

Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 459 | Junio 2021

ISSN: 1138-9540

Novedades en la tributación del comercio electrónico en el IVA

Salvador Ramírez Gómez

Precios de transferencia en tiempos de pandemia

Paula Iraia Vicario Martín

El paradigma de justicia tributaria a través de nuevos tributos

Luis Miguel Muleiro Parada

Revisión de actos de repercusión tributaria tras actuaciones de comprobación

Antonio Longás Lafuente

Alcance de la inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados establecido en 2016

Adrián Boix Cortés

El IVPEE no vulnera el Derecho de la UE

María de los Ángeles Díez Moreno

Las empresas no solo deben ser socialmente responsables sino parecerlo

Clara Pérez Cornejo, Esther de Quevedo Puente y Juan Bautista Delgado García

Adquisición de un activo para donarlo a una entidad sin fines lucrativos

Marta Borque Francisco

Tu currículum no dice que

DESPUÉS DEL TRABAJO SEGUÍAS TRABAJANDO EN TU FUTURO.

En UDIMA reconocemos tu esfuerzo. Por eso te ofrecemos una metodología online que encaja con tu ritmo de vida, sea cual sea.

ERES MÁS DE LO QUE SE VE
udima.es



Nuestro equipo de profesionales hace de la UDIMA un lugar donde cumplir tus sueños y objetivos: profesores, tutores personales, asesores y personal de administración y servicios trabajan para que de lo único que tengas que preocuparte sea de estudiar.

GRADOS OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Ingeniería de Organización Industrial • Ingeniería de Tecnologías y Servicios de Telecomunicación • Ingeniería Informática

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Magisterio de Educación Infantil • Magisterio de Educación Primaria • Psicología (rama Ciencias de la Salud)

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Administración y Dirección de Empresas • Economía • Empresas y Actividades Turísticas • Marketing

Facultad de Ciencias Jurídicas

Ciencias del Trabajo, Relaciones Laborales y Recursos Humanos • Criminología • Derecho

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Periodismo • Publicidad y Relaciones Públicas

TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADO

(Consultar en www.udima.es)

MÁSTERES OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos • Enseñanza del Español como Lengua Extranjera • Formación del Profesorado de Educación Secundaria • Gestión Sanitaria • Psicología General Sanitaria • Psicopedagogía • Tecnología Educativa

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Auditoría de Cuentas • Banca y Asesoría Financiera • Dirección Comercial y Marketing • Dirección de Empresas (MBA) • Dirección de Empresas Hoteleras • Dirección de Negocios Internacionales • Dirección Económico-Financiera • Dirección y Gestión Contable • Marketing Digital y Redes Sociales

Facultad de Ciencias Jurídicas

Análisis e Investigación Criminal • Asesoría de Empresas • Asesoría Fiscal • Asesoría Jurídico-Laboral • Dirección y Gestión de Recursos Humanos • Gestión Integrada de Prevención, Calidad y Medio Ambiente • Práctica de la Abogacía • Prevención de Riesgos Laborales

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Interuniversitario en Unión Europea y China • Mercado del Arte • Seguridad, Defensa y Geoestrategia • Sociedad y Relaciones de Poder en el Mundo Premoderno

¡MATRÍCULA ABIERTA! DESCUENTO ESPECIAL AHORA

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 459 | Junio 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 € en papel / 90 € en digital

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

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

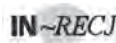
Centro de Estudios Financieros, SL
Correo electrónico: revistacef@cef.es
Edición digital: www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm
Depósito legal: M-1947-1981
ISSN: 1138-9540
ISSN-e: 2531-2138



Imprime

Artes Gráficas Coyve
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

- La tributación del comercio electrónico transfronterizo en el IVA: el nuevo régimen tributario de las ventas a distancia y las interfaces digitales 5-42
Latest changes in the VAT taxation with respect to cross-border e-commerce: the new tax regime of distance sales of goods and digital interfaces
Salvador Ramírez Gómez
- Precios de transferencia en tiempos de pandemia. Creando una nueva realidad 43-72
Transfer pricing in pandemic times - creating a new reality
Paula Iraia Vicario Martín
- El paradigma de justicia tributaria a través de nuevos tributos: ¿realidad o ficción? 73-110
The Tax Justice Paradigm and the recent taxes: reality or fiction?
Luis Miguel Muleiro Parada

