. Por un lado, los relacionados directamente con la expedición o el transporte, como son «una carta o documento CMR firmados, un conocimiento de embarque, una factura de flete aéreo o una factura del transportista de los bienes» (en adelante documento del transporte); por otro lado, están los documentos accesorios al transporte, como son «(i) una póliza de seguros, o documentos bancarios que prueben el pago de la expedición o del transporte; (ii) documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino; (iii) un recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro» (en adelante documento accesorio).

Si la expedición o transporte ha sido realizada por el vendedor, o por un tercero en su nombre y por su cuenta, deberá estar en posesión de al menos dos documentos del transporte no contradictorios, o bien de un documento de transporte y un documento accesorio no contradictorios entre sí; en todo caso extendidos por dos partes distintas que sean independientes entre sí, del vendedor y del adquirente.

Si la expedición o transporte ha sido realizada por el comprador, o por un tercero en su nombre y por su cuenta, será el vendedor³⁰ quien deberá estar en posesión de los mismos

³⁰ Como no podía ser de otra forma, será el vendedor quien, en todo caso, deberá justificar la expedición o transporte ante la Administración tributaria del Estado miembro de expedición, por cuanto es él quien pretende beneficiarse de la exención en la EIB.

elementos de prueba referidos en el párrafo anterior y, adicionalmente, de una declaración escrita del comprador que certifique que los bienes han sido expedidos o transportados por él, o por un tercero en su nombre.

Finalmente, debemos señalar el problema al que se enfrentan los vendedores y adquirentes que realicen la expedición o transporte con sus propios medios de transporte. En estos casos no resulta de aplicación la presunción, ya que no pueden disponer de elementos de prueba no contradictorios extendidos por dos partes distintas, volvemos a la situación anterior a la reforma; en tales casos, consideramos que, si bien existe libertad de medios de prueba, deben tener una especial relevancia los documentos a los que hacía referencia el artículo 13 del RIVA hasta su reforma.

6. Conclusiones

En conclusión, estas reformas, aunque serán aplicables durante pocos años si se adopta el régimen definitivo en el calendario previsto, incrementarán la seguridad jurídica (ventas en cadena y prueba del transporte), reducirán las cargas administrativas para los empresarios y les permitirá nuevas operativas (acuerdos de ventas en consigna), al tiempo que, refuerzan la prevención del fraude (número de identificación del IVA como requisito material de la exención en las EIB). Por tanto, son objetivos muy convenientes y, en general, las medidas han sido bien diseñadas para su consecución.

No obstante, nos parece que se podría haber sido algo más ambicioso con los «arreglos rápidos». Así, las reformas adoptadas en el marco de las ventas en cadena y la prueba del transporte intracomunitario, si bien reducirán la litigiosidad, no la eliminarán. Creemos que, en el marco de las ventas en cadena, podría haberse introducido, como presunción *iuris tantum*, la consideración de intermediario a quien asuma el riesgo de la pérdida de los bienes durante el transporte intracomunitario de los mismos. Respecto a la prueba del transporte, creemos que la supresión de toda referencia a los documentos que puedan servir de prueba constituye una dificultad para los operadores en la comprensión y cumplimiento de las normas tributarias.

En relación con los acuerdos de ventas de bienes en consigna, consideramos que debería permitirse enviar directamente a otros Estados miembros y que deberían establecerse unos plazos para identificarse y presentar la declaración recapitulativa en caso de incumplimiento.

De forma similar, consideramos que la posibilidad de aplicar la exención en las EIB cuando, a pesar de no declarar correctamente la operación en la declaración recapitulativa, se justifiquen *debidamente las carencias* no ha sido definida con precisión, lo que puede producir cierta litigiosidad. A este respecto, por mucho que esta cláusula no haya sido recogida en la LIVA, consideramos que la directiva tiene efecto directo en este ámbito, por lo que podría ser invocada por los sujetos pasivos.

Referencias bibliográficas

- Berliri, A. (1964). *Principios de derecho tributario*. Editorial de Derecho Financiero.
- Berrocal, A. (2018). Los principios generales del derecho en la formación del jurista. Especial referencia al Derecho urbanístico. *Investigación sustantiva*, 17, 99-111. DOI: 10.24310/REJIE.2018.v0i17.4162.
- Consejo de la Unión Europea: Asuntos Económicos y Financieros. (2016). *Outcome of the Council meeting. 3495th Council meeting. Economic and Financial Affairs. 8 November 2016*. (Consultado: 8 de marzo de 2020). Recuperado de <<https://www.consilium.europa.eu/media/22643/st14094en16v3.pdf>>.
- Comisión Europea: Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. (2016). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir*. (Consultado: 8 de febrero de 2020). Recuperado de <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52017DC0566>> .
- Comisión Europea: Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. (2017). *Commission Staff Working Document Impact Assessment. Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States*. (Consultado: 22 de marzo de 2020). Recuperado de <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=CELEX:52017SC0325>>.
- Comisión Europea: Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. (2019). *Explanatory Notes on the EU VAT changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods («2020 Quick Fixes»)*. (Consultado: 5 de abril de 2020). Recuperado de <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_en.pdf>.
- Comisión Europea. (08-05-2020). *Press release. Taxation: Commission proposes postponement of taxation rules due to Coronavirus crisis*. (Consultado: 8 de mayo de 2020). Recuperado de: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/taxation-commission-proposes-postponement-taxation-rules-due-coronavirus-crisis_en>.
- Parlamento Europeo: Lamensch, M.; Ceci, E. (2018). *Vat fraud. Economic impact, challenges and policy issues*. DOI:10.2861/95467.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (08-05-2020). *Press release following the judgment of the German Constitutional Court of 5 May 2020*. (Consultado: 8 de mayo de 2020). Recuperado de <<https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-05/cp200058en.pdf>>.

Non bis in idem* y derivación de la responsabilidad por expedición de facturas falsas al sancionado por su utilización

Análisis de la [STS de 17 de septiembre de 2020, rec. núm. 325/2019](#)

Carlos Palao Taboada

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
Consejero de Montero Aramburu*

Extracto

La Sala sentenciadora se dividió por la mitad acerca de la solución de la cuestión implícita en el título de este comentario: mientras que la mayoría consideró no aplicable el principio *non bis in idem*, el voto particular señaló algunas especialidades del caso que cuestionan esta solución. La sentencia pone de manifiesto las relaciones que existen entre dicho principio y la teoría penal de los concursos, así como los problemas que plantea la responsabilidad tributaria de naturaleza sancionadora.

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

Nota: Agradezco a los profesores D. Pedro M. Herrera Molina y D. Carlos J. Suárez González que hayan tenido la amabilidad de leer un borrador de este trabajo y hacerme sus comentarios. Naturalmente soy el único responsable del texto definitivo.

1. Supuesto de hecho

La Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Valencia impuso una sanción a la sociedad PÓRTICO PROMOCIONES, S.L.U. por la comisión de una infracción del artículo 201, apartados 1 y 3, de la Ley General Tributaria (LGT) por la expedición de facturas falsas por servicios no prestados realmente. Por otra parte, la sociedad MERCURY HOUSE, S.L. fue sancionada por la comisión de las infracciones de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, por acreditar improcedentemente partidas a deducir en la cuota del impuesto sobre el valor añadido (IVA), ejercicio 2008, y solicitar las correspondientes devoluciones, utilizando para ello facturas falsas, entre las cuales se encontraban las emitidas por PÓRTICO PROMOCIONES. En 2011 la Dependencia Regional de Recaudación declaró a MERCURY HOUSE responsable solidaria de la sanción impuesta a PÓRTICO PROMOCIONES por ser causante o colaboradora en la infracción cometida por esta, de acuerdo con el artículo 42.1 a) de la LGT. El fundamento de la derivación de la responsabilidad consistió «en el hecho de que ambas entidades forman parte de un mismo conglomerado empresarial que tiene por finalidad la promoción, construcción y venta de viviendas en el término municipal de Catral (Alicante)».

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana confirmó el acuerdo de declaración de responsabilidad de MERCURY HOUSE y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) desestimó el recurso de alzada contra esta resolución.

La Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (AN), mediante Sentencia de 5 de noviembre de 2018 (rec. núm. 267/2017 –NFJ079137–), estimó el recurso contra la resolución del TEAC. La Sala aceptó la vulneración del principio *non bis in idem* alegada por la sociedad recurrente, basándose exclusivamente en una supuesta identidad

entre el asunto enjuiciado y el resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 6 de julio de 2015 (rec. núm. 3418/2013 –NFJ059217–). Tal identidad, sin embargo, no existía, pues en este último supuesto la infracción por la que había sido sancionado el obligado tributario era la del artículo 191 de la LGT (dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación). Este precepto utiliza la circunstancia de que «se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados» como criterio de calificación de la infracción, y por ello era directamente aplicable el actual artículo 180.1 de la LGT¹, que dispone lo siguiente: «Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente». Esta norma se refiere a un aspecto del principio *non bis in idem* pero no es el principal ni agota, como es obvio, su contenido. Por ello, una vez constatado que los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, que son los que entran en consideración en el presente caso, no se refieren a la utilización de facturas falsas como criterio de graduación o circunstancia de calificación de las respectivas infracciones, la tesis de la citada SAN de 5 de noviembre de 2018 resulta inaplicable al presente caso. El artículo 180.1 de la LGT pasa a ocupar un lugar marginal en la argumentación en el recurso de casación, aunque el Auto de admisión de 9 de mayo de 2019 (rec. núm. 325/2019 –NFJ079136–) lo sigue mencionando sin ninguna justificación. Según este Auto, las cuestiones que presentan interés casacional se formulan en los siguientes términos:

Determinar si cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículos 194.1 y 195.1 LGT), puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) LGT, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartados 1 y 3 del artículo 201 LGT), cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica, precisamente, el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados, cuya responsabilidad solidaria se deriva.

Particularmente, si esa doble represión es vulneradora del principio de no concurrencia de sanciones tributarias, proclamado en el artículo 180.2 (en la redacción vigente *ratione temporis*, hoy contenida en el artículo 180.1) LGT y si el principio *ne bis in idem* según ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional y por este Tribunal Supremo, consiente tal duplicidad.

¹ En la redacción del artículo 180 de la LGT aplicable a los hechos del caso, este apartado llevaba el número 2. Pasó a ser el 3 al introducirse un nuevo apartado 2 en dicho artículo por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, y luego el 1 en virtud de los cambios introducidos en el citado artículo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

La sentencia objeto del presente comentario es la primera de cinco sentencias de igual fecha, relativas a casos idénticos de la misma entidad (MERCURY HOUSE), en los que únicamente varía la entidad del grupo emisora de las facturas. Las otras cuatro, que se remiten a la ahora analizada, llevan los números de recurso 7714/2018, 162/2019, 193/2019 y 665/2019.

2. Doctrina del tribunal

La STS de 17 de septiembre de 2020 (rec. núm. 325/2019 –NFJ079134–) lleva un extenso voto particular encabezado por el magistrado D. Francisco José Navarro Sanchís, al que se adhirieron otros dos magistrados. El primer firmante del voto particular había sido designado ponente de la sentencia pero renunció al quedar su criterio en minoría, siendo sustituido por D. Ángel Aguallo Avilés. La Sala quedó, por tanto, dividida en dos mitades hasta donde lo permitía el número impar de sus componentes, lo cual es prueba de la dificultad del caso enjuiciado. Es pues necesario examinar separadamente la doctrina de la mayoría reflejada en la sentencia y la de la minoría expuesta en el voto particular.

2.1. Doctrina de la sentencia

Comienza la sentencia con el examen de la doctrina del Tribunal Constitucional (TC) sobre el principio *non bis in idem*, para lo cual se apoya principalmente en una reciente sentencia de amparo, la STC 1/2020, de 14 de enero (NCJ064551). Esta referencia orienta decisivamente el planteamiento de la cuestión por la sentencia, que se basa en la conexión entre dicho principio y la teoría de los concursos en Derecho penal. Esta conexión era inevitable en el asunto objeto de la sentencia del TC, en el que el recurso se dirigía contra una sentencia de la Sala de lo Penal del TS que resolvió varios recursos de casación contra una sentencia de la Audiencia Provincial (AP) de Madrid. En esta sentencia el TS, entre otras muchas cuestiones, apreció la existencia de un concurso ideal entre los delitos de impedir el derecho de reunión y de desórdenes públicos y, por tanto, condenó por ambos, aunque naturalmente con la suavización de las penas derivada de la aplicación del artículo 77 del Código Penal (CP). Por el contrario, la AP había estimado que no era posible condenar por el primero de ellos, por aplicación del *non bis in idem*, al quedar absorbida la totalidad de sus elementos constitutivos por el segundo de dichos delitos; es decir, había apreciado la existencia de un concurso de normas.

El TC (FJ 8, b) de la citada sentencia) examina esta cuestión desde la perspectiva del principio de legalidad penal del artículo 25.1 de la Constitución (CE), en el que, según su doctrina consolidada (y discutida por la doctrina), se funda el principio *non bis in idem*. La existencia de una vulneración de este principio se liga, pues, al tipo de concurso existente en el caso, si concurso de normas o de delitos, y el TC formula su doctrina en los párrafos

transcritos en el FD 2.º de la STS de 17 de septiembre de 2020 que estamos analizando. El TC observa que la sentencia del TS impugnada en el recurso de amparo llegó a la conclusión, irrefutable desde la perspectiva constitucional, de que en el caso enjuiciado existía un concurso ideal de delitos, dado que «la acción delictiva se proyecta sobre dos bienes jurídicos distintos». En vista de ello, el TC afirma que la aplicación de ambos tipos delictivos se justifica desde una perspectiva constitucional –es decir, la aplicación del principio *non bis in idem*– «en que cada uno de ellos responde a un distinto fundamento, pues son diversos los intereses que cada precepto aspira a proteger». No concurre, pues, «la triple identidad que presupone la infracción del principio *non bis in idem*», según una vieja doctrina que reitera el TC; o sea, la identidad de sujeto, hecho y fundamento.

La sentencia ahora comentada recuerda seguidamente la definición de los distintos tipos de concurso que se distinguen en Derecho penal, apoyándose en citas de jurisprudencia penal. En el *concurso de normas* uno o varios hechos pueden caber en distintos preceptos penales pero únicamente puede aplicarse uno de ellos (por eso a veces se califica a este concurso de «aparente») ya que lo contrario vulneraría el *non bis in idem*. El tipo aplicable es el que capta todo el injusto o la antijuridicidad de los hechos. En el concurso de normas (también llamado concurso de leyes) existe, por tanto, un solo delito. Por el contrario, en el concurso de delitos existen varios delitos: en el *concurso ideal* un mismo hecho realiza distintos delitos; en el *concurso real* existen diversos hechos cada uno de los cuales constituye una infracción. Por último, se denomina *concurso medial* al supuesto en que un delito es medio necesario para cometer otro.

Argumenta después la sentencia (FD 3.º) que los conceptos de «concurso aparente de normas» y «concurso de delitos» son aplicables al Derecho administrativo sancionador, sin que ello esté excluido por la reserva relativa a los «matices» con los que, según el TC, los principios del Derecho penal se aplican a esta rama del Derecho. En consecuencia, para determinar si la aplicación concurrente de distintos tipos infractores –en el presente caso la derivación de la responsabilidad y las infracciones por las que fue sancionado previamente el responsable– es contraria a la vertiente material del *non bis in idem* es necesario dilucidar si nos encontramos ante un concurso aparente de normas entre los tipos infractores de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT y del artículo 201.3 de la LGT –obsérvese que el TS equipara la derivación de la responsabilidad derivada de la infracción de este último precepto a la infracción de este mismo–, en cuyo caso la sanción por la infracción de los dos primeros artículos agotaría todo el desvalor de los hechos realizados, o ante un concurso de delitos, que pertenecería a la especie de «concurso ideal medial»² de infracciones. En el primer caso, la aplicación de la sanción consistente en la derivación de la responsabilidad solidaria en la sanción supondría una vulneración del mencionado principio, mientras que esto no sucedería en el segundo supuesto.

² La sentencia califica el concurso medial de ideal, aunque la doctrina penalista mayoritaria considera que es una especie de concurso real.

Para afirmar que en el supuesto considerado existe un concurso de normas y, en consecuencia, que se ha producido una violación del principio *non bis in idem*, es necesario, afirma la sentencia, que se cumplan los siguientes postulados: a) Que las infracciones establecidas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, de una parte, y en el artículo 201.3 de la LGT, de otra, se proyectan sobre un mismo bien jurídico; b) Que «ninguna parte injusta del hecho» tipificado y sancionado en el artículo 201.3 de la LGT queda sin respuesta sancionadora castigando exclusivamente al obligado tributario por la comisión de las infracciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT; y c) Que cuando la expedición –o la participación en la expedición [de nuevo se equiparan]– de facturas con datos falsos o falseados se erige en instrumento o medio para cometer las infracciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT estos últimos tipos infractores absorben o consumen íntegramente el ilícito de falsedad documental tipificado en el artículo 201.3 de la LGT. Según la sentencia ninguna de estas afirmaciones puede compartirse y a demostrarlo dedica los siguientes Fundamentos de Derecho:

- Los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT protegen directamente el interés de la Hacienda Pública, mientras que el artículo 201.3 de la LGT está destinado a proteger la fe y la seguridad del tráfico jurídico (FD 5.º).
- El tipo infractor del artículo 194.1 de la LGT puede llevarse a cabo mediante la mera omisión de datos relevantes y la infracción del artículo 195.1 de la LGT puede efectuarse «determinando», no «acreditando», en consecuencia sin soporte documental alguno que justifique improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras. En ninguno de estos dos preceptos se sanciona el desvalor adicional que conlleva la connivencia con un tercero para expedir un documento con datos falsos o falseados (art. 201.3 LGT). Esta conducta no queda consumida en el tipo de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT; de lo contrario estos preceptos estarían «sancionando por igual conductas desigualmente reprobables, pues es obvio que no es lo mismo omitir datos en una autoliquidación –comportamiento que puede tener lugar por un mero olvido sancionable– que incluir datos falsos que puedan acreditarse mediante facturas falsas en cuya elaboración ha participado previa e intencionadamente el sujeto infractor» (FD 6.º).
- La realización dolosa de los tipos de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, apreciada por la Administración tributaria en la falsedad documental empleada para cometerlos, no impide sancionar –o, en su caso, derivar responsabilidad ex art. 42.1 a) de la LGT– por la infracción del artículo 201.3 de la LGT. Esta es la rúbrica del FD 7.º. Parece que lo que quiere sostener aquí la sentencia es que el hecho de que el dolo en la comisión de las primeras infracciones se haya deducido por la Administración de la preparación de estas acciones mediante la colaboración en la expedición de las facturas falsas no impide que esta sea sancionada separadamente.
- El epígrafe del FD 8.º dice así: Entre los artículos 194.1/195.1 LGT y 201.3 de la LGT existe un concurso ideal medial de infracciones (y no un concurso aparente de normas). En realidad, esta afirmación más que una demostración es una con-

clusión. La sentencia aduce en su apoyo jurisprudencia de la Sala Segunda que califica de ese modo la relación existente entre las falsedades documentales y el delito fiscal³. Argumenta también *a sensu contrario* a partir del apartado 4 del artículo 305 del CP, que extiende los efectos de la regularización a las infracciones instrumentales, en el sentido de que en ausencia de esta previsión legislativa tales infracciones serían autónomamente castigadas.

Una vez establecido que en el caso examinado se produce un concurso de infracciones, su tratamiento es el siguiente (FD 9.º): «A diferencia de lo que sucede en el Código Penal (arts. 77 –reforma de 2015– y 73 CP), en la LGT no existe una regla sancionadora que, con carácter general, dé respuesta a todos los casos de concurso ideal –en sentido propio o medial– de infracciones (y es evidente que la regla penológica propia prevista en el Código Penal es insusceptible de traslación tal cual a nuestro sistema sancionador tributario)». Es interesante recordar que para el concurso medial de delitos, que es la calificación que la sentencia considera aplicable en el presente caso, el artículo 77.3 del CP dispone el siguiente tratamiento: «se impondrá una pena superior a la que habría correspondido, en el caso concreto, por la infracción más grave, y que no podrá exceder de la suma de las penas concretas que hubieran sido impuestas separadamente por cada uno de los delitos. Dentro de estos límites, el juez o tribunal individualizará la pena conforme a los criterios expresados en el artículo 66. En todo caso, la pena impuesta no podrá exceder del límite de duración previsto en el artículo anterior».

La sentencia sostiene que a falta de una regla especial en la LGT sobre este tipo de concurso será aplicable la regla general del artículo 180.2, párrafo 1.º, según la cual la «realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas». En consecuencia, añade, «será factible –ni la vertiente material del principio non bis in idem ni la LGT lo impiden– derivar responsabilidad solidaria por la participación en la comisión de la infracción del art. 201.3 LGT a un sujeto que ha sido sancionado por la comisión de las infracciones de los arts. 194.1 y 195.1 de la LGT».

Tras la conclusión sobre la cuestión central planteada por el recurso, la sentencia hace referencia a dos cuestiones complementarias:

- La primera es que la acumulación de sanciones no resulta prohibida por el denominado «principio de inherencia» previsto en el actual artículo 180.1 de la LGT ni por el artículo 17.3 del Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGRST) (FD 10.º). Afirma la sentencia que «en este precepto de la LGT no se recogen íntegramente las exigencias que dimanarían de la vertiente material del *non bis in idem*

³ La sentencia cita los tipos de documento que enumera el artículo 392 del CP, a saber, público, oficial o mercantil y apostilla que las facturas pertenecen a la última categoría. Pero la distinción penalmente relevante es la que media entre documentos públicos y privados. Las facturas son indudablemente documentos privados.

sino, exclusivamente, uno de los mandatos que se infieren de este principio: el que la doctrina penalista denomina principio de inherencia, que veda que una acción u omisión que opera como criterio de calificación de una infracción o de graduación de una sanción pueda ser sancionada, asimismo, como infracción independiente». No advertir que en el presente caso no es aplicable el artículo 180.1 de la LGT, a diferencia del enjuiciado por la STS de 6 de julio de 2015 que toma por modelo, fue el error cometido por la SAN objeto de la sentencia comentada.

Por su parte, el artículo 17.3 del RGRST declara incompatible la responsabilidad por la infracción del artículo 201 de la LGT en relación con el incumplimiento de la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos con las sanciones previstas en los artículos 191 a 197 de la LGT, de lo cual deduce la sentencia a *sensu contrario* que tal incompatibilidad no existe cuando la infracción del artículo 201 se impone por la expedición de facturas falsas.

- La segunda cuestión es la afirmación de que «[l]a derivación de responsabilidad solidaria ex art. 42.1.a) LGT, no solo respeta las garantías materiales que de conformidad con el art. 25.1 CE disciplinan el ejercicio del *ius puniendi* por la Administración tributaria, sino también las garantías procedimentales establecidas en el art. 24.2 CE» (FD 11.º). La mención del principio de legalidad penal del artículo 25.1 de la CE alude en primer lugar, como es obvio, al *non bis in idem*, que es el tema central de la sentencia, pero esta se refiere también al principio de personalidad de la pena o sanción, que el TC considera que tiene su fundamento en el mismo precepto constitucional. Por lo que respecta a las garantías procedimentales, afirma la sentencia que «en la derivación de responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.1.a) LGT no se vulnera la exigencia de procedimiento (incluida la necesidad de audiencia previa), habida cuenta de que el procedimiento descrito en el art. 174 LGT (y desarrollado en el art. 196 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para el procedimiento inspector) reúne los requisitos que *ex Constitutione* resultan necesarios para la imposición de sanciones». Y añade que «de acuerdo con el máximo intérprete de nuestra Constitución, las principales –que no las únicas– garantías procedimentales del art. 24.2 CE que, inequívocamente, resultan aplicables al procedimiento administrativo sancionador para que no se aprecie la imposición de plano de una sanción son la presunción de inocencia, el derecho a un proceso con todas las garantías, el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados, y el derecho de defensa». Según la sentencia, estas garantías están debidamente cubiertas en los apartados 3 y 4 del artículo 174 de la LGT.

2.2. Tesis del voto particular

El voto particular sostiene que la sentencia debió desestimar el recurso de la Administración del Estado aunque por razones distintas de las que sirvieron de fundamento a la

sentencia impugnada de la AN. El razonamiento del voto es menos lineal que el de la sentencia y en él los argumentos, no siempre formulados con claridad, aparecen y se reiteran en distintos lugares y con diversas formas. Haciendo un esfuerzo de síntesis, creemos que estos argumentos pueden sistematizarse de la siguiente manera:

- a) La solución del recurso no hacía necesaria la importación de figuras del Derecho penal. Tal importación es perturbadora «en el sentido de que la traída a colación de las figuras del concurso (aparente) de leyes o del concurso ideal de delitos, lejos de lograr una depuración argumental que desemboque en una respuesta clara y adecuada, enturbia gravemente –esa es mi opinión– la percepción que da lugar al análisis jurídico y al fallo estimatorio» (p. 21 de la sentencia insertada en la base Cendoj del CGPJ). La cuestión que debía decidirse en el recurso es si, «al margen de la dicción del artículo 180.1 LGT –cuyo ámbito se constriñe a una sola de las manifestaciones o facetas del *non bis in idem* [...]– hay o no en este caso una vedada conculcación del principio prohibitivo del *bis in idem*, atendida esa triple identidad configuradora» (p. 23).
- b) Entre las sanciones que entran en consideración –la derivación de la responsabilidad por la infracción del artículo 201.3 de la LGT y la que es consecuencia de la infracción de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT– existe, en primer lugar, una identidad subjetiva, que no es discutida. En segundo lugar, concurre también en el presente caso una identidad objetiva o igualdad de los hechos: «a MERCURY se la ha sancionado por dos conductas que son dos aspectos o facetas de una misma acción, la de concordar con un tercero (vinculado) para crear y aprovechar las facturas falsas o falseadas con la finalidad de obtener beneficios fiscales, sobre la que recaen dos consecuencias penales: se le sanciona por la obtención del aprovechamiento o beneficio derivado de la utilización de facturas falsas –sanción originaria–; y por la emisión de tales facturas falsas –sanción asumida por derivación de responsabilidad–, al ser causante o colaborador en la emisión» (p. 23).

Este argumento, que es fundamental en el razonamiento del voto particular, se repite en varios lugares; así en la página 24: «en puridad de conceptos, la ahora recurrida fue objeto de sanción por un mismo hecho, aunque la ley los hubiera seccionado o escindido en conductas separadamente sancionadas: por colaborar activamente en la emisión de facturas falsas (art. 201.4, en relación con el 42.1.a) LGT) y, a un tiempo, por defraudar a la Hacienda pública mediante la declaración de hechos o datos falsos, con utilización de esas mismas facturas (arts. 194 y 195 LGT)». A este respecto sostiene el voto que «[e]n lo que respecta a la absorción o consunción en una sola conducta, íntegramente, de todos los elementos de la infracción y del dolo que la impregna, mi opinión es que debe venir referida a la conducta en particular, no al tipo legal abstracto. Hay *bis in idem*, esto es, la prohibida doble punición a un sujeto, no porque la ley prevea

abstractamente un castigo que puede ser común. La ley prohíbe sancionar dos veces un mismo hecho o conducta, no una infracción abstractamente considerada» (p. 26 i.f.; v. t. p. 27, apartados 3.d y 4).

La colaboración activa en la expedición de las facturas falsas, que determina la responsabilidad por aplicación del artículo 42.1 a) de la LGT, está unida a su utilización posterior en las acciones sancionadas en los artículos 194 y 195 de la LGT: tal colaboración activa, afirma el voto particular, «sería impensable si MERCURY no hubiera convenido con la sociedad emisora de tales facturas, de modo inescindible, su empleo posterior, en sus autoliquidaciones, pasando a segundo plano, entonces, el tipo infractor concreto que se le hubiera impuesto como consecuencia de ese disfrute, pues la elección de uno u otro no excluye que, en todo caso, la sancionada, para consumir sus infracciones, se valió de un medio ilícito exigido, en todo caso, en la tipificación» (p. 24; v. t. p. 27). Y añade seguidamente que «[a] tal efecto, es elocuente que la resolución sancionadora [...] fundase con énfasis la infracción y el dolo concurrente en la presencia de tal circunstancia».

- c) Existe una identidad sustancial entre el supuesto del artículo 191 de la LGT, por un lado, y los de los artículos 194 y 195 de la LGT, por otro, en vista de la cual no está justificado aplicar la regla *non bis in idem* en relación con la sanción ex artículo 201.3 LGT en relación con el primero y no con los segundos. En efecto, señala el voto particular, la única diferencia entre ellos es que los últimos no prevén la circunstancia agravante del empleo de las facturas falsas, «precisamente porque los tipos sancionadores previstos en esos preceptos no son de omisión del deber de declarar e ingresar en tiempo y legalmente lo debido, sino reprenden conductas de mera preparación o tentativa de la defraudación, en que no hay cantidad defraudada sobre la que pudiera operar la agravación» (p. 26). Resulta entonces que «por una coyuntura ajena a la acción –que haya o no cuota a ingresar–, y también, por ende, a la culpabilidad, juzgaría o no el principio de no concurrencia del artículo 180 LGT».

Este argumento se reitera más adelante (pp. 27 y ss.): la aplicación del artículo 191 de la LGT, de una parte, o de los artículos 194 y 195, de otra, que el artículo 180.2, párrafo 2.º, declara compatible, dependerá de que exista o no una cuota líquida. «Sin embargo, tales distinciones de resultado, que no son esenciales y, sobre todo, no se encuentran abarcadas por el dolo de exigible concurrencia –o no necesariamente– determinarían un desenlace sumamente dispar desde la perspectiva del *non bis in idem* o, al menos, de la aplicación del principio de no concurrencia (180.1 LGT), lo que serviría para hacer de mejor condición al infractor del artículo 191 LGT, que habría incurrido en una conducta más grave, que a quienes cometieran las infracciones castigadas en los artículos 194 y 195 LGT, por un hecho no consumado o, por mejor decir, que no entraña *per se* una pérdida inmediata de ingresos a la Hacienda Pública».

- d) Existe también unidad en el bien jurídico protegido por el artículo 201.1, por un lado, y 194.1 y 195.1, por otro. Señala el autor del voto particular que la sanción

por la expedición de facturas falsas es «multa pecuniaria»⁴ proporcional del 75 % del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, es decir, aclara, en lo que atañe a la expedición de facturas falsas, a las operaciones falsamente facturadas, lo cual, en su opinión, revela el íntimo parentesco entre dicha sanción y la de los tipos sancionadores de los artículos 191 y siguientes de la LGT y prueba que el bien jurídico tutelado es el mismo. Es más, a su juicio, «todo el sistema sancionador tributario aspira al logro de un único y posible bien jurídico que debe tutelarse –castigando y previniendo conductas futuras, conforme a los fines de la pena–: el deber de contribuir de los ciudadanos, puntual; conforme a la ley; y de acuerdo con su capacidad económica».

- e) El siguiente argumento o grupo de argumentos es, en realidad, un desarrollo del expuesto anteriormente bajo la letra a), pues se puede resumir en la afirmación de que existen importantes diferencias entre el concurso de delitos propio del Derecho penal y el apreciado por la sentencia en el presente caso, que hacen improcedente la traslación de aquel al ámbito del Derecho sancionador tributario. Afirma el autor del voto particular que «no estamos, en mi opinión, en presencia de algo parecido a lo que en una causa penal daría lugar a *un concurso ideal de infracciones*, síntesis al parecer de los hechos de emitir y deducir facturas falsas. Podría serlo en un orden abstracto, pero no lo es, en modo alguno, en la estructura sancionadora que nos propone la LGT» (p. 28). Expone a continuación las razones en las que se basa este aserto:

- «En primer lugar, porque no hay una acción o conducta única, sino dos distintas acciones, protagonizadas por dos autores, castigadas de forma autónoma y separada, de suerte que, de no haberse producido la imbricación de ambas mediante la figura de la responsabilidad solidaria (que es un acto posterior y extraño a la consumación de las dos infracciones) no habría duda sobre la pertinencia de la punición doble y separada, ex artículos 201.3 LGT (para PÓRTICO) y 194.1 y 195.1 LGT (para MERCURY)».

Obsérvese, añadimos nosotros, que no existe contradicción entre esta afirmación y la de que la colaboración en la expedición de las facturas y su posterior utilización forman una unidad de hecho a efectos de la calificación del concurso entre estas infracciones. El concurso se produce en el presente caso como consecuencia de la derivación de la responsabilidad: «el *bis in idem* sobre cuya concurrencia aquí discutimos, jamás acaecería de este modo en un proceso penal, ni en el delito o la pena procedentes,

⁴ No me resisto a señalar que el calificativo «pecuniaria» es superfluo, como observó D. Rafael de Mendizábal Allende en su voto particular a la STC 164/1995, de 13 de noviembre (NFJ003741): «sanción pecuniaria o multa (nunca "multa pecuniaria" como siguen diciendo los arts. 87.1 y 82.1.2 y 3 LGT)».

en la extraña forma que aquí regula la ley, pues se materializa o consume, como infracción duplicada, solo en el momento posterior a la comisión, por la extraña y oblicua vía de la traslación de la responsabilidad personal sancionadora a un tercero, por derivación, que comparte con el inicialmente sancionado (art. 42.1.a) LGT)» (p. 25; v. t. p. 29).

- «En segundo lugar, porque el concurso ideal, en el Código penal, se resuelve con una regla penológica propia, insusceptible de traslación a nuestro sistema sancionador de la LGT, en que manifiestamente no rige (vid. arts. 77.1 y 2 –reforma de 2015– y 73 CP). Su tratamiento conlleva un sistema más favorable al condenado que el derivado de castigar separadamente las conductas mediante la simple suma de las penas». En otros términos, la calificación de la relación entre las dos infracciones como concurso ideal medial era irrelevante, dado que no tiene ninguna consecuencia, «puesto que el tratamiento penológico no es otro que la suma aritmética de las sanciones, ex artículo 180.2 LGT–, todo ello al margen de que falta el elemento de la tipicidad para importar, por imperativo dogmático o dialéctico, una institución a este caso sin habilitación legal alguna» (p. 29).

En suma, la «idea dogmática» de la «sustancia única del *ius puniendi* del Estado» no justifica la aplicación para la solución del litigio objeto del recurso de la técnica de los concursos de delitos: «no es lo mismo incorporar los principios penales y procesales –en que se enuncia y ejercita la potestad penal– a la sanción administrativa, que involucrar también las técnicas normativas de aquella a esta –como lo es la del concurso ideal medial– cuando carecen de un reconocimiento formal y expreso en la *lex certa* administrativa y, cuando, además, en su resultado, la consecuencia sería irrelevante y no recibiría el infractor beneficio alguno de su aplicación» (pp. 28 i.f. y ss.).

- f) Finalmente, el voto particular da un paso más y somete a crítica la regulación de la responsabilidad tributaria, llegando a apuntar dudas acerca de su constitucionalidad. «[A]firmar, con la rotundidad con que lo hace la sentencia, que el artículo 174 LGT colma la totalidad de tales garantías para extender la responsabilidad solidaria de la sanción –ya establecida y juzgada por la Administración– a un tercero, por el mero dato de que se le dé audiencia a este y se ponga en su conocimiento un hecho ya establecido, no puede ser compartido» (p. 30). Por ello, añade, «[c]abría, también en este punto, en un plano teórico, al menos, poner en duda la constitucionalidad del sistema sancionador paralelo y atípico que representan tales preceptos no sancionadores, pero tampoco aquí aparece perfilado con nitidez bastante el juicio de relevancia –al margen de que ni en el proceso de instancia, ni en la casación, ni en el auto de admisión, se llega a poner en tela de juicio el sistema–. De hecho, el voto puede ser sustentado, y así se hace efectivamente, en el hecho de que la sanción, aun aceptando a efectos

argumentativos la plena conformidad a la Constitución de los artículos 42 y concordantes LGT, es inválida en tanto quebrantadora del principio de interdicción del *non bis in idem*».

3. Comentario crítico

1. Lo primero que hay que señalar es que tanto la sentencia como el voto particular parten de la premisa de que la derivación de la responsabilidad es una sanción. El voto particular la formula expresamente: «derivar una sanción es, en rigor, sancionar, con todas las consecuencias que ello comporta» (p. 22). Dicha premisa está simplemente implícita en la sentencia, la cual además equipara a lo largo de todo su razonamiento la derivación de la responsabilidad por aplicación del artículo 42.1 a) de la LGT a la sanción directamente impuesta por la vulneración del artículo 201.3 de la LGT (cfr. el FD 4.º). En efecto, en ella la cuestión del concurso se plantea directamente entre este último precepto y los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT. Esto implica un cierto salto lógico, pues evidentemente no es lo mismo ser declarado responsable (en el sentido tributario) en una sanción que ser destinatario directo de ella en cuanto autor de la infracción sancionada. Referido a la acción, no es lo mismo expedir las facturas falsas que colaborar en esta expedición, sobre todo cuando tal colaboración consiste en la connivencia para la utilización de las facturas en la comisión de otras infracciones.

La tesis de la naturaleza punitiva de la derivación de la responsabilidad en la sanción es aceptada generalmente por la doctrina tributarista⁵, la cual, no obstante, ha puesto de manifiesto las diferencias que separan a la responsabilidad en la sanción de la sanción en sentido estricto, tales como el hecho de que su aplicación efectiva esté condicionada al pago por el sujeto pasivo o que el responsable tenga una acción de regreso frente a este⁶. En cualquier caso, es obvio que si no se aceptase la naturaleza sancionadora de la derivación de la responsabilidad la cuestión del *non bis in idem* no llegaría siquiera a plantearse.

2. La relación entre la teoría de los concursos y el principio o regla *non bis in idem* es habitualmente puesta de manifiesto por la doctrina desde el punto de vista tanto del Derecho penal como del Derecho administrativo. Existe además una coincidencia mayoritaria en ambos campos sobre la tesis dogmática básica: el concurso de normas o de leyes, en el que únicamente es aplicable una de las normas concurrentes, es consecuencia directa del *non bis in idem*. Por el contrario, los concursos de delitos, con el consiguiente castigo de todos ellos, aunque sea en la forma atenuada prevista en la legislación penal, no se oponen a dicho principio. Este planteamiento coincide con el de la mayoría de la Sala en la sentencia comentada.

⁵ Cfr. por todos Martín Jiménez (2007, p. 88).

⁶ Cfr. González Ortiz (2002, pp. 75 y ss.).

Desde la perspectiva del Derecho administrativo Alarcón Sotomayor⁷ afirma que «el ámbito de aplicación del *non bis in idem* coincide en esencia con el del concurso de normas, mientras que en caso de concurso de infracciones no resulta aplicable». Desde la misma perspectiva afirma Cano Campos⁸ que «el concurso de normas (o leyes) es un instrumento de garantía del *non bis in idem*», mientras que el concurso de infracciones «nada tiene que ver» con dicho principio.

La relación entre el *non bis in idem* y el concurso de normas se señala también generalmente por la doctrina penalista⁹. Sin embargo, como veremos más adelante, la existencia de una conexión biunívoca entre el *non bis in idem* y el concurso de normas no es aceptada unánimemente por esta doctrina.

3. En cualquier caso, las innegables relaciones del principio *non bis in idem* con la teoría penal de los concursos no significa que su aplicación haya de realizarse por medio del esquema dogmático de dicha teoría. La sustitución de la apreciación directa del *bis in idem* por la teoría penal de los concursos, más allá de conceptos generales que tienen un alto grado de abstracción, no facilita, a nuestro juicio, la tarea de determinar si se ha incurrido en la duplicidad prohibida de sanciones. Hacerlo así es poco útil, pues se trasladan a la solución del problema del *bis in idem* las dudas y dificultades dogmáticas de dicha teoría, uno de los ámbitos más complejos de la teoría del delito, cuyos elementos (unidad de acción o hecho, bien jurídico protegido) son objeto de sutiles debates en la doctrina penalista. En ella se ha llegado a sostener que «[n]i un criterio de diferenciación *delito continuado-concurso real*, *concurso de leyes-concurso ideal*, ni casi siquiera una razón de los conceptos *unidad de acción-pluralidad de acciones* y, por tanto, la consecuencia *pena única-pena total*, pueden ser conseguidos» (Cuello Contreras, 1979, p. 49).

Según la jurisprudencia constitucional y ordinaria la aplicación del *non bis in idem* exige la identidad de sujeto, hecho y fundamento. Observa Alarcón Sotomayor (2008, p. 53) que esta tesis de la triple identidad es criticada por un sector de la doctrina «por entender que es solo una explicación parcial y aproximativa de cuándo nos encontramos ante "lo mismo". Una explicación acaso innecesaria y más bien perturbadora». La autora citada añade: «Pero no existe en la actualidad otra que satisfaga mejor las dificultades que plantea la delimitación

⁷ Alarcón Sotomayor (2008, p. 54). Esta afirmación se desarrolla a lo largo del capítulo III, pp. 40 y ss.

⁸ Cano Campos (2001, pp. 213 y ss.). No obstante, afirma este autor que la aplicación de la teoría del concurso de infracciones –se refiere, si no lo entendemos mal, al tratamiento penológico de esta clase de concurso en el CP– «parece clara en el Derecho administrativo sancionador, pues en favor de la misma no solo juega el *ius puniendi* único del Estado o la aplicación analógica del CP, sino la propia previsión de esta modalidad concursal en determinadas normas administrativas». Véanse las propuestas que hace en este sentido en las pp. 246 y ss.

⁹ Cfr. por todos Mir Puig (1998, p. 675): Existe concurso de leyes «cuando uno o varios hechos son incluidos en varios precepto penales de los que *solo uno puede aplicarse*, puesto que su estimación conjunta supondría un *bis in idem*».

del *idem* necesario para que entre en juego la prohibición del *bis*». Sugiere, sin embargo, completar esta doctrina con las nociones de concurso de normas y de infracciones. La aplicación del primero, que, a juicio de la citada autora, es cuando rige el *non bis in idem*, matiza parcialmente la regla de las tres identidades, «porque puede haber concurso de normas y, por tanto, prohibición de acumulación de los castigos, aunque no coincidan totalmente los hechos pero el reproche de uno absorba al del otro. Y a la inversa: puede que haya identidad de hecho y que, sin embargo, quepan varias sanciones» (Alarcón Sotomayor, 2008, p. 55).

Como conclusión de su análisis de la aplicación de la teoría penal de los concursos en el Derecho administrativo sancionador afirma Nieto lo siguiente: «La teoría de los concursos penales constituye un inmejorable marco teórico de referencia, de momento el único fiable de que se dispone, mas forzoso es reconocer que su utilidad ha de ser escasa a falta de prevenciones precisas que le hagan operativo en el Derecho Administrativo Sancionador».

4. Puede arrojar luz sobre la aplicación del principio *non bis in idem* la consideración de que su fundamento no se encuentra únicamente en el principio de legalidad, sino también, y quizá sobre todo, en el de proporcionalidad de las penas o sanciones. Así lo afirma en la doctrina administrativista Cano Campos (2001, pp. 202 y ss.), para quien «[e]l fundamento de la prohibición de *bis in idem* reside realmente en la desproporción y arbitrariedad que implica la imposición de dos o más sanciones por un mismo hecho o su doble enjuiciamiento en dos o más procesos o procedimientos». Cita en apoyo de esta afirmación la STC 177/1999, de 11 de octubre (NFJ008105). En la doctrina penalista sostiene la misma opinión Cuerda Riezu¹⁰, para quien el principio de proporcionalidad encuentra apoyo en el artículo 14 de la CE, en la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) y en la idea de justicia contenida en los artículos 1 y 10.1 de la CE.

De esta tesis extrae el citado autor, en primer lugar, la conclusión de que el sistema de pena unitaria¹¹ es contrario a la CE, ya que el concurso ideal representa por definición un menor contenido de injusto que el concurso real y por ello debe tener un régimen penológico más benigno que este. Pero va más lejos, pues se plantea la siguiente cuestión: «Desde la perspectiva constitucional aquí adoptada podría plantearse incluso si el propio concepto del concurso ideal es conforme al principio *non bis in idem*; en efecto, esta modalidad concursal se caracteriza por la circunstancia de que un solo hecho constituye dos o más delitos, lo que coincide con la estructura del principio constitucional: un *idem*, es decir el hecho, que representa varias infracciones, el *bis*». Ahora bien, «el principio *non bis in idem* no impide el propio concepto del concurso ideal sino que simplemente impone una determinada consecuencia jurídica para él: una que no suponga una doble valoración del hecho.

¹⁰ Cuerda Riezu (1991, pp. 846 y ss.). Cita la STC 154/1990, de 15 de octubre (NCJ065169).

¹¹ Según explica Cuerda Riezu (1991, pp. 822 y ss.) este sistema consiste en la unificación del concurso real y el concurso ideal de delitos y la aplicación a ambos de la misma pena. Uno de los argumentos aducidos por los partidarios de esta propuesta es que esa distinción es un ejemplo de jurisprudencia de conceptos.

De esta manera el principio *non bis in idem* exige que el legislador, en el momento de optar por una consecuencia jurídica para el concurso ideal, se tenga que mover necesariamente entre dos extremos; puede ser superior a la pena prevista para la unidad de delito y debe ser inferior al sistema de penalidad regulado para el concurso real».

Al conectar el concurso ideal con el principio *non bis in idem*, la posición de Cuerda Riezu tiene decisivas consecuencias sobre la tesis de la sentencia objeto del presente comentario, que califica el concurso de infracciones existente en el caso enjuiciado como concurso ideal medial de infracciones, pero en defecto de una norma específica en la LGT le aplica la acumulación que esta Ley prevé como regla general, que es un tratamiento más severo incluso que el establecido para el concurso real en el artículo 76 del CP. En consecuencia, de acuerdo con la tesis de Cuerda Riezu, este resultado vulneraría el principio *non bis in idem*. Hay que reconocer, sin embargo, que la posición de este autor es minoritaria, al menos en la doctrina administrativista, para la mayoría de la cual, como hemos indicado anteriormente (núm. 2), el tratamiento más benévolo del concurso ideal no obedece a exigencias del mencionado principio¹².

5. Un punto esencial en la discrepancia entre la sentencia y el voto particular es si la expedición de las facturas falsas y su utilización posterior en la comisión de las infracciones de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT constituyen o no una única acción o hecho¹³ a efectos de la determinación del tipo de concurso existente en el caso considerado. La existencia de un concurso medial, que es la tesis de la sentencia, exige la existencia de dos hechos y dos delitos; por eso la doctrina mayoritaria considera que aunque frecuentemente se califica a esta clase de concurso de ideal, en realidad se trata de un concurso real con un tratamiento más benévolo similar al del concurso ideal¹⁴. Por tanto, en este tipo de concurso de delitos, el delito fin no agota por definición la totalidad del desvalor de ambos hechos porque de lo contrario sería un concurso de normas. El voto particular niega la existencia de dos hechos y, por tanto, de dos infracciones, ya que los tipos de infracción de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT consumen todo el desvalor de la conducta del sujeto.

Por consiguiente, la determinación del tipo de concurso existente en una cierta situación exige precisar si existe un solo hecho o varios. Esta es sin duda una de las cuestiones más complejas y debatidas de la dogmática penal, que ha hecho correr los proverbiales ríos de tinta. Sería evidentemente pretencioso por mi parte optar por una u otra de las teorías pro-

¹² Cfr. Cano Campos (2001, pp. 244 y ss.), en polémica, entre otros, con Cuerda Riezu; Alarcón Sotomayor (2008, pp. 60 y ss.).

¹³ Autorizada doctrina penalista prefiere utilizar la expresión «unidad de hecho» en lugar de «unidad de acción». Mir Puig (1998, p. 662) afirma que la primera expresión tiene la ventaja sobre la segunda de que «permite vincularla a la unidad típica sin desconocer que el tipo describe a menudo varias "acciones": toda unidad típica supondrá unidad de hecho, aunque implique en ciertos casos pluralidad de actos típicos». Cfr. t. Joshi Jubert (1992, p. 617).

¹⁴ Mir Puig (1998, p. 671); Joshi Jubert (1992, p. 632).

puestas para resolver esta cuestión; por ello me limitaré a resumir, en lo que aquí interesa, la autorizada opinión sobre ella de Mir Puig (1998, pp. 661 y ss.). Parte este autor de la afirmación de que el concepto de acción es valorativo no naturalístico, pero la cuestión es decidir cuál es el punto de vista desde el que hacer la valoración. A este respecto contraponen el criterio de la concepción natural de la vida, que es el de la sociedad, según los usos normales, al criterio jurídico que se desprende del sentido del tipo correspondiente, que es la solución preferida por el citado autor. En sus propias palabras, la descripción típica «opera como una plantilla que recorta un determinado fragmento de actividad humana y permite considerarla constitutiva de una unidad de hecho». Advierte, sin embargo, que ello no supone que siempre que exista unidad de hecho deba concurrir un solo tipo y un solo delito: un solo hecho puede constituir dos o más delitos y, por otra parte, una conducta puede constituir al mismo tiempo un hecho desde el punto de vista de un determinado tipo y varios hechos desde el prisma de otros tipos. «Lo que quiere decir que la unidad de hecho depende de la unidad típica es, pues, que puede hablarse de un hecho en cuanto la conducta pueda realizar un tipo, con independencia de que además realice otros tipos».

Acerca de qué elementos del tipo deben tomarse en consideración afirma Mir Puig que la doctrina dominante atiende a la conducta típica, rechazando el punto de vista del número de resultados. Señala, sin embargo, el autor citado que los tipos no solo describen conductas, cosa que únicamente sucede en los tipos de mera actividad; los tipos de resultado material exigen incorporar este, como elemento decisivo a la «unidad de hecho» de que se trate. A este respecto hay que atender al resultado empírico material, no a la lesión ideal de varios bienes jurídicos. En conclusión, «la producción dolosa de varios resultados materiales típicos mediante una sola conducta da lugar a varios hechos, mientras que constituirá un solo hecho la lesión *ideal* de varios bienes jurídicos mediante un solo comportamiento».

La doctrina expuesta sobre la unidad o pluralidad de acciones o hechos parece en principio prestar apoyo a la posición de la sentencia, según la cual «[e]ntre los artículos 194.1/195.1 LGT existe [...] un concurso medial de infracciones porque se han cometido dos acciones que dan lugar a dos resultados distintos, siendo una de esas acciones –la primera en el tiempo– el medio para cometer la otra» (p. 15). Sin embargo, la solidez de esta tesis se debilita en alguna medida en consideración a los argumentos del voto particular, según el cual la defraudación a la Hacienda Pública mediante las conductas de los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT absorbe el injusto de la colaboración en la emisión de las facturas falsas (art. 201.3 en relación con el 42.1 a) LGT), teniendo en cuenta que, según el autor del voto, el bien jurídico protegido por todos estos preceptos es el mismo. A este respecto es importante tener en cuenta que cuando se trata de falsedad en documentos privados, como son las facturas, el bien jurídico penalmente protegido no es la seguridad del tráfico jurídico sino, indirectamente, el lesionado por su utilización¹⁵.

¹⁵ El profesor Suárez González me señala la importancia que tiene, desde el punto de vista del Derecho penal, la naturaleza pública o privada del documento a efectos de la calificación del concurso entre la

En este sentido cabe alegar a favor de la posición del voto particular que el artículo 201 de la LGT no tutela la fiabilidad de las facturas en el tráfico jurídico en general sino en cuanto vehículo de información a la Administración tributaria, como afirma la STC 146/2015, de 25 de junio (NCJ060170), invocada por la sentencia (p. 13). La protección penal del tráfico jurídico frente a los documentos falsos corresponde al CP, no a la LGT, por lo que no es pertinente la cita de la jurisprudencia penal relativa a estas falsedades (*ibidem*). Tampoco es desdeñable la afirmación del voto particular de que la duplicidad de las acciones se produce *a posteriori* por la vía de la derivación de la responsabilidad.

Una variante del argumento de la pluralidad de acciones es la afirmación de la sentencia (p. 17) de que de no sancionarse la colaboración en la infracción del artículo 201.3 de la LGT merecería la misma sanción quien solicita indebidamente una devolución mediante el olvido de datos que deben constar en una autoliquidación y quien planea realizar esa conducta y previamente ejecuta la acción preparatoria de emitir las facturas falsas. Ahora bien, por un lado, semejante planificación pone de manifiesto una unidad de intención que argüiría la existencia de una acción unitaria. Por otro lado, la comparación entre una comisión negligente (por «olvido», salvo que la sentencia utilice esta expresión en sentido irónico) de la infracción del artículo 195.1 de la LGT con otra obviamente dolosa es engañosa. La comparación precedente es entre quien incluye en su autoliquidación un dato falso sin justificarlo por medio de facturas falsas, lo cual constituiría una forma inverosímilmente tosca de fraude –quien simplemente lo omite no necesita evidentemente justificación– y quien, en cambio, pretende cubrirse con ellas. La cuestión de si merecen o no el mismo tratamiento punitivo remite a la de si la emisión de las facturas (en el presente caso en realidad la colaboración en la emisión) debe o no ser castigada de manera independiente.

Por lo demás, en la doctrina tributarista se ha sostenido que la duplicidad de sanciones cuando los hechos sean constitutivos de distintas infracciones y uno de ellos sea medio necesario para la comisión del otro y la infracción de mayor entidad recoja el desvalor de ambas infracciones es contraria al principio *non bis in idem*¹⁶. Refiriéndose al artículo 194.1

falsedad documental instrumental (en el presente caso la emisión de las facturas falsas) y el delito final cometido con ayuda de su utilización. Si las facturas se consideran documentos mercantiles privados, su emisión no es autónomamente punible, pues no cumplen una función de garantía del tráfico jurídico, que es el bien jurídico protegido por el delito de falsedad, en la medida en que como documentos privados su contenido no hace fe frente a terceros. En consecuencia, el injusto que entraña su emisión queda absorbido por el delito final y, por tanto, el concurso entre ambos delitos es un concurso de normas en el que únicamente este último es punible. Cfr. Suárez González (1998, pp. 164 y ss.). Cuestión distinta es la dificultad que en ocasiones presenta la distinción entre documento público y privado.

¹⁶ En este sentido Ramírez Gómez (2000, pp. 96 y ss.). Sostiene este autor que en tal caso deben aplicarse los criterios del concurso de leyes, en concreto la regla de consunción. El autor citado expone que la Administración tributaria recurrió a esta técnica penal en el supuesto de infracciones simples de naturaleza contable preparatorias de una infracción grave (es decir, material en el sistema sancionador de la LGT de

de la LGT, Aníbarro Pérez y Sesma Sánchez (2005, p. 127) afirman que «el sujeto que emite la factura falsa mediante la que se acredita la partida susceptible de futura deducción o compensación estaría cometiendo, a su vez, la infracción muy grave prevista en el apartado 3 del artículo 201 de la LGT [...]. Se trataría en este caso de un supuesto del llamado en terminología penal concurso de leyes, que deberá resolverse con la aplicación de una sola de las leyes concurrentes». No estando prevista esta hipótesis en el artículo 180 de la LGT, las autoras citadas proponen aplicar los criterios del artículo 8 del CP.

6. En conclusión, es posible afirmar que la sentencia que obtuvo el respaldo de la mayoría de la Sala está construida con una admirable coherencia y rigor y merece por ello el calificativo de brillante que le aplica reiteradamente el voto particular. Sin embargo, su lectura produce la impresión de un cierto conceptualismo que esconde las numerosas dudas y perplejidades que suscitan algunas de las piezas con las que se ha construido el edificio argumental. Quizá sea esto a lo que alude la cita por el voto particular del viejo aforismo *summum ius, summa iniuria*. Aparte de la discrepancia frontal sobre los criterios básicos de la teoría penal de los concursos, como la unidad o pluralidad de acciones, en gran parte comunes con la doctrina del *non bis in idem*, el voto particular consigue, aunque sea de manera un tanto desordenada y a veces confusa, poner agudamente de manifiesto los aspectos problemáticos de la construcción dogmática de la sentencia.

Entre estos aspectos está, ante todo, el hecho de que la sanción que origina el problema del *bis in idem* no castiga una infracción cometida por el mismo sujeto sancionado previamente por otra infracción supuestamente impuesta por el mismo hecho, sino que consiste en la derivación de la responsabilidad por una infracción cometida por otra persona. Cuando esta derivación tiene su causa en la participación en esta última infracción su naturaleza es, a su vez, claramente punitiva, pero tiene unas características que la diferencian de las infracciones en sentido estricto que no pueden ignorarse al aplicar la teoría penal de los concursos. En defecto de una previsión adecuada en la LGT, dada la insuficiencia de su artículo 180, la conclusión de esta aplicación a la que llega la sentencia suscita justificadas dudas sobre su proporcionalidad.

Cabe preguntarse si, en vista de todas las circunstancias del caso, no hubiera sido más equitativa la solución de estimar que la derivación de la responsabilidad constituía una vulneración del *non bis in idem* y, en consecuencia, rechazar tal derivación, a pesar de los argumentos, de indudable peso, que la sentencia aduce en apoyo de la solución contraria. Este es el sentido del reproche del voto particular: «que una sentencia impecable en su ra-

1963), y cita al respecto un Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 23 de abril de 1987. Cita también jurisprudencia «constante» del TS con arreglo a la cual cuando el delito contable tiene carácter preparatorio de la defraudación tributaria constituye una forma imperfecta en el *iter criminis* de este último, en cuyo caso la relación concursal entre los artículos 310 y 305 del CP es de normas y no de delitos.

zonamiento y en el análisis minucioso de los requisitos dogmáticos de la triple identidad, necesarios para identificar el *bis in idem* a efectos de su prohibición arroje como precipitado, debido a la falta de toma de consideración de elementos de diverso signo, un resultado injusto para el sancionado».

Cuestión distinta es la insinuación que hace el voto particular acerca del insuficiente respeto de las garantías constitucionales procesales por las normas de la LGT reguladoras de la derivación de la responsabilidad; normas que, afirma, están concebidas para garantizar el crédito tributario, no para imponer sanciones. Es cierto que la figura de la responsabilidad tributaria ha sido rebelde a una clara construcción dogmática, lo cual es debido en gran medida la mezcla que muchas veces se da en ella de una finalidad puramente garantizadora del crédito tributario y una finalidad sancionadora. Por ello la sugerencia del voto particular incita a nuevas reflexiones sobre esta figura.

Las críticas anteriores inducen al autor del voto particular a poner en duda la constitucionalidad de la responsabilidad tributaria de naturaleza sancionadora, que califica de «sistema sancionador paralelo y atípico», aunque señala que en el presente caso no estaba clara la relevancia de esta cuestión. Sería ciertamente muy interesante conocer la posición del TC sobre todos estos temas. La cuestión de la constitucionalidad del régimen de la responsabilidad tributaria de carácter sancionador, en particular en relación con el principio *non bis in idem*, podría llegar también al TC mediante un recurso de amparo, cauce por el que hasta ahora únicamente se ha sometido al conocimiento del Tribunal la posible vulneración de este principio por una doble sanción de naturaleza penal.

Referencias bibliográficas

- Alarcón Sotomayor, L. (2008). *La garantía del non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*. Iustel.
- Aníbarro Pérez, S. y Sesma Sánchez, B. (2005). *Infracciones y sanciones tributarias*. Lex Nova.
- Cano Campos, T. (2001). *Non bis in idem*, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el Derecho administrativo sancionador. *Revista de administración pública*, 156, 191-249.
- Cuello Contreras, J. (1979). La frontera entre el concurso de leyes y el concurso ideal de delitos: la función de la normativa concursal (I). *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, 45-91.
- Cuerda Riezu, A. (1991). El concurso de delitos en el Borrador de anteproyecto de Código Penal de 1990. *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, 821-866.
- González Ortiz, D. (2002). *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*. Dykinson.

- Joshi Jubert, U. (1992). Unidad de hecho y concurso medial de delitos. *Anuario de Derecho penal y ciencias penales*, 613-636.
- Martín Jiménez, A. (2007). *Los supuestos de responsabilidad en la LGT. (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*. Aranzadi.
- Mir Puig, S. (1998). *Derecho penal. Parte general*. (5.ª ed.) Barcelona.
- Ramírez Gómez, S. (2000). *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario. (Aspectos sustantivos y procedimentales)*. Marcial Pons.
- Suárez González, C. J. (1998). Falsedad ideológica y tipicidad penal. *Empresa y Derecho penal (I)*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial.

¿Es necesaria la previa notificación de un procedimiento inspector para que el juez autorice la entrada en domicilio?

Análisis de la [STS de 1 de octubre de 2020, rec. núm. 2966/2019](#)

Ada Tandazo Rodríguez

Tutora del Centro Universitario Ramón Areces. UNED

Pedro Manuel Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED

Extracto

Según la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, cuando la Administración solicite autorización judicial para una entrada en domicilio ha de fundamentar la necesidad de esta medida y el juez debe realizar un detallado análisis de proporcionalidad. En concreto, no son suficientes argumentos genéricos basados en que el contribuyente declara un margen de beneficios inferior a la media del sector o la «proporción de los pagos mediante tarjeta respecto a los efectuados en metálico».

Además, la sentencia exige que, antes de la solicitud, se haya notificado al interesado el inicio de un procedimiento inspector. A nuestro juicio, esta conclusión es errónea. Quizá quepa una interpretación correctiva según la cual el tribunal solo ha intentado atajar las *expediciones de pesca* basadas en meros indicios genéricos y desarrolladas mediante entradas en domicilios constitucionalmente protegidos.

1. Supuesto de hecho

La Agencia Tributaria solicitó al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Córdoba autorización para la entrada en el domicilio de la empresa Taberna La Montillana, SL. Dicha actuación no formaba parte de un procedimiento inspector.

Según la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Andalucía de 8 de marzo de 2019 (rec. núm. 69/2018 –NFJ079885–), los motivos por los que se solicitaba la entrada eran los siguientes (FF. JJ. 2.º y 3.º): «los bajos resultados de la actividad económica, con una muy baja rentabilidad en relación con la media nacional de las empresas del sector» y los «bajos ingresos en efectivo en entidades bancarias, por lo que podrían estar ocultándose ingresos y ventas».

Además, se consideraba necesario desarrollar la entrada *inaudita parte* «pues en otro caso la labor inspectora quedaría desnaturalizada, perdiendo toda su lógica y sentido si se produce anuncio previo pues, evidentemente, el obligado tributario podría hacer desaparecer pruebas».

En su Auto de 4 de octubre de 2017, el Juzgado de lo Contencioso considera que la entrada resulta necesaria, proporcionada y que la motivación facilitada por la Administración tributaria resulta suficiente.

La entidad recurrió el auto en apelación ante el TSJ de Andalucía (Sevilla). La correspondiente Sala de lo Contencioso desestima el recurso considerando que:

[...] los razonamientos del auto combatido son correctos y ajustados a lo que una constante jurisprudencia ha delimitado en torno a las entradas en domicilios a los efectos de ejecutar actos administrativos firmes. Y los hechos también han sido apreciados correctamente. (STSJ de Andalucía de 8 de marzo de 2019, rec. núm. 69/2018 –NFJ079885–, FJ 2.º).

Dicha sentencia fue recurrida en casación. El Auto del Tribunal Supremo (TS) de 3 de octubre de 2019 (rec. núm. 2966/2019 –NFJ075040–) admitió el recurso considerando como cuestiones de interés casacional las siguientes:

- 1) Determinar el grado de concreción de la información de las solicitudes de autorización de entrada en domicilio –o en la sede social de una empresa– formuladas por la Administración Tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización.
- 2) Precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en solicitud de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- 3) Especificar si la decisión administrativa deliberada de no iniciar procedimiento inspector previo, la preservación del secreto en que se basa esa omisión y la presunción –por conjetura o suposición– de fraude fiscal que parece ampararlo, son constitucionalmente válidos, desde la perspectiva de la necesidad, la proporcionalidad y la accesoriadad de la medida pedida de entrada en domicilio y, en consecuencia, si las resoluciones judiciales que amparan la petición y autorizan la entrada vulneran tales límites y exigencias constitucionales.
- 4) En particular, si la entrada en domicilio puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, preponderantemente, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese solo dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas.

2. Doctrina del tribunal

La doctrina de la Sala se refleja en el FJ 5.º:

- 1) La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ).
- 2) La posibilidad de adopción de la autorización de entrada *inaudita parte*, no guarda relación con la exigencia del anterior punto, sino que se refiere a la eventualidad de

no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio, como aquí ha sucedido.

3) No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.

4) Es preciso que el auto judicial motive y justifique –esto es, formal y materialmente– la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríticas de los datos ofrecidos. Solo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.

5) No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

Tal análisis, de hacerse excepcionalmente, debe atender a todas las circunstancias concurrentes y, muy en particular, a que de tales indicios, vestigios o datos generales y relativos –verificado su origen, seriedad y la situación concreta del interesado respecto a ellos– sea rigurosamente necesaria la entrada, lo que exige valorar la existencia de otros factores circunstanciales y, en particular, la conducta previa del titular en respuesta a actuaciones o requerimientos de información efectuados por la Administración.

3. Comentario crítico

3.1. Planteamiento

A nuestro entender, las cuestiones de interés casacional planteadas en el auto –y las respuestas de la sentencia– son excesivamente prolijas. La cuestión clave debía haberse limitado a precisar el grado de concreción que deben presentar los indicios de defraudación para que sea posible autorizar la entrada en domicilio, con particular referencia a que solo se alegue un margen de beneficio inferior a la media del sector y una reducida proporción de pagos realizados mediante tarjetas de crédito frente a los pagos en metálico.

3.2. Motivación y control de proporcionalidad

El tribunal comienza resumiendo la jurisprudencia elaborada por el Tribunal Constitucional (TC) y por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) –FJ 3.º 4–, y destacando la importancia del control de proporcionalidad (en su triple vertiente de idoneidad, necesidad y equilibrio). La sentencia concluye que el auto de autorización no ha realizado dicho análisis con el debido rigor.

En concreto, la sentencia considera que no constituyen elemento suficiente para autorizar la entrada la alegación de que «... el margen comercial declarado es bastante inferior al declarado por las empresas del sector, lo que induce a pensar que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas».

El tribunal añade que:

[...] se desconoce en qué informes o documentos oficiales, con cita del organismo que los recopila o sistematiza, se ha basado el concepto indeterminado de media del sector. Por lo demás, parece una referencia nacional, según la sentencia de apelación –ni la solicitud ni el auto aluden al ámbito territorial donde rige ese factor–, lo que aún hace más problemática la fijación de una media de ingresos o márgenes de validez general que fuera a la vez irrecusable o indiscutible, así como demostrativa de una desviación. Se ignora, por lo demás, a qué denomina la Administración sector de actividad y qué clase de negocios comprende y si tales medias se subdividen o singularizan por razón de circunstancias tan determinantes como el tamaño del local, el número de empleados, la concreta y específica actividad, la localización dentro del municipio u otras más. Al no ofrecerse información alguna sobre el particular, parece que se trata de datos de manejo interno de la Administración, no publicados –o nada se dice al respecto– y, lo que es cualitativamente más importante, no susceptibles de controversia o contraste dentro del procedimiento –*inaudita parte*– de entrada en domicilio protegido, ni sujetos tampoco a duda metódica o a análisis mínimo en el auto judicial. (FJ 4.º).

En cuanto al segundo indicio alegado por la Administración –la proporción de los pagos mediante tarjeta respecto a los efectuados en metálico–, el tribunal lo considera «fruto de otra presunción de carácter comparativo o estadístico que no singulariza el caso concreto ni atiende a eventuales posibilidades distintas del fraude, ni el auto judicial lo valora en modo alguno» (FJ 4.º).

El tribunal concluye que:

[...] no cabe acceder al domicilio definido en el artículo 18.2 CE con un propósito meramente prospectivo o indeterminado, *por sí acaso*, pues [...], la naturaleza fundamental del derecho que la Constitución ampara y permite excepcionalmente

sacrificar o excluir, lo debe ser en presencia de un bien constitucionalmente protegido –y el deber de contribuir del artículo 31.1 CE es uno de ellos, expresado en términos generales (FJ 4.º).

La argumentación del tribunal nos parece correcta. Aunque la Administración deba velar por el cumplimiento del deber de contribuir, la entrada en domicilio mediante autorización judicial supone la restricción de un derecho fundamental especialmente relevante, por lo que no puede justificarse por la mera circunstancia de que la actuación resulte *útil* para descubrir posibles infracciones.

En tales casos, aunque la actuación –o el conjunto de actuaciones de entrada en domicilio basadas en sospechas genéricas– pueda resultar *idónea* para proteger el deber de contribuir no parece *necesaria* (existen otros mecanismos menos intrusivos como los requerimientos de información) y, desde luego, no es equilibrada (en un platillo de la balanza tenemos una restricción a la inviolabilidad del domicilio y en la otra la mera *utilidad* para la Administración). Esta idea enlaza con la desproporción que supone la entrada en domicilio mediante autorización judicial para realizar las llamadas *expediciones de pesca* a que nos referiremos en los epígrafes siguientes.

Desde esta perspectiva, los razonamientos del tribunal constituyen un desarrollo de la doctrina sobre el control de proporcionalidad elaborado por la STS de 10 de octubre de 2019 (rec. núm. 2818/2017 –NFJ075314–), si bien en este último caso no se superaba el mero control de necesidad:

[...] la Inspección de los tributos no necesitaba entrar en el domicilio de la entidad y hacerse con los datos relativos a esas (supuestas) reinversiones indebidas porque le bastaba con solicitar del contribuyente los extremos necesarios de la materialización y, si estos no acreditan la idoneidad de la misma, rechazarla, incluyendo en el impuesto sobre sociedades del ejercicio final para reinvertir (que ya se está inspeccionando) lo dotado y no reinvertido. (FJ 3.º 3)¹.

¹ Debe mencionarse también el ATS de 16 de enero de 2020, rec. núm. 6718/2019 (NFJ075999), en el que se planteaba:

[...] si la ausencia de justificación material suficiente de las razones ofrecidas en el auto judicial que autoriza la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido [...] entraña un mero defecto formal susceptible de subsanación o, por el contrario, supone una conculcación material del contenido esencial de tal derecho que lleva consigo su nulidad radical.

Es una lástima que esta cuestión no vaya a encontrar rápida respuesta, al haberse producido el desistimiento de la recurrente (sobre dicho auto cfr. Herrera Molina y Tandazo Rodríguez, 2020, pp. 147 y ss.). En el suplico del escrito de interposición del recurso de casación que ahora analizamos se pedía, además de la estimación de tal recurso y la anulación de las resoluciones judiciales impugnadas, que se precisaran «... las consecuencias legales inherentes a dicha declaración de nulidad, incluida la devolución de los documentos o archivos obtenidos en el registro llevado a cabo, y dejando sin efecto las liquidaciones que

3.3. La previa notificación de un procedimiento inspector como requisito para que el juez autorice la entrada en domicilio

3.3.1. Inconsistencia de los argumentos del tribunal

El TS fija como *doctrina jurisprudencial* que:

[...] la autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ). (FJ 5.º 1).

¿En qué argumento se basa la sentencia para sostener que los artículos 113 y 142 de la Ley General Tributaria (LGT) exigen la previa notificación de un procedimiento inspector para que pueda solicitarse al juez la entrada en domicilio?

A nuestro entender, ni la letra ni el espíritu de los preceptos citados ofrecen apoyo alguno a esta interpretación. El artículo 113 de la LGT señala literalmente:

Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial (énfasis nuestro).

Por su parte el artículo 142.3 de la LGT establece que «Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley» (énfasis nuestro).

Por tanto, para que pueda obtenerse del juez la autorización, es imprescindible que la entrada en domicilio sea necesaria para «el ejercicio de las actuaciones inspectoras» (en la terminología del art. 142.3 LGT) o bien que lo sea «en los procedimientos de aplicación de los tributos» (art. 142.3 LGT), que incluyen los de gestión, inspección, recaudación y –en sentido amplio– el procedimiento sancionador.

se pudieran dictar con base a la misma». El tribunal se niega a pronunciarse sobre esta cuestión «pues no se trata de una consecuencia directa y necesaria de nuestro fallo que casa las resoluciones judiciales como efecto de la estimación del recurso, que es la decisión que consideramos procedente. (FJ 6.º 3).

Pues bien, el tribunal considera que:

[...] la ausencia de ese acto de decisión [el acto de inicio del procedimiento de inspección ya notificado] –máxime si es deliberada– impide el ejercicio de la competencia judicial, pues decae la finalidad explícita que justifica, en la ley, la autorización a la Administración a entrar en el domicilio de las personas cuyo acceso requiera consentimiento del titular. Si no hay nada que ejecutar, amparado en un acto precedente, difícilmente se puede acceder a lo pedido. (FJ 2.º 2)².

Es cierto que el artículo 113 de la LGT exige que la entrada se incardine en un «procedimiento de aplicación de los tributos». Sin embargo, para interpretar este mandato, conviene tener en cuenta dos consideraciones.

- a) Aunque el procedimiento inspector se inicie generalmente «mediante comunicación notificada al obligado tributario» (art. 177.1 Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria... –RGGI–) también es posible que, cuando «se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones» su inicio se produzca «sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial» (art. 177.2 RGGI). Tal precepto no menciona expresamente el *domicilio constitucionalmente protegido*, pero este puede coincidir con la sede de la empresa o con el domicilio de una persona física *donde exista alguna prueba de la obligación tributaria*.

Está claro que la mera «conveniencia» de la Administración no justifica que el procedimiento se inicie mediante la entrada en domicilio, pero –a nuestro entender– nada impide que dicha entrada pueda solicitarse al juez contencioso para iniciar el procedimiento *cuando se aporten elementos concretos que demuestren la idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto* de tal entrada. Ese *acto de inicio* forma parte del procedimiento inspector y para su *ejecución* puede pedirse, con carácter previo, la autorización judicial.

- b) Además, las «actuaciones inspectoras» (art. 142.3 LGT) no se limitan al desarrollo del *procedimiento inspector* en sentido estricto, sino que abarcan también el ejercicio de otras funciones, como las «actuaciones de obtención de información» (art. 93.2 LGT en relación con el art. 57.3 RGGI)³. Estas pueden dirigirse al propio

² El inciso entre guiones es nuestro.

³ Según este último precepto:

[...] Las actuaciones de obtención de información [...] podrán desarrollarse mediante requerimiento a la entidad para que aporte los datos o antecedentes objeto del mismo o

contribuyente o a un tercero sin necesidad de que se haya iniciado previamente un procedimiento inspector.

Pues bien, no parece que la LGT prohíba la entrada en domicilio en el seno de una actuación de obtención de información y el desarrollo reglamentario contempla expresamente esta posibilidad (art. 57.3 RGGI). Cuestión distinta es que, en tal caso, la Administración deba justificar especialmente la necesidad de tal actuación y el juez contencioso deba realizar un control de proporcionalidad aún más riguroso que el correspondiente a la entrada desarrollada en el seno de un procedimiento inspector.

Pensamos, por tanto, que la entrada en domicilio (mejor dicho, la solicitud al juez para que la autorice) no debe venir precedida *necesariamente* de la *notificación de un acto de inicio del procedimiento inspector*. Tal exigencia no deriva de la ley y no parece tener tampoco apoyo en la construcción que han realizado el TC, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) o el TEDH⁴.

El Alto Tribunal alude a la STC 50/1995, de 23 de febrero (NFJ003467), para sostener que:

[...] la autorización judicial habrá de considerar, como presupuesto propio, la existencia de un acto administrativo que ha de ejecutarse que, en principio, habrá de ser un acto definitivo o resolutorio, aunque son igualmente susceptibles de ejecución otros actos de trámite cualificados o no (como las inspecciones administrativas o tributarias u otros), cuando su naturaleza y la efectividad así lo impongan y concurran. (STS de 1 de octubre de 2020, rec. núm. 2966/2019 –NFJ079139–, FJ 3.º 4.2)⁵.

A nuestro entender, de la citada sentencia del TC no cabe deducir la exigencia de que haya notificado un acto susceptible de ejecución, antes de que se solicite la entrada. Es más, el propio TC considera que la autorización de la entrada en domicilio no se refiere a «la ejecución forzosa de un acto administrativo» (supuesto previsto en los entonces vigen-

mediante personación en su oficina, despacho o domicilio para examinar los documentos en los que consten.

⁴ Al menos, no encontramos referencia alguna en las citas que realiza la propia STS de dicha jurisprudencia, ni parece que exista tampoco en otras sentencias (cfr. Gómez Requena, 2020, pp. 304 y ss.).

⁵ Las palabras literales de la STC 50/1995 a que parece aludir el TS son las siguientes:

[...] el Juez [...] actúa no para controlar la legalidad y ejecutividad del acto administrativo, bastando la mera apariencia de tal, sino de la entrada domiciliaria, excepción de la inviolabilidad, para lo cual ha de comprobar que se identifica al sujeto pasivo de la medida, así como que la entrada es *realmente necesaria para la efectividad de la ejecución forzosa de la decisión administrativa*. (FJ 5.º).

tes arts. 87.2 Ley Orgánica del Poder Judicial –LOPJ–⁶ y 130 LGT⁷ en su redacción original de 1963) sino al «curso de la función investigadora de la Hacienda Pública», que se presenta como algo distinto. El tribunal concluye que los citados preceptos procesales, relativos a la ejecución de actos administrativos, pueden aplicarse *por analogía* a las actuaciones investigadoras de la Administración (STC 50/1995, de 23 de febrero –NFJ003467–, FJ 6.º).

El mismo argumento *analógico* puede trasladarse al vigente artículo 91.2 de la LOPJ, según el cual:

[...] corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, *cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración...*⁸

En definitiva, el TC no exige un acto previo susceptible de ejecución, sino que el ejercicio de potestades administrativas sea sometido a un riguroso control de proporcionalidad por parte del juez (FJ 7.º)⁹.

Por otra parte, aunque el TS se esfuerce en desvincular la exigencia de notificar previamente el procedimiento inspector de la posibilidad de autorizar la entrada *inaudita parte* (FJ 5.º 2), parece indudable que la notificación del inicio de un procedimiento inspector puede poner sobre aviso al interesado con el riesgo de que oculte o destruya pruebas antes de

⁶ «Corresponde también a los Juzgados de Instrucción la autorización en resolución motivada para la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración» (redacción original).

⁷ «Prevía exhibición del documento acreditativo del crédito tributario o, en su caso, de la relación de deudores debidamente providenciados de apremio, los Jueces de paz, comarcales o municipales, según sea el que exista en cada localidad, autorizarán dentro de las veinticuatro horas siguientes a la entrada del Recaudador en el domicilio de los deudores responsables». Como puede observarse, en este caso sí se contempla la ejecución de un acto administrativo.

⁸ Redacción establecida por la disposición final primera de la Ley Orgánica 8/2015, de 22 de julio. El énfasis es nuestro. A nuestro entender, por tanto, es erróneo que el TS invoque el artículo 91.2 de la LOPJ y el casi idéntico artículo 8.6 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) afirmando que:

[...] la ausencia de ese acto de decisión –máxime si es deliberada– impide el ejercicio de la competencia judicial, pues decae la finalidad explícita que justifica, en la ley, la autorización a la Administración a entrar en el domicilio de las personas cuyo acceso requiera consentimiento del titular. Si no hay nada que ejecutar, amparado en un acto precedente, difícilmente se puede acceder a lo pedido. (FJ 2.º 1).

⁹ En el caso concreto, el auto se declaró «nulo y sin efecto alguno» porque se permite la entrada «*en las fechas que [la Administración] estimara conveniente* [...] No hay, pues, limitación de visitas, que pueden prolongarse indefinidamente al arbitrio de los inspectores, sin que se razone en la resolución la necesidad de tales medidas exorbitantes» (FJ 7.º).

que se intente la entrada. Esta crítica ha sido formulada, con acierto, por la asociación Inspectores de Hacienda del Estado (13 de octubre de 2020).

Coincidimos con el TS cuando indica que la entrada por sorpresa en el domicilio:

[...] ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio.

Ahora bien, *cuando se demuestre tal necesidad atendiendo a las circunstancias del caso concreto*, no parece razonable exigir que el interesado conozca previamente el inicio de un procedimiento inspector.

3.3.2. Una interpretación conciliadora

La profesora Ana María Juan Lozano (10 de noviembre de 2020) ha formulado una interpretación de la sentencia, que quizá podría superar las críticas antes señaladas.

Como punto de partida, la citada autora propone una lectura de la sentencia a la luz de las siguientes consideraciones:

- Las resoluciones de los actuales recursos de casación presentan dos vertientes que no siempre se distinguen de modo claro: la «tutela del interés subjetivo» y «la función nomofiláctica concretada en la interpretación de los preceptos concernidos por las cuestiones a las que se atribuye interés casacional objetivo». Como consecuencia el tribunal realiza algunas afirmaciones relativas al caso concreto que generan la falsa impresión de dictados universales.
- La propia sentencia advierte que *no* es «posible establecer aquí una doctrina general esto es, válida y universal para cualesquiera supuestos– sobre la concurrencia de aquellas exigencias» [los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada] (FJ 3.º 1). Por tanto, debe interpretarse que la «doctrina jurisprudencial» elaborada por la sentencia no es un criterio general, sino, tan solo, la solución aplicable al supuesto litigioso y a otros en que concurren las mismas circunstancias.
- El tribunal no pretende innovar lo señalado por la STS de 10 de octubre de 2019 –a la que efectúa una «remisión integral»– sino tan solo aplicar su doctrina a unas circunstancias distintas. Por tanto, no parece que quepa hablar de un «giro jurisprudencial» ni de la creación de nuevas exigencias para la entrada en domicilio.

Según añade esta autora, el caso analizado por el tribunal parece reaccionar frente a una práctica administrativa en la que se realizan «actuaciones de visita», basadas en meros indicios genéricos para descubrir supuestos de fraude.