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- Repercusión del sujeto pasivo de IVA tras actuaciones de comprobación e imposibilidad de los órganos revisores de entrar a conocer de dicha repercusión por razones sustantivas. (Análisis de las RRTEAC de 18 de septiembre de 2019 y de 21 de octubre de 2020, RG 5069/2016 y 6367/2017, respectivamente) 111-128
Antonio Longás Lafuente
- El TEAC se pronuncia sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2018 y siguientes. (Análisis de las RRTEAC de 11 y 22 de febrero de 2021, RG 6355/2020 y 2836/2020, respectivamente) 129-139
Adrián Boix Cortés
- La conformidad al Derecho de la Unión Europea del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica a pesar de su dudosa naturaleza jurídica y su finalidad recaudatoria. (Análisis de la STJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19) 140-151
María de los Ángeles Díez Moreno
- Acerca de la aplicación analógica del artículo 150.7 de la LGT a las ejecuciones procedentes de estimaciones por razones de fondo: ¿plazo de un mes o de seis meses?. (Análisis de la SAN de 5 de diciembre de 2019, rec. núm. 428/2016) 152-166
Claudio García Díez



Contabilidad

Estudios

¿Cómo gestionar una buena reputación corporativa? Las empresas no solo deben ser socialmente responsables sino parecerlo 167-194

How to manage a good corporate reputation? Not only should companies be socially responsible, but it should also be above suspicion

Clara Pérez Cornejo, Esther de Quevedo Puente y Juan Bautista Delgado García

Análisis doctrinal

Adquisición de un activo para donarlo a una entidad sin fines lucrativos (MCC). (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 124, de enero de 2021) 195-196

Marta Borque Francisco

Casos prácticos

@ Tercer ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado 197-198

Javier Aguilar López, Javier González Sainza y Elena Robledo Ancinas

Normas de publicación 199-200

Fe de errores: Advertido error en el comentario «Los intereses de demora tributarios no están sujetos al IRPF» de doña Carmen Banacloche Palao, publicado dentro del número 455 (febrero 2021) de esta misma revista, en el recurso de la sentencia, se procede a efectuar la oportuna rectificación en el título, extracto, nota de la primera página y primer párrafo de la página 66:

Donde dice: recurso número 434/2016; debe decir: recurso número 7763/2019.

@ | 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>>.



La tributación del comercio electrónico transfronterizo en el IVA: el nuevo régimen tributario de las ventas a distancia y las interfaces digitales

Salvador Ramírez Gómez

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

salvador.ramirez@dpub.uhu.es | <https://orcid.org/0000-0003-1889-5204>

Extracto

El presente trabajo tiene por objeto la exposición y análisis de los antecedentes y de la nueva regulación sobre la tributación en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) del comercio electrónico transfronterizo, en vigor desde el 1 de julio de 2021, y que ha supuesto la extensión del principio de tributación en destino respecto de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y ventas a distancia de bienes importados, al reducirse los anteriores umbrales de imposición fijados por cada país por uno único a escala comunitaria en la cuantía de 10.000 euros. Paralelamente, se amplía el ámbito de aplicación de los regímenes especiales de ventanilla única: el «régimen exterior de la Unión» y el «régimen de la Unión»; y se crea uno nuevo, el «régimen de importación», así como una nueva «modalidad especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones», que acompaña la supresión de la exención en las importaciones de escaso valor. Asimismo, con la finalidad de asegurar la recaudación y evitar el fraude se involucra en la aplicación del impuesto a las interfaces digitales a las que se les considera «sujetos pasivos proveedores» en determinadas operaciones.

Palabras clave: IVA; comercio electrónico; ventas a distancia; ventanilla única.