En nuestra opinión –coincidimos en este punto con Juan Lozano– resulta claramente desproporcionado acudir a la entrada en domicilio con el carácter meramente preventivo propio de las llamadas «operaciones de pesca»¹⁰ (actuaciones en las que se utilizan meros indicios para realizar un barrido que permita descubrir supuestos de fraude)¹¹. Este parece ser el caso en el supuesto analizado, lo que explicaría la reacción especialmente dura del tribunal.

Por tanto, en la interpretación de Juan Lozano, el tribunal no prohíbe que –cuando resulte idóneo, necesario y proporcionado– el procedimiento de inspección se inicie *por sorpresa* mediante la entrada en domicilio autorizada preventivamente por el juez. Lo que resultaría incompatible con el derecho a la inviolabilidad del domicilio es la realización de «visitas preventivas» con la mera finalidad de «echar las redes».

Suscribimos la crítica de Juan Lozano a las *visitas preventivas*. Además, parece probable que la reacción del tribunal se explique por las circunstancias del caso concreto y nos gustaría pensar que se impondrá la interpretación conciliadora defendida por la citada autora. Al mismo tiempo, tememos que la literalidad de la sentencia lleve a los juzgados de lo contencioso a denegar las solicitudes de entrada en domicilio –aunque cuando se encuentren debidamente fundadas– cuando la Administración no aporte la notificación de inicio del procedimiento inspector.

3.3.3. La posibilidad de desarrollar actuaciones de *obtención de información* mediante entrada en domicilio con anterioridad al procedimiento inspector

Para atajar las prácticas abusivas no es necesario exigir una previa notificación al contribuyente del inicio del procedimiento inspector, sino motivar suficientemente con elementos concretos *por qué es idónea, necesaria y proporcionada* la entrada en domicilio.

Por una parte, resulta claro que el procedimiento inspector puede iniciarse mediante dicha entrada (y así lo destaca Juan Lozano, 10 de noviembre de 2020). En tales casos, la

¹⁰ Utilizamos la terminología anglosajona (*fishing expeditions*) de la que se hace eco la STJUE de 16 de mayo de 2017, C-682/15 (NFJ066518), Berlioz Investment Fund SA (ap. 66, con cita del art. 9 de la Directiva 2011/16).

¹¹ Es cierto que, en algún caso, el TS ha permitido utilizar requerimientos de información con este fin (STS de 18 de febrero de 2015, rec. núm. 3479/2012 –NFJ079886–, relativa a las tarjetas de El Corte Inglés), pero en algún otro supuesto ha seguido un criterio más restrictivo (STS de 13 de noviembre de 2018, rec. núm. 620/2017 –NFJ071915–, sobre requerimientos a colegios de abogados sobre las actuaciones de sus miembros).

previa solicitud de autorización judicial constituye un acto preparatorio del procedimiento inspector (así lo admite claramente la STS de 7 de julio de 2020, rec. núm. 641/2018, FJ 3.º, relativa al inicio del plazo de dicho procedimiento). La literalidad de la sentencia que comentamos parece negar esta posibilidad, pero –como hemos visto– no ofrece ningún argumento sólido que sustente tal postura.

Es más, también parece posible que se desarrollen, mediante entrada en el domicilio del contribuyente (o de un tercero), actuaciones de obtención de información previas al inicio del procedimiento inspector.

Ahora bien –como ya hemos apuntado– en este último caso sería necesaria una *especial motivación sobre la necesidad y proporcionalidad de la entrada en domicilio*. En efecto, en el caso de una entrada «preparatoria» en el domicilio del contribuyente ¿cómo es posible que existan elementos concretos que la justifiquen y que, sin embargo, no sean suficientes para adoptar el inicio del procedimiento inspector? Recordemos que si estamos ante una mera sospecha basada en consideraciones genéricas no puede justificarse la entrada en domicilio.

Pensamos que, en estos casos, podríamos estar ante un abuso de las *actuaciones preparatorias* con el fin de *dilatar la inspección más allá del generoso plazo de dieciocho meses* previsto en la ley. Como veremos, el TS admite la práctica de actuaciones de obtención de información –incluso ante el propio contribuyente– antes de que se inicie el procedimiento inspector. No obstante, pensamos que una entrada, mediante orden judicial, en el domicilio de la persona posteriormente inspeccionada presenta tal intensidad que –con ciertas cautelas– debería considerarse ya parte del citado procedimiento.

La STS de 7 de julio de 2020 (rec. núm. 641/2018 –NFJ078372–), FJ 3.º, señala que no forma parte del procedimiento inspector la solicitud de autorización judicial para una entrada en domicilio *en la que se comunique el inicio de dicho procedimiento* y añade que:

[...] los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no suponen el inicio de un procedimiento inspector, aunque se tenga en cuenta el resultado del requerimiento de información para acordar el posterior procedimiento de investigación o comprobación.

Ahora bien, entendemos que podría llegarse a una conclusión distinta en el caso de que el requerimiento de información se ejecute *directamente* mediante una entrada en domicilio, pues no se explica que dicha entrada sea necesaria si no se dispone de unos indicios de incumplimiento tributario de tal calibre que exijan el inicio de un procedimiento inspector. Por tanto, si en estos casos la entrada en domicilio no se acompaña de la comunicación de inicio del procedimiento inspector, la Administración estaría llevando a cabo una conducta artificiosa (un fraude de ley en el sentido del art. 6.4 del Código Civil –CC–) para eludir el

plazo máximo de dicho procedimiento, de tal modo que la consecuencia debería estar en la aplicación de la norma eludida (el entender que dicho procedimiento ya se ha iniciado)¹².

3.3.4. Una posible reforma legislativa

Según el Alto Tribunal:

[...] se necesitaría –para evitar la grave precariedad e inconcreción de las normas que hemos de manejar– una ley de desarrollo del artículo 18.2 CE, cuyo contenido no es *per se* suficiente para regular todos los aspectos y límites del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sin perjuicio de considerar que, aparte del rango, sería necesaria una ley (ahora en sentido material) habilitante de la entrada para casos distintos de la ejecución forzosa de actos de la Administración (vid. 100.3 Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común –LPAC–). (FJ 2.º 3).

En una reciente comparecencia ante el Congreso de los Diputados, don Jesús Gascón, Director General de la Agencia Tributaria, ha manifestado la necesidad de *conciliar* la protección constitucional del domicilio «con el hecho de que un investigador con autorización judicial pueda acceder a esos locales sin previo aviso»¹³. Tras la sentencia del TS la vía más rápida para conseguir dicha *conciliación* consistiría en introducir una enmienda en el *Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*¹⁴, en tramitación en el momento de redactarse estas líneas. Tal reforma –que correría el riesgo de resultar precipitada– no sería necesaria si prosperase la interpretación de la sentencia propuesta por Ana María Juan Lozano.

Como señala José Andrés Rozas Valdés (13 de noviembre de 2020), en el caso de que se abordase una reforma, debería realizarse «con calma, estudio, tramitación ordinaria y, quizás, rango orgánico. No en caliente, mediante aceleradas enmiendas de la LGT y la LJCA, a lomos de la enésima ley batiburrillo de represión del fraude». En cualquier caso, nos parece difícil que una reforma legislativa sea capaz de solucionar los problemas que derivan de un control de proporcionalidad, pues este ha de atender necesariamente a las circunstancias del supuesto concreto.

¹² Encontramos este argumento en las SSTs de 8 y 22 de abril de 2019, recs. núms. 4632/2017 (NFJ073149) y 6513/2017 (NFJ075909), y de 30 de septiembre de 2019, rec. núm. 4204/2017 (NFJ079887), relativas a requerimientos de información previos al procedimiento inspector, aunque en los supuestos litigiosos no se observara la concurrencia de dicho fraude de ley.

¹³ *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, año 2020, núm. 204, p. 71.

¹⁴ BOCG de 23 de octubre de 2020, Congreso de los Diputados, serie A, núm. 33-1, p. 1.

4. Conclusiones

El TS considera que la solicitud de autorización judicial para la entrada en domicilio debe fundarse en indicios concretos de defraudación y no en meras sospechas derivadas de que el contribuyente declare beneficios inferiores a la media del sector, o bien de que la proporción de ingresos mediante tarjetas de crédito sea relativamente reducida.

Además, los juzgados de lo contencioso deben realizar un concreto control de proporcionalidad de la solicitud, en su triple vertiente de idoneidad, necesidad y equilibrio en sentido estricto. La mera conveniencia de la Administración no justifica la entrada.

La entrada sin previo aviso –mediante la autorización judicial– requiere indicios concretos sobre el riesgo de destrucción de pruebas (ligadas a los elementos que se alegan para justificar la entrada) y no meras conjeturas genéricas.

La doctrina en que se fundan estos requisitos ya había sido formulada por el TS, aunque ahora se exprese con mayor detalle. En estos aspectos, coincidimos plenamente con los razonamientos de la sentencia.

Sin embargo, la resolución comentada va más allá y exige que la solicitud de autorización judicial vaya precedida de la *notificación* al contribuyente del inicio de un procedimiento inspector. El tribunal dice basar su razonamiento en los artículos 113 y 142 de la LGT así como en la STC 50/1995, de 23 de febrero (NFJ003467). Pensamos, sin embargo, que dichos preceptos no prestan apoyo alguno a la citada teoría, que tampoco viene respaldada por la jurisprudencia constitucional.

Una tesis conciliadora interpreta la sentencia en el sentido de que solo quiere prohibir las entradas en domicilio «preventivas» que no inician un procedimiento inspector sino que se desarrollan a partir de indicios genéricos con la esperanza de descubrir situaciones de fraude. Pensamos que tales *expediciones de pesca* no justifican la entrada en domicilio mediante autorización judicial. Ahora bien, la solución para evitar estos posibles abusos no está en exigir una notificación del procedimiento inspector previa a la solicitud al juez de la autorización para la entrada en domicilio. En cambio, deben reforzarse las exigencias de motivación por parte del órgano tributario (incluyendo indicios concretos del riesgo de destrucción de pruebas) y el triple control de proporcionalidad (idoneidad, necesidad y equilibrio) por parte de los juzgados de lo contencioso. Desearíamos que la *tesis conciliadora* se impusiera en la práctica (o, mejor, aún, que fuera acogida expresamente por el TS), aunque esto puede ser difícil, dado el tenor literal de la sentencia que comentamos.

En ocasiones, puede suceder que la Administración disponga de indicios suficientes para iniciar el procedimiento inspector mediante entrada en domicilio (sin notificación previa) pero que prefiera realizar dicha entrada como «actuación preparatoria». En tales supuestos –dependiendo de las circunstancias del caso concreto– la Administración podría incurrir en

un fraude de ley para eludir el plazo máximo del procedimiento inspector. En estos casos, la solución estaría en considerar que el inicio de tal procedimiento debe computarse desde la propia entrada en domicilio (ex art. 6.4 CC).

La sentencia del Alto Tribunal ha recibido críticas desde el seno de la Administración tributaria. Como consecuencia, se debate si sería conveniente una reforma legislativa: bien como mera reacción a la sentencia, precisando que la Administración tributaria puede solicitar y obtener la entrada en domicilio sin necesidad de notificar previamente el inicio de un procedimiento inspector, o bien mediante una regulación más detallada en el seno de una ley orgánica (como ha pedido el propio TS).

En nuestra opinión, es difícil que una nueva regulación legal sea capaz de solucionar los problemas que derivan de un control de proporcionalidad que ha de realizarse necesariamente caso por caso.

Referencias bibliográficas

- Gómez Requena, J. A. (2020). La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario: un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Nueva Fiscalidad*, número monográfico sobre Derechos Humanos y Tributación.
- Inspectores de Hacienda del Estado. (13 de octubre de 2020). *Comentarios a la última sentencia del Tribunal Supremo acerca de las entradas a domicilios por órganos inspectores*.
- Juan Lozano, A. M. (10 de noviembre de 2020). El debate sobre la entrada domiciliaria y las actuaciones inspectoras: Una lectura personal de las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 y 1 de octubre de 2020; ni tanto conflicto ni tanta urgencia. *El Derecho*. <<https://elDerecho.com/Juan-Lozano>>.
- Herrera Molina, P. M. y Tandazo Rodríguez, A. (2020). ¿Es subsanable la falta de motivación en un auto de autorización de entrada en domicilio? *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 449-450, 147-156.
- Rozas Valdés, J. A. (13 de noviembre de 2020). ¡Sosegaos inspectores! *Expansión*.

Los intereses de demora tributarios no están sujetos al IRPF

Análisis de la [STS de 3 de diciembre de 2020, rec. núm. 7763/2019](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

El objeto de este trabajo es analizar la importante Sentencia del Tribunal Supremo 1651/2020, de 3 de diciembre (rec. núm 7763/2019 –NFJ079842–) que cambia radicalmente la interpretación mantenida hasta la fecha y considera que, en atención a su naturaleza compensatoria, los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos constituyen un supuesto de no sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

1. Supuesto de hecho

El caso planteado parte del procedimiento de comprobación limitada que inició la Administración tributaria por el concepto impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), ejercicio 2010, circunscrito a la «comprobación de la ganancia patrimonial no declarada por el contribuyente como consecuencia de la obtención en 2010 de intereses de demora». El procedimiento finalizó con una liquidación provisional en la que la Administración tributaria incrementó la base imponible del ahorro del contribuyente por importe de 50.264,14 euros, percibidos en concepto de intereses de demora, reconocidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en 2010 como consecuencia de una reclamación económico-administrativa interpuesta por el contribuyente.

La interpretación que efectuó la Administración tributaria fue corroborada por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia de 23 de febrero de 2017, que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por el contribuyente, entendiendo que «los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, debido a su carácter indemnizatorio, dan lugar a la existencia de una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro».

El contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo contra la anterior resolución, recurso que fue estimado por la Sentencia de 3 de julio de 2019 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana (rec. núm. 688/2017 –NFJ076333–), de acuerdo con la cual:

[...] el importe percibido en concepto de intereses de demora no tiene la consideración de ganancia patrimonial, atendiendo al propio carácter de los intereses de demora cuya naturaleza persigue compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente. Nótese que los intereses de demora dejan de tener la consideración de ganancia o pérdida patrimonial en función de quién ha hecho frente al pago de los mismos, la Administración o el contribuyente.

El abogado del Estado interpuso recurso de casación contra la sentencia del tribunal valenciano el cual, finalmente, no prosperó, de conformidad con los argumentos de la Sentencia 1651/2020 del Tribunal Supremo (TS) de 3 de diciembre de 2020 (rec. núm. 7763/2019 –NFJ079842–), objeto de este comentario.

2. Doctrina del tribunal

La Sección Segunda de la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del TS da un vuelco a la tradicional interpretación sobre la tributación en el IRPF de los intereses de demora percibidos por el contribuyente, los cuales hasta ahora se gravaban bien como rendimientos del capital mobiliario (cuando tuvieran naturaleza remuneratoria), bien como ganancias de patrimonio (en caso de que su carácter fuera indemnizatorio). Considera el Alto Tribunal, en cambio, que estamos ante un supuesto de no sujeción, ya que «cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, es evidente que no existe ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida».

El TS hila su razonamiento sobre la no sujeción de los intereses de demora abonados por la Administración tributaria con la no deducibilidad de esos mismos intereses cuando son soportados por el contribuyente: «Y desde luego no tiene sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos».

En definitiva, sobre la base de la naturaleza compensatoria de los intereses de demora, el Alto Tribunal aboga por su no tributación en el IRPF, so pena de frustrar tal finalidad, «al menos parcialmente».

No obstante, la sentencia cuenta con el voto particular contrario a la misma formulado por el magistrado don Isaac Merino Jara. En opinión del catedrático de la Universidad del País Vasco, debe desvincularse la relación entre la no deducibilidad de los intereses de demora en el impuesto sobre sociedades (IS) respecto a su tributación en el IRPF. El profesor Merino Jara hace un par de distinciones muy interesantes a los efectos que nos ocupan: por una parte, diferencia lo que él denomina «intereses pasivos», esto es, los intereses de demora que acompañan a la devolución de ingresos indebidos y que son percibidos por el contribuyente, respecto de los «intereses activos», es decir, los intereses de demora integrantes de la deuda tributaria a tenor de lo dispuesto en el artículo 58 de la Ley General Tributaria (LGT), y que son abonados por el contribuyente. Con independencia de que los intereses activos (los que paga el contribuyente) sean deducibles o no, opina Merino Jara que los pasivos (los que cobra el contribuyente) son renta gravable en el IRPF mientras el legislador no disponga lo contrario (como ha hecho al excluir expresamente de tributación las ganancias patrimoniales reguladas en el art. 33.3 de la Ley del impuesto sobre la renta

de las personas físicas –LIRPF– o al declarar exentas las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras, de conformidad con lo establecido en la disp. adic. cuadragésimo quinta de la LIRPF).

En el supuesto de que se vinculara el tratamiento fiscal de los intereses pasivos con el de los activos (tratando de que haya una correlación lógica y sistemática entre ellos, de forma que si los intereses de demora abonados a la Hacienda Pública por el sujeto pasivo son deducibles en el IS, cuando se cobren por los contribuyentes personas físicas sean considerados renta gravable en el IRPF; o viceversa, si no se admite la deducibilidad en el IS, no deberá predicarse su sujeción en el IRPF), relación con la que no está de acuerdo, Merino Jara apunta la segunda diferenciación interesante: los intereses de demora han de tener necesariamente distinto tratamiento jurídico-tributario en función de que el contribuyente desarrolle o no una actividad económica. Solo en el caso de que sí lo hiciera, resultaría extrapolable al IRPF (concretamente respecto de los rendimientos de actividades económicas) el criterio aplicable sobre la deducibilidad o no de los intereses de demora en el IS. En este sentido, recuerda el profesor Merino Jara que mientras el IRPF es un impuesto de naturaleza analítica (en el que la configuración de la base imponible se hace depender del origen de las rentas), el IS es un tributo de corte sintético, cuya base imponible está conformada por el resultado contable, sin distinción del origen de los ingresos.

En resumen y en su opinión, los intereses de demora percibidos por los contribuyentes personas físicas son ganancias patrimoniales que deben integrarse en la base general, puesto que no proceden de transmisiones.

3. Comentario crítico: La gran confusión en torno a la tributación de los intereses de demora tributarios

Una primera aproximación al estudio de la tributación de los intereses de demora tributarios ya pone de manifiesto la gran confusión doctrinal y jurisprudencial que existe al respecto. Y no es por falta de análisis: la Dirección General de Tributos (DGT) dictó específicamente una Resolución el 4 de abril de 2016 (BOE de 6 de abril), sobre la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), y, actualmente, si tecleas «Tributación de intereses de demora» en la base de datos de Consultas de la DGT se obtiene la ingente cantidad de 797 resultados; a la vista de la resolución de la DGT citada, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) emitió un informe de 49 páginas en mayo de 2016 bajo el título «La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora tributarios»¹.

¹ Papeles AEDAF, n.º 11, mayo 2016.

Por su parte, el Ministerio de Hacienda elaboró el «Informe sobre la deducibilidad de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades» (14 pp.), a cargo de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica en marzo de 2016.

Por otra parte, son innumerables los estudios doctrinales, tanto de tipo monográfico como a través de artículos científicos en revistas especializadas, que han abordado la fiscalidad de los intereses de demora tributarios².

Dentro de la propia Administración tributaria, durante muchos años, la interpretación de la DGT era opuesta a la que mantenía la AEAT³. La doctrina administrativa (resoluciones de los distintos TEAR y del Tribunal Económico-Administrativo Central –TEAC–) y la jurisprudencia no solo es abundante sino, lo que resulta peor, en ocasiones, claramente contradictoria. Por poner un ejemplo reciente: las Sentencias del TSJ de Castilla y León (sede en Burgos) de 11 de enero y 1 de febrero de 2019⁴ concluyen afirmando la no deducibilidad de los intereses de demora en el IS, empleando el argumento de la igualdad de trato entre los contribuyentes y, por ende, el principio de Justicia tributaria⁵. En cambio, la Sentencia del TSJ de Aragón de 15 de junio de 2020 (rec. núm. 597/2019 –NFJ078581–) interpreta que los intereses de demora son deducibles en el IS en la medida en que no tienen carác-

² Por citar solo algunos de los más recientes o relevantes: Carreras Manero y de Miguel Arias (2020), Márquez Márquez y Márquez Sillero (2020 y 2017), Orón Moratal (2019), García Novoa (2016), Lucas Durán (2016), Villegas Moreno (2015), Martínez Lafuente (1970).

³ Tras la entrada en vigor en 1995 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la DGT admitió la deducción de los intereses de demora al desaparecer del texto normativo (en el entonces nuevo art. 14) la exigencia que sí contenía la norma anterior (Ley 61/1978, de 27 de diciembre), de que la deducibilidad de los gastos estuviera subordinada a que estos «fueran necesarios» para la obtención de los ingresos (antiguo art. 13). Sin embargo, la AEAT siguió negando de forma sistemática durante años la posibilidad de la deducción en el IS de los intereses de demora abonados por las personas jurídicas. La controversia se resolvió a raíz de la ya citada Resolución de la DGT de 4 abril de 2016 donde se consideraba que los intereses de demora satisfechos por los sujetos pasivos eran gastos financieros deducibles en el IS. De igual manera, los intereses de demora que la Administración tuviera la obligación de abonar a los contribuyentes tendrían la calificación de ingresos financieros y se integrarían, consecuentemente, en la base imponible del IS.

⁴ Sentencias del TSJ de Castilla y León 3/2019 (rec. núm. 153/2018 –NFJ079999–) y 18/2019 (rec. núm. 150/2018 –NFJ073042–), respectivamente.

⁵ Afirma el TSJ de Castilla y León (Burgos) en su fundamento jurídico octavo que:

[...] admitir la deducibilidad fiscal en el IS determinaría desigualdad entre contribuyentes, incompatible con la existencia de un sistema tributario justo que la Constitución preconiza. Así, si la naturaleza jurídica de tales intereses es indemnizatoria no parece justo que la cuantía efectiva de esa indemnización dependa de la figura tributaria que esté en juego, ya que a un obligado que ingrese tardíamente el Impuesto sobre Sucesiones, por ejemplo, se le girarán intereses al 3,75 %, pero en cambio, si el incumplimiento se produjera en sede del IS y los intereses, girados también al 3,75 %, fueran deducibles, ese pago conllevaría un ahorro fiscal del 0,9375 % (el 25 % del 3,75 %), ascendiendo el coste efectivo al 2,8125 %.

ter sancionador y, por tanto, no se encuentran entre los gastos excluidos de deducción por el artículo 14 de la LIS (y esto es así tanto de acuerdo con la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, como posteriormente con el texto refundido aprobado por el RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, e igualmente bajo la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, todas ellas del IS, las cuales mantienen idéntico régimen de deducibilidad de gastos⁶).

Por otro lado, hay distintas teorías acerca de la naturaleza jurídica de los intereses de demora tributarios: hay quien defiende su carácter remuneratorio o financiero; para otros tienen claramente carácter compensatorio o reparador; por último, mayoritariamente se defiende su carácter indemnizatorio... Solo hay unanimidad en un aspecto: los intereses de demora no tienen naturaleza punitiva o sancionadora (Sentencia del Tribunal Constitucional –TC– 76/1990, de 26 de abril –NFJ000802–).

También existe acuerdo en la premisa de que el abono de intereses de demora no responde a una idea de retraso culpable, ni por parte del sujeto pasivo ni por parte de la Administración tributaria, sino que se establece de oficio en todos los múltiples supuestos para los que la normativa los prevé. Como ha señalado la DGT (lo ha hecho en relación con los intereses activos, pero se puede extrapolar también a los pasivos):

[...] el origen y finalidad del interés de demora es único y no es otro que el establecido por el propio Tribunal Constitucional, resarcir a la Administración por el retraso en el pago de las deudas tributarias, desvinculándose totalmente de la posible conducta infractora del contribuyente. El interés de demora está regulado unitariamente en el artículo 26 LGT, no pudiendo establecerse, por tanto, finalidades ni tipologías diferentes del interés de demora por el hecho de que sea exigible en distintos supuestos previsto en la LGT⁷.

Queremos abordar el comentario crítico sobre esta materia desde la perspectiva de un sabio aforismo acuñado por los creadores del Derecho, los juristas romanos: *Nemo auditur propiam turpitudinem allegans* o «Nadie puede alegar a su favor su propia torpeza» (Bana cloche Pérez, noviembre 2020).

Siendo este el punto de partida, vamos a intentar sistematizar en las siguientes páginas las diferentes perspectivas desde las que se puede abordar el problema.

⁶ La única modificación al respecto deriva de la LIS que añadió en el artículo 14 una letra f) a fin de prohibir la deducción de los «gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico».

⁷ Consulta de la DGT V1439/2018, de 29 de mayo (NFC069833). En la misma línea, la Sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 20 de julio de 2005 (rec. núm. 832/2003 –NFJ079997–) llegó a la conclusión de que los intereses de demora son compensatorios y no sancionadores y se exigen en todo retraso, cualquiera que fuese su causa, culpable o no.

3.1. Diferenciación entre «intereses activos» e «intereses pasivos»

Utilizamos la terminología empleada por Merino Jara en su voto particular de la Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020 que estamos analizando para referirnos respectivamente a los intereses pagados por el contribuyente (persona física o jurídica), que forman parte de la deuda tributaria, de acuerdo con el artículo 58 de la LGT⁸ y que están definidos en el artículo 26 de la LGT como obligación accesorias, que se exige a los obligados al pago o a los sujetos infractores en una serie de supuestos (pagos fuera de plazo, presentación de autoliquidaciones o liquidaciones con resultado a ingresar fuera de plazo, cobros de devoluciones improcedentes, entre otros). Estos serían los que hemos dado en llamar «intereses de demora activos», pagados por los contribuyentes y cobrados por la Hacienda pública. Respecto de los mismos la duda en cuanto a su tributación será si son o no gasto deducible para el empresario o la empresa (es decir, si pueden minorar el rendimiento de actividades económicas si el pagador de los intereses es una persona física empresario o profesional que tributa en el IRPF, o bien si son gastos deducibles en el IS cuando se trate de una persona jurídica). Cuando, en vez de un empresario/empresa, los intereses de demora hubieran sido satisfechos por un particular, se planteará la cuestión acerca de si pueden computarse como pérdidas patrimoniales en su IRPF. En otros impuestos esta alternativa no tiene trascendencia; así, el argumento esgrimido por el TSJ de Castilla y León (Burgos), en la sentencia antes citada⁹, en el sentido de que si se permite la deducción de los intereses de demora en el IS y no se permite en el impuesto sobre sucesiones, por ejemplo, se hace de peor derecho al contribuyente por este impuesto, entendemos que no es del todo correcto ya que, en su caso, la eventual deducción de los intereses pagados por la mora en el ingreso del impuesto sucesorio no sería aplicable de ningún modo en el mismo (cuyo hecho imponible son las adquisiciones a título lucrativo), sino en la declaración del IRPF que presentara ese mismo contribuyente, si se entendiera el pago de dichos intereses como una pérdida patrimonial. En este caso, la capacidad económica general del contribuyente no se vería perjudicada, ya que los intereses pagados por el retraso en el pago del impuesto sucesorio los recuperaría al declarar la correspondiente pérdida patrimonial en su IRPF.

También se ha planteado la cuestión de si la tributación de los intereses de demora, en cuanto obligación accesorias, ha de seguir la de la deuda principal¹⁰. Esta teoría, que puede

⁸ «Art. 58. Deuda tributaria.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

a) ... El interés de demora».

⁹ Véase nota 5.

¹⁰ Quizá esta interpretación pueda sostenerse en la idea de que, desde el punto de vista positivo, en nuestro ordenamiento, la deuda tributaria es unitaria, tal y como precisaba el profesor Sainz de Bujanda (1991, p. 286), al hilo del estudio del artículo 58 de la LGT:

deducirse de algunas resoluciones administrativas (como la del TEAC de 10 de mayo de 2018, en relación con los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago de una indemnización exenta¹¹), presenta dudas de calado, puestas de manifiesto por el profesor Orón Moratal (2019, pp. 6/8), como por ejemplo que «si el concepto principal fuese rendimiento de trabajo o de actividad económica, los intereses también lo serían», y precisa que «si el concepto principal no es renta, como así ocurre normalmente con la devolución de un ingreso indebido, los intereses de demora percibidos por el tiempo que la Administración tuvo en su poder el principal, tampoco debieran ser renta».

Los intereses de demora pasivos serían los que reintegra la Administración tributaria al contribuyente, bien como consecuencia de la devolución de un ingreso indebido (art. 221 LGT) o cuando se realiza más allá del plazo establecido la devolución propia de cada tributo (art. 31 LGT).

En el caso de los intereses de demora pasivos, la cuestión versa en establecer si dichos ingresos por intereses son ingresos computables de la actividad económica (en el supuesto de que fueran percibidos por una empresa, tributando en el IS; o bien sujetos al IRPF si fueran obtenidos por una persona física que desarrollara una actividad empresarial o profesional, gravándose en este caso como rendimientos de la actividad), o si han de calificarse como cualquier otro tipo de renta (cuando fueran cobrados por una persona física que actúe a título particular).

3.2. Diferenciación del tratamiento fiscal de los intereses de demora tributarios en el IS y en el IRPF

3.2.1. En el IS

Ya hemos apuntado al hilo de la diferenciación anterior entre intereses activos y pasivos que la clave del asunto es discernir si los intereses de demora tributarios tienen o no tienen la consideración de renta, en cuanto índice de capacidad económica. Por tanto, los impuestos que entran en juego a la hora de sujetar su tributación son los dos únicos tri-

[...] Cabe advertir que, en ocasiones, distingue la doctrina entre la prestación tributaria fundamental (la que tiene por objeto la cuota) y unas prestaciones tributarias accesorias (las que tienen por objeto los recargos, los intereses o las sanciones). Sin embargo, en el plano positivo, dentro de nuestro ordenamiento, la deuda tributaria es una, en el sentido de que engloba todos esos conceptos si existieren, y en el ámbito de la gestión se conceptúa también como deuda unitaria.

¹¹ RG 5260/2017 (NFJ070279). El criterio administrativo es que al estar exenta la indemnización principal, también lo estarán los intereses de demora indemnizatorios derivados del retraso en el pago de aquella. Véase, asimismo, la Consulta de la DGT V2395/2018, de 5 de septiembre (NFC070307).

butos de nuestro sistema impositivo cuyo objeto consiste en obtención de renta: el IRPF (art. 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, LIRPF) y el IS (art. 4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, LIS).

El profesor Orón Moratal (2019) abordó esta distinción para llegar a la conclusión de que, en el *ámbito de las actividades económicas*, los intereses de demora pagados por los sujetos pasivos son gastos financieros y los que paga la Administración tributaria a los contribuyentes son, correlativamente, ingresos financieros. Parece que no hay duda al respecto pues, en este sentido, la Resolución de la DGT, ya citada, de 4 de abril de 2016 es concluyente. Al respecto, el profesor García Novoa (2016, pp. 185 y 186) manifiesta su objeción a que, en cuanto gasto de carácter financiero, los intereses de demora sean objeto de la limitación regulada en el artículo 16 de la LIS (30 % del beneficio operativo del ejercicio en lo que excedan de 1 millón de euros), tal y como en cambio preconiza la DGT (Consulta V1439/2018, de 29 de mayo –NFC069833–).

La jurisprudencia mayoritaria refrenda la interpretación favorable a la *deducibilidad de los intereses de demora en el IS*: Sentencia del TSJ del País Vasco 354/2017, de 21 de septiembre (rec. núm. 84/2017 –NFJ069892–); Sentencias del TSJ de Castilla y León (Valladolid) 297/2019, de 28 de febrero (rec. núm. 616/2018 –NFJ073647–), 59/2019, de 22 de enero (rec. núm. 615/2018 –NFJ072938–), y 3/2019, de 2 de enero (rec. núm. 547/2018 –NFJ073310–), así como Sentencia del TSJ de Aragón 170/2020, de 15 de junio¹²). El criterio interpretativo defendido por esta jurisprudencia abrumadora, así como la doctrina de la DGT y de los tribunales económico-administrativos, se puede resumir en que, tras la Ley 43/1995 (que hizo desaparecer la condición de la necesidad del gasto para su deducibilidad), tanto el texto refundido de la LIS de 2004, como la vigente LIS han mantenido un mismo régimen de deducibilidad de los gastos en el IS consistente en enumerar los que no se consideran deducibles, entre los que no se encuentran los intereses de demora. Por lo tanto, al no estar expresamente excluidos, han de interpretarse como deducibles.

Paralelamente, los intereses de demora percibidos por los sujetos pasivos del IS (o del IRPF, si fueran empresarios personas físicas) se califican como ingresos computables. Téngase en cuenta en este punto la precisión que hace el profesor Merino Jara en su voto particular a la Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020, en el sentido de que el IS es un impuesto sintético, cuya base imponible está integrada por el resultado contable (art. 10.3 LIS), fijado de acuerdo con las normas del Código de Comercio y corregido por la propia normativa del impuesto. Así, las normas del ICAC¹³ (Resolución de 9 de febrero de 2016), concretamente el apartado 3 del artículo 18, que regula la contabilización de los intereses, se refiere a los intereses de demora, los cuales se anotarán como regla general como gasto

¹² Rec. núm. 378/2019 (NFJ079996).

¹³ Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

financiero, o bien con cargo a reservas cuando habiendo procedido una provisión en ejercicios previos, esta no hubiera sido objeto de registro (es decir, van a reservas los intereses de demora que resulten afectados por la existencia de un error contable)¹⁴. Los intereses de demora, cuando se *cobren* por el sujeto pasivo, se contabilizarán como ingreso financiero¹⁵.

3.2.2. En el IRPF

Más problemática resulta la consideración en el IRPF de los intereses de demora tanto activos como pasivos. En este sentido, es cierto que su calificación como renta y gasto deducible en el IS es un indicio interpretativo favorable (al fin y al cabo, la naturaleza jurídica de los intereses de demora no depende del sujeto que los abone o perciba –como oportunamente ha señalado de forma crítica el TSJ de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 3 de julio de 2019 [rec. núm. 688/2017 –NFJ076333–]: «Nótese que los intereses de demora dejan de tener la consideración de ganancia o pérdida patrimonial en función de quién ha hecho el pago de los mismos, la Administración o el contribuyente»–, sino de su propia razón de ser y finalidad), pero no podemos olvidar que IRPF e IS son dos impuestos distintos (el primero, analítico y el segundo, sintético), con normativa propia, que difiere de uno a otro. Solo en el caso de personas físicas catalogadas como empresarios y que, por tanto, tributan por rendimientos de actividades económicas, existe una remisión expresa y explícita de la LIRPF a la LIS (art. 28.1 LIRPF: «El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva»).

Entonces, los intereses de demora que la Hacienda Pública abona a un particular como consecuencia de un ingreso indebido o de la devolución tardía de un impuesto ¿son renta gravada para el contribuyente en su IRPF? Expondremos las dos teorías contrarias que se barajan.

Según el profesor Merino Jara¹⁶ sí son renta, dada la definición amplia y omnicomprensiva de renta del contribuyente que ofrece el artículo 2 de la LIRPF: «la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley». De acuerdo con esta interpretación, toda aquella manifestación directa de renta que no esté expresamente excluida por el legislador, bien a modo de exención (art. 7 LIRPF y en otras disposiciones del articulado), bien a modo de no sujeción (art. 6.4 LIRPF respecto de las rentas sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones), queda gravada

¹⁴ Cfr. Consulta de la DGT V1439/2018, de 29 de mayo (NFC069833).

¹⁵ Consulta 4 del ICAC (NFC023878) (BOICAC 68/Diciembre 2006).

¹⁶ Voto particular de la Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020, que estamos analizando.

por el IRPF¹⁷. También coincide el profesor Orón Moratal¹⁸ en que los intereses de demora tributarios son renta gravable.

Si convenimos en que los intereses de demora percibidos por el contribuyente suponen un aumento de su capacidad económica digno de gravamen, la segunda pregunta es: ¿bajo qué concepto de renta deben tributar?

A esta cuestión las respuestas también son variadas y en cierta medida dependen de las interpretaciones que se hagan sobre la naturaleza jurídica de los intereses de demora, las cuales, a su vez, son diversas. Recordemos en este punto que el interés de demora se calcula incrementando el interés legal del dinero en un 25 % (art. 26.6 LGT), lo que supone que en 2020 el interés de demora asciende al 3,75 % (siendo así que, actualmente, en el mercado, los tipos de interés son negativos como consecuencia de las políticas monetarias mantenidas por el Banco Central Europeo para estimular la economía):

- A la vista de las anteriores observaciones puede defenderse que los intereses de demora tributarios tienen *carácter remuneratorio*, por lo que su tributación lógica sería como rendimiento del capital mobiliario (art. 25 LIRPF). En este sentido, la Consulta de la DGT V1528/2018, de 5 de junio (NFC069284), establece que: «los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario [salvo que proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional]».
- No obstante, para algunos autores y reiterada jurisprudencia la naturaleza de los intereses de demora tributarios no es remuneratoria sino *indemnizatoria*¹⁹. La misma Consulta de la DGT V1528/2018, de 5 de junio, define los intereses indem-

¹⁷ Incide el profesor Merino Jara en que cuando el legislador ha querido excluir de tributación un supuesto concreto, lo ha hecho expresamente; v. gr. en la disposición adicional 45.^a de la LIRPF, reguladora del tratamiento fiscal de las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras o del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales.

¹⁸ «En mi opinión, los intereses percibidos sí son renta, deben integrarse entre las ganancias patrimoniales si no estamos ante un contribuyente y deuda relativa a una actividad económica» (Orón Oratal, 2019).

¹⁹ Sería la posición, entre otros, de Calvo Ortega (2011); Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero (2011, p. 468): «Su naturaleza no es diferente a la del Derecho privado, pues tiene una finalidad indemnizatoria y resarcitoria del retraso en el pago, evitando así el enriquecimiento injusto de quien dispone de unas sumas de dinero debidas más allá del término en que había de cumplir su prestación». En cuanto a la jurisprudencia, se puede citar, entre otras las Sentencias del TS de 17 de octubre de 2008 (rec. núm. 794/2005 –NFJ079995–); de 28 de junio de 2010 (rec. núm. 2841/2005 –NFJ056571–), y de 23 mayo de 2011 (rec. núm. 250/2008 –NFJ043140–), o la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de septiembre de 2011 (rec. núm. 421/2010 –NFJ079998–).

nizatorios como aquellos que «tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento». En caso de que los intereses de demora reciban esta calificación no deberían tributar en el IRPF como rendimientos del capital mobiliario sino como variaciones de patrimonio: ganancias o pérdidas patrimoniales.

Además, en estos casos, hemos de plantearnos si han incluirse en la base imponible del ahorro (como ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones), o en la base imponible general (en caso contrario). Parece evidente que cuando la Administración tributaria abona intereses de demora al contribuyente no se transmite ningún elemento patrimonial, por lo que la ubicación adecuada de la ganancia sería, a nuestro juicio, en la base imponible general (así lo entienden asimismo Merino Jara y Orón Moratal) y, sin embargo, la Consulta V1528/2018, de 5 de junio, mantiene que los intereses indemnizatorios forman parte de la renta del ahorro, por paralelismo con la inclusión en la misma de los intereses que calificados como rendimientos del capital mobiliario. Como señala el profesor Orón Moratal (2019) esta inclusión «es más ventajosa para el contribuyente», pero desde luego *discutible*²⁰.

Los intereses de demora activos (satisfechos por el contribuyente) calificados como indemnizatorios también plantean dudas respecto a su tributación. Entendemos, con el profesor de Castellón, que cuando un particular paga intereses de demora no se trata de un gasto de consumo, ni de una decisión libre del contribuyente por lo que «entra dentro del concepto de pérdida patrimonial, pues constituye una obligación de pago y una salida de dinero impuesta administrativa o judicialmente»²¹. Recordemos que en este apartado nos estamos refiriendo a la tributación de los intereses de demora en el IRPF cuando el contribuyente no desarrolla una actividad económica; por supuesto, si el obligado tributario fuera empresario, dichos intereses serían deducibles como gasto de los rendimientos de actividades económicas.

Por tanto, los intereses de demora tributarios satisfechos por el contribuyente tendrían que ser declarados como pérdida patrimonial, en nuestra opinión, no procedente de transmisiones, por lo que formarían parte de su base general.

- Por último, encontramos opiniones favorables a considerar que los intereses de demora tienen carácter compensatorio²²; desde esta perspectiva, se trata sim-

²⁰ Precisa el profesor de la Universidad Jaume I que será más ventajoso en el caso de que el tipo efectivo de la base liquidable general sea superior al tipo de gravamen de la base imponible del ahorro.

²¹ Cfr. Orón Moratal (2019), cita al respecto, aunque referida a otro tipo de indemnización, la Consulta de la DGT V2564/2010, de 26 de noviembre (NFC039700), que la admite como pérdida de patrimonio.