Fecha de entrada: 02-05-2021 / Fecha de aceptación: 17-05-2021

Cómo citar: Ramírez Gómez, S. (2021). La tributación del comercio electrónico transfronterizo en el IVA: el nuevo régimen tributario de las ventas a distancia y las interfaces digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 459, 5-42.





Latest changes in the VAT taxation with respect to cross-border e-commerce: the new tax regime of distance sales of goods and digital interfaces

Salvador Ramírez Gómez

Abstract

The purpose of this paper is to present and analyse of the antecedents and the new rules for VAT taxation for cross-border e-commerce, which is coming into force from 1 July 2021, meaning the extension of the destination principle of taxation in relation to the intra-Community distance sales of goods and distance sales of imported goods, as the previous tax income thresholds set by each country have been replaced by a communitary threshold of 10,000 euros. At the same time, the special one-stop-shop schemes are amplified with the «non-Union scheme» and the «Union scheme»; and a new one is created, the «import scheme», together with a new «special modality for declaration and payment of import VAT», which brings about the abolition of the exemption on imports of low value goods. Likewise, in order to ensure correctness of returned income and to prevent fraud, taxes are applied to electronic interfaces that are considered «deemed suppliers» in certain transactions.

Keywords: VAT; e-commerce; distance sales; one stop shop.

Citation: Ramírez Gómez, S. (2021). La tributación del comercio electrónico transfronterizo en el IVA: el nuevo régimen tributario de las ventas a distancia y las interfaces digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 459, 5-42.





Sumario

1. El tratamiento del comercio electrónico en el sistema común del IVA
 - 1.1. Primera etapa: Tributación en destino y ventanilla única para los servicios TBE prestados a consumidores finales por sujetos establecidos en países o territorios terceros
 - 1.2. Segunda etapa: Ampliación del sistema de mini ventanilla única a los servicios TBE prestados por sujetos establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro del cliente
 - 1.3. Tercera etapa: Ampliación del sistema de ventanilla única a las ventas a distancia y resto de servicios. Las disposiciones del «paquete de medidas de la UE relativas al comercio electrónico»
 - 1.3.1. Medidas aplicables desde el 1 de enero de 2019
 - 1.3.2. Medidas aplicables desde el 1 de julio de 2021
2. Medidas de transposición de las directivas sobre las ventas a distancia aplicables desde el 1 de julio de 2021
 - 2.1. Nueva regulación de las ventas a distancia
 - 2.1.1. Introducción de dos nuevas categorías de entregas de bienes
 - 2.1.2. Nuevas reglas sobre el lugar de realización de las entregas
 - 2.1.3. Las ventas de bienes mediante una interfaz digital: el «sujeto pasivo considerado proveedor»
 - 2.2. Los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios
 - 2.2.1. El carácter voluntario de los regímenes especiales: opción, renuncia y causas de exclusión
 - 2.2.2. El régimen exterior de la Unión
 - 2.2.3. El régimen de la Unión
 - 2.2.4. El régimen de importación
 - 2.2.5. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los regímenes especiales de ventanilla única
 - 2.3. Modalidad especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones

1. El tratamiento del comercio electrónico en el sistema común del IVA

La delimitación de lo que debemos entender por comercio electrónico a los efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) ha ido evolucionando a medida que lo han hecho las nuevas tecnologías que lo facilitan. Así, mientras que en una primera etapa las actuaciones de la Unión Europea (UE) en este ámbito se circunscribían a los denominados servicios prestados por vía electrónica, las últimas disposiciones adoptadas con el objetivo de crear un Mercado Único Digital asumen un concepto más amplio en el que tiene cabida tanto la denominada modalidad *online*, referida a la provisión de bienes y servicios en línea, a través de la red, como *offline*, identificada con el suministro de bienes tangibles que se contratan por vía electrónica, pero se suministran por medios de transporte convencionales, conservando los bienes su naturaleza material, con la única particularidad respecto del comercio tradicional en la contratación y pago de la operación, que se realiza por medios telemáticos, a través de plataformas, interfaces digitales, etc. En los suministros *online*, en cambio, los servicios o productos se adquieren a través de la red y se envían al cliente en forma digitalizada a través de la propia red (libros, programas informáticos, música, etc.), descargándose en el ordenador del usuario desde otro ordenador, el servidor, y efectuándose el pago, normalmente, también mediante medios electrónicos. En ambos casos, internet es el canal de comunicación entre proveedor y cliente, sin que haya un encuentro personal entre vendedor y consumidor, y los bienes o servicios adquiridos son enviados por el proveedor o por su cuenta al domicilio del consumidor.