²² Algún autor, como Martínez Lafuente (1970), defiende incluso ambas categorizaciones: «Como en el derecho privado, el interés de demora tributario se justifica por ser, por un lado, una compensación por

plemente de resarcir al contribuyente, de restablecer el equilibrio económico descompensado por no haber podido disponer de su renta durante un determinado periodo de tiempo. Es la postura defendida por el TS en la Sentencia que estamos analizando de 3 de diciembre de 2020:

Es evidente que cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida.

Sigue el TS la línea interpretativa ya iniciada hace años por el TC, en cuya Sentencia 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), en su fundamento jurídico 9 B), se manifiesta en los siguientes términos, en relación con los intereses de demora:

Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria [...] Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas.

En consonancia con esta interpretación, los intereses de demora no deberían tener la consideración de renta, ya que no darían lugar a una variación de la capacidad económica del contribuyente.

Hay una alternativa más, propuesta por el profesor Orón Moratal. Ya hemos comentado que para algún autor (Martínez Lafuente)²³ la naturaleza jurídica de los intereses de demora es a la vez indemnizatoria y compensatoria (quizá por ello no se remunera solo con el interés legal del dinero sino con un plus del 25 % adicional). De ahí que el profesor de la Universidad Jaume I plantee la opción de una tributación de los intereses de demora tributarios al modo de las indemnizaciones, según la regla especial del artículo 37.1 g) de la LIRPF: tributará como ganancia o pérdida de patrimonio la diferencia entre la cantidad percibida y la parte de valor que corresponda al daño:

Entiendo que cuando la indemnización surge por el retraso en el pago de una deuda, y la misma se corresponde con el interés legal, puede equipararse el daño

el uso de un capital ajeno y por otro, una indemnización al acreedor por cuanto el pago de la deuda fuera de plazo lesiona el derecho de crédito».

²³ Véase nota 15.

con el coste de producción del daño, y la indemnización por ese importe cubriría este, y solo si la indemnización fuese superior procedería gravar el exceso, planteamiento que coincide con el últimamente referido del TSJ Comunidad Valenciana.

Los intereses de demora tributarios satisfechos por devoluciones tributarias son superiores al importe del interés legal, y sin duda sobre ese exceso no habría duda sobre su sujeción y gravamen, pero el importe concurrente con el interés legal, aun siendo renta sujeta, compensa el daño y conforme a la cuantificación que resulta de lo establecido en el art. 37.1 g) LIRPF, no procedería el gravamen (Orón Moratal, 2019).

Es decir: según este planteamiento en el caso de los intereses de demora tributarios percibidos por el contribuyente, la parte de los mismos estrictamente de carácter compensatorio no tributaría. Esta parte sería el importe retribuido de acuerdo con el tipo de interés legal del dinero (que para el año 2020 es el 3%). En cambio, la parte de los intereses de demora que reviste naturaleza indemnizatoria sí tributaría en el IRPF como variación patrimonial (es decir, si el interés de demora es el 3,75%, hasta el 3% no tributaría; sí lo haría el restante 0,75% sobre el capital abonado).

Concluimos este análisis diciendo que, pese a que en nuestra opinión los intereses de demora tributarios abonados por la Administración al contribuyente como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos quedan incluidos en el concepto de renta tal y como la define el IRPF, debiendo calificarse como ganancia de patrimonio originaria (o sea, no procedente de transmisiones), y tributando en la base imponible general, lo cierto es que no es este el criterio del TS, que entiende que es un supuesto de no sujeción, pues los intereses de demora tributarios no generan una ganancia de patrimonio sino un restablecimiento del equilibrio patrimonial del contribuyente.

Esta novedosa interpretación sobre la tributación de los intereses de demora pasivos en el IRPF plantea, bajo mi punto de vista, dos problemas inmediatos: en primer lugar, la incongruencia que supone respecto a la tributación de esa misma clase de intereses cuando sean percibidos por personas jurídicas y se exija su tributación como ingresos computables en el IS. Porque no tiene sentido que los intereses de demora no sean considerados renta a efectos del IRPF y sí lo sean respecto del IS, siendo idéntica la naturaleza jurídica de los intereses de demora tributarios en uno u otro caso.

El segundo problema es que esta interpretación deja abierta la puerta a la interposición de los pertinentes recursos para devolución de ingresos indebidos por parte de aquellos contribuyentes que en los últimos cuatro años hayan tenido que tributar (como consecuencia de regularizaciones tributarias efectuadas por la Administración) por intereses de demora en el IRPF. Es cierto que la sentencia del TS no crea jurisprudencia y que los distintos TSJ podrían mantener una posición diferente, pero también lo es que esos teóricos pronunciamientos disidentes de la nueva interpretación del Alto Tribunal serían con toda probabilidad tumbados en casación.

Referencias bibliográficas

- Banacloche Pérez, Julio. (noviembre 2020). Lo tributario. *El Hecho imponible*, n.º 664.
- Calvo Ortega, Rafael. (2011). *Curso de Derecho Financiero. Parte general*. (15.ª ed.). 2011.
- Carreras Manero, Olga y De Miguel Arias, Sabina. (2020). La deducibilidad fiscal de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 15 de junio de 2020. *Quincena Fiscal*, 20, parte Jurisprudencia. Comentarios.
- García Novoa, César. (2016). *La deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades*. Marcial Pons.
- Lucas Durán, Manuel. (2016). ¿Son fiscalmente deducibles los intereses de demora? Análisis de la RTEAC de 7 de marzo de 2015. RG 1967/2012. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 396, 145-164.
- Márquez Márquez, Antonio y Márquez Sillero, Carmen. (2017). Carácter deducible de los intereses de demora. Regularizaciones inspectoras retroactivas. *Carta Tributaria*, 27.
- Márquez Márquez, Antonio y Márquez Sillero, Carmen. (2020). Los intereses de demora. Nuevas dudas sobre su deducibilidad fiscal: análisis del Auto del Tribunal Supremo de 16/01/2020. Rec. casación núm. 3071/2019. *Quincena Fiscal*, 15 y 16, parte Jurisprudencia. Comentarios.
- Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Tejerizo López, José M. y Casado Ollero, Gabriel. (2011). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (22.ª ed.). Tecnos.
- Martínez Lafuente, Antonio. (1970). El interés de demora en las relaciones tributarias. *Estudios de Derecho Tributario*. Vol. I. IEF. Ministerio de Hacienda.
- Orón Moratal, Germán. (2019). Los intereses de demora tributarios en la base imponible de los impuestos. *Carta Tributaria. Revista de opinión*, 51.
- Sainz de Bujanda, Fernando. (1991). *Lecciones de Derecho Tributario*. (9.ª ed.). Facultad de Derecho. Universidad Complutense.
- Villegas Moreno, Alicia. (2015). A propósito de los gastos financieros: ¿Son fiscalmente deducibles los intereses de demora tributarios? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 387, 73-114.

Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes financieros

Análisis de la [SAN de 13 de marzo de 2020, rec. núm. 668/2016](#)

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de marzo de 2020 (rec. núm. 668/2016) ha rechazado la pertinencia de atribuir una cifra de capital a una sucursal de una entidad financiera residente en los Países Bajos, a los efectos de determinar la base imponible por el impuesto sobre la renta de no residentes, en relación con los periodos impositivos anteriores a 2008, pero no respecto de los posteriores considerando, particularmente, el valor interpretativo que cabe conceder al Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (OCDE, 17 July 2008). El debate se centró, pues, en la denominada interpretación dinámica de los convenios bilaterales, quedando así marginada la cuestión de la pertinencia de aplicar al caso lo previsto en el artículo 18.1 c) del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes. La presente colaboración rescata el referido precepto para insertarlo en la teoría de la relación entre las normas internas y las de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, al tiempo que apunta la conveniencia de aprobar una normativa más precisa respecto de la atribución de la cifra de capital a los establecimientos permanentes.

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

1. Supuesto de hecho

Una entidad de crédito, con sede en los Países Bajos, obtenía rentas en España a través de un establecimiento permanente o sucursal. En el balance de esta no constaba la cifra de recursos propios que era necesaria para operar, según las disposiciones reguladoras de la actividad de las entidades de crédito. Estos recursos propios estaban contabilizados en sede de la casa central, por así permitirlo la normativa europea. Consecuentemente, los pasivos financieros ocupaban el lugar de los recursos propios en el balance de la sucursal y los gastos financieros inherentes a los mismos disminuyeron su resultado contable y, con él, la base imponible imputable al establecimiento permanente por el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR).

La regularización tributaria se proyectó respecto de los periodos impositivos de 2006 y 2007, reproduciendo la practicada en relación con periodos impositivos anteriores, la cual fue rechazada por la Audiencia Nacional (AN) mediante Sentencia de 10 de julio de 2015 (rec. núm. 281/2012 –NFJ059306–).

La inspección tributaria fundamentó su regularización, técnicamente, en las normas del Comité de Basilea y jurídicamente, según se desprende de la exposición de los antecedentes descritos en la sentencia, en la doctrina de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), explicitada en un informe aprobado en 2008¹ (el Informe de 2008), posteriormente incorporado a los comentarios al Modelo de Convenio (versión 2010). A tenor de esta doctrina, para determinar los beneficios fiscales de los establecimientos permanentes en general y de las sucursales de las entidades de crédito en particular, es pertinente asignar, idealmente, una cifra de *capital libre*, lo que implica rechazar la carga financiera correspondiente a un montante de pasivos financieros equivalente.

¹ Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (OCDE, 17 July 2008).

Frente a la regularización tributaria, la entidad opuso que el Informe de 2008 suponía un cambio de tendencia respecto de la interpretación, a su entender prevalente hasta el momento, del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE y, por ende, del artículo 7 del convenio hispano-neerlandés, vulnerándose así los principios de seguridad jurídica, irretroactividad y buena fe.

2. Doctrina del tribunal

El tribunal centró su análisis, profundo y documentado, en el carácter de los criterios del Informe de 2008 en relación con el artículo 7 del convenio hispano-neerlandés. Hubo de entrar, por tanto, en el incierto campo del efecto que las modificaciones del Modelo de Convenio o de sus comentarios tienen respecto de la interpretación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición ya existentes.

Su doctrina puede ser resumida en los siguientes términos:

- Suscribe, con carácter general, la doctrina de la denominada interpretación dinámica de las modificaciones del Modelo de Convenio y de sus comentarios, en cuya virtud tales modificaciones son válidas para interpretar los convenios ya existentes, en cuanto no sean de contenido innovador sino meramente clarificador.
- Admite que es correcto atribuir una cifra de capital libre al establecimiento permanente, de acuerdo con los criterios contenidos en el Informe de 2008. Sin embargo, resalta que el contribuyente, al formular sus declaraciones por el IRNR relativas a los periodos impositivos de 2006 y 2007, no pudo tener en cuenta los criterios del Informe de 2008.
- Advierte que solo a partir del Informe de 2008 era exigible al contribuyente una conducta distinta en orden a la atribución del capital libre y destaca que la inspección tributaria no había cuestionado que la actuación del contribuyente hubiera sido incorrecta en relación con los criterios de la OCDE previos a aquel informe.
- Afirma que los criterios contenidos al efecto en el Informe de 2008 rebasan el carácter clarificador teniendo, más bien, naturaleza innovadora, en lo concerniente a la forma en como ha de calcularse la cifra de capital libre. Sin embargo, reconoce que los nuevos criterios pueden tener cabida en orden a la interpretación del convenio hispano-neerlandés para evitar la doble imposición, en cuanto son congruentes con el principio de empresa separada e independiente.
- Concluye que la regularización no ha respetado los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe. Estos principios exigen una aplicación prospectiva de los criterios del Informe de 2008, por cuanto los mismos implican, en relación con el capital libre, un cambio sustancial.

La sentencia, cuyo sentido didáctico facilita notablemente su comprensión, resume los criterios desplegados indicando que:

[...] esta forma de proceder de la Administración creemos que lesiona los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica; pues, aunque los nuevos criterios puedan tener cabida en el Convenio suscrito con Holanda, la Sala entiende que suponen un cambio sustancial, por lo que habiendo adaptado el contribuyente su conducta a los criterios vigentes en el momento de su declaración, no es posible que la Administración le aplique otros que no pudo tener en cuenta en los ejercicios 2006 y 2007, porque ello resultaría contrario al principio de seguridad jurídica, el cual, como sostiene nuestro Tribunal Constitucional, comprende «la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho» –STC 36/1991 y 120/2012–.

3. Comentario crítico

La identificación de la existencia de un establecimiento permanente y la determinación de sus rentas siempre ha sido una cuestión compleja. Ya en los albores del sistema de tributación internacional sobre los beneficios se contrapusieron dos concepciones. De una parte, la basada en la distribución del beneficio global de la empresa, y de otra, la fundamentada en la ficción de la empresa separada e independiente que fue, finalmente, la que prevaleció.

El paso del tiempo ha demostrado que la identificación del establecimiento permanente sobre la base del lugar fijo de negocios ha sido desbordada por las nuevas formas de empresa (Nocete Correa, 2019), en particular, pero no solo, la digital, y que la referida ficción era insuficiente, por sí sola, para determinar un beneficio semejante en sede de las dos jurisdicciones fiscales concernidas, esto es, la del establecimiento permanente y aquella de la casa central, lo cual, sin embargo, es necesario para eliminar la doble imposición.

Consciente de ello, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha venido produciendo a lo largo del tiempo una serie de informes cuya finalidad ha sido dar cuerpo al alma de la ficción (OCDE, 1984, 1993, 2008, 2010, 2015, 2018). En este contexto se inscribe el Informe de 2008, el cual motivó, incluso, una nueva redacción del artículo 7 del Modelo de Convenio. Y es aquí donde ha residido el núcleo del conflicto sustanciado ante la AN.

La sentencia suscita un conjunto de interrogantes que, aun yendo algunas de ellas más allá del objeto del conflicto, han de ser examinadas para su adecuada comprensión:

- ¿Es correcto fundamentar una liquidación tributaria significativamente en el contenido de un informe de la OCDE?
- ¿Tiene el Informe de 2008 y la subsiguiente modificación del artículo 7 del Modelo de Convenio un carácter innovador o, simplemente, aclaratorio?

- ¿Hay un déficit de legalidad en la determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes?
- ¿Sería válida la regularización tributaria, así concebida, en relación con periodos impositivos posteriores al Informe de 2008?

3.1. Sobre el fundamento jurídico de la regularización tributaria

La respuesta a la primera pregunta requiere, de una parte, determinar el valor jurídico del Modelo de Convenio de la OCDE, sus comentarios y los informes complementarios, y, de otra parte, precisar la relación entre los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición y el ordenamiento interno.

3.1.1. Sobre el valor jurídico del Informe de 2008

El artículo 5 b) de la Convención constitutiva de la OCDE establece que, con el fin de alcanzar sus objetivos, la Organización puede hacer recomendaciones a sus miembros, las cuales, a diferencia de las decisiones, igualmente previstas en dicho artículo, no son de obligado cumplimiento.

Sobre la base del Informe final del Comité de asuntos fiscales, titulado *Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio* (1963), el Consejo de la OCDE adoptó una recomendación sobre la eliminación de la doble imposición y exhortó a los Gobiernos de los países miembros para que siguieran el *Proyecto de Convenio* cuando concluyeran o revisaran entre ellos convenios relativos a la eliminación de la doble imposición. Con fecha 23 de octubre de 1997 el Consejo de la OCDE reiteró su recomendación, esta vez proyectada en relación con el Modelo de Convenio y sus comentarios, respecto de los que preveía su constante actualización en atención a la evolución de la realidad², anticipando así un escenario evolutivo.

² «Visto el artículo 5(b) del Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 14 de diciembre de 1960... I. RECOMIENDA a los Gobiernos de los países miembros: 1. que prosigan sus esfuerzos para concluir convenios tributarios bilaterales en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio con aquellos países miembros y, cuando sea oportuno, con los países no miembros con los que aún no lo hayan hecho, y para revisar los convenios existentes que ya no respondan a las necesidades actuales; que cuando concluyan convenios bilaterales nuevos, o revisen los convenios bilaterales existentes, sigan el Modelo de Convenio tributario tal como se interpreta por los Comentarios al mismo; 3. que sus Administraciones tributarias sigan los Comentarios a los artículos del Modelo de Convenio tributario, tal como se modifiquen periódicamente, cuando apliquen e interpreten las disposiciones de sus convenios tributarios bilaterales basadas en dichos artículos. II. INVITA a los gobiernos de los países miembros a continuar notificando al Comité de Asuntos Fiscales sus reservas a los artículos y observa-

El Modelo de Convenio, los comentarios y los informes complementarios disfrutaron de una gran autoridad, debido a la alta función de cooperación internacional que despliega la OCDE, pero no tienen la naturaleza de norma jurídica que obligue a los Estados miembros o a sus ciudadanos a un determinado comportamiento ni les confiere derechos.

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 3 de marzo de 2020 (rec. núm. 5448/2018 –NFJ077876–) ha abordado esta cuestión indicando que «esta Sala ha dicho repetidamente que las reglas, modelos o comentarios que inspiran normalmente la redacción de los convenios no son fuentes normativas que condicionen o vinculen nuestro criterio, ni pueden ser invocadas como infringidas en casación». Comenta Calderón Carrero que esta sentencia «limita de forma relevante el uso de los comentarios al MC OCDE como instrumento para fundamentar posiciones fiscales interpretativas sobre la aplicación de las disposiciones de los CDI» (Calderón Carrero, 2020). Idéntico pronunciamiento se halla en la Sentencia del TS de 23 de septiembre de 2020 (rec. núm. 1996/2019 –NFJ079213–).

En el mismo sentido se pronunció, entre otras, la Sentencia del TS de 21 de febrero de 2017 (rec. núm. 2970/2015 –NFJ065744–), a cuyo tenor las normas invocables en casación son «las disposiciones normativas que conforme a la Constitución se hayan integrado en nuestro ordenamiento interno (tratados y convenios internacionales), sin que posean tal naturaleza normativa las directrices OCDE, que esta Sala ya ha declarado no son fuentes del Derecho».

En consecuencia, no es correcto fundamentar una regularización tributaria en un informe de la OCDE. Toda regularización tributaria debe fundamentarse en una norma jurídica. Cuestión distinta es que para interpretar la norma jurídica pertinente pueda acudir al Modelo de Convenio, sus comentarios e informes complementarios.

¿Cuál fue, en el caso, esa norma jurídica? En el sentir de la regularización tributaria hubo de ser el artículo 7 del convenio bilateral para eliminar la doble imposición hispano-neerlandés (1971), concerniente a los beneficios de las empresas no residentes. En efecto, en la descripción de los elementos básicos del conflicto, cumplidamente descritos en la sentencia de la AN, no se advierte la apelación a otras normas, señaladamente las que el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR) dedica a la determinación de la base imponible relativa a las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, en tanto que el Informe de 2008 halla indubitado acomodo en aquel precepto.

¿Hubieron de ser convocadas las normas del TRLIRNR en orden a practicar la regularización o, por el contrario, bastaba con el artículo 7 del convenio hispano-neerlandés?

ciones a los Comentarios; III. INSTRUYE al Comité de Asuntos Fiscales para que prosiga el examen de las situaciones en las que sea necesario modificar las disposiciones establecidas en el Modelo de Convenio tributario o los Comentarios a las mismas a la vista de la experiencia adquirida por los países miembros, y formule las propuestas apropiadas para su actualización periódica...».

3.1.2. Sobre la relación entre normas internas y convenidas

Se trata, bien se ve, de un problema de relación entre las normas puramente internas y las propias de un convenio bilateral para eliminar la doble imposición.

La doctrina tradicional sobre la materia, formulada por Vogel (Reimer y Vogel, 2015), puede ser resumida en las siguientes proposiciones:

- Los convenios no crean impuestos, pero tampoco impiden su creación o modificación.
- Los Estados contratantes, a los efectos de exigir las obligaciones fiscales pertinentes, aplican sus normas fiscales, si bien respetando las previsiones del convenio, generalmente expresadas bajo la forma de límites y restricciones. Esos límites y restricciones afectan, principalmente, a la tributación de los no residentes, pero ciertas normas versan sobre los residentes.
- Un convenio no debe hacer de peor condición a los contribuyentes en relación con su situación previa, lo que se conoce como principio de no agravación.

En el mismo sentido se pronuncian Falcón y Tella y Pulido Guerra (2018, p. 34) al afirmar que «ni los convenios de doble imposición ni el ordenamiento comunitario permiten por sí mismos determinar el gravamen aplicable en cada caso, pues este resulta normalmente de las normas internas». Y Serrano Antón (2019, capítulo 6) hace lo propio, ya en referencia al establecimiento permanente, indicando que:

[...] la normativa interna sobre atribución de beneficios al EP surte todos sus efectos aun mediando CDI... es la norma interna o local la que perfila todos los elementos del hecho imponible, construye el beneficio fiscal o renta del EP y determina la base imponible del EP a efectos del IRNR; eso sí, respetando los límites marcando por la normativa convenida.

La Sentencia de la AN de 24 de enero de 2008 (rec. núm. 894/2004 –NFJ031824–) afirma que «corresponde al legislador interno determinar los hechos imposables... y a los convenios para evitar la doble imposición resolver, para los casos que contemplan, si el Estado español puede gravarlos y en qué medida», y lo propio hace la Sentencia del TS de 21 de febrero de 2017 (rec. núm. 2970/2015 –NFJ065744–) en la que se indica que:

[...] la invocación al artículo 9 del Convenio con los Países Bajos supone un apoderamiento recíproco a ambos Estados signatarios para gravar las rentas como consecuencia del precedente ajuste que el convenio habilita, pero con remisión al sistema de fuentes interno, sin que tal precepto sea idóneo para sustituir tales fuentes por otras ajenas a nuestro ordenamiento jurídico...

De acuerdo con los argumentos precedentes, las normas internas, en el caso del artículo 18 del TRLIRNR, debieron ser aplicadas para determinar la base imponible de la sucursal en unión de las previstas en el convenio bilateral para eliminar la doble imposición, en el caso el hispano-neerlandés.

Por otra parte, si centramos la atención en el artículo 7 del convenio hispano-neerlandés, vemos que el mismo no contiene los mandatos precisos para determinar la base imponible del establecimiento permanente, por cuanto se limita a formular un principio, esto es, el de empresa separada e independiente, una regla general, esto es, la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente y, en fin, una norma relativa a un tipo específico de gastos como son los de dirección y generales de administración. Esta constatación no implica especificar una deficiencia o carencia del convenio sino ratificar su función y el sentido de su relación con las normas puramente internas.

El artículo 18.1 del TRLIRNR, establece que «la base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades», sin perjuicio de las normas específicas previstas en el propio artículo. Por tanto, la base imponible de una sucursal o establecimiento permanente de una entidad de crédito debe determinarse a partir del resultado contable, el cual, en su caso, deberá ser corregido por aplicación de lo previsto en el TRLIRNR.

El artículo 18.1 c) del TRLIRNR establece que «en ningún caso serán imputables cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente».

Al tiempo de los hechos del caso, para ejercitar la actividad crediticia, la Directiva 2000/12/CE, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a su ejercicio, citada al efecto en la sentencia, establecía una «dotación de capital», precisando en su artículo 13.1 que «la autorización y el capital de dotación no podrán ser exigidos por los Estados miembros de acogida respecto a sucursales de entidades de crédito autorizadas en otros Estados miembros». Por esta razón, las cuentas anuales de las sucursales constituidas en España, en cuanto Estado de destino, cuya casa central se halle en otro Estado miembro, o Estado de origen, no necesariamente contendrán la cifra del *capital de dotación*. El *capital de dotación* constará en las cuentas anuales de la casa central.

Así, no es que las sucursales de las entidades de crédito constituidas en otro Estado miembro puedan operar en España sin *capital de dotación*, sino que ese capital está mantenido por la casa central y registrado en sus cuentas anuales. Bajo esta consideración es fácil concluir que una porción del *capital de dotación* de la casa central, en el caso residente en los Países Bajos, está afecto a las operaciones realizadas por la sucursal española.

Serrano Antón (2019, capítulo 6) explica perfectamente la función del artículo 18.1 c) del TRLIRNR, anudándola al principio de libre competencia, por cuanto:

[...] si un EP carece de capital inscrito en libros o dicho capital resulta insuficiente para llevar a cabo su misión por mucho que se aplique el principio de libre competencia a la valoración de las operaciones entre EP y casa central o entre diferentes EP de la casa central, de alguna manera se estaría vulnerando dicho principio a la hora de atribuir beneficios al EP, puesto que estamos incumpliendo una de las premisas fundamentales para que la ficción de considerar al EP como empresa independiente de su casa central pueda funcionar y es que no estamos configurando al EP como empresa independiente al privarle de uno de los elementos imprescindibles de cualquier empresa, como es el capital.

En el mismo sentido, y en relación con las sucursales de las entidades de crédito, Bustos Martínez (2017) indica que el artículo 18.1 c) del TRLIRNR «parece admitir que pueda existir un capital propio afecto "indirectamente" al establecimiento permanente». Esta es, precisamente, la tesis de Maroto Sáez (2015, p. 199), para quien, de no realizarse la atribución de capital libre a la sucursal, «se estaría validando que el EP en España dedujera, de manera indirecta a nivel de Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la retribución de los capitales propios, hecho prohibido por el artículo 18.1 c) del TRLIRNR».

La exigencia de una *dotación de capital* o, más propiamente, de una cifra de recursos propios en la cual se integra esa *dotación de capital* o fondos propios, es una constante de la denominada regulación prudencial de las entidades de crédito³, cuya finalidad es garantizar que las entidades de crédito puedan hacer frente a los riesgos inherentes a la actividad financiera. Las entidades de crédito constituidas en España, ya sean individuales o integradas en un grupo consolidado, deben mantener en sus balances esa cifra de recursos propios para realizar su actividad, en tanto que las sucursales ubicadas en España de

³ Reglamento (UE) n.º 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012. Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y las empresas de inversión, por la que se modifica la Directiva 2002/87/CE y se derogan las Directivas 2006/48/CE y 2006/49/CE. Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito. Circular 2/2014, de 31 de enero, del Banco de España, a las entidades de crédito, sobre el ejercicio de diversas opciones regulatorias contenidas en el Reglamento (UE) n.º 575/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012. Real Decreto 84/2015, de 13 de febrero, por el que se desarrolla la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito. Circular 2/2016, de 2 de febrero, del Banco de España, a las entidades de crédito, sobre supervisión y solvencia, que completa la adaptación del ordenamiento jurídico español a la Directiva 2013/36/UE y al Reglamento (UE) n.º 575/2013. Real Decreto-Ley 22/2018, de 14 de diciembre, por el que se establecen herramientas macroprudenciales. Ley 5/2005, de 22 de abril, de supervisión de los conglomerados financieros y por la que se modifican otras leyes del sector financiero. Real Decreto 1332/2005, de 11 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 5/2005, de 22 de abril, de supervisión de los conglomerados financieros y por la que se modifican otras leyes del sector financiero.

entidades de crédito constituidas en algún Estado miembro también deben mantener esa cifra de recursos propios, si bien podrá estar contabilizada en el balance de la casa central. Así, para tratar por igual a las sucursales y a las entidades de crédito a efectos de la determinación de su beneficio imponible en España, es imprescindible efectuar una corrección al resultado contable que desplace los gastos financieros que no se hubieran producido caso de tener en su balance la cifra pertinente de recursos propios.

Pues bien, ese trato igual halla cobertura en el artículo 18.1 c) del TRLIRNR, apropiadamente interpretado.

Siendo esto así, la determinación de la base imponible de la sucursal será el importe de su resultado contable corregido, entre otras partidas, en el importe de los gastos financieros que no hubiera soportado si sus cuentas anuales hubieran debido registrar el *capital de dotación*. Este ha sido, precisamente, el camino seguido por la inspección tributaria para determinar la base imponible del establecimiento permanente, si bien lo ha hecho, según se deduce de la sentencia, bajo el paraguas del Informe de 2008, en vez de hacerlo bajo el mandato del artículo 18.1 c) del TRLIRNR.

Con todo, la inspección tributaria habría pisado tierra más firme si cupiere conceder valor interpretativo al Informe de 2008 respecto del artículo 7 del convenio hispano-neerlandés y pudiera entenderse, al tiempo, que el efecto de su aplicación sería convergente, en relación con el capital atribuible al establecimiento permanente o sucursal, con el derivado de la aplicación del artículo 18.1 c) del TRLIRNR.

3.2. Sobre el Informe de 2008

El Informe de 2008 fue incorporado a los comentarios del Modelo de Convenio (versión 2010), motivando una nueva redacción del artículo 7.2 del mismo. Bajo estas circunstancias, se trata de dilucidar su valor interpretativo respecto del convenio hispano-neerlandés.

En el Modelo de Convenio, versión de 1977, se indicó que «los convenios existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos del Convenio Modelo de 1977». Los apartados 33 a 36 de la introducción al Modelo de Convenio, en sus sucesivas versiones, han respetado esa regla, completándola con las siguientes:

- Las modificaciones de los artículos del Modelo de Convenio y los cambios de los comentarios que sean una consecuencia directa de aquellas «... serán irrelevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquellos difieran sustancialmente de los artículos revisados...».
- Por el contrario, las modificaciones de los artículos del Modelo de Convenio y los cambios de comentarios que sean una consecuencia directa de aquellas que no

impliquen una diferencia sustancial «... serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos...».

- Se rechaza «... cualquier forma de interpretación a contrario conforme a la cual un cambio en un artículo del Convenio Modelo o en los comentarios implica necesariamente consecuencias diferentes de las que resultan de la redacción anterior...». Por el contrario, muchos cambios pretenden «... aclarar, no ya modificar, el sentido de los artículos o los comentarios y dicha interpretación sería claramente errónea en tales casos...».

Los criterios precedentes configuran la denominada interpretación dinámica, ampliamente aceptada por los tribunales españoles, como así lo indica la doctrina (Cámara Barroso, 2020) y la propia sentencia que se comenta. En su virtud, las modificaciones en el articulado del Modelo de Convenio y en los comentarios, o los nuevos comentarios, tienen fuerza interpretativa respecto de los convenios concluidos con anterioridad a dichas modificaciones, en la medida en que su función sea meramente clarificadora. ¿Cabe atribuir ese tipo de función al Informe de 2008?

Los apartados 19 a 22 de los comentarios al artículo 7.2 del Modelo de Convenio (versión 2010 y sucesivas) resumen el contenido del Informe de 2008 indicando que el proceso de atribución de beneficios al establecimiento permanente consta de dos fases. En la primera fase:

[...] se efectúa un análisis funcional y factual conducente a: – la atribución al establecimiento permanente, según corresponda, de los derechos y obligaciones derivados de las transacciones entre la empresa de la que forma parte y empresas independientes; – la identificación de las funciones humanas sustantivas que determinan la atribución de la propiedad económica de los activos y la atribución de la propiedad económica de los activos al establecimiento permanente; – la identificación de las funciones humanas sustantivas que determinan la asunción del riesgo y la atribución de los riesgos al establecimiento permanente; – la identificación de otras funciones del establecimiento permanente; – la consideración y determinación de la naturaleza de aquellas operaciones internas entre el establecimiento permanente y otras partes de la misma empresa que, una vez superado el umbral al que se refiere el párrafo 26, satisfagan los criterios para su consideración como tales; y – la atribución de capital sobre la base de los activos y riesgos atribuidos al establecimiento permanente.

En la segunda fase:

[...] se fija un precio a toda transacción efectuada con empresas asociadas atribuida al establecimiento permanente, siguiendo las pautas contenidas en las Direc-

trices de la OCDE sobre Precios de Transferencia, y estas Directrices se aplican por analogía a las operaciones entre el establecimiento permanente y las restantes partes de la empresa de la que forma parte.

Nada de esto se hallaba en los comentarios precedentes al artículo 7.2 del Modelo de Convenio, los cuales confiaban la determinación del beneficio del establecimiento permanente a la *contabilidad comercial*, advirtiendo que no sería correcto «estimar beneficios sin una base efectiva; siempre será necesario partir de los hechos reales reflejados en la contabilidad del establecimiento permanente» (apartado 12-1), pero también que «cuando la contabilidad se base en acuerdos internos que reflejen arreglos puramente artificiales en lugar de las funciones económicas reales de las diferentes partes de la empresa, tales arreglos podrán ignorarse, practicándose los ajustes correspondientes» (apartado 12-2) y que «aun cuando un establecimiento permanente pueda presentar una contabilidad detallada que permita conocer los beneficios de sus actividades, puede ser necesario que las autoridades fiscales del país en cuestión rectifiquen esa contabilidad de acuerdo con el principio de libre competencia» (apartado 13). Se notará que no se menciona a la atribución de capital, por más que la misma pudiera tener cabida bajo el auspicio del principio de libre competencia.

Los nuevos comentarios, al asumir el Informe de 2008, incorporan una metodología para atribuir el beneficio al establecimiento permanente basada en las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, antes que en la pura contemplación de la contabilidad mercantil. Las diferencias con los comentarios precedentes son bien evidentes, al menos en la forma.

Ahora bien, una contabilidad mercantil correctamente llevada, atinente a las operaciones realizadas por el establecimiento permanente, necesariamente ha de reflejar los elementos patrimoniales que el mismo utiliza para realizar sus actividades económicas, esto es, sus funciones, así como los ingresos y gastos concernientes a las operaciones o riesgos asumidos. Una contabilidad correctamente llevada, atinente a las operaciones realizadas por el establecimiento permanente, máxime si está sujeta a una regulación legal inspirada en la imagen fiel y en los principios de contabilidad generalmente aceptados, necesariamente ha de determinar un resultado convergente con el que se deriva de la metodología del Informe de 2008, e incluso sin necesidad de realizar ajustes por razón de operaciones internas si estas deben contabilizarse de acuerdo con su valor de mercado. Desde esta consideración, aquellas diferencias tienden a difuminarse. En este sentido, Carmona Fernández (2020) apunta que «la contabilidad como punto de partida para atribuir beneficios al EP no es muy distinta de la atribución de beneficios a través del análisis funcional».

El proceso de atribución de beneficios al establecimiento permanente diseñado por el Informe de 2008, sin duda mucho más preciso que el contenido en los comentarios precedentes, responde inequívocamente al principio de empresa separada e independiente, como así también lo hace una contabilidad correctamente llevada, relativa a las operaciones del establecimiento permanente.

Es cierto que el método para la determinación de los beneficios atribuibles al establecimiento permanente desplegado en el Informe de 2008 motivó la modificación de los comentarios y del propio artículo 7.2 del Modelo de Convenio, y de ahí que pudiera sostenerse su carácter innovador. Sin embargo, por lo que se refiere a los comentarios, en el nuevo apartado 7 se especifica que, aun incorporando diferencias, no se advierten contradicciones con los precedentes, de manera tal que dicho informe vendría a constituir una «recapitulación de los principios internacionalmente aceptados»⁴ y, en lo que concierne al artículo, basta con comparar el nuevo texto con el anterior para constatar que, sobre la base fundamental del criterio de empresa separada e independiente, únicamente se ha incorporado la pertinencia de tomar en consideración los activos, funciones y riesgos asumidos por esa parte de la empresa que es el establecimiento permanente, esto es, los elementos propios del, tan básico como tradicional, principio de libre competencia.

No sin ciertas dudas, todo sumado, parece más certero asignar valor, más clarificador que innovador, al Informe de 2008, por más que se haya podido saludar la atribución de capital libre como «aportación valiosa e innovadora... supone un importante avance en esta materia, a pesar de las inherentes dificultades que plantea su aplicación práctica dada la ausencia de normativa reguladora en materia de necesidades de capital de las empresas en la generalidad de los sectores de actividad», pero, y esto es relevante, «haciendo clara excepción de las empresas que conforman el sector financiero» (Contreras Cabezas, 2017).

Tal vez esas dudas expliquen la solución salomónica de la sentencia que se comenta: El Informe de 2008 no se aplica respecto de periodos impositivos previos, pero sí respecto de los posteriores, aun cuando el artículo 7.2 del convenio hispano-neerlandés no haya sido modificado.

3.3. Sobre el déficit de legalidad

El TRLIRNR establece un conjunto de reglas básicas para determinar la base imponible de los establecimientos permanentes. En lo que aquí interesa, esto es, la determinación de

⁴ «El Comité considera que las pautas incluidas en el Informe constituyen el mejor criterio para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes de cuantos se haya tenido hasta ahora. No por ello deja de reconocer que existen diferencias entre algunas de las conclusiones alcanzadas en el Informe y la interpretación dada al Artículo anteriormente en estos Comentarios. Este es el motivo de proceder a la modificación de los Comentarios: introducir una serie de conclusiones recogidas en el Informe que no contradicen las versiones anteriores de estos Comentarios, y que recomiendan criterios concretos en unos casos y permiten libertad de acción en otros. El Informe constituye por tanto la recapitulación de los principios internacionalmente aceptados y, en la medida en que no contradiga los presentes Comentarios, proporciona las pautas para la aplicación del principio de plena competencia recogido en el Artículo».

la cifra de capital libre imputable al establecimiento permanente, debemos destacar la remisión al régimen general del impuesto sobre sociedades y, por ende, al resultado contable como núcleo esencial (art. 18.1, párrafo primero) y la no deducción del coste de los capitales propios afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente (art. 18.1 c).

Ya se ha apuntado anteriormente que, cierto sector de la doctrina, ha entendido que el artículo 18.1 c) ampara la atribución del capital libre al establecimiento permanente. Ahora bien, la cuestión no es tanto la pertinencia de la atribución del capital libre sino la forma de determinar su importe.

Si lanzamos la mirada hacia el régimen jurídico de las cuentas anuales, observaremos que, de acuerdo con lo previsto en los artículos 375 y 376 del Reglamento del Registro Mercantil, las cuentas que deben depositarse son las anuales de la casa central extranjera, excepto si la legislación extranjera no preceptuase su elaboración o lo hiciera en forma no equivalente a la legislación española, en cuyo caso deberán depositarse unas cuentas relativas a las operaciones del establecimiento permanente. Las sucursales de las entidades de crédito están sujetas a las normas contables del Banco de España, pero en el balance de estas, cuando la casa central está constituida en algún Estado miembro de la Unión Europea, no constan las partidas de patrimonio neto que son las que pueden albergar el capital libre, como así se desprende del anejo II de la Circular 4/2017 del Banco de España, que vino a sustituir a la Circular 4/2004. En consecuencia, los documentos contables depositados en el registro no contendrán, generalmente, la cifra de capital libre asignable al establecimiento permanente.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 22.1 del TRLIRNR, los establecimientos permanentes están obligados a «llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuvieren afectos a ellos». El presupuesto de la correcta llevanza de la contabilidad separada ha de ser la definición del perímetro de sus operaciones o riesgos asumidos, a cuyo efecto habrán de tomarse en consideración las funciones que la entidad realiza a través del establecimiento permanente y los elementos patrimoniales afectados para su ejecución. En suma, la *contabilidad separada* es la consecuencia del principio de empresa separada e independiente. ¿Debería esa contabilidad separada reflejar la cifra de capital libre? Así lo parece desde una perspectiva puramente lógica, puesto que la realización de la actividad económica requiere un capital, pero también desde una interpretación alineada con lo previsto en el artículo 18.1 c) del TRLIRNR. Pero lo importante no es reconocer la pertinencia de asignar un capital al establecimiento permanente en orden a cuadrar su balance, sino contar con las normas precisas para determinar su montante.

La atribución de una cifra de capital libre al establecimiento permanente requiere de un desarrollo normativo que rebasa ampliamente el lacónicamente proporcionado por el artículo 18.1 c) del TRLIRNR. A pesar de ello, el Reglamento del impuesto sobre la renta de no residentes guarda silencio sobre el particular. En este sentido, bien podría hablarse, con

carácter general, de un déficit normativo en lo concerniente a la determinación del capital libre asignable a los establecimientos permanentes.

Sin embargo, en el caso de las entidades de crédito, ya desde la Ley Cambó (Ley de Ordenación Bancaria de 29 de diciembre de 1921), la legislación prudencial ha venido regulando los recursos y fondos propios exigibles para el ejercicio de la actividad. La normativa comunitaria de tal naturaleza, apoyándose en los acuerdos del Comité de Basilea de Supervisión Bancaria⁵, ha hecho lo propio. Actualmente, el Reglamento 575/2013/UE establece, con gran precisión, el volumen y composición de los fondos propios de las entidades de crédito, y en el mismo sentido se produce la Ley 10/2014, a la vista de la norma comunitaria. Estas disposiciones proporcionan el marco de referencia para asignar a la sucursal una cifra de capital libre en el sentido del Informe de 2008 o de los fondos propios afectos en el sentido del artículo 18.1 c) del TRLIRNR.

De acuerdo con lo expuesto, existe un déficit normativo respecto de la atribución de fondos propios a los establecimientos permanentes, con la excepción de las entidades de crédito y de aquellas otras también afectadas por la normativa comunitaria, cual es el caso, entre otros, de las entidades aseguradoras. ¿Puede ese déficit entenderse colmado cuando media un convenio bilateral para eliminar la doble imposición?