Fueron, pues, los servicios prestados por vía electrónica, *online*, los que en un primer momento requirieron de una regulación específica en el IVA, comenzando por una precisa delimitación del concepto, delimitación que encontramos en el artículo 7, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Reglamento de Ejecución del IVA), que los circunscribe a los servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información¹. Conviene recordar

¹ El apartado 2 del citado artículo recoge, a título ejemplificativo, una lista de servicios a los que abarcará la anterior definición, mientras que el apartado 3 contiene una lista de exclusiones, lo que se completa con la lista contenida en el anexo I.

a estos efectos que, tal y como dispone el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre (Directiva del IVA), el hecho de que el proveedor del servicio y el destinatario se comuniquen por medio de correo electrónico no significará por sí solo que el servicio prestado se suministre por vía electrónica.

Por su parte, para los suministros de bienes *offline* a consumidores finales domiciliados en otros Estados miembros su regulación se limitó a la aplicación, desde el 1 de enero de 1993², del denominado régimen de ventas a distancia intracomunitarias, que fijaba un «umbral de imposición» (100.000 o 35.000 euros, a elección de cada Estado) por debajo del cual las operaciones, salvo opción en contra, se sometían a tributación en el país donde estaba establecido el vendedor³ –principio de tributación en origen–. Una vez superado dicho umbral la tributación se producía en el país donde tenía lugar el consumo, donde estaba domiciliado el cliente –principio de tributación en destino–, lo que obligaba al vendedor a cumplir con todas las obligaciones de registro y liquidación del impuesto en los países donde estaban domiciliados los clientes.

En ambos casos, servicios prestados por vía electrónica o suministros de bienes *offline* (ventas a distancia intracomunitarias), lo que ha requerido de una regulación específica son las operaciones transfronterizas con los consumidores finales, las denominadas operaciones B2C (*business to consumers*) en la jerga comunitaria. En relación con las operaciones entre sujetos pasivos, operaciones B2B (*business to business*), no se ha contemplado ninguna medida particular por el hecho de que se trate de operaciones de comercio electrónico, al quedar estas sometidas a las reglas generales del impuesto para la localización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, y calificarse como adquisiciones intracomunitarias de bienes o servicios, en las que las obligaciones de registro y liquidación del IVA las realiza siempre el cliente, ya sea como sujeto pasivo o por aplicación de la regla de la inversión.

Lo cierto es que la evolución en la regulación del comercio electrónico por la UE ha constituido una avanzadilla de los cambios que se avecinan respecto del régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo, cuya normativa actual se remonta a la creación del mercado único en 1993⁴, y que, aspirando a implementar el principio de tributación en origen, debió contentarse con el establecimiento de un régimen transitorio que descompone la circulación transfronteriza de bienes B2B en dos operaciones distintas: una entrega exen-

² Mediante la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE.

³ Vid. artículo 34 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Conviene advertir que el régimen se configura como voluntario, por lo que el vendedor puede, en todo caso, prescindir del umbral de imposición y optar por tributar en el país donde esté domiciliado el cliente.

⁴ Vid. Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, anteriormente citada.

ta en el Estado miembro de partida de los bienes y una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de destino. Desde muy temprano se advirtieron los problemas que el régimen transitorio planteaba, pues, permitir la adquisición de los bienes exenta del IVA aumenta el riesgo de fraude y, al mismo tiempo, la complejidad intrínseca del sistema desalienta el comercio transfronterizo, dificultades que justificaron el cambio de paradigma hacia una tributación basada en el principio del país de destino⁵, cambio que está siendo implementado de manera progresiva partiendo de la experiencia adquirida desde 2002 con el régimen de los servicios electrónicos y la «miniventanilla única», sistema de declaración e ingreso del IVA cuya aplicación se aconseja más allá de las transacciones B2C, en un régimen definitivo propuesto en el que se prevé la introducción de una ventanilla única también para las operaciones entre empresarios y profesionales⁶.

1.1. Primera etapa: Tributación en destino y ventanilla única para los servicios TBE prestados a consumidores finales por sujetos establecidos en países o territorios terceros

Fue a principios de la década de 2000 cuando comenzaron a ver la luz las primeras medidas relacionadas con los servicios de televisión, radiodifusión y servicios prestados por vía electrónica (TBE), con el objetivo de garantizar que cuando se prestasen con carácter oneroso y fuesen consumidos por clientes establecidos en la Comunidad, estuviesen gravados en la Comunidad. A tal fin se adoptó la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de

⁵ Vid. 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, COM(2016) 148 final.

⁶ Fue en el año 2011 cuando la Comisión, mediante la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre el futuro del IVA, Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único COM(2011) 851 final, de 6 de diciembre, anunció el abandono del objetivo de aplicar un sistema de IVA definitivo basado en el principio de gravar las entregas transfronterizas de bienes en el Estado miembro de origen; posteriormente el Consejo, el 15 de mayo de 2012, acordó que el sistema definitivo debería basarse en el principio de tributación en el Estado miembro de destino de las mercancías (Conclusiones del Consejo sobre el futuro del IVA –reunión n.º 3167 del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros, Bruselas, 15 de mayo de 2012 [véase en particular el punto B 4]). Dado que la implantación del régimen definitivo, sobre el que existe ya una propuesta de directiva –COM(2018) 329 final, de 25 de mayo–, tardará aún varios años, en 2018 el Consejo adoptó las denominadas «soluciones rápidas» mediante 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 impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros, que introduce modificaciones con respecto al papel del número de identificación a efectos del IVA en el contexto de la exención aplicable a los intercambios intracomunitarios, los acuerdos sobre existencias de reserva, las operaciones en cadena y la prueba del transporte a efectos de la exención de las operaciones intracomunitarias.

2002, por la que se modificaba la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, cambiando la regla sobre el lugar de realización de dichos servicios cuando son suministrados a partir de terceros países a consumidores finales establecidos en la Comunidad, que pasaron a estar gravados en el lugar de establecimiento o domicilio del destinatario de los servicios. Al mismo tiempo, con el objetivo de simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los operadores económicos que suministren tales servicios, se creó un régimen especial de registro y pago conocido como Mini Ventanilla Única (*Mini One Stop Shop*, MOSS), que permite a los que lo utilicen cumplir con todas sus obligaciones de registro y liquidación del IVA en un solo país, aquel en el que decidan estar identificados.

1.2. Segunda etapa: Ampliación del sistema de mini ventanilla única a los servicios TBE prestados por sujetos establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro del cliente

A la Directiva 2002/38/CE le siguieron distintas propuestas relacionadas con los servicios prestados por vía electrónica⁷, propuestas que no se incorporaron al ordenamiento comunitario hasta 2008⁸ y que comenzaron su aplicación el 1 de enero de 2015⁹, cuando se inició esta segunda etapa en la que de nuevo solo para las operaciones *online* –los denominados servicios TBE prestados por vía electrónica a consumidores finales– se acordó su tributación, en todo caso, en el país del cliente, independientemente de que el proveedor tuviera su sede en la UE o fuera de ella, proveedor que, en consecuencia, quedaba obligado a repercutir el IVA correspondiente al tipo aplicable en el Estado donde los destinatarios se encuentran domiciliados. Dado que ello obligaba a los proveedores con clientes en varios Estados miembros a tener que registrarse y cumplir con las obligaciones derivadas del IVA en cada uno de ellos, se extiende a los proveedores establecidos en la UE el sistema de mini ventanilla única (MOSS), hasta entonces aplicable solo para proveedores de fuera de la UE, transformando así el anterior régimen especial en dos: régimen de la Unión y régimen exterior a la Unión. Esta ampliación del MOSS permitió que los proveedores de tales servicios establecidos en la UE pudieran acogerse a dicho sistema de registro y pago del IVA de forma que solo deban registrarse y liquidarlo en el Estado miembro en el que hayan establecido la sede de su actividad económica o, en caso de que no tenga la sede de su actividad económica en la Comunidad, el Estado miembro en el que cuente con un esta-