Los artículos de los diferentes convenios bilaterales para eliminar la doble imposición que siguen el Modelo de Convenio establecen el principio de empresa separada e independiente, en cuya virtud deberán atribuirse al establecimiento permanente los beneficios inherentes a las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del mismo. La atribución del capital libre forma parte de ese proceso de atribución de beneficios. Ahora bien, de acuerdo con las pautas de relación entre la legislación puramente interna y los convenios bilaterales, anteriormente expuestas, estos no pueden salvar el déficit normativo apuntado. Por la misma razón, tampoco los criterios para determinar el capital libre, propuestos en el Informe de 2008, son válidos para colmar el déficit normativo.

Tal vez, el legislador no haya sentido la necesidad de colmar el déficit apuntado debido a que, de una parte, haya entendido que la restricción a la deducción de intereses inaugurada por el Real Decreto-Ley 12/2012, actualmente recogida en el artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, es suficiente para corregir la infra-capitalización del establecimiento permanente, y de otra, que, tratándose de entidades de crédito y aseguradoras, respecto de las cuales no es aplicable esa restricción, la normativa prudencial proporcionaba un marco jurídico suficiente para determinar la cifra de capital libre.

⁵ Basilea I, 1988: capital mínimo del 8% sobre el conjunto de los riesgos; Basilea II, 2004: autoevaluación del riesgo y disciplina de mercado; Basilea III, 2010: marco regulador global.

Si esto es así, la sentencia de la AN que se comenta habrá supuesto un duro revés para la Administración tributaria. ¿Por qué la sentencia no ha apreciado la validez del marco jurídico proporcionado por la normativa prudencial para determinar la cifra de capital libre atribuible a la sucursal? Seguramente, porque la regularización tributaria se fundamentó, significativamente, en el Informe de 2008, de manera tal que el debate jurídico se centró en la aplicación retrospectiva de los criterios contenidos en el mismo. Con todo, la sentencia aprieta pero no ahoga, porque abre la puerta a la aplicación de los criterios del Informe de 2008 para periodos impositivos posteriores al mismo.

De acuerdo con lo anterior, las entidades extranjeras que operen en España a través de establecimiento permanente es posible que deban sentirse concernidas a asignarles una cifra de capital libre. De los tres métodos propuestos en el Informe de 2008, esto es, «the capital allocation approach» (apartado 121); «the economic capital allocation approach» (apartado 128); «the thincapitalisation approach» (apartado 129), es el primero el que mejor sintoniza con el mandato del artículo 18.1 c) del TRLIRNR. En efecto, en su virtud, una fracción de los capitales propios mantenidos por la casa central sería imputable al establecimiento permanente en función de la relación existente entre los activos y operaciones o riesgos del establecimiento permanente y los activos y operaciones o riesgos de la empresa en su conjunto⁶, de manera tal que desplazaría al pasivo financiero concurrente y a los intereses correspondientes, lo que, por otra parte, estaría en sintonía con el principio de no discriminación, propio de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, ya que procuraría un tratamiento igual a residentes y no residentes, en la medida en que el coste de los capitales propios no se refleja en la cuenta de pérdidas y ganancias y, por ende, tampoco en la base imponible. Tal sintonía no supera el déficit normativo, pero sí orienta la forma de colmarlo e ilumina el camino de una conducta fiscal prudente.

Respecto de las entidades de crédito, ya se ha comentado que la normativa comunitaria ofrece un marco jurídico suficiente para la determinación del capital libre, lo que se ve ratificado por la apelación que el Informe de 2008 hace a los acuerdos de Basilea⁷. A ella debemos añadir las previsiones que, sobre el capital de las entidades de crédito, establece la Ley 10/2014.

⁶ Apartado 121 del Informe de 2008 (versión 2010): «The capital allocation approach.121. The capital allocation approach seeks to allocate an enterprise's actual "free" capital to a PE in accordance with the attribution of assets owned and risks assumed. Under this approach, "free" capital is allocated on the basis of the proportion of assets and risks attributed to the PE by the functional analysis. So if the PE has 10% of the enterprise's assets and/or risks it will have attributed to it 10% of the enterprise's "free" capital».

⁷ Apartado 95 de la parte dedicada a Banking del Informe de 2008: «In conclusion and subject to the next paragraph, the "standardised" approaches of risk-weighting assets under the latest version of the Basel Accord seem to be a reasonable proxy for measuring risks under the arm's length principle and have the advantage of providing an internationally accepted and reasonably consistent way of measuring risk».

3.4. Aplicación del Informe de 2008 en periodos impositivos posteriores

Aun cuando no haya sido, estrictamente, el objeto del conflicto, la sentencia de la AN se pronunció positivamente respecto de la aplicación del Informe de 2008 en relación con los periodos impositivos sucesivos. Así, el texto normativo aplicable, esto es, el artículo 7 del convenio bilateral hispano-neerlandés, sin modificación alguna, podrá ser interpretado en el sentido de admitir la atribución de capital libre, a partir de 2008, en el sentir de la referida sentencia. ¿Está el criterio precedente en línea con el alcance de la denominada interpretación dinámica?

La Sentencia del TS de 3 de marzo de 2020 (rec. núm. 5448/2018 –NFJ077876–) indica que:

[...] en ningún caso: a) tal interpretación podría proyectarse retroactivamente sobre un caso regido por la norma anterior; b)... sin perjuicio de que el criterio establecido pueda servir de orientación a los tribunales cuando el comentario o recomendación pueda coincidir con la resultante de interpretar el propio convenio u otros, o las demás fuentes del ordenamiento...

Estos párrafos entresacados de la sentencia parecen cerrar el paso a la interpretación dinámica respecto de casos anteriores, pero no respecto de casos posteriores, sin aludir al carácter clarificador o innovador de la modificación acaecida. Sin embargo, tomando en consideración el conjunto de la sentencia, puede concluirse, según Cámara Barroso (2020), que «con este pronunciamiento, el Tribunal Supremo aboga por aceptar una interpretación "dinámica", pero sometida a límites». La Sentencia del TS de 23 de septiembre de 2020 (rec, núm. 1996/2019 –NFJ079213–) ha reiterado esta doctrina.

La situación de interpretación dinámica surge como consecuencia de una modificación, que puede afectar a un determinado convenio bilateral para eliminar la doble imposición, al Modelo de Convenio o, finalmente, a sus comentarios. En los tres casos se trata de determinar el efecto que tendrá tal modificación respecto de la aplicación de los preceptos de los convenios existentes antes de la modificación.

Combinando la naturaleza del instrumento jurídico objeto de la modificación con el carácter, aclaratorio o innovador, de la misma cabe distinguir, los siguientes supuestos:

- Pacto para la modificación del articulado del convenio bilateral correspondiente. En este caso, serán las propias partes las que podrán determinar el alcance de la modificación. Así, podrán conceder a la modificación un valor puramente aclaratorio de la norma modificada o, eventualmente, complementada, en cuyo caso el nuevo precepto será aplicable en relación con las obligaciones tributarias vivas, esto es, incluso las nacidas de hechos imposables anteriores a la modificación. Si las partes no explicitan el sentido de la modificación, por

regla general deberá entenderse que la nueva norma solo se aplica respecto de obligaciones tributarias nacidas de hechos imposables posteriores, excepto si del texto normativo se desprende inequívocamente que cumple una función puramente aclaratoria. Por regla general, la modificación del articulado tendrá carácter innovador y el principio de seguridad jurídica rechazará la aplicación retrospectiva de la nueva norma.

- Acuerdo del órgano competente de la OCDE modificando el articulado del Modelo de Convenio. Esta modificación solamente podrá incidir respecto de la interpretación de los convenios bilaterales que hayan sido pactados a tenor de dicho articulado. Si la propia modificación expresa su alcance, esto es, aclaratorio o bien innovador, y ninguna de las partes contratantes ha expresado su oposición a tal alcance, habrá de estarse al mismo. Si en la modificación no se expresa el alcance, habrá de estarse a su carácter. Si es puramente aclaratorio, tendrá efecto respecto de la interpretación inherente a la aplicación del convenio a todas las obligaciones tributarias vivas, esto es, incluso las nacidas de hechos imposables anteriores a la modificación. En otro caso, esto es, si la modificación es innovadora, no parece que pueda tener efecto alguno en relación con la aplicación de los convenios bilaterales existentes, incluso con respecto a las obligaciones tributarias nacidas de hechos imposables posteriores, aun cuando las partes contratantes sean miembros de la OCDE y no hayan formulado reservas a la modificación. En efecto, la modificación del Modelo de Convenio que, a fin de cuentas, no tiene más valor que el de una simple recomendación, no puede ser entendida como expresión de la voluntad de las partes del convenio, máxime cuando el mismo determina obligaciones que afectan no solo a las partes contratantes sino también a los contribuyentes.
- Modificación de los comentarios del Modelo de Convenio. Se estiman aplicables los criterios relativos a la modificación del articulado.

La sentencia de la AN que se comenta, al atribuir un valor innovador al Informe de 2018, ha rebasado el marco del esquema precedente, en cuanto parece sostener su aplicación, con valor interpretativo, a los periodos impositivos posteriores, aun sin mediar la correspondiente adaptación del convenio bilateral. Probablemente ello se deba al estimable intento de alcanzar un equilibrio entre, de una parte, la seguridad jurídica del contribuyente, desconocedor, evidentemente, de los criterios del Informe de 2008 respecto de los periodos impositivos anteriores al mismo, y de otra parte, la correcta determinación del importe de la obligación tributaria, de acuerdo con la imputación de un capital libre, inequívocamente respaldada por el principio de empresa separada e independiente tipificado en el artículo 7 del modelo de convenio hispano-neerlandés, así como por el artículo 18.1 c) del TRLIRNR.

Seguramente, no se hubiera presentado ese intento de equilibrio si la regularización tributaria se hubiera fundamentado en el artículo 18.1 c) del TRLIRNR. Así, cabe intuir que el

conflicto hubiera sido resuelto de manera diferente si la regularización tributaria hubiera sido encauzada aplicando ese precepto y justificando que el resultado práctico alcanzado era respetuoso con el principio de empresa separada e independiente del artículo 7 del convenio hispano-neerlandés. Justificación que, implícitamente, ya constaba en el expediente, en la medida en que la inspección tributaria aplicó los criterios de Basilea para determinar la cifra de capital libre, esto es, los que ha de cumplir cualquier entidad de crédito.

3.5. Reflexión final

Se comparta o no el criterio de la sentencia de la AN que se ha comentado, sí parece claro que, en unión de otras, singularmente las del TS de 3 de marzo de 2020 (rec. núm. 5448/2018 –NFJ077876–) y de 23 de septiembre de 2020 (rec. núm. 1996/2019 –NFJ079213–), convoca a una reflexión respecto de la pertinencia de reforzar las normas del TRLIRNR relativas a la determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes, lo que, básicamente, podría hacerse a la vista de las recomendaciones de la OCDE sobre la materia. En efecto, esa base imponible ha de proceder de las normas puramente internas, matizada por las normas del convenio bilateral para eliminar la doble imposición aplicable, para cuya interpretación el Modelo de Convenio, sus comentarios y los informes incorporados a los mismos ofrecerán una ayuda inestimable, en el marco de los principios que rigen la interpretación de los convenios internacionales.

Referencias bibliográficas

- Bustos Martínez, L. (2017). Capitalización de sucursales financieras. *Cuadernos de formación. IEF*, 21, 69-80.
- Calderón Carrero, J. M. (2020). La interpretación de los convenios de doble imposición en los tiempos de la COVID-19. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 51-76.
- Cámara Barroso, C. (2020). Sobre los límites a la interpretación «dinámica» de los convenios de doble imposición. Sentencia del Tribunal Supremo 1071/2020, de 3 de marzo de 2020. *Nueva Fiscalidad*, 3, 281-291.
- Carmona Fernández, N. (2020). Atribución de beneficios al establecimiento permanente y capital-libre. *Carta Tributaria*, 67.
- Contreras Cabezas, M. M. (2017). Atribución de beneficios a establecimientos permanentes: rentas nacionales. *Cuadernos de Formación. IEF*, 21, 93-103.
- Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2018). *Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons.
- Maroto Sáez, A. (2015). *El régimen fiscal de los establecimientos permanentes de entidades financieras en España*. (Tesis doctoral).

- Nocete Correa, F. J. (2019). *La tributación de la economía digital en el contexto internacional, europeo y español*. Tirant lo Blanch.
- OCDE. (1984). *The taxation of multinational banking enterprises. Precios de transferencia y empresas multinacionales. Tres estudios fiscales*.
- OCDE. (1993). *Atribución de rentas a los establecimientos permanentes*.
- OCDE. (2008). *Report on the attribution of profits to the permanent establishments*.
- OCDE. (2010). *2010 Report on the attribution of profits to the permanent establishments*.
- OCDE. (2015). *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments BEPS Action 7*.
- OCDE. (2018). *Additional Guidance on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment under BEPS Action 7*.
- Reimer, E. y Vogel, A. R. (Eds.). (2015). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Walters Kluwer.
- Serrano Antón, F. (2019). Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes. En F. Serrano Antón, *Fiscalidad internacional* (capítulo 6). CEF.



¿Mejora la competitividad de la pyme adherirse a una central de compras? El tamaño importa, pero no todo suma

Fernando J. Pons Verdú

*Socio-director smartmaps consultoría
Profesor adjunto en Universidad Internacional de Valencia (Área empresa)*

fernando@smartmaps.es

Pablo Fambuena Castelló

Socio-director smartmaps consultoría

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

Existen numerosos estudios que relacionan la productividad española con el tamaño crítico de las empresas. La productividad se ha considerado como uno de los factores previos a la competitividad de los países y empresas. Cuando se compete en una industria en la que existen grandes operadores, es muy probable que la presión para reducir los costes operativos se incremente. En este contexto, la fórmula de reunir distintas pymes en una central de compras parece una buena estrategia para mejorar la productividad y la competitividad en los mercados en los que se opera. En este trabajo se presentan los resultados de diferentes estudios en los que se analiza el contexto de las centrales de compras en España y los mecanismos de generación de productividad para sí mismas y para las empresas adheridas. Los resultados obtenidos sugieren que las centrales de compras y servicios ofrecen mayores niveles de productividad que las centrales exclusivamente de compras. Sin embargo, el análisis de cómo se traslada esa productividad a las empresas asociadas sugiere que no existe una transferencia directa, sino que depende de la complementariedad entre las actividades desarrolladas por la central y el modelo de negocio de sus asociados.

Palabras clave: central de compras; productividad; competitividad; economías de escala.

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

Cómo citar: Pons Verdú, F. J. y Fambuena Castelló, P. (2021). ¿Mejora la competitividad de la pyme adherirse a una central de compras? El tamaño importa, pero no todo suma. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, 165-194.





Does it make an SME more competitive to join a Central Purchasing Body? Size matters, but not everything adds up

Fernando J. Pons Verdú

Pablo Fambuena Castelló

Abstract

There are numerous studies that relate Spanish productivity to the critical size of companies. Productivity has been considered as one of the previous factors to the competitiveness of countries and companies. When competing in an industry where there are large operators, it is very likely that the pressure to reduce operating costs will increase. In this context, the formula of bringing together different SMEs in a Central Purchasing Body seems a good strategy to improve productivity and competitiveness in the markets where they operate. This paper presents the results of different studies analyzing the context of purchasing centers in Spain and the mechanisms for generating productivity for themselves and for member companies. The results obtained suggest that purchasing and service centers offer higher levels of productivity than purchasing only centers. However, the analysis of how this productivity is transferred to member companies suggests that there is no direct transfer, rather, it depends on the complementarity between the activities developed by the central office and the business model of its members.

Keywords: central purchasing body; productivity; competitiveness; scale economies.

Citation: Pons Verdú, F. J. y Fambuena Castelló, P. (2021). ¿Mejora la competitividad de la pyme adherirse a una central de compras? El tamaño importa, pero no todo suma. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, 165-194.





Sumario

1. Introducción
 - 1.1. ¿Por qué conviene hablar de distribución cuando hablamos de CCS?
 - 1.2. Competitividad, economías de acceso y economías de escala
 - 1.3. Naturaleza de la decisión de adhesión a una CCS
 - 1.4. Centrales de compras vs. centrales de compras y servicios
 - 1.5. Justificación y objetivos del estudio
 2. Método
 - 2.1. Muestras
 - 2.2. Instrumentos y procedimiento
 3. Resultados
 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Bibliografía

1. Introducción

La reciente declaración de pandemia por COVID-19 de la Organización Mundial de la Salud ha obligado a numerosas pequeñas y medianas empresas (pymes) comerciales a paralizar su actividad. Sin embargo, este mismo contexto ha permitido multiplicar sus ventas a los grandes operadores mundiales de *ecommerce* que han hecho valer su capacidad comercial y logística frente a la propuesta de proximidad de las pymes. A diario se producen noticias sobre procesos de fusión, adquisición o alianzas de empresas. Fenómenos como la globalización o la digitalización de la economía incrementan la presión competitiva sobre las empresas que, muy a menudo, les obligan a reducir márgenes para seguir siendo competitivas. Por este motivo, los ejemplos de concentración empresarial son cada vez más frecuentes y se extienden por todo el mundo y por todos los sectores de actividad. Generalmente estos procesos de fusión contribuyen positivamente a la mejora de la productividad (Arocena, Saal, Urakami y Zschille, 2020). Sin embargo, en otros muchos casos no se trata de una decisión orientada a incrementar los resultados, sino que plantea una estrategia de mera supervivencia.

No es el objetivo de este artículo entrar a analizar en profundidad el concepto de competitividad. No obstante, según Krugman (1997) la productividad no lo es todo, pero, en el largo plazo es casi todo. La habilidad de un país de mejorar su nivel de vida en el tiempo depende, casi exclusivamente, de su habilidad de aumentar su producto por trabajador. En consecuencia, en este trabajo entenderemos que la productividad de una empresa, entre otras cosas, es uno de los principales componentes de su competitividad (Bonilla, 2012).

Por otro lado, en cualquier industria coexisten actores de diferentes tamaños. Aquellos de mayor envergadura suelen definir los estándares de actuación forzando al resto a desarrollar un mínimo de estas actividades. Según la naturaleza de estas operaciones, su incorporación puede requerir disponer de un tamaño mínimo que permita competir en dicho sector. Además, la evidencia empírica sugiere que los países con empresas de mayor tamaño medio son más productivos, en promedio, que los países con empresas de tamaño medio inferior. Esta misma evidencia apunta que la menor productividad de la economía española respecto a otros países de su entorno se corresponde también con un menor tamaño de las empresas españolas respecto a las empresas de los países con los que se compara. Este hecho ha generado, en los últimos años, un controvertido debate en torno al margen de mejora en la productividad a través del aumento del tamaño de la pyme (Andrés y Doménech, 2015; Fariñas y Huergo, 2015; Huerta y Salas, 2017).

Este tamaño crítico o tamaño mínimo eficiente está íntimamente ligado al tradicional concepto de punto de equilibrio y de las economías de escala (Pérez y Rodríguez, 1998). Es decir, si se compite en una industria en la que existen grandes operadores, es muy probable que la presión para reducir los costes operativos sea cada vez mayor. Por ejemplo, en un mercado globalizado, la capacidad de operar con terceros países permite importar productos o servicios. Sin embargo, una pyme no suele tener acceso por sí sola, ya que no dispone de un volumen mínimo que genere la capacidad de compra necesaria para realizar este tipo de operaciones, cuando los grandes operadores sí lo hacen. En este entorno, la presión competitiva a la que están sometidas las pymes hace que cada vez sea más difícil mantener una posición solitaria en el mercado. En este sentido, una central de compras y servicios (CCS) proporciona la posibilidad de acceder a ese tamaño mínimo eficiente determinado por el sector de actividad.

La integración de compras como estrategia de cooperación entre empresas es un recurso estratégico necesario para responder eficazmente a un entorno competitivo (Regalado, González y Echevarría, 2017). El concepto de «central de compras» se concibe como un mecanismo de colaboración empresarial que permite a los miembros del grupo unificar y realizar compras en común, principalmente, con el objetivo de conseguir mejorar la posición competitiva individual de sus pymes asociadas. Las organizaciones en red surgen como estructuras de gobierno alternativas a las jerarquías y los mercados (Wathne y Heide, 2000 y 2004) en un intento de reducir los costes logísticos y los costes de transacción.

Pero, ¿qué es exactamente una CCS? Según la Asociación Nacional de Centrales de Compra y Servicios (ANCECO), una CCS se define como un operador que, disponiendo de recursos económicos y personalidad jurídica propia, tiene por objetivo desarrollar actividades y prestar servicios a las empresas independientes que, con espíritu de cooperación, se han asociado a su organización mediante una reglamentación interna, para mejorar su posición competitiva en el mercado. En España, las 220.000 empresas adheridas a 350 CCS suponen 620.000 empleos y un volumen de negocio de 52.000 millones de euros en 53 sectores de actividad (ANCECO, 2020).

El ecosistema en el que operan las CCS ha evolucionado enormemente en los últimos años. La aparición y desarrollo de las CCS ha estado ligada a una gestión horizontal en la que, generalmente, el objetivo primario ha sido conseguir unas condiciones de compra conjunta más ventajosas que las conseguidas individualmente. Este planteamiento ha estado vinculado frecuentemente con un objetivo común para todos los asociados: acceder a unos proveedores en unas condiciones inaccesibles en solitario. Sin embargo, la presión competitiva desarrollada en la última década ha obligado a las CCS a mejorar su propuesta de valor, tratando de desarrollar economías de escala, centralizando actividades más allá de las compras y desplegando estrategias de verticalización para hacer frente a los grandes operadores verticales sectoriales, que han intensificado su posición en los últimos años.

En síntesis, los mercados en los que compiten las empresas presionan para que estas se dimensionen en torno a las distintas capacidades y tecnologías utilizadas en su indus-

tria, principalmente aquellas que generan economías de escala y de experiencia, cuando estas existen. Desviarse de estas escalas eficientes en un sector puede suponer producir por encima del coste mínimo y perder competitividad.

Así, a mayor competencia, más difícil será sobrevivir con una dimensión que no sea la mínima eficiente. Sin embargo, los modelos organizativos de las CCS, con potenciales estructuras directivas duplicadas en CCS y pymes adheridas, pueden consumir muchos recursos directivos en el análisis, planificación, implementación y supervisión de las decisiones estratégicas. Por tanto, pueden darse mayores deseconomías de escala (Bonilla, 2012).

1.1. ¿Por qué conviene hablar de distribución cuando hablamos de CCS?

Por su naturaleza, la actividad de las CCS se orienta a la agrupación de organizaciones independientes con el objetivo de acceder a productos y servicios en unas condiciones más ventajosas que las que tendría accediendo individualmente al fabricante. Esto sitúa a las CCS como un intermediario entre el fabricante y el consumidor final.

El ecosistema en el que opera la CCS, como canal de distribución, es el circuito a través del cual los fabricantes ponen a disposición de los consumidores los productos que producen. El conjunto de organizaciones entre el productor y el consumidor son los intermediarios. Como intermediario, las CCS realizan las funciones de distribución, son organizaciones situadas entre el productor y el usuario final; en la mayoría de los casos son organizaciones independientes del fabricante.

Según los tipos de canal de distribución podemos identificar canales directos (productor-consumidor) e indirectos (productor-intermediario-consumidor). El primero utiliza canales cortos, beneficiando a los fabricantes reduciendo los costos de producción, y a los consumidores reduciendo el coste final de adquisición. Sin embargo, los canales indirectos permiten ampliar tanto la gama de servicios al cliente final como el acceso a más mercados del fabricante, sin tener que incurrir en mayores costes de implantación. Esta posición obliga a la CCS a realizar una planificación temporal de la demanda y a una gestión logística y comercial orientada a satisfacer una necesidad del cliente final. La posición de cada uno de los actores de la cadena comporta una serie de actividades y riesgos.

1.2. Competitividad, economías de acceso y economías de escala

Las empresas se asocian tanto para eliminar competidores y mejorar cuota de mercado, como para obtener economías de escala, incrementar el poder de negociación frente a proveedores de servicio y conseguir una mayor promoción de la imagen de marca (Esteban, Millán y Collado, 2000).

Adherirse a una CCS permite mejorar la competitividad de la empresa, esto es: comprar mejor por la gestión de un mayor volumen de compra; estar más informado sobre el mercado por la aportación de las experiencias individuales (así como por la incorporación de un sistema de información de mercado); tener más seguridad en la gestión por el intercambio de experiencia entre empresarios con intereses similares, y finalmente, tener la posibilidad de contar con profesionales en gestión y servicios cuyos costes no son asumibles individualmente (Panzano, 2011).

Esto sugiere que la capacidad de compra es un gran incentivo de adhesión a una CCS, de hecho, en muchos sectores no se puede acceder a determinados proveedores a no ser que se haga mediante un grupo que proporcione el tamaño mínimo de compras necesario. Sin embargo, un mayor volumen de compras no correlaciona de manera significativa con un mayor margen (Fambuena y Pons, 2015), ya que no genera muchas más economías de escala a no ser que se continúe centralizando actividades, o bien, se siga verticalizando actividades realizadas por el proveedor o el cliente.

Una economía de escala supone una ventaja que una empresa obtiene, en términos de reducción de costes, gracias al incremento del volumen de su actividad. Existen factores que hacen que el coste medio de un producto por unidad descienda a medida que la escala de la producción aumenta. Así, las fuentes habituales de economía de escala suelen ser: a) técnicas, por la posibilidad de aplicar tecnologías intensivas en capital en las que se requieran masas críticas elevadas, como determinados servicios logísticos; b) comerciales, al abaratar precios de los factores y aprovechar mejor los esfuerzos comerciales y la capacidad de distribución; c) de riesgo, por un adecuado volumen y distribución de recursos en varios productos y mercados; d) de dirección, generando ventajas por la aplicación de funciones y técnicas más avanzadas, y e) financieros, en el caso de requerir sistemas técnicos intensivos en capital, y que en caso de no imponerse pueden limitar el propio crecimiento.

Las CCS centralizando compras generan economías de acceso y, no necesariamente, o en menor medida, economías de escala. Esto es así, ya que el coste de compra de mercancías es el mayor coste directo y variable de la actividad de distribución comercial. Es decir, no necesariamente mejora su coste unitario. En consecuencia, la mejora de la productividad habrá que buscarla en el mejor aprovechamiento y rendimiento de los costes fijos y/o indirectos, trasladándolos de la pyme a la propia CCS, y reduciendo de esta manera su coste unitario.

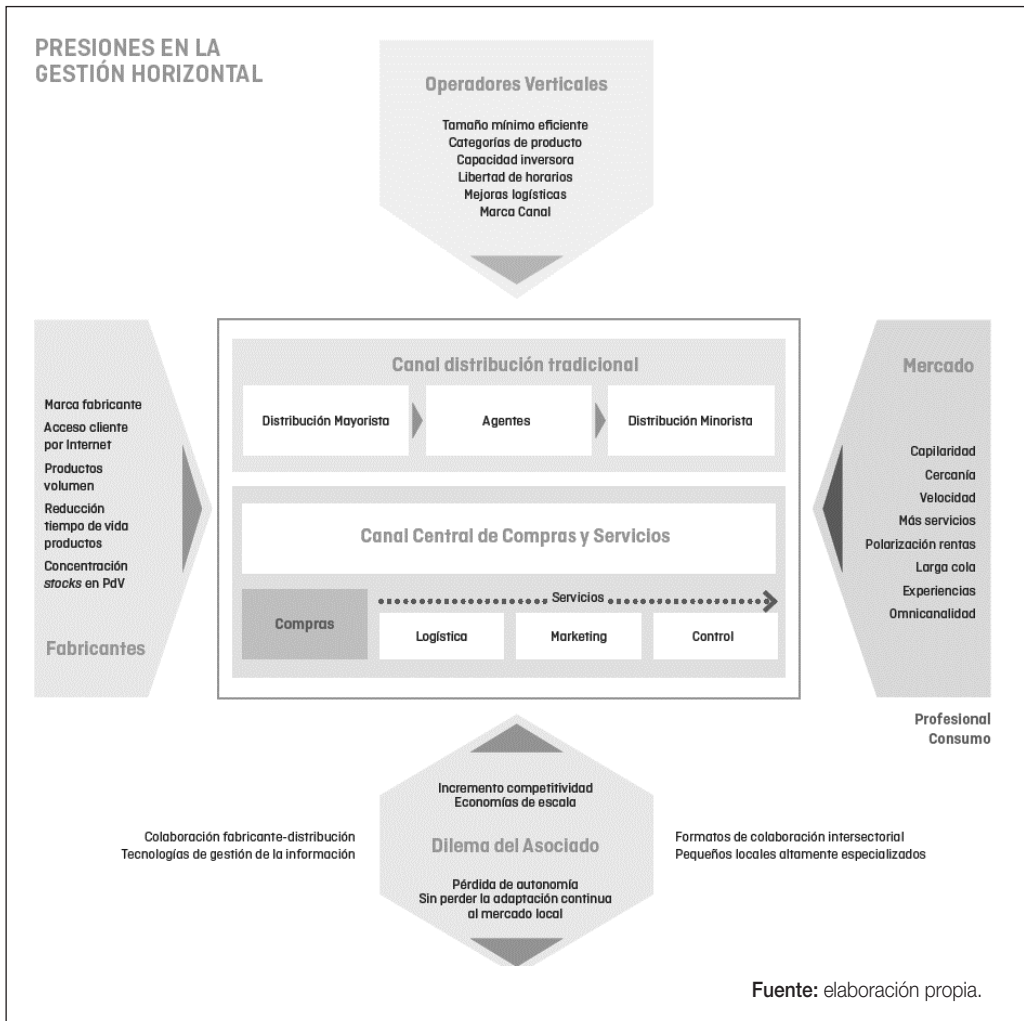
1.3. Naturaleza de la decisión de adhesión a una CCS

Aunque la principal razón por la que una empresa suele adherirse a una CCS es acceder a unos fabricantes y/o condiciones de compra a las que no puede acceder individualmente (Fambuena y Pons, 2015). A tenor de la concentración de las CCS según su sector de actividad, puede que la decisión de adhesión no se deba tanto a una motivación interna del empresario como a la presión externa en su industria (competidores, clientes y proveedores). Esto

podría explicar que los sectores de alimentación, materiales de construcción, ferretería, farmacia y electrodomésticos supongan 133 (40 %) de las 350 CCS en España (ANCECO, 2020).

En una adaptación del modelo de las cinco fuerzas Porter (1985), la CCS está presionada por: a) los grandes operadores verticales que han ganado cuota de mercado en un buen número de sectores mediante la penetración con marcas propias y mejoras logísticas; b) el mercado cada vez más incierto, y c) proveedores más exigentes con los intermediarios y, en ocasiones, tentados por saltarse a la CCS y acceder directamente al cliente.

Figura 1. Presiones competitivas en la gestión horizontal



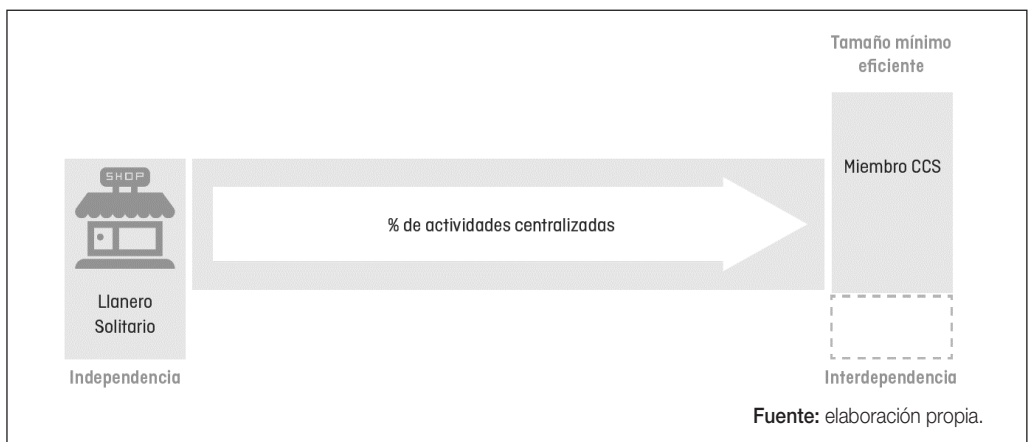
La literatura de Dirección de empresas, desde Coase (1937), Chandler (1962), a Porter (1996) y Grant (2008) coinciden en señalar la importancia de la calidad del recurso empresarial a la hora de explicar la posición competitiva y los resultados de las empresas, incluida su dimensión. La capacidad para competir dentro de una CCS es superior a la que se tiene fuera. Sin embargo, la complejidad en la dirección y gestión de una CCS también es mayor. El posicionamiento estratégico y la gestión de las operaciones deben añadir valor a sus asociados (en ocasiones con perfiles heterogéneos) y hacer frente a las fuerzas internas y externas a las que está sometida.

La dimensión de la CCS obtenida por la reunión de distintas pymes hace que se posea más o menos recursos para competir en el mercado. Estas nuevas capacidades afectan también a los costes de transacción en el momento de contratar en el mercado (Williamson, 1985, y Hart, 1995). Los costes de transacción podrían explicar las diferencias de tamaños resultantes de decisiones sobre el grado de integración vertical. Es decir, el número de actividades que la empresa internaliza o externaliza.

Por otro lado, los asociados presionan internamente a la CCS para mejorar su competitividad exigiendo más servicios, pero eludiendo, en ocasiones, mandatos de la CCS que perciben como ataques a su autonomía. Por otro lado, en una asociación horizontal los conflictos internos provocados por la desigualdad competitiva entre los socios son inevitables (Alcázar, 2002). Por ello, es necesario entender bien cuáles son las motivaciones detrás de las estrategias de las CCS y pymes para entender cómo influyen en su productividad y la competitividad.

El modelo esbozado en la siguiente figura describe la posición en el mercado de una empresa. En un continuo, desde la independencia absoluta de una organización no adherida a una CCS, hasta la externalización total de actividades centralizándolas en su CCS.

Figura 2. Continuo independencia-interdependencia empresarial



Uno de los problemas derivados de los distintos mercados a los que se enfrentan los asociados reside precisamente en que no todos los asociados priorizan y desarrollan exactamente las mismas funciones (las denominadas distintas velocidades en las CCS). En consecuencia, mientras unos asociados no las consideran precisas y las entienden como un coste innecesario, los que ya las están desarrollando las consideran prioritarias y, en ocasiones, creen que lo hacen mejor y no consideran las economías de escala latentes. La verticalización es una de las estrategias más nombrada cuando se pregunta por la forma de mejorar la competitividad de las CCS. Sin embargo, al profundizar sobre las actividades que hay detrás de este proceso, es frecuente confundirlo con la centralización de servicios. Centralizar consiste en trasladar a la CCS funciones que son desarrolladas por las empresas asociadas. De este modo, el asociado libera recursos al dejar de realizarla y la CCS puede prestar un servicio más eficiente al hacerlo para todos los asociados (Fambuena y Pons, 2016).

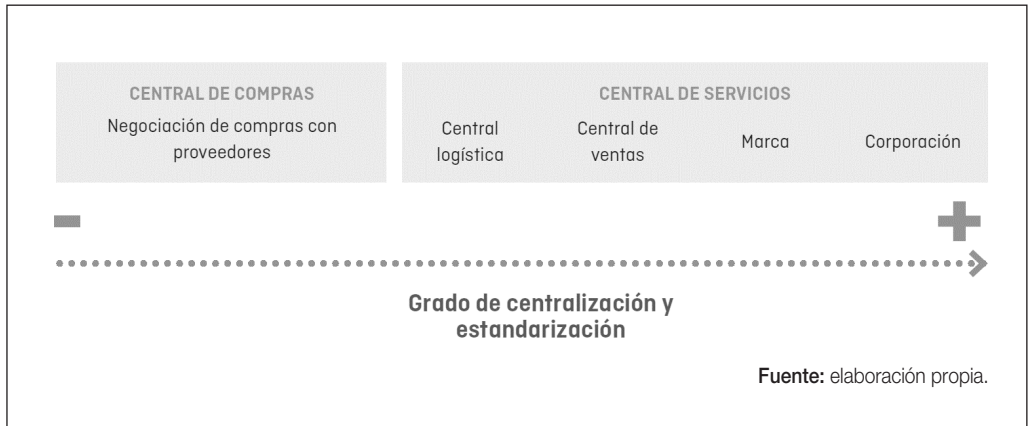
1.4. Centrales de compras vs. centrales de compras y servicios

Las actividades básicas desarrolladas por cualquier empresa de distribución pueden agruparse en cinco grandes funciones: a) gestión de las compras; b) gestión de las operaciones; c) gestión de las ventas; d) gestión de la marca, y e) gestión económico-financiera. De este modo, la mejora de la competitividad mediante la incorporación de economías de escala pasa por centralizar estas funciones. Es decir, trasladarlas desde el asociado hasta su CCS. Sin embargo, en la práctica no todas las CCS desarrollan las mismas actividades.

A modo de síntesis podemos clasificar las actividades de la empresa en torno a cuatro procesos de negocio principales: 1) identificar los productos y servicios que ofrecerá al mercado para satisfacer las necesidades de su cliente objetivo; 2) trasladar su oferta al mercado para conseguir ventas; 3) movilizar y coordinar los recursos internos necesarios para la entrega/realización de los productos/servicios vendidos, y 4) gestionar adecuadamente el flujo económico y financiero.

En consecuencia, cualquier CCS deberá analizar y diseñar las actividades que centralizará para incrementar la competitividad de sus asociados. Estas configuran la identidad de la CCS. De este modo, cada CCS se define en torno a un tipo de relación con sus asociados (desde únicamente centralizar compras a centralizar servicios). Así, las centrales de compras se enfocan principalmente hacia actividades de negociación de compras con proveedores, mientras que las centrales de compras y servicios aportan funciones que los asociados pueden dejar de hacer para concentrarse en su actividad principal.

Figura 3. Centrales de compras y centrales de compras y servicios



1.5. Justificación y objetivos del estudio

Numerosas pymes necesitan ganar tamaño para poder competir. Adherirse a una CCS es una estrategia válida para tratar de satisfacer esta necesidad. Sin embargo, cada CCS pone el foco en una estrategia competitiva y centraliza solo una parte de las actividades desarrolladas por sus asociados. Esto sugiere, como hipótesis general de este trabajo, que no hay un beneficio directo vinculado únicamente a la decisión de adhesión.

Es decir, la ventaja competitiva para la pyme vendrá derivada del grado en que su CCS complemente su modelo de negocio desarrollando actividades de manera más efectiva de lo que lo pueda hacer la propia pyme.

De este objetivo general se desprenden los siguientes objetivos específicos. Primero, se pretende analizar las diferentes configuraciones de CCS en España a partir del estudio de las actividades que desarrollan. Esta primera exploración permitirá, en segundo lugar, cuantificar la productividad asociada a cada modelo de CCS. En tercer lugar, se analizará el impacto en los resultados y la productividad que las diferentes configuraciones de CCS producen en sus asociados. Por último, en cuarto lugar, se pretende conocer la percepción de la pyme acerca de cómo una CCS puede complementar su negocio centralizando aquellas actividades que puede desarrollar de manera más efectiva.

Se persigue, en último término, que estos objetivos permitan identificar los factores de la relación CCS-pyme que faciliten la productividad para ambas y el aprovechamiento de las economías de escala generadas.

2. Método

En congruencia con los objetivos planteados se ha diseñado diferentes estudios que, complementados, permiten realizar el análisis global expuesto en el epígrafe anterior. La secuencia de estos estudios se estructura en torno a su alcance. En primer término, se estudiará el ecosistema de las CCS en España. A continuación, se analizará específicamente la actividad de las CCS y las pymes adheridas en el sector de distribución de material eléctrico en España. Y, por último, se revisará la percepción de las pymes asociadas a una CCS de distribución de material industrial sobre las actividades a centralizar en su CCS.

2.1. Muestras

Para el estudio de las actividades desarrolladas por las CCS se contó con la colaboración de ANCECO. A partir de la muestra de CCS adheridas se realizaron dos análisis.

De acuerdo con el modelo expuesto en la figura 3, en el primer estudio se contactó telefónicamente con las gerencias de las 178 CCS adheridas a fin de conocer si cada CCS prestaba o no servicios propios de: compras, logística, ventas, marketing y administración económico-financiera. En este estudio participaron finalmente 113 CCS.

Posteriormente, para conocer el grado de madurez en el desarrollo de estas actividades, se contactó por correo electrónico con la gerencia de 21 CCS solicitando la cumplimentación de un cuestionario *online* de autoevaluación.

Para estudiar el impacto de las actividades de la CCS en los resultados de sus asociados se decidió trabajar en una única industria con el objetivo de eliminar el efecto sectorial. Para ello se analizaron, en primer lugar, los resultados económicos de 325 empresas españolas de distribución de material eléctrico. A continuación se examinó el impacto de ocho CCS de este sector en los resultados de las 161 empresas adheridas, comparándolo con 164 empresas del sector no adheridas a ninguna CCS.

Finalmente, para conocer las expectativas acerca de qué actividades debería centralizar una CCS para complementar su modelo de negocio, se distribuyó un cuestionario *online* entre las 64 pymes adheridas a una CCS de ámbito nacional de distribución mayorista de material industrial.

2.2. Instrumentos y procedimiento

Para analizar los diferentes modelos de gestión con los que las CCS españolas desarrollan su actividad se realizaron cuatro paneles de expertos, *online*, con 18 directivos de

CCS de distintos sectores. Partiendo de los procesos empresariales descritos anteriormente (definición de la oferta, proceso de venta, agenda de operaciones y gestión del circulante), estas reuniones permitieron desarrollar un modelo general de las actividades realizadas por las CCS en España.

En la siguiente figura, desarrollada a partir de los paneles de expertos (validado posteriormente por el mismo panel de expertos), los cuatro procesos descritos ocupan las filas de la matriz de actividades mientras que las columnas representan el área funcional que suele encontrarse en las estructuras organizativas de las CCS. De este modo las celdas de intersección entre procesos y áreas permiten identificar la actividad, su naturaleza y quién suele desarrollarla en la CCS.

Figura 4. Matriz de procesos y funciones en las CCS

COMPRAS	LOGÍSTICA	COMERCIAL	PUNTO DE VENTA	MARKETING	ADMINISTRACIÓN		
Calidad aprovisionamiento Precios óptimos	Stock mínimo Tiempo de servicio óptimo	Mayores ventas	Imagen de marca Refuerzo clientela	Conocimiento del mercado	Minimizar costes y controlar	Objetivos	
Previsiones de la demanda de cada asociado y/o de la CCS basadas en consumos detallados de los asociados	Información al asociado sobre cantidades en stock en CCS y/o otros asociados	Recogida de las necesidades de los clientes finales a través de los asociados	Diseño del modelo de exposición en el punto de venta	Investigación de mercados sobre la oferta de la competencia, la valoración de nuestros productos/servicios, perfiles de clientes, etc.	Realización y control de presupuestos económico-financieros de asociados	Mix de Portfolio	COMITÉ DIRECCIÓN
Diseño del mix de oferta -jefe de producto (familias, productos, marcas, etc.)	Tienda web centralizada y entrega en PdV de asociados	CRM compartido con los asociados para hacer seguimiento a los clientes	Diseño y apoyo al lanzamiento de campañas promocionales (corners, descuentos, etc)	Gestión de Redes sociales y presencia web de la CCS Publicidad para el posicionamiento de la marca CCS	Formación de asociados y clientes	Proceso de Ventas	
Negociación de condiciones de compra por producto y categorías	Centro logístico de aprovisionamiento y almacenaje	Acciones que faciliten el conocimiento del producto por parte del asociado y/o el cliente final (ej. catálogos, fichas producto, etc.)	Sistemas de aseguramiento de estándares (ej. <i>Mystery shopper</i>) para garantizar una experiencia de compra única	Manual de imagen corporativa unificado (rotulación, documentos, etc.)	Formación de asociados y clientes	Agenda de Operaciones	
Disponer de información de los stocks de los asociados en tiempo real y por localización	Centralización de los pedidos a través de la CCS	Sistemas para conocer las condiciones de compra y poder elaborar presupuestos y ofertas a los clientes finales	Estandarización de procedimientos de atención y servicio postventa		ERP compartido para todos los asociados Centralización de facturas y pagos a proveedores	Gestión del Circulante	
Central de Compras	Central Logística	Central Ventas	Central de Servicios		Corporación	Equipos Asociados y Profesionales	

Fuente: elaboración propia.

Este esquema permite ilustrar detalladamente las diferencias operativas entre una central en la que únicamente se centralizan actividades de compras, compras y logística, ventas, etc.

En la primera fase se construyó un cuestionario *online* en el que cada gerente de las 21 CCS participantes indicaba su percepción sobre el grado en el que su CCS realizaba cada una de las actividades del modelo. En concreto las instrucciones solicitaban el grado de acuerdo con la afirmación: «En nuestra CCS realizamos con calidad y eficacia...», presen-

tando, a continuación, cada actividad. El cuestionario ofrece cuatro alternativas (0: actividad no realizada por mi CCS; 1: muy en desacuerdo; 2: en desacuerdo; 3: de acuerdo; 4: muy de acuerdo).

En una segunda fase el objetivo fue analizar el impacto de la realización de estas actividades en sus magnitudes económicas. Para ello se realizó una entrevista telefónica en la que se llamaba a la gerencia de cada CCS (previa notificación por parte de ANCECO para estimular la participación). En esta conversación se preguntaba si su CCS prestaba a sus asociados servicios de: compras, logística, ventas, marketing y administración económico-financiera. Esta información permite clasificar a las 113 CCS según su prestación (o no) de cada servicio y realizar comparaciones entre sus resultados económico-financieros. Para el estudio de las magnitudes económico-financieras se obtuvieron las cuentas anuales de las 113 CCS participantes. En este análisis, para cuantificar la productividad asociada a cada configuración operativa de CCS, se relacionará las respuestas obtenidas sobre la realización o no de las actividades con las magnitudes económicas de la CCS.

En relación con el tercer objetivo, se analizarán los perfiles competitivos más frecuentes en el sector de la distribución de material eléctrico en España. A continuación, se compararon los resultados económicos entre las empresas adheridas a las diferentes CCS del sector.

Por último, para analizar las percepciones sobre la centralización de actividades en una CCS de distribución de material industrial, se distribuyó un cuestionario *online* entre las pymes adheridas. En este cuestionario se solicitaba el grado de acuerdo acerca de la afirmación: «Mi Central debería realizar y centralizar para todas las empresas del grupo...», mostrando a continuación las distintas actividades recogidas en la figura 4. El cuestionario ofrece una escala de respuesta que oscila entre uno y diez (1: totalmente en desacuerdo; 10: totalmente de acuerdo).

3. Resultados

Objetivo 1: analizar las diferentes configuraciones de CCS en España

En este análisis descriptivo se preguntó a una muestra de 21 gerentes de CCS sobre la percepción de eficacia con la que desarrollan específicamente cada actividad (0: no desarrollan la actividad; 4 desarrollan la actividad con calidad y eficacia). En la siguiente figura se muestran los resultados obtenidos. Como puede observarse en las puntuaciones obtenidas, las actividades relacionadas con la gestión de compras han obtenido resultados más satisfactorios que los obtenidos por las actividades relacionadas con otro tipo de servicios de las CCS. Esto sugiere que el tránsito de central de compras a central de compras y servicios continúa siendo un reto para muchas organizaciones.

Figura 5. Resultados del estudio de percepción sobre actividades desarrolladas

Central de Compras	Central de Servicios					
	Central Logística	Central Ventas	Marca	Corporación		
COMPRAS	LOGÍSTICA	COMERCIAL	PUNTO DE VENTA	MARKETING	ADMINISTRACIÓN	
Previsiones de la demanda de cada asociado y/o de la CCS basadas en consumos detallados de los asociados \bar{x} 2,85 σ 1,23	Información al asociado sobre cantidades en stock en CCS y/o otros asociados \bar{x} 1,75 σ 1,74	Recogida de las necesidades de los clientes finales a través de los asociados \bar{x} 1,79 σ 1,56		Investigación de mercados sobre la oferta de la competencia, la valoración de nuestros productos/servicios, perfiles de clientes, etc. \bar{x} 1,95 σ 1,70	Realización y control de presupuestos económico-financieros de asociados \bar{x} 1,70 σ 1,53	
Diseño del mix de oferta -jefe de producto (familias, productos, marcas, etc.) \bar{x} 2,20 σ 1,70	Tienda web centralizada y entrega en Pdv de asociados \bar{x} 1,15 σ 1,69	CRM compartido con los asociados para hacer seguimiento a los clientes \bar{x} 1,55 σ 1,70	Diseño y apoyo al lanzamiento de campañas promocionales (corners, descuentos, etc) \bar{x} 2,20 σ 1,77	Gestión de Redes sociales y presencia web de la CCS \bar{x} 2,50 σ 1,47	Publicidad para el posicionamiento de la marca CCS \bar{x} 2,35 σ 1,35	
Negociación de condiciones de compra por producto y categorías \bar{x} 3,70 σ 0,47	Centro logístico de aprovisionamiento y almacenaje \bar{x} 2,20 σ 1,91	Acciones que faciliten el conocimiento del producto por parte del asociado y/o el cliente final (ej. catálogos, fichas producto, etc.) \bar{x} 1,63 σ 1,25	Sistemas de aseguramiento de estándares (ej. Mystery shopper) para garantizar una experiencia de compra única \bar{x} 1,15 σ 1,53	Manual de imagen corporativa unificado (rotulación, documentos, etc.) \bar{x} 2,05 σ 1,76	Formación de asociados y clientes \bar{x} 2,30 σ 1,38	
Dispone de información de los stocks de los asociados en tiempo real y por localización \bar{x} 1,60 σ 1,85	Centralización de los pedidos a través de la CCS \bar{x} 2,40 σ 1,64	Sistemas para conocer las condiciones de compra y poder elaborar presupuestos y ofertas a los clientes finales \bar{x} 2,16 σ 1,57	Estandarización de procedimientos de atención y servicio postventa \bar{x} 1,05 σ 1,34		ERP compartido para todos los asociados \bar{x} 1,90 σ 1,77	Centralización de facturas y pagos a proveedores \bar{x} 1,75 σ 1,77

Fuente: elaboración propia.

Objetivo 2: cuantificar la productividad asociada a cada modelo de CCS

A partir de los datos obtenidos sobre las actividades desarrolladas en 113 CCS, se ha realizado un análisis estadístico (prueba t de Student para muestras independientes) tratando de encontrar diferencias en sus magnitudes económicas. Concretamente, entre las CCS que realizan determinadas actividades frente a las que no las realizan.

Estas actividades o servicios, más allá de la gestión de compras, son: servicios logísticos; servicios de marketing y comunicación; facturación centralizada y pagos centralizados.

De acuerdo con Bonilla (2012), la comparación de la productividad, entre las CCS que prestan estos servicios y las que no, se ha realizado en torno a la cifra de negocio por empleados. Se ha seleccionado esta medida de productividad del trabajo por entender que representa una medida homogénea al tratarse de CCS de sectores y tamaños diversos. Además, muchas de estas CCS no venden a un precio de mercado a un cliente final sino a un precio de transferencia a sus propios socios. En la siguiente tabla se muestran los resultados obtenidos.

Tabla 1. Comparación de productividad entre CCS

Servicios ofrecidos por CCS		N	Media	DT
Logística*	Sí	60	1.078.636 €	2.107.151 €
	No	35	463.919 €	640.087 €
Marketing y comunicación*	Sí	90	912.947 €	1.775.596 €
	No	13	286.040 €	290.977 €
Facturación centralizada**	Sí	56	1.096.512 €	2.109.654 €
	No	39	368.050 €	400.863 €

* sig. $p < ,05$. ** sig. $p < ,01$.

Según se aprecia en la tabla 1 se han encontrado diferencias significativas entre la productividad alcanzada por aquellas CCS que desarrollan servicios logísticos, marketing y comunicación y facturación centralizada, más allá de la conseguida por aquellas CCS que no las realizan. Estos resultados sugieren que la productividad asociada a los modelos de central de servicios va más allá de la vinculada a los modelos de central exclusivamente de compras. Además, esta mejora de la productividad en la CCS puede ser trasladada a sus asociados en la medida en que complemente sus modelos de negocio. Esta mejora de su competitividad estará vinculada a las economías de escala generadas. Esto es, por la realización de las actividades centralizadas reduciendo los costes medios unitarios para los asociados.

Objetivo 3: analizar el impacto en los resultados y la productividad que las diferentes configuraciones de CCS producen en sus asociados

Más allá del impacto de las decisiones de centralización en los resultados de la CCS, cuando una empresa decide adherirse a una CCS, su principal objetivo es mejorar sus propios resultados. Por este motivo, en el siguiente análisis se han considerado los resultados de las empresas adheridas a diferentes CCS del sector de la distribución de material eléctrico. Inicialmente se han tratado de identificar los perfiles competitivos específicamente en este sector para identificar las actividades con las que la CCS satisfará mejor las necesidades de sus asociados. Para tratar de responder esta cuestión se ha realizado un análisis de conglomerados jerárquicos sobre una muestra de 325 empresas activas en el sector. Mediante este análisis se han identificado tres *clusters* cuya configuración se muestra en la siguiente tabla.

Tabla 2. Centros de los conglomerados finales

Magnitudes	Conglomerado		
	1	2	3
Margen bruto**	12,80 %	28,50 %	22,90 %
Rotación de existencias (veces/año)*	7,90	3,20	5,10
Productividad (ventas/plantilla)**	925.769 €	168.383 €	310.776 €
Coste medio de personal*	32.000 €	28.988 €	38.342 €
Necesidades operativas de fondos sobre ventas**	22,10 %	38,50 %	32,70 %
Total empresas	5	196	110

14 Casos no clasificados.

* sig. $p < ,05$. ** sig. $p < ,01$.

A continuación se analiza cada uno de los conglomerados en torno al valor de las magnitudes consideradas en cada uno.

Cluster 1: Bajo margen - Alta rotación y productividad

Este grupo, muy minoritario, representa al 1,6 % de las empresas del sector. Estas empresas se caracterizan por competir con un margen bruto muy inferior al margen medio del sector (12,80 % vs. 26,34 %), una rotación que dobla la media sectorial (7,9 vs. 3,95 veces) y una productividad que cuadruplica la media (925.769 vs. 231.038 €/persona).

Cluster 2: Más margen - Menos rotación

Este es el perfil más numeroso en el sector, en el que se integran el 63 % de las empresas. La fórmula competitiva de este conglomerado se basa en un margen bruto algo superior a la media (28,50 % vs. 26,34 %) y una rotación inferior (3,2 vs. 3,95 veces). Este grupo muestra el coste medio de personal más bajo de los tres grupos (28.988 € vs. 32.362 € –media sector–).

Cluster 3: Menos margen - Más rotación

Compuesto por el 35 % de las empresas del sector, este grupo ofrece unos márgenes algo inferiores a la media (22,90 % vs. 26,34 %) y una rotación superior (5,1 vs. 3,95 veces). Estas empresas destacan por tener unos costes medios por empleado sensiblemente más altos que la media (38.342 € vs. 32.362 €).

Conociendo estos perfiles, a continuación se han considerado los resultados económico-financieros de estas empresas, clasificadas según su pertenencia o no a las principales CCS del sector. En primer lugar, se ha analizado cada una de las ocho CCS del sector identificando si prestan o no servicios vinculados a la matriz de procesos y funciones de las CCS. Además se ha calculado el promedio del margen bruto y ventas por empleado en las empresas de cada CCS, así como volumen de negocio agregado (*sell out*).

Tabla 3. Clasificación de las empresas distribuidoras de material eléctrico según adhesión a CCS

CCS	N.º empresas	Compras centralizadas	Logística	Marketing	Facturación centralizada	Margen bruto	Ventas por empleado	Sell out
ABC	5	Sí	No	No	No	26,59%	218.715 €	8.287.209 €
Electroclub	41	Sí	Sí	No	No	24,24%	282.093 €	322.632.543 €
FEGIME	33	Sí	No	No	Sí	25,17%	264.259 €	301.986.936 €
GRUDILEC	5	No	No	Sí	No	25,50%	207.469 €	84.553.584 €
GRUMELEC	14	Sí	No	No	No	28,82%	173.731 €	16.191.037 €
Grupo 24	13	Sí	No	Sí	No	25,82%	187.267 €	28.963.036 €
Nou Grup	37	Sí	No	No	No	25,39%	218.232 €	105.349.750 €
UNASE	13	Sí	No	No	No	24,02%	208.896 €	30.972.569 €
Sin Central	164					27,67%	227.723 €	1.325.821.416 €
Total	325					26,50%	232.086 €	2.224.758.080 €

A continuación, se han analizado las diferencias entre distintas magnitudes económico-financieras, vinculadas a la competitividad de las empresas, según su pertenencia a cada CCS. Por un lado, si las empresas mejoran su competitividad al asociarse a una CCS puede esperarse que las empresas adheridas a las diferentes CCS ofrezcan unos resultados más satisfactorios que las empresas no adheridas. Además, se puede esperar que las variables en las que existan diferencias entre ambos grupos estarán relacionadas con la capacidad de la CCS para generar economías de escala derivadas de la centralización de actividades.

En primer lugar, se ha realizado una prueba de homogeneidad de varianzas para establecer el método más adecuado de comparación de resultados. Estos análisis se han realizado considerando los ocho grupos correspondientes a las ocho CCS y el grupo de empresas no adheridas.

Tabla 4. Prueba de homogeneidad de varianzas

	Estadístico de Levene	gl1	gl2	Sig.
Margen bruto	3,386	8	315	,001
Rotación existencias	2,090	8	314	,036
Productividad	1,246	8	303	,272
Coste personal medio	1,047	8	303	,401
Necesidades operativas de fondos sobre ventas	1,592	8	315	,126

Como se aprecia en la tabla anterior, las variables margen bruto y rotación de existencias ofrecen varianzas no homogéneas por lo que, para saber si hay diferencias significativas, se realizarán pruebas *post-hoc*.

Por otro lado, las variables productividad, costes de personal medio y las necesidades operativas de fondos sobre ventas (NOF ventas) muestran varianzas homogéneas por lo que serán analizadas mediante análisis de su varianza.

Los resultados del ANOVA se reproducen en la siguiente tabla y no indican diferencias significativas entre las empresas según su pertenencia, o no, a alguno de los distintos grupos.

Tabla 5. ANOVA

	Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
Productividad	2,22757E+11	8	27844618090	1,685	,101
Coste personal medio	1108962434	8	138620304,2	1,015	,424
NOF ventas	5209,381	8	651,173	0,800	,603

Por otro lado, se han realizado las pruebas robustas de igualdad de las medias considerando la no homogeneidad de sus varianzas. Los resultados se muestran en la siguiente tabla.

Tabla 6. Pruebas robustas de igualdad de medias

	Prueba	Estadístico ^a	gl1	gl2	Sig.
Margen bruto	Welch	1,301	8	35,88	,274
	Brown-Forsythe	2,175	8	112,88	,035



	Prueba	Estadístico ^a	gl1	gl2	Sig.
▶					
Rotación existencias	Welch	1,858	8	37,194	,097
	Brown-Forsythe	0,97	8	87,824	,464

^a Distribuidos en F asintóticamente.

Como se aprecia en la tabla anterior tampoco se han encontrado diferencias estadísticamente significativas entre los grupos para estas variables.

Finalmente, se ha realizado un análisis descriptivo en el que se ha clasificado a cada una de las empresas adheridas a las CCS según su *cluster* de pertenencia. Los resultados se detallan en la siguiente tabla y sugieren la existencia de perfiles heterogéneos dentro de la mayoría de las CCS.

Tabla 7. Análisis comparado de empresas en cada CCS según su estrategia

CCS	N.º empresas	Conglomerado 1	Conglomerado 2	Conglomerado 3	Sin clasificar
ABC	5	0	4	1	0
Electroclub	41	1	21	17	2
FEGIME	33	1	16	16	0
GRUDILEC	5	0	4	1	0
GRUMELEC	14	0	12	1	1
Grupo 24	13	0	11	2	0
Nou Grup	37	0	24	11	2
UNASE	13	0	8	5	0

Objetivo 4: conocer las expectativas acerca de qué actividades debería centralizar una CCS para complementar su modelo de negocio

En este último análisis se preguntó a 64 pymes adheridas a una CCS de distribución mayorista de material industrial. El objetivo de este análisis es conocer si existe consenso en torno a las actividades que los asociados de una misma CCS consideran adecuado centralizar.

Para elaborar el estudio se confeccionó un cuestionario compuesto por las actividades de la figura 4. Los resultados obtenidos se muestran en la siguiente tabla.

Tabla 8. Descriptivos sobre la percepción de necesidad de centralización de actividades

Proceso	Actividad	Media	DT	N
CP	Estudios de consumo detallados y/o previsiones de demanda por asociado	6,7	2,4	34
CP	Selección de proveedores y negociación de condiciones de compra por producto, categorías y zonas	8,6	1,4	39
CP	Disponer de información de los <i>stocks</i> de los asociados en tiempo real y por localización	5,1	2,7	39
CP	Diseño del <i>mix</i> de oferta (familias, productos, marcas, precios, etc.)	6,6	2,6	36
LG	Centralización de los pedidos a través de la CC	5,6	2,8	36
LG	Información al asociado sobre cantidades en <i>stock</i> en CC y/o otros asociados	5,2	3,0	38
LG	Plataforma logística de aprovisionamiento y almacenaje	4,0	3,4	36
LG	Tienda web centralizada	5,7	3,0	38
CL	Recogida de las necesidades de los clientes finales a través de los asociados	5,0	2,8	36
CL	Sistemas para conocer las condiciones de compra del producto y/o poder elaborar presupuestos y ofertas a los clientes finales	6,8	2,8	36
CL	Acciones que faciliten el conocimiento del producto por parte del asociado y/o el cliente final (ej. catálogos, revistas, fichas producto, etc.)	7,9	2,2	38
CL	Sistemas de información compartidos sobre clientes finales (ej. tarjeta fidelización, CRM, etc.)	5,8	2,9	38
PV	Diseño del modelo de exposición en el PdV	6,5	2,5	31
PV	Diseña y apoya el lanzamiento de campañas promocionales (<i>corners</i> , catálogos, etc.)	7,1	2,2	37
PV	Sistemas de aseguramiento del cumplimiento de campañas y estándares (ej. <i>mystery shopper</i>) para garantizar una experiencia de compra única en cualquier asociado	6,2	2,6	35
PV	Estandarización de procedimientos de atención y servicio posventa	5,5	2,6	34



Proceso	Actividad	Media	DT	N
▶				
MK	Investigación de mercados sobre la oferta de la competencia, la valoración de nuestros productos/servicios, perfiles de clientes, etc.	7,7	2,3	38
MK	Gestión de redes sociales y presencia web de la CC	7,6	2,0	36
MK	Campañas de publicidad (para todos los asociados o individualizadas) para el posicionamiento de la marca CC	7,1	2,7	37
MK	Manual y desarrollo de la imagen corporativa CC unificado (rotulación, documentos, etc.)	6,4	2,4	37
AD	Formación a los asociados a través de un plan de formación de la CC	6,7	3,1	38
AD	Gestión de un ERP compartido por todos los asociados	5,6	3,2	35
AD	Presupuestos económico-financieros de asociados	5,4	2,8	36
AD	Centralización de pagos a proveedores y prestación de garantías	3,7	3,0	37

Para analizar el grado de consenso en torno a las actividades o la existencia de grupos de opinión, a continuación se realizó un análisis de conglomerados.

Los resultados se muestran en la siguiente tabla y sugieren la existencia de cuatro grupos con opiniones diferentes.

Tabla 9. Centros de los conglomerados finales

Actividad	Conglomerado			
	1	2	3	4
Estudios de consumo detallados y/o previsiones de demanda por asociado**	1,5	6,8	7,8	8,5
Selección de proveedores y negociación de condiciones de compra por producto, categorías y zonas	8,5	8,0	8,7	8,5
Disponer de información de los <i>stocks</i> de los asociados en tiempo real y por localización*	1,0	4,8	4,9	7,0
Diseño del <i>mix</i> de oferta (familias, productos, marcas, precios, etc.)**	1,0	7,8	6,2	8,8
Centralización de los pedidos a través de la CC*	1,0	5,0	6,0	6,8



Actividad	Conglomerado			
	1	2	3	4
►				
Información al asociado sobre cantidades en <i>stock</i> en CC y/o otros asociados**	1,0	4,5	4,6	8,5
Plataforma logística de aprovisionamiento y almacenaje**	1,0	3,0	2,8	7,7
Tienda web centralizada	4,0	3,3	5,7	6,5
Recogida de las necesidades de los clientes finales a través de los asociados**	1,0	1,8	6,5	7,7
Sistemas para conocer las condiciones de compra del producto y/o poder elaborar presupuestos y ofertas a los clientes finales*	2,5	7,0	7,9	7,7
Acciones que faciliten el conocimiento del producto por parte del asociado y/o el cliente final (ej. catálogos, revistas, fichas producto, etc.)**	1,0	8,8	8,0	8,8
Sistemas de información compartidos sobre clientes finales (ej. tarjeta fidelización, CRM, etc.)**	1,0	2,8	7,3	8,5
Diseño del modelo de exposición en el PdV**	1,0	6,0	6,6	8,7
Diseña y apoya el lanzamiento de campañas promocionales (<i>corners</i> , catálogos, etc.)**	1,0	8,3	6,6	8,5
Sistemas de aseguramiento del cumplimiento de campañas y estándares (ej. <i>mystery shopper</i>) para garantizar una experiencia de compra única en cualquier asociado**	1,0	6,3	6,8	8,5
Estandarización de procedimientos de atención y servicio posventa**	1,0	4,5	5,7	8,7
Investigación de mercados sobre la oferta de la competencia, la valoración de nuestros productos/servicios, perfiles de clientes, etc.**	1,0	8,0	8,4	9,2
Manual y desarrollo de la imagen corporativa CC unificado (rotulación, documentos, etc.)	1,0	7,3	7,4	8,8
Gestión de redes sociales y presencia web de la CC*	4,0	5,8	7,9	9,0
Campañas de publicidad (para todos los asociados o individualizadas) para el posicionamiento de la marca CC**	1,0	8,5	7,9	8,8
Presupuestos económico-financieros de asociados**	1,0	4,8	5,1	8,7
Formación a los asociados a través de un plan de formación de la CC*	1,0	6,0	8,0	8,5
Centralización de pagos a proveedores y prestación de garantías*	1,0	1,5	4,4	6,3
►				

Actividad	Conglomerado			
	1	2	3	4
▶ Gestión de un ERP compartido por todos los asociados	3,0	9,0	4,9	6,8
N empresas	3	7	17	9

* sig. $p < ,05$. ** sig. $p < ,01$.

A continuación se analiza cada uno de los conglomerados en torno a las actividades seleccionadas para centralizar.

Cluster 1: Central exclusivamente de compras

Se ha posicionado muy en desacuerdo con la centralización de la mayoría de las actividades, salvo en la selección de proveedores y negociación de condiciones de compra por producto, categorías y zonas.

Cluster 2: Central de compras y ventas

Especialmente interesado en disponer de un ERP compartido; centralizar acciones que faciliten el conocimiento del producto, campañas promocionales, de publicidad e investigaciones de mercado. Por el contrario, se muestran reacios a centralizar pagos a proveedores, recoger necesidades de clientes finales a través de asociados, utilizar sistemas de información compartidos sobre clientes finales y disponer de una plataforma logística.

Cluster 3: Central como compras, ventas y marketing

Este grupo se interesa por centralizar actividades vinculadas con la investigación de mercados, formación de asociados, acciones que faciliten el conocimiento del producto por parte del asociado y sistemas para conocer las condiciones de compra y elaboración de presupuestos, gestión de redes sociales, campañas de publicidad y estudios de consumo. Por el contrario, son reacios al desarrollo de una plataforma logística.

Cluster 4: Central como CCS y *partner* estratégico para el desarrollo de negocio

Este grupo está ampliamente a favor de centralizar numerosas de las actividades planteadas. Destaca el interés por gestionar las redes sociales, centralizar el diseño de *mix* de oferta y la información sobre cantidades en *stock*, el diseño del modelo de exposición en punto de venta, procedimientos de atención, gestión de la imagen corporativa y la realización de presupuestos económico-financieros a los asociados.

4. Conclusiones

La crisis económica sucedida desde 2008 en España sirvió de abono para el desarrollo de numerosas recetas de mejora de la competitividad. Parece claro que el inmovilismo no es una alternativa viable en entornos empresariales cada vez más volátiles, inciertos, complejos y ambiguos (VUCA). Sin embargo, esto no convierte en acertado cualquier cambio. Al contrario, es necesario analizar y meditar bien el modo en el que a cada empresa le conviene orientar su estrategia para mejorar su competitividad. Específicamente en el caso de las pymes españolas, ganar tamaño es una asignatura pendiente para incrementar su productividad y competitividad en el concierto internacional.

Si bien productividad y competitividad no son conceptos sinónimos, en este trabajo se ha conceptualizado la productividad como un antecedente de la competitividad de las empresas. Competitividad y productividad son aspectos centrales en su desarrollo. La globalización y sus implicaciones en el mercado competitivo hacen que las estrategias utilizadas formen parte de su crecimiento y de su productividad. Además, en los últimos años la tecnología y la innovación han modificado los parámetros de generación de ambos factores. Por ejemplo, el continuo cambio en las reglas de mercado ha favorecido la alteración de los canales de distribución convencionales. Esto ha provocado la aparición de nuevas estrategias, como la integración vertical, que se han mostrado como correlatos de la competitividad en diferentes estudios (Zorrilla, García y García, 2018).

Según Peñaloza (2005), la competitividad hace referencia a la aptitud o capacidad para imponerse sobre otros. Sin embargo, según Porter (1997), las nuevas teorías sobre la competitividad se desarrollan a partir de las economías de escala, la disparidad tecnológica y la aparición de las multinacionales, así como el comportamiento de las empresas, la estructura del sector al que pertenece y su posicionamiento en el mismo. Es decir, el incremento de la competitividad de las pymes españolas pasa, no solo, por incrementar su tamaño para generar economías de escala. También será necesario desarrollar el acceso a la tecnología dominante en su industria para hacer frente a los grandes operadores sectoriales o *category killers*.

En este artículo se ha tratado de analizar la efectividad de la adhesión a una CCS como palanca de competitividad a través de la generación de economías de escala, acceso a nuevos productos y mercados, así como tecnologías de gestión que incrementen la productividad de los factores.

A partir de cuatro objetivos de trabajo, se han realizado diferentes análisis mediante los que se han revisado las configuraciones más frecuentes de las CCS en España, las actividades que centralizan en función de los factores determinantes de competitividad en su sector, sus respectivas ganancias en productividad, el grado de transferencia de productividad a las pymes asociadas y, por último, el consenso en torno la percepción de sus socios sobre qué actividades debe desarrollar una CCS.

En primer lugar, el análisis de las actividades desarrolladas por 21 CCS españolas sugiere una mayor presencia de estrategias centradas en la gestión de compras. Así, parece

menos frecuente una estrategia más amplia en la que se centralizan actividades para facilitar el acceso logístico, marketing y financiero a las empresas asociadas.

Derivado de este primer análisis se ha desarrollado una matriz en la que se sintetizan las principales actividades realizadas por las CCS para complementar los modelos de negocio de sus asociados. Este instrumento puede ser de utilidad para estimular, de manera sistemática, una reflexión en las CCS acerca de su posicionamiento operativo y estratégico. Por otro lado, puede facilitar el proceso de elección de una CCS por parte de la pyme en función del grado en que cada una complementa su modelo de empresa.

En segundo lugar, se ha tratado de calcular el impacto de la configuración operativa de cada CCS en el incremento de su productividad. Para ello se ha comparado la cifra de negocio por empleado de cada CCS en función del desarrollo de actividades logísticas, marketing y facturación centralizada. Este análisis ha mostrado mayores niveles de productividad en las CCS que desarrollan estos servicios frente a las que no los realizan. Esto sugiere que una mayor centralización de actividades, más allá de la gestión de compras, produce economías de escala reduciendo el coste medio unitario y facilitando la adquisición de ventajas competitivas.

En tercer lugar, interesaba conocer el grado en que estas configuraciones en las CCS, además de facilitar su productividad, también la trasladan a las pymes adheridas. En este análisis se ha tratado de reducir el efecto sectorial trabajando con información de empresas de una única industria. Un primer estudio de los modelos de negocio en el sector de distribución mayorista de material eléctrico ha revelado tres configuraciones competitivas en torno a cinco magnitudes económicas (margen bruto, rotación de existencias, productividad, coste medio de personal y NOF sobre ventas). A continuación se han comparado los resultados en estas magnitudes de 325 empresas del sector según su pertenencia, o no, a alguna de las ocho principales CCS. Los resultados obtenidos sugieren que la productividad generada en la CCS no se traslada de manera directa a sus asociados. Ni siquiera en función de los servicios prestados por la CCS más allá de la gestión de compras. Una revisión de los modelos de negocio de las empresas adheridas a cada CCS indica la existencia de una alta heterogeneidad de perfiles. Es decir, es posible que la transferencia de productividad desde la CCS hasta los asociados no se produzca por la falta de alineación y complementariedad entre las estrategias de la CCS y sus asociados.

Los resultados obtenidos sugieren que la centralización de actividades en la CCS mejora la productividad de esta. Sin embargo, las hipótesis planteadas en torno a la mejora de la competitividad de una empresa al adherirse a una CCS no se han validado satisfactoriamente. Parece que los principales resultados económicos son los mismos estando en una CCS u otra, o no estando en ninguna.

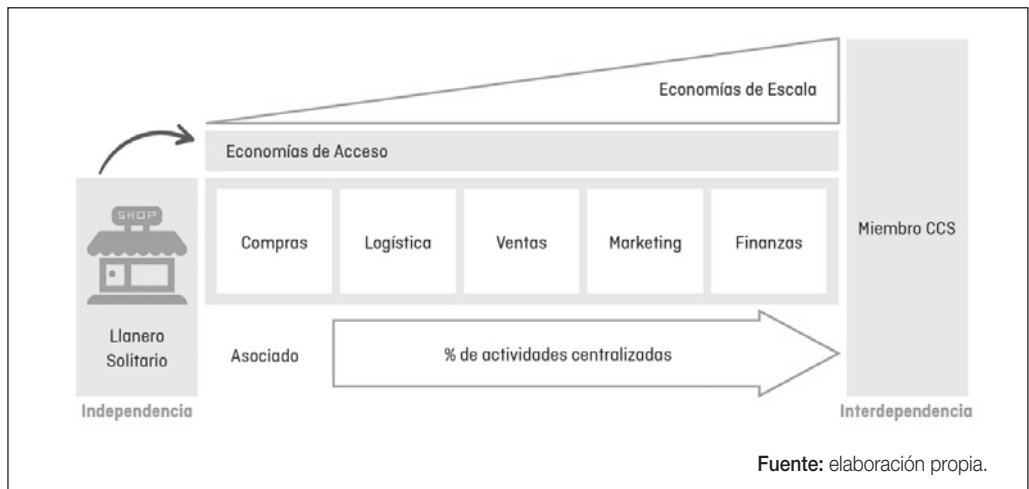
En el último de los objetivos considerados se ha analizado la opinión de las pymes adheridas a una CCS sobre las actividades que debería centralizar su central. En consonancia con las conclusiones obtenidas en el análisis anterior, los resultados sugieren la existencia de diferentes grupos de opinión en la misma CCS. Esta heterogeneidad pone de manifiesto la dificultad de tomar decisiones colegiadas sobre las actividades a externalizar desde la pyme a su CCS. Por otro lado, este aspecto remarca la importancia de la organización como ente político. Tal

como alguno de los gerentes de una CCS participante en el primer estudio señalaba: «Uno de los principales retos para el gerente de una CCS es alinear a sus asociados en torno a una estrategia común, incluso cuando esta ha sido aprobada en asamblea por unanimidad...».

Las formas más comunes de influir sobre las personas en una organización son el poder y la autoridad. El problema en muchas CCS es que ambos mecanismos no son reconocidos por sus asociados y el gerente acaba viendo cómo se reduce notablemente su margen de maniobra. Uno de los retos principales de las CCS gira en torno a la gestión de las relaciones con sus asociados. Preguntados los gerentes de las CCS sobre este aspecto, los mayores riesgos se sitúan en la esfera de la «gestión humana» del colectivo, destacando por encima del resto la resistencia al cambio, la cesión de soberanía y la heterogeneidad de perfiles (Fambuena y Pons, 2016).

Estos objetivos del estudio se enmarcan en un análisis más amplio orientado a identificar los factores de la relación CCS-pyme que facilitan su productividad. Como ya se ha comentado, no se ha encontrado una relación directa entre la productividad generada en la CCS y su transferencia a la pyme. Es posible que la productividad esté influida por otros aspectos como la complementariedad de los modelos de negocio entre CCS y las empresas asociadas, o por la propia complementariedad de los modelos de negocio de las empresas asociadas. La siguiente figura ilustra gráficamente la hipótesis de relación entre los distintos elementos analizados

Figura 6. Economías de acceso y economías de escala en la relación pyme-CCS



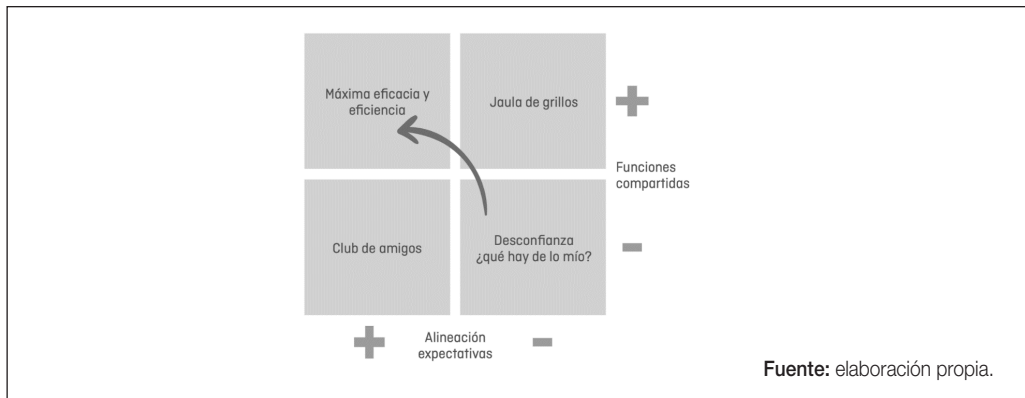
En un estudio sobre factores de éxito en las alianzas estratégicas entre pyme, Hoffmann y Schlosser (2001) determinaron como factor clave aquel que define el éxito o fracaso de una alianza. Por ejemplo, la definición de derechos y obligaciones; la construcción de la confianza, o las contribuciones equitativas para todos los participantes, concluyendo que las

buenas relaciones interpersonales y la confianza entre los participantes son prerequisites para la cooperación. En una revisión reciente, Boccatonda, Banchieri y Campa-Planas (2019) han identificado diferentes aspectos no económicos como antecedentes de *performance* de redes de compras de pymes. Específicamente, la confianza, el compromiso y la compatibilidad entre los miembros o el intercambio de información, coordinación y mecanismos de control. Estos estudios indican la importancia de factores cualitativos relacionados con la calidad de las relaciones empresariales más allá de los aspectos meramente económicos.

En consecuencia, desde una óptica aplicada, resulta de especial interés en una CCS que cada pyme adherida se pregunte: ¿por qué estoy en un grupo de compra? Uno de los aspectos más difíciles de gestionar en cualquier colectivo humano son las expectativas. Y son difíciles de gestionar porque no son visibles. De hecho, en muchas ocasiones están intencionadamente ocultas. El ajuste de expectativas entre los miembros de una CCS es un factor higiénico (necesario pero no suficiente) si se pretende resolver problemas y tomar decisiones de manera colegiada. Este factor es clave si, como suele afirmarse en los fines fundacionales de muchas CCS, se pretende cooperar más allá de conseguir unas condiciones de compra más ventajosas. Existen numerosos aspectos sobre los que se deberían confrontar las expectativas de los socios de una CCS, pero el principal es responder la pregunta anterior, e implícitamente: ¿qué espero de esta asociación?, ¿que deberán esperar mis socios?, ¿qué estoy dispuesto a aportar? y ¿qué deberán aportar los demás?... La relación entre lo que uno cree que aporta y lo que cree que recibe es una ratio subjetiva, un apunte en el debe o el haber de la contabilidad mental de cada socio. Aquellos grupos empresariales (y humanos) que son capaces de pasar de un estado de independencia a otro de interdependencia son los que verdaderamente alcanzan los beneficios potenciales que ofrece la sinergia empresarial.

En conclusión, podemos señalar la existencia de dos factores que permiten definir la identidad de una CCS: a) el número de funciones empresariales o porcentaje de negocio que comparten sus miembros, y b) además del vínculo transaccional que se presupone, el vínculo relacional que existe entre los miembros.

Figura 7. Matriz alineación/integración en una CCS



Limitaciones

La interpretación de las conclusiones de este trabajo debe realizarse considerando que el análisis preciso de la mejora de resultados derivada de la adhesión a una CCS implicaría un estudio longitudinal en el que se compararan los resultados *pre* y *post* adhesión. Por otro lado, el tamaño y procedencia de las muestras dificulta una generalización de las conclusiones. Además, los instrumentos empleados han sido desarrollados en el marco de este trabajo por lo que no se dispone de información externa que permita su validación.

Futuras líneas de investigación

Los resultados obtenidos en este trabajo sugieren que estar adherido a una CCS no mejora la competitividad de manera automática respecto a las empresas independientes. La mejora derivada de la adhesión a una CCS parece depender de la forma en la que las actividades de la CCS complementen las necesidades de la empresa. En este sentido, resultará de interés explorar los factores cualitativos que anteceden a la transferencia de productividad desde la CCS a la pyme, por ejemplo realizando análisis de casos. Por otro lado, sería interesante validar los modelos e instrumentos empleados en el estudio en muestras de otras industrias.

Referencias bibliográficas

- Alcázar Martínez, B. (2002). *Los canales de distribución en el sector turístico*. ESIC.
- ANCECO. (2020). *Asociación Nacional de Centrales de Compras*. <<https://www.anceco.com/actualidad-ccs/las-ccs-en-cifras/>>.
- Andrés, J. y Doménech, R. (2015). *En Busca de la Prosperidad: Los Retos de la Sociedad Española en la Economía Global del s. XXI*. Ediciones Deusto.
- Arocena, P.; Saal, D.; Urakami, T. y Zschille, M. (2020). Measuring and decomposing productivity change in the presence of mergers. *European Journal of Operational Research*, 282(1), 319-333.
- Boccatonda, C.; Banchieri, L. y Campa-Planas, F. (2019). Factores clave de una central de compras cooperativa. Análisis comparativo de dos experiencias. *Revista de economía pública, social y cooperativa*, (96), 91-119.
- Bonilla, E. (2012). La importancia de la productividad como componente de la competitividad. *Observatorio de La Economía Latinoamericana*, 173, 6.
- Chandler, A. J. (1962). *Strategy and Structure*. MIT Press.
- Coase, R. (1937). The Nature of the Firm. *Economica*, 4, 386-405.
- Esteban, A.; Millán, A. y Collado, A. (2000). La comercialización de productos en Internet. *Cuadernos de CC. EE. y EE.*, 39, 15-35.
- Fambuena, P. y Pons, F. (2016). *Observatorio ANCECO de las Centrales de compras en España*. Océanos Azules.
- Fambuena, P. y Pons, F. (2015). *Libro blanco de la distribución de material eléctrico en España*. Océanos Azules.
- Fariñas, J. C. y Huergo, E. (2015). Demografía Empresarial en España: Tendencias y

- Regularidades. *Studies on the Spanish Economy*. Fedea.
- Grant, R. (2008). *Contemporary Strategy Analysis*. (6th ed.). John Wiley & Sons Ltd.
- Hart, O. (1995). *Firms, Contracts, and Financial Structure*. Clarendon Press.
- Hoffmann, W. y Schlosser, R. (2001). Success factors of strategic alliances in small and medium-sized enterprises. *An empirical survey, Long range planning*, 34(3), 357-381.
- Huerta, E. y Salas, V. (2017). *Tamaño y Productividad de la Empresa Española. El recurso olvidado de la calidad de la dirección*. Policy Brief no 12, Europe G.
- Krugman, P. R. (1997). *El internacionalismo moderno: la economía internacional y las mentiras de la competitividad*. Ed. Crítica.
- Panzano, J. (2011). *Gestión Horizontal*. Netbiblo.
- Peñaloza, M. (2005). Competitividad: ¿Nuevo Paradigma Económico? *En Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal (Redalyc)*. Fórum empresarial, mayo, 10, 001.
- Pérez, A. y Rodríguez, A. (1998). Crecimiento y tamaño: un estudio empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 541-573.
- Porter, M. (1985). *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*. The Free Press.
- Porter, M. (1996). What is a Strategy? *Harvard Business Review*, 14, 61-78.
- Porter, M. (1997). *Ventaja Competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior*. Patria.
- Regalado, J.; González, A. y Echeverría, L. (2017). Formas de integración cooperativa y sus principales técnicas de realización. La intercooperación cooperativa. *Estudios del Desarrollo Social: Cuba y América Latina*, 5(3), 85-99.
- Wathne, K. H. y Heide, J. B. (2000). Opportunism in Interfirm Relationships: Form, Outcomes and Solutions. *Journal of Marketing*, 64.
- Wathne, K. H. y Heide, J. B. (2004). Relationship Governance in a Supply Chain Network. *Journal of Marketing*, 68.
- Williamson, O. (1985). *The Economic Institutions of Capitalism*. Free Press.
- Zorrilla, D.; García, T. y García, A. (2018). Determinantes de la competitividad y productividad de pymes y su relación con la Integración vertical. *Red Internacional de Investigadores en Competitividad*, 8(1).

Bibliografía

- Anderson, J. C. y Narus, J. A. (1999). Understanding, Creating and Delivering Value. *Business Marketing Management*. Prentice Hall.
- Casielles, R. y Trespalacios, J. (2006). *Estrategias de distribución comercial*. Thomson.
- Muradas, I. y Rodríguez, J. (2010). Benchmarking interno en una central de compras de agencias de viajes. *Cuadernos de Turismo*, (26), 177-199.
- Nogales, Á. F.; Castro, E. M. y Arévalo, A. R. (2006). La nueva configuración de los canales de distribución: el comercio de electrodomésticos. *Información comercial española*, 828, 187.

Contabilización por parte del socio de la aplicación del resultado. RICAC de 5 de marzo 2019

Análisis de la consulta 1 del BOICAC 123, de septiembre de 2020

Javier Aguilar López

Profesor del CEF.- UDIMA

Extracto

- I Contabilización por parte del socio de la aplicación del resultado. RICAC de 5 de marzo 2019.

Consulta 1

Sobre la contabilización por parte del socio de la aplicación del resultado.

Respuesta

La consulta plantea la interpretación que debe seguirse para contabilizar en el socio el reparto de dividendos en diferentes escenarios y, en particular, sobre el alcance concreto de los apartados 2 y 3 del artículo 31, «La contabilización de la aplicación del resultado en el socio», de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), 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. A continuación, se exponen y resuelven los casos planteados.

El apartado 2.8, «Intereses y dividendos recibidos de activos financieros», de la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a, «Instrumentos financieros», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, expresa que:

Los [...] dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias [...]

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente [...] el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición.

[...], si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

Por lo tanto, de acuerdo con este criterio, los dividendos devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición, en cuyo caso, minorarán el valor contable de la inversión.

De *lege ferenda* el PGC podría haber optado por otro modelo para reconocer el dividendo en el socio consistente en contabilizar, en todo caso, un ingreso financiero y analizar posteriormente el posible deterioro de valor de la inversión, pero a la vista del literal de la NRV transcrita es evidente que esta última no ha sido la opción incorporada a la normativa contable aprobada para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008.

Una vez aclarado este punto, la cuestión a interpretar en aras de perfilar con claridad el alcance concreto de la regla sería cuál es el contenido concreto del concepto «beneficios generados por la participada desde la adquisición».

A tal efecto, en desarrollo de la NRV 9.^a 2.8 del PGC, el artículo 31 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 introduce las siguientes aclaraciones:

2. Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.
3. El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

El elemento novedoso que incorpora la norma aprobada por este Instituto es la consideración, como beneficio a computar, de los resultados generados en cualquier sociedad participada por la que reparte el dividendo, circunstancia que, para el caso más evidente de las sociedades pertenecientes a un grupo, supone partir de la suma del resultado devengado en cada filial.

Además, esta forma de razonar conlleva necesariamente que deba excluirse en el análisis el impacto del deterioro de valor de las sociedades participadas, porque en caso contrario se podría replicar la pérdida operativa incurrida por una sociedad dependiente (cuando el resul-

tado negativo de una filial haya originado el deterioro de valor en la sociedad dominante), en perjuicio de la imagen fiel del resultado generado por el conjunto de las sociedades del grupo.

Del mismo modo, el desconocer el impacto del deterioro de valor de la inversión en las sociedades del grupo implica no tener en cuenta las plusvalías tácitas en la inversión en la sociedad que reparte el dividendo, o en las participadas por esta última, a pesar de que tales plusvalías no realizadas hayan podido evitar el reconocimiento de un deterioro mediante la compensación de los resultados negativos contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias de esas filiales.

El criterio indicado en el párrafo anterior se sostiene a su vez en el criterio general de valoración posterior del coste histórico que rige en el PGC para determinar el resultado del ejercicio, así como en la previsión incluida en el artículo 31.3 de la Resolución en el sentido de atender en el análisis a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual (de la sociedad participada o de cualquier sociedad del grupo participada por esta última).

Por otro lado, la exigencia de juzgar la generación de beneficios atendiendo a la cuenta de pérdidas y ganancias individual pone de manifiesto que la norma de desarrollo no ha tomado como referencia el resultado del grupo. Sin embargo, al mismo tiempo, esta regla debe conciliarse con el principio recogido en el último inciso del apartado en el que se advierte sobre la obligación de efectuar un análisis de fondo en determinados casos cuyo desenlace puede traer consigo que el reparto con cargo a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual de la filial con posterioridad a la fecha de adquisición ponga de manifiesto la recuperación del coste de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

En este contexto, y al hilo de una serie de casos concretos, la consulta plantea si la aplicación del resultado o el reparto de reservas debe contabilizarse en el socio como un ingreso por distribución de dividendos o como una minoración del valor contable de la inversión.

Salvo que se indique lo contrario, en los supuestos que se describen a continuación se parte de un grupo compuesto por una sociedad dominante (M), una sociedad *holding* intermedia (H) y un grupo de sociedades dependientes (F).

Caso 1

F obtiene un beneficio en fecha posterior a la adquisición de M, pero F no distribuye ningún dividendo a H. Al mismo tiempo, H tiene reservas anteriores a la fecha de adquisición por M que distribuye como dividendo a M en el mismo importe del beneficio obtenido por F.

En el primer caso, la sociedad *holding* (H) distribuye reservas por un importe equivalente al beneficio generado por la sociedad dependiente (F) desde la fecha de adquisición. Por



lo tanto, a la vista del literal del artículo 31.2 de la resolución, la sociedad M contabilizará el reparto como un ingreso.

Caso 2

Igual caso que el 1, pero H tiene dos filiales (F1 y F2). F1 genera un beneficio de 10 con posterioridad a que H es adquirida por M, y F2 una pérdida de 10 en ese mismo periodo. H no recibe dividendos ni de F1 ni de F2, pero distribuye a M un importe de 10 de sus reservas generadas con anterioridad.

El segundo caso plantea la duda sobre el criterio a seguir cuando la sociedad dependiente que reparte el dividendo participa a su vez en dos filiales, que han generado un beneficio y una pérdida por el mismo importe, de tal suerte que la suma del beneficio contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias de las sociedades H, F1 y F2 es cero. A su vez en la resolución de este supuesto se asume como hipótesis que la sociedad H no ha contabilizado una pérdida por deterioro de valor por causa de su inversión en la sociedad F2.

Pues bien, si una sociedad dependiente genera beneficios y la otra incurre en pérdidas, desde la perspectiva de la sociedad M, el reparto de reservas de la sociedad *holding* se deberá contabilizar como una recuperación de la inversión porque, a la vista de la cuenta de pérdidas y ganancias individual, cabe concluir que la sociedad participada y sus sociedades dependientes, no han generado beneficios desde la fecha de adquisición.

Caso 3

Igual caso que el 1, pero H tiene dos filiales (F1 y F2). F1 genera un beneficio de 10 con posterioridad a que H es adquirida por M. F2 no tiene resultados. H tiene una pérdida de 10 desde que es adquirida por M, pero reservas generadas con anterioridad por 10 que distribuye a esta última.

Cuando la sociedad *holding* incurre en pérdidas por un importe igual a los beneficios de una de las sociedades dependientes en las que participa, desde la perspectiva de la sociedad M, el conjunto de las sociedades participadas no han generado beneficios por un importe equivalente a las reservas que se reparten. En consecuencia, en aplicación del artículo 31.2 de la resolución no se reconocerán ingresos y el reparto se contabilizará como una recuperación de la inversión.

Caso 4

Desde su constitución por M, H ha generado una pérdida de 10 el primer año, compensada con una reducción de capital. Sin embargo, la inversión de M en H mantiene

su valor original, en la medida en que no existe un deterioro de valor. Posteriormente, H genera un beneficio de 5 el segundo año que distribuye a M.

El reparto del beneficio generado por la sociedad H después de acordarse la reducción de capital se contabilizará por la sociedad M como una recuperación de la inversión porque es indubitado que desde la fecha de adquisición la sociedad H no acumula beneficios por un importe equivalente a los resultados que se distribuyen.

Caso 5

M compra en el año x de forma ventajosa por un importe de 80 el 100 % de la entidad H de VNP 110 (capital 10 y reservas 100). Desde la adquisición de H por parte de M, H no ha generado beneficios, pero decide repartir los 100. Los 100 no son beneficios generados desde la adquisición de H si bien M solo puede minorar coste hasta los 80. Se consulta la contabilización por parte de M de los 20 restantes.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.5.1, «Valoración inicial», de la NRV 9.^a del PGC, las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada.

Sin perjuicio de que el consultante parece asumir como premisa que las 80 primeras unidades repartidas se reconocerán como una recuperación de la inversión, es preciso advertir que, si la sociedad H acordase un inmediato reparto de reservas por importe de 30, la diferencia entre el precio y el valor razonable de la inversión determina que en este supuesto la sociedad M deba contabilizar el dividendo como un ingreso, aunque la sociedad H no haya generado beneficios desde la fecha de adquisición, porque el fondo económico de la operación pone de manifiesto la incorporación en sus cuentas individuales de la renta generada en la combinación de negocios por efecto de la discordancia que se ha descrito entre precio y valor.

Caso 6

Una sociedad matriz (M) compra dos filiales (F1 y F2). Con posterioridad a la adquisición F1 tiene un resultado de 10 por ventas de existencias a F2, producidas después de la compra por M, que no se ha realizado frente a terceros ajenos al grupo. F1 y F2 no tienen otros resultados. Si se distribuyen los 10 se consulta si deben ser ingresos por dividendos.

De acuerdo con el artículo 31.3 de la resolución, el juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará, con carácter general, atendiendo exclusivamente a la renta contabilizada en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición.

Por lo tanto, en este escenario, el reparto se contabilizará como un ingreso, al margen de que en las cuentas consolidadas de la sociedad M, desde la perspectiva de la entidad que informa, el resultado originado en la operación interna deba ser eliminado.

Caso 7

Una sociedad matriz (M) compra una filial (F) pagando un sobreprecio por plusvalías de inmovilizados. Al año siguiente la filial (F) reparte el resultado generado en el ejercicio como dividendo. Para ver qué parte es recuperación de inversión, se consulta si hay que detraer del dividendo la amortización de plusvalías tácitas.

Las plusvalías tácitas adquiridas forman parte del coste de la inversión en la sociedad dependiente.

Este coste se incorpora en las cuentas consolidadas como mayor valor de los elementos patrimoniales de la sociedad dependiente, pero no interviene en la determinación del resultado de la filial en sus cuentas individuales. En consecuencia, la amortización de tales plusvalías no debe detraerse del citado resultado.

Sin perjuicio de lo anterior, en el artículo 31.3 de la resolución se resalta la necesidad de realizar un análisis sobre el fondo económico de la distribución con cargo a los beneficios generados en la sociedad participada desde la fecha de adquisición, que puede llevar al reconocimiento del dividendo como una reducción del coste de la inversión cuando de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios no pueda calificarse como un ingreso desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

Ese podría ser el caso que se plantearía en una sociedad dominante de un subgrupo si la dependiente directamente participada reparte el beneficio contabilizado en su cuenta de pérdidas y ganancias por la distribución de un dividendo recibido de una sociedad en la que participa con cargo a reservas generadas por esta última con anterioridad a la fecha de adquisición del subgrupo por la sociedad dominante.

También podría identificarse una recuperación de coste de manera indubitada cuando la sociedad dependiente enajenase el elemento identificable que acumula la plusvalía adquirida y posteriormente se acordase el reparto de esa ganancia a la sociedad dominante.

Caso 8

Una sociedad matriz (M) compra una filial (F) pagando un sobreprecio donde no se identificaron plusvalías de activos y fue asignado como fondo de comercio. Al año siguiente la filial (F) reparte el resultado generado en el ejercicio como dividendo. Para ver qué parte es recuperación de inversión se consulta si hay que detraer del dividendo la amortización del fondo de comercio.

Considerando la aplicación analógica del razonamiento incluido en el supuesto anterior, la respuesta a esta última pregunta es negativa.

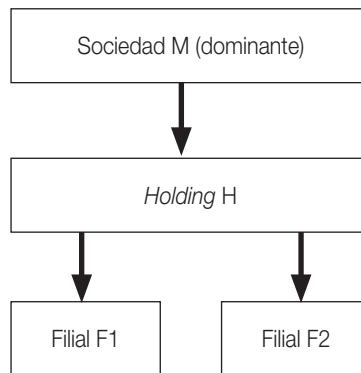
Por último, en cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda información significativa sobre el tema objeto de consulta de forma que aquellas, en su conjunto, muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

Análisis

En el caso de grupos contables, se considerarán los resultados generados y registrados en las cuentas anuales de las sociedades dependientes con posterioridad a la fecha de adquisición, implicando no tener presente el resultado consolidado del grupo con los respectivos ajustes de consolidación y exclusión del impacto del deterioro de valor de las sociedades dependientes.

Ejemplos

El grupo contable MHF está compuesto por una sociedad dominante M, una sociedad *holding* H y dos sociedades dependientes de H que son F1 y F2 (participadas al 100% por H).



Analicemos los siguientes supuestos:

- 1. F1 en fecha posterior a la adquisición de H por M genera resultados por un importe de 500 um, F1 no distribuye ningún dividendo a H. Al mismo tiempo, H reparte un dividendo a M por importe de 500 um con cargo a reservas anteriores a la fecha de adquisición por M.**

H distribuye reservas equivalentes al beneficio generado por la sociedad dependiente F1 desde la fecha de adquisición. En consecuencia, la sociedad M reconocerá un ingreso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	500	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		500

- 2. F1 en fecha posterior a la adquisición de H por M genera resultados por importe de 500 um, y F2 en ese mismo periodo genera una pérdida de 500 um. H no percibe dividendos ni de F1 ni de F2, distribuyendo a M un importe de 500 um con cargo a reservas generadas con anterioridad a la adquisición.**

Asumimos que la entidad H no ha contabilizado deterioro de valor por su inversión en su dependiente F2.

Al generar beneficios una dependiente y la otra incurrir en pérdidas, desde el punto de vista de M, el reparto de las reservas de la entidad H deberá contabilizarse como una recuperación de la inversión. A la vista de la cuenta de pérdidas y ganancias individual, tanto la sociedad participada como sus dependientes no han generado beneficios desde la fecha de adquisición.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	500	
230	Inversión financiera a largo plazo en instrumentos de patrimonio		500

- 3. F1 en fecha posterior a la adquisición de H por M genera resultados por un importe de 500 um. F2 no tiene resultados y H tiene una pérdida de 500 desde la fecha de adquisición por parte de M. Al mismo tiempo, H reparte un dividendo a M por importe de 500 um con cargo a reservas anteriores a la fecha de adquisición por M.**

Cuando la entidad H incurre en pérdidas en un importe equivalente a los beneficios generados por una de sus dependientes, desde el punto de vista de la entidad M, el conjunto de las entidades participadas no ha generado beneficios por un importe equivalente a las reservas distribuidas.

Por ello no se reconocerá un ingreso y dicho reparto será contabilizado como recuperación de la inversión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	500	
230	Inversión financiera a largo plazo en instrumentos de patrimonio		500

4. Desde su constitución por M, H ha generado una pérdida de 500 el primer año, compensada con una reducción de capital. Sin embargo, la inversión de M en H mantiene su valor original, en la medida en que no existe un deterioro de valor.

Posteriormente, H genera un beneficio de 500 el segundo año que distribuye a M.

El reparto del beneficio por H el segundo año después de haber reducido capital el ejercicio anterior será contabilizado por la entidad M como una recuperación de la inversión. Desde la fecha de adquisición la entidad H no acumula beneficios por un importe equivalente al resultado distribuido.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	500	
230	Inversión financiera a largo plazo en instrumentos de patrimonio		500

5. La adquisición del 80 % de H por parte de M se ha realizado de manera ventajosa, de tal modo que le ha generado en cuentas consolidadas una diferencia negativa de consolidación por importe de 500 um (lo que afectará al resultado de M).

Desde la fecha de adquisición de H por parte de M, H no ha generado resultados, pero decide repartir 500 um de reservas que tenía en la fecha de adquisición.

La NRV 9.^a, apartado 2.5.1, indica que la valoración inicial de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo se valorará inicialmente por su coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada.

La diferencia entre el precio y el valor razonable de la inversión determina en este caso que la entidad M deba contabilizar un dividendo como ingreso, a pesar de que la entidad H no haya generado beneficios desde la fecha de adquisición, el fondo económico pone de manifiesto la incorporación en sus cuentas individuales de la diferencia generada en la combinación de negocios.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	500	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		500

6. Con posterioridad a la fecha de adquisición de F1 y F2 por parte de M, la entidad F2 genera un resultado de 500 um por venta de existencias a la entidad F2 que no se han realizado frente a terceros.

F1 y F2 no han generado otros resultados. F1 distribuye las 500 um como dividendo a la entidad H.

Conforme al artículo 31.3 de la resolución, el juicio sobre la generación de beneficios por parte de la participada se realizará, con carácter general, atendiendo exclusivamente a la renta generada en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición.

En este caso, y conforme al artículo 31.3, el reparto será contabilizado como un ingreso, independientemente de las cuentas consolidadas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	500	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		500

7. La entidad M al adquirir el 100 % de la entidad F1 incurre en un sobreprecio de 500 um como consecuencia de unas plusvalías de un inmueble. Al ejercicio siguiente la entidad F1 reparte el resultado del ejercicio como dividendo por importe de 500 um. En dicha fecha en las cuentas consolidadas se ha amortizado esta plusvalía generando un gasto de 25 um.

El coste por dichas plusvalías se incorporará en las cuentas consolidadas como mayor valor del inmueble, en cuentas individuales no intervendrá en la determinación del resultado por parte de la filial F1.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	500	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		500

8. Supongamos que el sobreprecio del caso anterior 500 um fuera asignado como fondo de comercio. Al ejercicio siguiente F1 reparte el resultado del ejercicio como dividendo por importe de 500 um. En cuentas consolidadas dicho fondo de comercio generó un gasto por amortización que ascendió a 50 um.

Al igual que el caso anterior este coste se incorporará en las cuentas consolidadas como mayor valor de los elementos patrimoniales de F1, en cuentas individuales no intervendrá en la determinación del resultado por parte de la filial F1.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	500	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		500



Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (turno libre)

Anna Ayats Vilanova

Pilar García Giménez

Profesoras del CEF.-

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de acceso libre, al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, convocado por la Resolución de 19 de noviembre de 2019 [BOE 26 de noviembre]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Elaborar un balance de comprobación a 30 de junio de 20X9, incorporando la información adicional que indica el enunciado acerca del capital escriturado, la prima de emisión, el fondo de comercio y la cartera de clientes de una fusión por etapas y deterioros y bajas de clientes. A continuación hay que registrar una serie de operaciones del segundo semestre relacionadas con inmovilizado, subvenciones de capital y créditos comerciales. Por último, nos piden determinar el resultado del ejercicio.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Tratamiento contable de arrendamientos de bienes de inmovilizado y su reclasificación a existencias, operaciones de *factoring* con recurso y la contabilización del alquiler de una nave industrial con fianza.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Presentar la estructura del patrimonio neto de dos sociedades donde hay que clasificar los títulos emitidos a patrimonio neto o pasivo financiero, luego hay que registrar una serie de operaciones mercantiles: reparto de beneficios, aportaciones no dinerarias, reembolso de acciones rescatables y venta de acciones propias.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Se divide en dos apartados, el primero es un ejercicio de IVA de prorrata general, incluye la regularización de la prorrata provisional a la definitiva y de un bien de inversión. El segundo apartado es el registro del impuesto sobre sociedades, incluye cambio de tipo de gravamen, compensación de bases imponibles negativas y de deducciones pendientes de aplicar.
- Caso 5. Matemáticas financieras.** El supuesto tiene dos partes, la primera aplica fórmulas de rentas en progresión geométrica y aritmética, además de descuento comercial e interés compuesto. El segundo ejercicio es un empréstito normal con lote constante.

**Notas introductorias:**

- 1.º El ejercicio consta de cinco supuestos o casos prácticos, sin ninguna relación entre sí.
- 2.º Se deberá prescindir del efecto impositivo que se derive de las operaciones descritas en los distintos supuestos, excepto en el supuesto n.º 4.
- 3.º En la resolución de los ejercicios no es necesario indicar el código de las cuentas según el Plan General de Contabilidad, pero es obligatorio poner un título.
- 4.º No se permite el uso de ningún material ni elemento de apoyo, salvo la máquina de calcular entregada por el tribunal.

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

La sociedad D, SA presenta sus cuentas anuales según los modelos normales del Plan General de Contabilidad y referidas al periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

En el balance de saldos que ha elaborado con fecha 30/06/X9 figuran, entre otras, las cuentas que se indican a continuación cuyos saldos se expresan en unidades monetarias (en adelante um):

Cuentas	Saldos
Acreedores por servicios	2.000
Provisión por desmantelamiento	5.618
Ingresos de subvenciones oficiales de capital	10.000





Cuentas	Saldos
▶	
Clientes	30.000
Efectos comerciales en cartera	20.000
Efectos comerciales descontados	40.000
Deudas por efectos descontados	40.000
Deudas a largo plazo con entidades de crédito	10.000
Deudas a corto plazo con entidades de crédito	7.000
Hacienda pública, deudora	12.000
Reservas	190.000
Construcciones	185.000
Terrenos	95.000
Otros inmovilizados materiales	150.000
Amortización acumulada del inmovilizado material	70.300
Gastos de personal	80.000
Hacienda pública, acreedora	7.000
Gastos financieros	2.100
Gastos por servicios exteriores	18.000
Compras de otros aprovisionamientos	11.800
Prestaciones de servicios	280.000
Bancos	A determinar

Información adicional:

1. La sociedad se constituyó con un capital compuesto por 2.000 acciones ordinarias de 10 um de valor nominal, emitidas al 105 % que se desembolsaron en la suscripción. Se ha realizado una única ampliación de capital a finales de X8 para la fusión de D, SA con I, SA que fue la sociedad que se disolvió y cuyo capital lo

componían acciones de 5 um de valor nominal. D, SA emitió al 900 % las acciones nuevas (del mismo valor nominal y clase que las antiguas) necesarias para entregar a los accionistas de la sociedad absorbida. Uno de estos accionistas era D, SA titular de 20 acciones que compró a principios de X7.

En la fecha de la adquisición de I, SA su patrimonio neto estaba compuesto por: capital, 4.000 um y reservas, 7.000 um. Los valores razonables de los activos y pasivos coincidían con los contables a excepción de un terreno que estaba infravalorado en 9.000 um. El valor razonable del negocio adquirido se fijó en 30.000 um; este importe incluía 3.000 um por las ventajas económicas que se esperaban obtener en los siguientes tres años derivadas de la información sobre clientes, no sometida a ninguna restricción para su transmisibilidad, que el departamento comercial de I, SA había recopilado.

2. D, SA no ha dispuesto de la prima de emisión de las acciones.
3. El inmovilizado se amortiza aplicando el método lineal.
4. Cuando sea necesario para las valoraciones de los elementos se toma como referencia un tipo de interés del 6 % anual, salvo que en el enunciado se indique otro.
5. La provisión por desmantelamiento se refiere a un inmovilizado adquirido al contado en 60.000 um el 01/01/X7. Se estimó que al término de su vida útil, 5 años, el activo no tendría ningún valor y que el valor actual, en la fecha de la compra, de los costes en los que D, SA incurrirá para su desmantelamiento ascendía a 5.000 um.
6. Las facturas por prestaciones pendientes de cobro tienen un vencimiento medio de 60 días y las letras de cambio de 90 días. Para determinar el deterioro de los créditos comerciales la empresa sigue el sistema de estimación global; en el ejercicio X8 se estimaron insolvencias por importe de 2.000 um y hasta junio de X9 se han reconocido insolvencias definitivas por 1.000 um.
7. En el segundo semestre se realizaron, entre otras, las siguientes operaciones:
 - 7.1. El 1 de julio se compraron unos equipos para procesos de información cuyo precio era de 9.820 um. Cuando quedaron instalados, el 1 de agosto, D, SA abonó 1.160 um más al proveedor (980 por los costes de instalación y 180 por asesoramiento y mantenimiento del primer año). Los equipos tienen una vida útil de cinco años y su valor residual es cero.

Para financiar el 50 % de la inversión el 1 de junio formalizó con una entidad financiera un préstamo a 12 meses y a un tipo de interés del 5 % que se abona, junto con el principal, al vencimiento del mismo. El resto se financió con parte de la subvención no reintegrable concedida por la comunidad autónoma a principios de X9 para la adquisición de inmovilizado.
 - 7.2. El 1 de septiembre se vendió mobiliario de oficina que D, SA había adquirido en 10.000 um y estaba amortizado en 8.000 um, de las que 600 corres-



ponden al gasto por amortización devengado hasta esa fecha. El precio de venta fue de 1.500 um, se cobraron 700 um al contado, 400 um se cobrarán el 01/09/X10 y el resto el 01/09/X11.

- 7.3. A finales de diciembre D, SA dispuso de información adicional sobre el coste del desmantelamiento del inmovilizado adquirido el 01/01/X7 fijándose en 2.500 um su valor actual.
- 7.4. En sus respectivas fechas de vencimiento los clientes pagaron todas las facturas y letras. D, SA consideró que no había riesgo de insolvencias en los créditos por los servicios prestados durante el segundo semestre que, al cierre del ejercicio, ascienden a 160.000 um.
- 7.5. La comunidad autónoma ingresó en la cuenta corriente de D, SA el importe de la subvención concedida.
- 7.6. El gasto por amortización del resto de Otro inmovilizado material asciende a 2.000 um.

Se pide:

1. Presentar el balance de saldos a 30/06/X9 en la hoja que se adjunta.
2. Realizar los asientos que procedan por las operaciones descritas del segundo semestre y las que, según la información facilitada, correspondan para la determinación del resultado.

Solución

Apartado 1

Cuenta	Saldo deudor	Saldo acreedor
(410) Acreedores por prestación de servicios		2.000
(143) Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación (nota 3)		5.618
(940) Ingresos de subvenciones de capital		10.000
(430) Clientes	30.000	





Cuenta	Saldo deudor	Saldo acreedor
▶		
(4310) Efectos comerciales en cartera	20.000	
(4311) Efectos comerciales descontados	40.000	
(5208) Deudas por efectos descontados		40.000
(170) Deudas a largo plazo con entidades de crédito		10.000
(520) Deudas a corto plazo con entidades de crédito		7.000
(470) Hacienda pública, deudora	12.000	
(11) Reservas		190.000
(211) Construcciones	185.000	
(210) Terrenos y bienes naturales	95.000	
(219) Otros inmovilizados materiales	150.000	
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material		70.300
(64) Gastos de personal	80.000	
(475) Hacienda pública, acreedora		7.000
(66) Gastos financieros	2.100	
(62) Gastos por servicios exteriores	18.000	
(602) Compras de otros aprovisionamientos	11.800	
(705) Prestaciones de servicios		280.000
(100) Capital social (nota 1)		23.250
(110) Prima de emisión (nota 1)		27.000
(204) Fondo de comercio (nota 2)	7.000	
(207) Otro inmovilizado intangible (nota 2)	3.000	
(490) Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (nota 4)		2.000
(650) Pérdidas de créditos comerciales incobrables (nota 4)	1.000	
▶		

Cuenta	Saldo deudor	Saldo acreedor
▶		
SUMA	654.900	674.168
(572) Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	19.268	
Total	674.168	674.168

A continuación se detallan los cálculos y comentarios de la información adicional relativa a los saldos que se han incorporado en el balance de saldos de 30 de junio de 20X9.

Nota 1. Capital social y prima de emisión

100, «Capital social»

Constitución [2.000 acciones × 10 um]	20.000 um
Ampliación capital [325 acciones × 10 um]	3.250 um
	23.250 um

La ampliación está relacionada con una fusión por absorción de la entidad I, SA que se lleva a cabo a finales del año 20X8.

El valor de emisión de las acciones de D, SA = $10 \text{ um} \times 900\% = 90 \text{ um}$

La fusión es por etapas, ya que D, SA tenía una participación previa de 20 acciones. El capital de la sociedad absorbida según el enunciado es de 4.000 um y el valor nominal de las acciones es de 5 um, por lo que el número de acciones que se habían adquirido de la sociedad absorbida era de $4.000 \text{ um} / 5 \text{ um} = 800$ acciones.

Participación previa = $20 \text{ acciones} / 800 \text{ acciones} = 2,5\%$

El enunciado menciona que el valor razonable del negocio adquirido es de 30.000 um y si el capital de la absorbida está dividido en 800 acciones, el valor de la acción de I, SA para el canje es de $30.000 / 800 \text{ acciones} = 37,50$ euros.

Número acciones emite D, SA × 90 um = $(800 \text{ acciones} - 20 \text{ acciones}) \times 37,50 \text{ um}$

Número de acciones emite D, SA = 325 acciones

Estos títulos se han incluido en la cuenta de capital por su valor nominal.

110, «Prima de emisión»

Constitución [2.000 acciones × 0,50 um]	1.000 um
Ampliación [325 acciones × 80 um]	26.000 um
	<hr/>
	27.000 um

Las acciones que se emiten en la constitución son al 105 %, de ahí que, si el nominal son 10 um, la prima por título sea de 0,50 um, mientras que las acciones que se emiten en la fusión la prima era de 80 um por título.

Nota 2. Fondo de comercio de I, SA

Es una fusión entre sociedades independientes y con participación previa de la entidad absorbente en la absorbida que se regula en la norma de registro y valoración (NRV) 19.ª 2.7 del Plan General de Contabilidad (PGC) sobre combinaciones de negocios por etapas, cuyo fondo de comercio o diferencia negativa se obtiene por diferencia entre:

- Contraprestación que se entrega a los socios de la absorbida
- + Valor razonable de la participación previa de la absorbente en la absorbida
- = Coste combinación de negocios
- Valor razonable de los activos identificados menos los pasivos asumidos
- = Fondo de comercio o diferencia negativa

El valor razonable de los activos asumidos y pasivos identificados se determina a partir del patrimonio neto contable de la entidad absorbida corregido por las diferencias de valoración que podemos identificar:

Capital social	4.000
Reservas	7.000
Patrimonio contable	11.000
+/- Ajustes al patrimonio	
Plusvalía del terreno	9.000
Cartera de clientes	3.000
Valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos	<hr/>
	23.000

En el cálculo anterior prescindimos del efecto impositivo del régimen especial de diferimiento de reestructuraciones empresariales tal como se indica en el segundo punto de las notas introductorias del examen.

Valor razonable de las acciones entregadas en el canje (325 acciones × 90 um)	29.250 um
+ Participación previa de la absorbente en la absorbida a valor razonable (20 acciones × 37,50 um)	750 um
Coste combinación de negocios	30.000 um
Valor razonable de activos identificados menos pasivos asumidos	(23.000) um
Fondo de comercio	7.000 um

La toma de control del negocio adquirido tuvo lugar a finales de 20X8, de ahí que el fondo de comercio y la cartera de clientes no estén amortizados.

En el balance de saldos de 30 de junio de 20X9 falta incorporar el fondo de comercio y la cartera de clientes.

Nota 3. Provisión por obras de desmantelamiento

Valor actual del desmantelamiento en la fecha compra del inmovilizado	5.000 um
Fecha compra inmovilizado	1 de enero de 20X7
Saldo al cierre de 20X8 $[5.000 (1 + 0,06)^2]$	5.618 um

El inmovilizado y su amortización acumulada figuran dentro del epígrafe «Otro inmovilizado material» y la amortización acumulada del inmovilizado material.

El importe de la provisión ya estaba incorporado en el balance de saldos de 30 de junio de 20X9.

Nota 4. Deterioro global e insolvencias firmes

La información referente al cobro de facturas y letras de cambio tendremos que utilizarla cuando contabilicemos las operaciones del segundo semestre, porque todos los saldos que aparecen con fecha 30 de junio de 20X9 vencerán a lo largo del segundo semestre de 20X9. Estas cuentas son: Clientes, efectos comerciales en cartera y efectos comerciales descontados.



En el balance de saldos debería aparecer la cuenta 490, «Deterioro de créditos por operaciones comerciales», con el importe del deterioro global registrado al cierre de 20X8, además de las bajas definitivas de los clientes del primer semestre de 20X9.

Hay que incorporar las siguientes cuentas:

490, «Deterioro de créditos por operaciones comerciales»	2.000 um
650, «Pérdidas de créditos por operaciones comerciales incobrables»	1.000 um

Apartado 2

Punto 7.1 del enunciado

1 de julio de 20X9. Por la compra de los equipos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
237	Equipos para procesos de información en montaje	9.820	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		9.820

Se registran como inmovilizado en curso debido a que durante el mes de julio se hace su instalación, siendo la entrada en funcionamiento el 1 de agosto.

1 de agosto de 20X9. Por la instalación de los equipos y los gastos de mantenimiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información (9.820 + 980)	10.800	
480	Gastos anticipados [(180/12 meses) × 7 meses]	105	
622	Reparaciones y conservación [(180/12 meses) × 5 meses]	75	
237	Equipos para procesos de información en montaje		9.820
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.160

Los 1.160 um incluyen 980 um que son costes de instalación, mientras que 180 um son un pago anticipado por asesoramiento y mantenimiento del primer año, que deberá ser objeto de periodificación, ya que cinco meses corresponden al ejercicio 20X9 y el resto son imputables al resultado del año 20X10.

El enunciado nos indica que el coste del equipo se paga la mitad con un préstamo que se solicitó el 1 de junio y el resto con una subvención no reintegrable que nos concedieron al inicio de 20X9, ambos figuran en el balance de saldos de 30 de junio de 20X9.

Se supone que ambas partidas forman parte de la cuenta 940, «Ingresos por subvenciones de capital», y deudas con entidades de crédito a corto plazo.

31 de diciembre de 20X9. Por el devengo de los intereses del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas $(5.400 \times 5\% \times 7/12)$	157,50	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		157,50

Por la amortización de los equipos informáticos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $[(10.800/5) \times (5/12)]$	900	
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información		900

Al haberse financiado la mitad del coste de los equipos informáticos mediante una subvención, hay que transferir la mitad de la cuota de amortización al resultado del ejercicio, ya que su imputación se hace en función del criterio de amortización tal como indica la NRV 18.^a 1.3 del PGC.

Por la imputación de la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital $[(5.400/5) \times (5/12)]$	450	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		450

A continuación, pasamos los saldos de las cuentas 940, «Ingresos de subvenciones oficiales de capital», y 840, «Transferencia de subvenciones oficiales de capital», a la cuenta de patrimonio neto 130, «Subvenciones oficiales de capital»:



Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	10.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	450	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		450

Punto 7.2 del enunciado

1 de septiembre de 20X9. Por la dotación a la amortización previa a la venta del mobiliario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	600	
281	Amortización acumulada de inmovilizado material		600

El importe de 600 um es la cuota de amortización de enero al mes de agosto de este año y lo facilita directamente el enunciado del examen.

El resultado obtenido en la venta del mobiliario se obtiene comparando:

- Precio de venta al contado 1.500 um
- Valor en libros [10.000 (coste) – 8.000 (acumulada)] 2.000 um
- Pérdida del inmovilizado material (500) um

Por la venta del mobiliario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	8.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	700	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
543	Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado	400	
253	Créditos a largo plazo por enajenación del inmovilizado	400	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	500	
21	Otros inmovilizados materiales		10.000

31 de diciembre de 20X9. Por el devengo del efecto financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación del inmovilizado ($400 \times 0,06 \times 4/12$)	8	
253	Créditos a largo plazo por enajenación del inmovilizado ($400 \times 0,06 \times 4/12$)	8	
762	Ingresos de créditos		16

En la información adicional de este ejercicio, apartado 4, indica que cuando sea necesario realizar valoraciones de tipo financiero el tipo de interés de referencia es el 6 % anual. Al ser un crédito por operaciones no comerciales es obligatorio aplicar coste amortizado.

Punto 7.3 del enunciado

31 de diciembre de 20X9. Amortización del activo y ajuste de la provisión por desmantelamiento:

Por la amortización del activo sometido a desmantelamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (65.000/5)	13.000	
281	Amortización acumulada de inmovilizado material		13.000



Por la actualización de la provisión por desmantelamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (5.618 × 6%)	337,08	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		337,08

Por la modificación del coste de desmantelamiento:

Valor en libros de la provisión al cierre del ejercicio	5.955,08
(5.618 + 337,08)	
Valor actual de los costes de desmantelamiento	2.500
Reducción de la provisión	3.455,08

Valor actual del componente desmantelamiento = 5.000 – [(5.000/5 años) × 3 años] = 2.000

La Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias de 1 de marzo de 2013, en la norma primera, apartado 2, indica que, si la reducción de la provisión por desmantelamiento excede al valor en libros, el exceso se registra como exceso de provisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación	3.455,08	
21	Otros inmovilizados materiales		2.000
7953	Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		1.455,08

Punto 7.4 del enunciado

Por el cobro de los clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
430	Clientes		30.000



Por el cobro de los efectos en cartera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	20.000	
4310	Efectos comerciales en cartera		20.000

Por el cobro de los efectos comerciales descontados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	40.000	
4311	Efectos comerciales descontados		40.000

Por los servicios prestados durante el segundo semestre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	160.000	
705	Prestaciones de servicios		160.000

Por la cancelación del deterioro por insolvencias de clientes dotada en 20X8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	2.000	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales		2.000

Punto 7.5 del enunciado

Por el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000	
4708	Hacienda pública, deudora por subvenciones		10.000



Punto 7.6 del enunciado

Por las dotaciones de las amortizaciones:

a) Otro inmovilizado material (se indica el gasto):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	2.000	
281	Amortización acumulada de inmovilizado material		2.000

b) Por la amortización del fondo de comercio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (7.000/10)	700	
2803	Amortización acumulada del fondo de comercio		700

La NRV 6.^a c) del PGC indica que el fondo de comercio se amortiza de forma lineal en 10 años.

c) Por la amortización de la cartera de clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (3.000/3)	1.000	
2807	Amortización acumulada cartera de clientes		1.000

A partir del 1 de enero de 2016 todos los activos intangibles pasan a tener una vida definida que si es difícil su estimación se aplica el criterio lineal en 10 años.

Determinación del resultado del ejercicio

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	132.169,58	
64	Gastos de personal		80.000





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
66	Gastos financieros		2.100
62	Gastos por servicios exteriores		18.000
602	Compras de otros aprovisionamientos		11.800
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables		1.000
622	Reparaciones y conservación		75
662	Intereses de deudas con entidades crédito		157,50
681	Amortización del inmovilizado material (900 + 600 + 13.000 + 2.000)		16.500
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material		500
660	Gastos financieros por actualización de provisiones		337,08
680	Amortización del inmovilizado intangible (700 + 1.000)		1.700

Por los ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
705	Prestaciones de servicios (280.000 + 160.000)	440.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	450	
762	Ingresos de créditos	16	
7953	Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación	455,08	
794	Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales	2.000	
129	Resultado del ejercicio		442.921,08

Resultado del ejercicio: 442.921,08 – 132.169,58 = 310.751,50 (beneficio)





Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

ONI, SA se dedica al alquiler y venta de autocaravanas así como a la comercialización e instalación de accesorios de las mismas. La empresa compra las autocaravanas al fabricante, durante un periodo de dos años desde la compra se alquilan y pasado ese tiempo se destinan a la venta en el mercado de segunda mano.

El 01/03/X1 compró, al contado, tres autocaravanas a 30.000 um cada una.

Firmó un contrato de alquiler de una nave, para utilizarla como garaje, por un periodo de doce meses que se inicia el 01/02/X1. En la formalización del contrato se abonaron 2.400 um (400 en concepto de fianza), el 01/04/X1 se pagaron 1.800 um y el 01/01/X2, 1.600 um

Las autocaravanas se amortizan linealmente considerando que su valor residual el 01/03/X3, fecha en la que se destinan a la venta, es 15.600 um.

El contrato de alquiler se prorrogó dos meses más sin ninguna modificación de las condiciones pactadas inicialmente. La empresa abonó el 31/03/X2 500 um una vez deducido el importe de la fianza que recuperó.

El 01/12/X2 contrata con una entidad financiera una operación de *factoring* cediendo créditos comerciales por un valor nominal de 150.000 um con vencimiento a 90 días, intereses 0,6 % trimestral y comisión 0,4 %. La entidad financiera no asume el riesgo de insolvencias.

Llegado el vencimiento de los anteriores créditos todos, excepto uno por importe de 20.000 um, son atendidos por los clientes. Según la información recabada sobre el deudor, ONI, SA considera que dicho crédito es incobrable.

Dos de las tres autocaravanas adquiridas en marzo de X1 se vendieron antes del cierre de X3. Ambas se vendieron al contado, la primera el 1 de junio en 16.000 um y la segunda el 1 de diciembre en 15.000 um.

Se pide:

Realizar, según la información facilitada, las anotaciones contables que procedan en X1, X2 y X3 sabiendo que el ejercicio contable coincide con el año natural.



Solución

Operaciones realizadas en el año 20X1

1 de febrero de 20X1. Por el pago del alquiler y la fianza:

Código	Cuenta	Debe	Haber
565	Fianzas constituidas a corto plazo	400	
621	Arrendamientos y cánones (450 euros × 11 meses)	4.950	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.400
410	Acreedores prestación de servicios		2.950

El contrato se firma el 1 de febrero de 20X1 y tiene una duración de 1 año, hasta el 1 de febrero de 20X2.

Los pagos que se van a realizar por el alquiler son: 2.000 (1 de febrero de 20X1) + 1.800 (1 de abril de 20X1) + 1.600 (1 de enero de 20X2) = 5.400 um.

La imputación lineal mensual es $5.400/12$ meses = 450 mes.

El importe del gasto de arrendamiento correspondiente a 20X1 es $450 \text{ um} \times 11$ meses = 4.950 um.

El registro del arrendamiento operativo deber ser lineal en el tiempo, al margen de cómo se acuerde el momento del pago de este.

1 de marzo de 20X1. Por la compra de las autocaravanas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte (3 vehículos × 30.000)	90.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		90.000

1 de abril de 20X1. Por el segundo pago del alquiler:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestación de servicios	1.800	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.800



31 de diciembre de 20X1. Por la amortización de las autocaravanas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(90.000 – 46.800)/2 × (10/12)]	18.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		18.000
	• Valor residual (15.600 um × 3 caravanas).....		46.800 um
	• Vida útil (01/03/X1 al 01/03/X3).....		2 años

Saldo de la cuenta 410, «Acreedores prestación de servicios» = 2.950 – 1.800 = 1.150 um

Operaciones realizadas en el año 20X2

1 de enero de 20X2. Por el pago del alquiler:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestación de servicios	1.150	
621	Arrendamientos (devengo de enero)	450	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.600

Es el coste del alquiler hasta la fecha inicialmente prevista, el 1 de febrero de 20X2.

31 de marzo de 20X2. Por la cancelación del contrato de alquiler y el abono de los 2 meses prorrogados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (450 um × 2 meses de prórroga)	900	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500
565	Fianzas constituidas a corto plazo		400

No se han modificado las condiciones del contrato, cuyo coste mensual era 450 um por mes. Como la prórroga es de 2 meses, el alquiler devengado son 900 um, que se compensan en parte con la fianza.

1 de diciembre de 20X2. Se realiza una operación de *factoring* con recurso:

La entidad financiera no asume el riesgo de morosidad de los clientes, porque no ha habido cesión de la titularidad del crédito. La entidad financiera anticipa el nominal de la remesa, generando un coste financiero para la empresa y un pasivo financiero, puesto que si el cliente no abona el crédito, el banco lo descontará de la cuenta corriente.

Al ser un pasivo financiero se valora por el coste amortizado, se registra la deuda por el líquido y se devenga el gasto financiero desde el cobro al vencimiento.

Por la reclasificación de la cuenta de clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
432	Clientes, operaciones de «factoring»	150.000	
430	Clientes		150.000

Por la recepción del líquido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (150.000 – 150.000 × 0,6% – 150.000 × 0,4%)	148.500	
5209	Deudas por operaciones de «factoring»		148.500

El coste financiero es $150.000 - 148.500 = 1.500$ euros.

31 de diciembre de 20X2. Por el devengo de los intereses del *factoring*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring» (1.500 × 1/3)	500	
5209	Deudas por operaciones de «factoring»		500

Por la dotación a la amortización de las autocaravanas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(90.000 – 46.800)/2]	21.600	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		21.600



Operaciones realizadas en el año 20X3

1 de marzo de 20X3. Por el devengo de los intereses del *factoring*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
665	Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring» (1.500 × 2/3)	1.000	
5209	Deudas por operaciones de «factoring»		1.000

Por el cobro de los clientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5209	Deudas por operaciones de «factoring»	130.000	
432	Clientes, operaciones de «factoring»		130.000

Por el cliente incobrable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
650	Pérdidas de créditos comerciales incobrables	20.000	
432	Clientes, operaciones de «factoring»		20.000

Por el pago de la deuda con la entidad de *factoring*:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5209	Deudas por operaciones de «factoring»	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

1 de marzo de 20X3. Por la amortización de las autocaravanas antes de iniciar el plan de venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(90.000 – 46.800)/2 × (2/12)]	3.600	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		3.600

En este momento, hay que cambiar el uso de las autocaravanas, puesto que se van a destinar a la venta. Según establece el apartado 2.4 de la norma cuarta de la Resolución del ICAC sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias:

Cuando una entidad, en el curso ordinario de sus actividades, ceda en uso elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, en régimen de arrendamiento operativo, para su posterior enajenación, reclasificará estos elementos patrimoniales a las existencias en la fecha en que se acuerde el cambio de destino, y, en consecuencia, el ingreso derivado de la baja se presentará formando parte del importe neto de la cifra anual de negocios.

Por la reclasificación de las autocaravanas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Existencias	46.800	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	43.200	
218	Elementos de transporte		90.000

1 de junio de 20X3. Por la venta de la primera autocaravana:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	16.000	
700	Ventas de mercaderías		16.000

1 de diciembre de 20X3. Por la venta de la segunda autocaravana:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	15.000	
700	Ventas de mercaderías		15.000

31 de diciembre de 20X3. Por la baja de las caravanas vendidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	31.200	
300	Mercaderías [(46.800/3 caravanas) × 2 vendidas]		31.200



Caso práctico núm. 3

Contabilidad de sociedades

Las sociedades SIA, SA, que cotiza en bolsa, y MZ, SA que no cotiza, elaboran las cuentas anuales, referidas al ejercicio contable que coincide con el año natural, según los modelos normales del Plan General de Contabilidad.

El capital de SIA, SA a 31/12/X8 lo constituyen dos clases de acciones: 80.000 ordinarias de 10 um de valor nominal, emitidas al 110 %, y 2.000 rescatables de 10 um de valor nominal, emitidas al 120 %.

De las anteriores acciones ordinarias 3.000 fueron adjudicadas judicialmente a la sociedad, en el mes de octubre, en pago de un crédito de 42.000 um que SIA, SA tenía frente al titular de las mismas; en ese momento el valor de cotización de las acciones era de 45.000 um.

En relación con las acciones rescatables se sabe que en las condiciones de emisión se estableció que el inversor tenía derecho al rescate siempre que lo solicitara con dos meses de antelación. El precio de reembolso será la cotización media del trimestre anterior.

El capital de MZ, SA a 31/12/X8 está constituido por acciones de 10 um de valor nominal:

- Ordinarias: 30.000 que están totalmente desembolsadas, excepto 200 que se emitieron al 300 % para recibir un terreno propiedad de SIA, SA quien ya ha aportado el 80 % del terreno y antes de que termine X9 aportará el resto que tiene registrado en 600 um.
- Privilegiadas: 500, totalmente desembolsadas.

El privilegio de las acciones consiste en el derecho a percibir un dividendo adicional del 2 %, si hay beneficios distribuibles, y una vez acordado en la junta de accionistas un dividendo de, al menos, el 4 % a las acciones ordinarias.

Los restantes componentes del patrimonio neto de ambas sociedades a 31/12/X8 son:

De SIA, SA:

- Las reservas ascienden a 390.000 um: la reserva legal alcanza el mínimo exigido por la Ley de sociedades de capital, 190.000 um son reservas voluntarias de libre disposición y el resto son indisponibles. Se sabe también que SIA, SA no ha repartido la prima de emisión.



- En el ejercicio X8 se obtuvo un beneficio de 160.000 um; con cargo a dicho beneficio se ha abonado en el mes de diciembre un dividendo a cuenta de 1 um a cada una de las acciones en circulación.

De MZ, SA:

- La prima de emisión asciende a 140.000 um, las reservas a 260.000 um incluyendo la legal por el mínimo exigido en la ley y el resto son disponibles.
- En el ejercicio X8 se han generado pérdidas por 5.000 um.

Durante el ejercicio X9 se han realizado, entre otras, las siguientes operaciones:

1. La junta de accionistas de ambas sociedades aprobaron las cuentas anuales. La de SIA, SA acordó destinar el beneficio a retribuir a todas las acciones en circulación con un dividendo bruto anual del 20 % y el resto a reservas. A finales de mayo ya se habían pagado los dividendos con una retención fiscal del 19 %.
2. SIA, SA aportó el terreno en pago del dividendo pasivo.
3. Las acciones rescatables, emitidas por SIA, SA y pendientes de reembolso, se amortizaron en la fecha acordada, al 125 %, con cargo a reservas libres.
4. Se vendieron al 130 % la mitad de las acciones propias. SIA, SA por gastos de la operación pagó 120 um.

Se pide:

1. Presentar la composición del patrimonio neto de SIA, SA y MZ, SA a 31/12/X8.
2. Registrar en los libros de ambas sociedades las operaciones descritas realizadas en X9.

Solución

Apartado 1

Patrimonio neto SIA, SA

Las acciones ordinarias al tener los derechos básicos y no existir ningún pacto de recompra ni dividendos mínimos se clasifican como instrumento de patrimonio neto, separando el capital y la prima de emisión.



La adjudicación judicial de acciones propias aparece como menor importe del patrimonio neto. Si el valor del crédito era de 42.000 um, aunque su cotización sea de 45.000 um, al recibirse en compensación del crédito que tenía la sociedad sobre el socio se valoran por el importe del crédito.

Al ser una entidad cotizada puede emitir acciones rescatables que de acuerdo con el artículo 500 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) no pueden exceder al 25 % del capital.

El derecho de reembolso de las rescatables lo puede ejercer el socio y la empresa está obligada a atender el pago. No está bajo el control de la entidad y además como no hay fecha prevista, puede ejercerlo en cualquier momento siempre que lo comunique con 2 meses de antelación.

Las acciones rescatables no tienen reconocido ningún privilegio en lo que respecta a los dividendos, por lo que van a percibir los mismos dividendos que las acciones comunes u ordinarias.

El artículo 14 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, que regula criterios de presentación de los instrumentos financieros, indica que si el reembolso lo puede exigir el socio en cualquier momento, la emisión se clasifica como pasivo financiero y se valora por su valor de emisión.

En cuanto a las reservas, el enunciado nos indica que en total suman 390.000 um, pero la reserva legal alcanza el mínimo que exige la normativa mercantil que según el artículo 274 del TRLSC es del 20 % del capital escriturado.

El capital mercantil de SIA, SA es el siguiente:

80.000 ordinarias × 10 um	800.000
2.000 rescatables × 10 um	20.000
Suma	820.000
20% de 820.000	164.000 um
Reservas voluntarias	190.000 um
Resto reservas indisponibles (390.000 – 164.000 – 190.000)	36.000 um

El resultado del ejercicio 20X8 es de 160.000 um, siendo el dividendo a cuenta de 1 um, sobre títulos en circulación.

$$[(80.000 - 3.000) + 2.000] \times 1 \text{ um} = 79.000 \text{ um}$$



A continuación figura la estructura patrimonial al cierre de 20X8 de la entidad SIA, SA:

A.1) FONDOS PROPIOS	1.309.000
I. Capital social	
(100) Capital social	
Acciones ordinarias (80.000 títulos × 10 um)	800.000
II. Prima de emisión	
(110) Prima de emisión	
Acciones ordinarias (80.000 títulos × 1 um)	80.000
III. Reservas	
1. Reserva legal y estatutaria	
(112) Reserva legal	164.000
2. Otras reservas	
(113) Reservas voluntarias.....	190.000
Otras reservas indisponibles	36.000
IV. Acciones y participaciones en patrimonio neto	
(108) Acciones propias en situaciones especiales	(42.000)
(3.000 acciones ordinarias)	
VII. Resultado del ejercicio	
(129) Pérdidas y ganancias	160.000
VIII. Dividendo a cuenta	
(557) Dividendo a cuenta	(79.000)
B) PASIVO NO CORRIENTE	24.000
VI. Deudas a largo plazo con características especiales	
(150) Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivo financiero (2.000 acciones × 12 um)	24.000



Patrimonio neto MZ, SA

La entidad tiene capital ordinario que figura como instrumento de patrimonio neto. También tiene capital privilegiado, cuyo privilegio consiste en un dividendo adicional del 2 %, pero está condicionado a que la junta general acuerde un reparto de dividendo a las acciones ordinarias de un 4 %. No es un pago ineludible sino discrecional, ya que está condicionado a la aprobación de un dividendo ordinario al resto de socios. Por ello, la totalidad de la emisión se clasifica como instrumento de patrimonio neto y no como instrumento financiero compuesto.

Según el enunciado, de las 30.000 acciones ordinarias, 200 títulos son suscritos por SIA, SA y se corresponden con una aportación no dineraria cuyo valor razonable sería 200 acciones \times 10 um \times 3 = 6.000 um, quedando pendiente de aportar el 20 %, que son 1.200 um.

El importe pendiente debe corresponderse sobre el nominal del título que sería 1.200/200 acciones = 6 um.

Desembolso en la suscripción = 200 acciones \times (4 um nominal + 20 um prima) = 4.800 um.

El valor de 600 um representa el valor que tiene el terreno en la contabilidad de SIA, SA.

La reserva legal está dotada por el mínimo valor que establece la normativa mercantil, es decir, el 20 % del capital social mercantil.

30.500 acciones \times 10 um \times 20 %	61.000 um
Reservas voluntarias (260.000 – 61.000)	199.000 um

A continuación figura la estructura patrimonial al cierre de 20X8 de la entidad MZ, SA:

A.1) FONDOS PROPIOS **698.800**

I. Capital social

1. Capital escriturado

(100) Capital social

Acciones ordinarias (30.000 títulos \times 10 um)	300.000
Acciones privilegiadas (500 acciones \times 10 um)	5.000

2. Capital no exigido

(1040) Socios por aportaciones no dinerarias pendientes ... (1.200)

**II. Prima de emisión**

(110) Prima de emisión 140.000

III. Reservas

1. Reserva legal y estatutaria

(112) Reserva legal 61.000

2. Otras reservas

(113) Reservas voluntarias 199.000

VII. Resultado del ejercicio

(129) Pérdidas y ganancias (5.000)

Apartado 2.1**Distribución de beneficios de SIA, SA**

80.000 acciones – 3.000 propias	154.000
(77.000 acciones × 10 um × 20 %)	
2.000 acciones × 10 um × 20 %	4.000
Dividendo total	158.000
Dividendo a cuenta	(79.000)
Dividendo complementario	79.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	160.000	
557	Dividendo a cuenta		79.000
526	Dividendo activo a pagar		79.000
113	Reservas voluntarias		2.000



31 de mayo. Por el pago del dividendo complementario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	79.000	
4751	Hacienda pública, acreedora por retenciones practicadas (79.000 × 19%)		15.010
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		63.990

Resultados negativos de MZ, SA

El enunciado no indica que las pérdidas se compensen con reservas de libre disposición, por tanto, lo va a compensar con beneficios futuros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	5.000	
129	Resultado del ejercicio		5.000

Apartado 2.2

Contabilidad de SIA, SA

Código	Cuenta	Debe	Haber
556	Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto	1.200	
210	Terrenos y bienes naturales		600
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		600

Contabilidad MZ, SA

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	1.200	
1040	Socios por aportaciones no dinerarias pendientes		1.200

Apartado 2.3

Por el reembolso de las acciones rescatables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
150	Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros (2.000 × 12)	24.000	
676	Pérdidas por operaciones con acciones propias consideradas pasivo financiero [(2.000 acciones × 12,50) – 24.000]	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.000 acciones × 12,50)		25.000

El importe que se paga sobre el valor de emisión es pérdida financiera para la empresa, ya que no había establecida una fecha de reembolso y no se pudo determinar el tipo efectivo para imputar el devengo por coste amortizado.

Esta pérdida no tiene la consideración de gasto deducible, ya que se trata de reembolsar a los socios los títulos.

Con la finalidad de evitar el derecho de oposición de los acreedores, compensa la reducción del capital con la creación de una reserva indisponible.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	20.000	
1142	Reserva por capital amortizado (2.000 acciones × 10 um)		20.000

Apartado 2.4

Por la venta de la mitad de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros [(1.500 acciones × 13 um) – 120]	19.380	
113	Reservas voluntarias	1.620	
108	Acciones propias en situaciones especiales (42.000/2)		21.000



Caso práctico núm. 4

Contabilidad financiera

1. La sociedad Clínica Reparadora, SL se dedica a la asistencia y atención de pacientes que van a ser intervenidos para la realización de una operación de reconstrucción consecuencia de tumores, quemaduras y otras malformaciones. Entre los tratamientos y operaciones en que está especializada la clínica está la reconstrucción derivada de tumores, no obstante, realiza también otro tipo de intervenciones.

En el año 20X8 adquirió una nueva maquinaria de última tecnología en sustitución de la que disponía por importe de 1.000.000 um (unidades monetarias), (amortización contable según tablas 10 años).

Las intervenciones consistentes en reconstrucción de tumores del año 20X9 son para cada uno de los trimestres por los siguientes importes:

1T, 250.000 um; 2T, 200.000 um; 3T, 300.000 um y 4T 425.000 um

Además, la sociedad, dada su fama, realiza intervenciones puramente de estética, siendo la facturación en el año 20X9: 400.000 um.

Gastos en material quirúrgico (bisturís, guantes...): 200.000 um.

Gastos de alquiler de quirófano: 250.000 um.

La sociedad se encuentra en prorrata general. El tipo impositivo del IVA en 20X8 fue del 18 %. Prorrata definitiva año 20X8 fue de 90 %. La sociedad tiene cuotas a compensar correspondientes a 20X8 por importe de 10.000 um.

El tipo impositivo del IVA en 20X9 cambia al 21 %.

Se pide:

- Efectuar el registro contable de las operaciones en el año 20X9.
- Efectuar, si procede, los ajuste derivados en el año 20X9 de la prorrata definitiva.
- Efectuar los asientos contables de la liquidación del IVA en el año 20X9.

2. La sociedad en el año 20X9 tiene un beneficio antes de impuestos de 325.000 um (la cifra de negocios es de 1.575.000 um).

- 2.1. La sociedad aplicó en el año 20X8 la amortización máxima permitida, cumple los requisitos para aplicar la libertad de amortización de la maquinaria adquirida en dicho año.
- 2.2. La sociedad dota una reserva de capitalización de acuerdo con el artículo 25 de la Ley del impuesto sobre sociedades.
- 2.3. La sociedad ha tenido una liquidación provisional correspondiente al IS de 20X8 por importe de 140.000 um, y una sanción derivada de la misma por importe de 70.000 um.
- 2.4. La sociedad ha dotado una provisión por importe de 100.000 que corresponde con el 25 % de los pacientes de 4T que aún no han abonado su factura.
- 2.5. La sociedad ha retribuido a los administradores por un importe de 150.000 um. Los estatutos de la sociedad no estipulan nada en relación con la retribución de los administradores.
- 2.6. El tipo de gravamen en el año 20X8 es del 30 %, y en el año 20X9 es del 25 %, las retenciones y pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades han sido de 50.000 um.
- 2.7. En el ejercicio 20X8 la sociedad tuvo derecho a practicar unas deducciones por importe de 200.000, estando limitada su aplicación al 35 % de la cuota íntegra, que fue de 300.000. Se decide aplicar en el año 20X9 por el importe máximo permitido.
- 2.8. La sociedad tiene pendiente de compensar una base imponible negativa correspondiente al año 20X5 por importe de 100.000 um.

Se pide:

- Liquidación del impuesto sobre sociedades año 20X9.
- Realizar los asientos contables derivados de la liquidación del impuesto realizados por la sociedad en el año 20X9.

Debe utilizarse la normativa actualmente vigente del impuesto sobre sociedades.

Solución

Ejercicio 1. Asientos relacionados con IVA (prorrata general)

1. Efectuar el registro contable de las operaciones en el año 20X9

Es una empresa que se dedica a dos tipos de actividades: intervenciones quirúrgicas orientadas para reconstruir daños causados por tumores, quemaduras etc., y otras intervenciones de estética.

El primer tipo de operaciones está exento, mientras que las operaciones por motivos estéticos están sujetas y no exentas de IVA.

La empresa calcula el IVA a ingresar aplicando la prorrata general, siendo la prorrata provisional del 90 % durante el ejercicio 20X9, que se corresponde con la prorrata definitiva de 20X8.

Por las operaciones consistentes en reconstrucción de tumores (actividad exenta):

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	1.175.000	
705	Prestación de servicios (250.000 + 200.000 + 300.000 + 425.000)		1.175.000

Por las operaciones puramente de estética (actividad sujeta y no exenta):

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	484.000	
705	Prestación de servicios		400.000
477	Hacienda pública, IVA repercutido (400.000 × 21 %)		84.000

Por los costes del material quirúrgico:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos [200.000 + (200.000 × 21 % × 10 %)]	204.200	
472	Hacienda pública, IVA soportado (200.000 × 21 % × 90 %)	37.800	
400/572	Proveedores/Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		242.000

Por el alquiler de quirófanos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos (250.000 + 250.000 × 21 % × 10 %)	255.250	
472	Hacienda pública, IVA soportado (250.000 × 21 % × 90 %)	47.250	
410/572	Acreedores/Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		302.500

2. Efectuar, si procede, los ajustes derivados en el año 20X9 de la prorrata definitiva

31 de diciembre de 20X9. Por el cálculo de la prorrata definitiva:

$$\% = \frac{400.000 \text{ (actividad sujeta y no exenta)}}{1.175.000 \text{ (actividad exenta) + } 400.000 \text{ (no exenta)}} = 25,39\% = 26\%$$

Por el ajuste de la prorrata provisional a la definitiva:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6341	Ajustes negativos en IVA de activo corriente [450.000 × 21 % × (90 % - 26 %)]	60.480	
472	Hacienda pública, IVA soportado		60.480

Además, debemos regularizar la máquina que compró en el año 20X8, ya que la diferencia de prorratas difiere en más de 10 puntos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos en IVA de bienes inversión [1.000.000 × 18 % × (90 % - 26 %)/5 años]	23.040	
472	Hacienda pública, IVA soportado		23.040

El enunciado indica que el tipo impositivo de IVA del ejercicio anterior era del 18 %.

3. Efectuar los asientos contables de la liquidación del IVA en el año 20X9

Código	Cuenta	Debe	Haber
477	Hacienda pública, IVA repercutido	84.000	
472	Hacienda pública, IVA soportado		1.530
4700	Hacienda pública, deudora por IVA 20X8		10.000
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA		72.470

Por el pago:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4750	Hacienda pública, acreedora por IVA	72.470	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		72.470

Ejercicio 2. Impuesto sobre sociedades

Apartado 1

1.1. Comentar los ajustes fiscales

Libertad de amortización de la máquina. La empresa se dedujo toda la inversión en el 20X8, aunque contablemente se amortiza de forma lineal en 10 años.

El problema que tenemos es que si la empresa estaba en prorrata una parte del IVA de la compra del 18 % estaría incluido en el coste, pero desconocemos cuál era la prorrata provisional del 20X8.

Vamos a suponer que era del 100 % y, por tanto, la cuota de amortización se calcula sobre 1.000.000 de um.

Amortización contable 20X9 = $1.000.000/10$ años = 100.000 um

Es gasto contable, pero ya está deducido, hay que hacer un ajuste fiscal positivo, es una diferencia temporaria con origen en ejercicios anteriores, revierte un pasivo diferido.

Dotación de la reserva de capitalización. El enunciado indica que la sociedad dota una reserva de capitalización y se supone que tiene que ver con el incremento de los fondos propios del ejercicio 20X8 y la reducción por capitalización de dicho ejercicio.

No disponemos de datos para determinar si ha habido incremento de fondos propios en el ejercicio actual.

La contabilización o dotación de la reserva de capitalización se hace con cargo al resultado del ejercicio 20X8 después de la aprobación de las cuentas anuales del año 20X8 por la junta general de accionistas.

Acta del impuesto sobre sociedades 20X8. Tanto la cuota de impuesto sobre sociedades que está registrada en la cuenta 633, «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios», como la sanción que figura en la cuenta 678, «Gastos excepcionales», no son deducibles.

El enunciado nos indica que el beneficio antes de impuestos es de 325.000 um, por tanto, la cuenta 633, «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios», al figurar en el gasto del impuesto sobre sociedades, no está incluida en el importe anterior, por ello no procede ajuste en los cálculos del citado impuesto, mientras que por la sanción al ir en el epígrafe de «Otros resultados de explotación», hay que ajustar en positivo y considerar una diferencia permanente.

Deterioros de morosos. Si son del cuarto trimestre y no se ha interpuesto demanda judicial al no haber transcurrido los 6 meses desde el vencimiento, no son deducibles.

Ajuste fiscal = + 100.000 euros, diferencia temporaria con origen en el ejercicio actual, contabilizaremos un activo por impuesto diferido.

Retribución de los administradores. Aunque esté registrado como gasto, al no figurar en los estatutos el cargo retribuido, el gasto no es deducible.

Ajuste fiscal = + 150.000 euros, diferencia permanente.

Deducciones pendientes de aplicar del ejercicio 20X8: 200.000 um

Límite = 35 % sobre 300.000 = 105.000 um

Quedan pendientes de aplicar para el ejercicio 20X9 = 95.000 um

Bases imponibles negativas pendientes de compensar del 20X5 = 100.000 um

1.2. Cambio del tipo de gravamen

Con relación al cambio de tipo de gravamen del 30 % al 25 %, el enunciado no indica si se aprobó en el ejercicio 20X8 o en el ejercicio 20X9.

Si se hubiera aprobado en el ejercicio 20X8, el ajuste de las diferencias temporarias se hubiera registrado con cargo al resultado del ejercicio 20X8.

En caso, contrario, si se aprueba durante el ejercicio 20X9, deberíamos actualizar el pasivo diferido de la libertad de amortización de la máquina y el crédito por BINS del 20X5.

Por el ajuste por cambio de tipo de gravamen:

Código	Cuenta	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	5.000	
4745	Créditos por pérdidas a compensar BIN-20X5 [100.000 × (30% - 25%)]		5.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles «libertad de amortización máquina»	45.000	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios [900.000 × (30 % - 25 %)]		45.000

No tenemos datos de la fecha de adquisición de la máquina ni la prorrata provisional, de ahí que vamos a suponer que se adquirió al inicio del ejercicio 20X8 y se dedujo el 100 % del IVA soportado.

1.3. Determinar la deuda tributaria

Con la finalidad de determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 20X9, el enunciado nos facilita el resultado contable antes de impuestos de 325.000 euros, lo que significa que no está incluida la cuota del acta del IS 20X8, ni el cambio de tipo de gravamen. Estos importes se han registrado en las cuentas 633, «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios», y 639, «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios».

Esquema de liquidación del IS 20X9

Resultado contable antes de impuestos	325.000
+/- Diferencias permanentes	220.000
Sanción IS-20X8	70.000
Retribución administradores	150.000
+/- Diferencias temporarias	200.000
a) Origen ejercicio actual	
Deterioros de morosos.....	100.000
b) Origen ejercicios años anteriores	
Amortización máquina	100.000
BASE IMPONIBLE PREVIA	745.000
Base imponible negativa 20X5	(100.000)
BASE IMPONIBLE	645.000
Tipo de gravamen	× 25 %
CUOTA ÍNTEGRA	161.250



Deducciones pendientes 20X8 = 95.000

Límite ($35\% \times 161.250 = 56.437,50$)	(56.437,50)
CUOTA LÍQUIDA	104.812,50
Retenciones y pagos a cuenta	(50.000)
Deuda tributaria (a pagar)	54.812,50

Apartado 2

31 de diciembre de 20X9. Contabilización del IS-20X9:

Por la cuota líquida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	104.812,50	
473	Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta		50.000
4752	Hacienda pública, acreedora por impuesto de sociedades		54.812,50

Por el deterioro del cliente moroso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles «moroso 20X9» ($100.000 \times 25\%$)	25.000	
6301	Impuesto diferido		25.000

Por la reversión de la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles «amortización má- quina» ($100.000 \times 25\%$)	25.000	
6301	Impuesto diferido		25.000



Por la reversión de la BIN 20X5:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	25.000	
4745	Créditos por pérdidas a compensar «BIN-20X5» (100.000 × 25 %)		25.000

Por la deducción del ejercicio anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	56.437,50	
4742	Derechos por deducciones pendientes		56.437,50

Determinar el resultado del ejercicio después de impuestos:

Resultado contable antes de impuestos.....	325.000
(6300) Impuesto corriente	(104.812,50)
(6301) Impuesto diferido	(31.437,50)
(633) Ajustes negativos imposición sobre beneficios	(145.000)
(140.000 cuota 20X8 + 5.000 tipo gravamen)	
(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.....	45.000
Resultado del ejercicio	88.750

Caso práctico núm. 5

Matemáticas financieras

5.1. Una empresa desea comprar hoy un edificio por el que debe pagar en el momento de hacer el contrato 3.000.000 de euros y a partir de entonces, al final de cada año y durante 15 años, una renta anual variable en progresión geométrica de acuerdo con el índice de coste de vida que se estima será el 2 % anual, siendo el primer pago de 300.000 euros.

Se pide:

- a) Averiguar el valor actual del edificio si el tanto de valoración es el 5 % anual compuesto.
- b) Suponiendo que para hacer frente a la primera anualidad negocia una letra al 6 % simple anual que vence dentro de 6 meses y que la comisión bancaria es el 7 %, ¿cuál será el nominal de la letra?
- c) Suponiendo que para hacer frente a la quinta anualidad entrega el montante de un préstamo que hizo 7 años antes al 3 % nominal anual capitalizable por cuatrimestres, ¿cuál fue el importe de la cantidad prestada hace 7 años?
- d) Suponiendo que, pagada la quinta anualidad, se desea transformar los pagos variables en progresión geométrica en otros variables en progresión aritmética de razón 50.000 euros de los mismos términos, ¿cuál será entonces el importe del primer término, el que corresponde a la sexta anualidad?

5.2. Se emite un empréstito de 2.000 obligaciones de 1.000 euros nominales amortizables en 20 años con lotes anuales de 10.000 euros durante los primeros 10 años y 20.000 euros durante los 10 siguientes. El cupón anual es de 20 euros.

Se pide:

Determinar el precio de emisión para que el tanto efectivo obligacionista sea del 3,5 %.

Solución

5.1. Préstamo

Apartado a)

Entrega inicial = 3.000.000 de euros.

Renta progresión geométrica anual y pospagable durante 15 años, siendo la primera cuota de 300.000 euros y se incrementa anualmente en el 2 % anual.

$$\text{Valor actual de una renta en progresión geométrica} = C_1 \times \frac{1 - q^n (1 + i)^{-n}}{1 + i - q}$$



$$\begin{aligned}\text{Valor actual de la renta en progresión geométrica} &= 300.000 \times \frac{1 - (1,02)^{15} (1,05)^{-15}}{1 + 0,05 - 1,02} = \\ &= 3.526.143,17 \text{ euros}\end{aligned}$$

$$\text{Valor actual del edificio} = 3.000.000 + 3.526.143,17 = 6.526.143,17 \text{ euros}$$

Apartado b)

El valor en efectivo de la letra descontada debe coincidir con el importe del pago de la primera anualidad.

- Nominal de la letra – Nominal $\times 0,06 \times 6/12$ – Nominal $\times 0,007 = 300.000$
- Nominal de la letra = 311.526,48 euros

Comprobación:

- Intereses por descuento de la letra = 311.526,48 $\times 0,06 \times 6/12 = 9.345,79$ euros
- Comisión = 311.526,48 $\times 0,007 = 2.180,69$ euros
- Efectivo = 311.526,48 – 9.345,79 – 2.180,69 = 300.000 euros

Apartado c)

- Valor del importe del pago del quinto año = 300.000 $\times (1,02)^4 = 324.729,65$ euros
- El tipo interés que se acumula en el crédito concedido es del 1 % cuatrimestral.
- 7 años = 21 cuatrimestres
- X (nominal del crédito) $\times (1 + 0,01)^{21} = 324.729,65$
- Nominal del crédito concedido = 263.495,43 euros

Apartado d)

En primer lugar, debemos calcular del préstamo en geométrica la deuda pendiente después del pago del año 5.

$$\text{Anualidad 6} = 300.000 \times (1,02)^5 = 331.224,24 \text{ euros}$$

$$\text{Valor actual} = 331.224,24 \times \frac{1 - (1,02)^{10} \times (1,05)^{-10}}{1 + 0,05 - 1,02} = 2.778.343,92 \text{ euros}$$

A continuación debemos igualar la deuda pendiente al valor actual de una renta en progresión aritmética.

La fórmula del valor actual de una renta en progresión aritmética es la siguiente:

$$\text{Valor actual} = \left[\left(C_1 + \frac{d}{i} + n \times d \right) \times \frac{1 - (1 + i)^{-n}}{i} \right] - \frac{n \times d}{i}$$

$$2.778.343,92 = \left[\left(C_1 + \frac{50.000}{0,05} + 50.000 \times 10 \right) \times \frac{1 - (1 + 0,05)^{-10}}{0,05} \right] - \frac{50.000 \times 10}{0,05}$$

Primer pago del año 6 = 154.854,05 euros

5.2. Empréstito

Nos piden determinar el valor de emisión de las obligaciones para que el tanto efectivo obligacionista sea del 3,5 %, para ello primero deberemos determinar el importe de la anualidad teórica del empréstito.

Se trata de un empréstito normal con lote constante y 20 años de duración.

- Lote constante durante los 10 primeros años = 10.000 euros
- Lote constante durante el año 11 al 20 = 20.000 euros
- Cupón anual = 20 euros
- Tipo interés para realizar los cálculos financieros = 20 euros/1.000 euros = 0,02 = 2 %

Estructura anualidad:

- Anualidad = $Nk \times C \times i + Mk C + \text{Lote}$
- Anualidad - Lote = $Nk \times C \times i + Mk C$

Nominal empréstito = Valor actual de los pagos normalizados

$$2.000 \times 1.000 = (a - 10.000) \frac{1 - (1 + 0,02)^{-10}}{0,02} + (a - 20.000) \frac{1 - (1 + 0,02)^{-10}}{0,02} (1,02)^{-10}$$



$$2.000 \text{ títulos} \times 1.000 \text{ euros} + 10.000 \frac{1 - (1 + 0,02)^{-10}}{0,02} + 20.000 \frac{1 - (1,02)^{-10}}{0,02} (1,02)^{-10}$$
$$= a \text{ (anualidad constante)} \frac{1 - (1 + 0,02)^{-20}}{0,02}$$

Anualidad constante del empréstito = 136.819,98 euros

$$2.000 \text{ obligaciones} \times \text{Valor emisión} = \text{anualidad constante} \frac{1 - (1 + 0,035)^{-20}}{0,035}$$

$$2.000 \text{ obligaciones} \times \text{Valor emisión} = 136.819,98 \times \frac{1 - (1 + 0,035)^{-20}}{0,035}$$

Valor emisión = 972,27 euros

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 citas. Las citas bibliográficas a lo largo del texto se harán citando al autor solo por el apellido, año de publicación y, si procede, las páginas (todo entre paréntesis y separado por comas). *Vid.* ejemplos de citas basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
6. Las referencias bibliográficas se limitarán a las que expresamente sustentan la investigación y son citadas en el trabajo. No ocuparán más de 3 páginas. Se situarán al final del artículo y se ajustarán a las normas APA (7.ª ed.). *Vid.* ejemplos de lista de referencias basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
7. Los criterios de edición que deben seguir los autores se encuentran detallados en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.

Proceso editorial

- Recepción de artículos. Se acusará su recibo por la editorial, lo que no implicará su aceptación.
- Remisión de originales al Consejo de redacción. La editorial remitirá el trabajo al Consejo de redacción de la revista, que lo analizará y decidirá su aceptación, su admisión condicionada a la introducción de cambios por el/los autor/es o su rechazo. En cualquiera de los casos, la decisión adoptada será comunicada al/a los autor/es.
- Sistema de revisión por pares. El estudio enviado a evaluación será analizado por dos evaluadores externos, de forma confidencial y anónima (doble ciego), que emitirán un informe sobre la conveniencia o no de su publicación, que será tomado en consideración por el Consejo de redacción. El trabajo revisado que se considere que puede ser publicado condicionado a la inclusión de modificaciones deberá ser corregido y devuelto por los autores a la revista en el plazo máximo de 1 mes, tanto si se solicitan correcciones menores como mayores.
- Proceso editorial. En los trabajos de investigación, una vez finalizado el proceso de evaluación, se enviará al autor principal del trabajo la notificación de aceptación o rechazo para su publicación. Asimismo, le serán remitidas, si así se requiere editorialmente, las pruebas de imprenta de su trabajo para su examen y eventual corrección. Terminado el proceso y disponible el artículo, se le hará llegar por correo electrónico al autor.



PREMIO
ESTUDIOS
FINANCIEROS

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

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

TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADO

(Consultar en www.udima.es)

¡MATRÍCULA ABIERTA! DESCUENTO ESPECIAL AHORA