⁷ Vid. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios, COM (2003) 822 final.

⁸ Vid. Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

⁹ Vid. artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008.

blecimiento permanente; cuando tenga un establecimiento permanente en más de un Estado miembro, podrá optar como Estado miembro de identificación por cualquiera de los Estados en los que tenga un establecimiento permanente¹⁰. Posteriormente serán las autoridades fiscales de dicho Estado las que se encarguen de distribuir los ingresos entre el resto de administraciones.

1.3. Tercera etapa: Ampliación del sistema de ventanilla única a las ventas a distancia y resto de servicios. Las disposiciones del «paquete de medidas de la UE relativas al comercio electrónico»

Fue en mayo de 2015 cuando la Comisión dio a conocer su estrategia para el Mercado Único Digital¹¹, en la que anunciaba la presentación de varias propuestas legislativas encaminadas a modernizar y simplificar el IVA aplicado al comercio electrónico transfronterizo, en particular para las pequeñas y medianas empresas (pymes), propuestas que incluirían, entre otras medidas, a) la ampliación del actual sistema de mini ventanilla única (MOSS) a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes materiales y a los servicios distintos de los servicios electrónicos, así como a las ventas a distancia de bienes procedentes de terceros países, b) la introducción de un umbral de IVA común a escala de la UE para las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y servicios electrónicos y c) la supresión de la exención del IVA para las importaciones de pequeños envíos procedentes de proveedores extracomunitarios; medidas estas cuya adopción inmediata se consideró una condición insoslayable para el funcionamiento pleno del Mercado Único Digital¹². Tales propuestas vieron la luz a finales de 2016¹³ y fueron definitivamente aprobadas a finales de 2017, mediante

¹⁰ En el régimen exterior a la Unión el empresario o profesional podrá elegir libremente el Estado miembro de identificación.

¹¹ Vid. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa, COM(2015) 192 final, de 6 de mayo. La 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, COM(2016) 148 final, de 7 de abril, reiteró la máxima prioridad en la eliminación de los obstáculos al comercio electrónico transfronterizo causados por obligaciones gravosas en materia de IVA, así como por una inherente falta de neutralidad que perjudica a las empresas de la UE.

¹² Vid. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Un enfoque global dirigido a estimular el comercio electrónico transfronterizo para las empresas y los ciudadanos europeos, COM(2016) 320 final, de 25 de mayo.

¹³ Modernización del IVA con vistas al comercio electrónico transfronterizo entre empresas y consumidores. Propuesta de Directiva del Consejo 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, COM(2016) 757 final, de 1 de diciembre.

el conocido como «paquete de medidas relativas al comercio electrónico», integrado por la Directiva del Consejo (UE) 2017/2455, 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 (UE) 2017/2454 del Consejo, 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; y el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, 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.

Posteriormente, la Directiva 2019/1995, 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, ha venido a aclarar diversas cuestiones relacionadas con el uso de interfaces electrónicas en las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, así como la ampliación del sistema de ventanilla única a ciertas entregas nacionales realizadas mediante las citadas interfaces electrónicas. Asimismo, el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, actualiza 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.

Ya en el 2020, se aprueba 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) n.º 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, que regula determinados aspectos relacionados con el intercambio de información en relación con los regímenes especiales de ventanilla única, y aclara la información específica que debe presentarse en los casos en que no se efectúen entregas sujetas a los regímenes especiales en ningún Estado miembro durante un periodo de liquidación y no deba efectuar ninguna modificación de anteriores declaraciones del IVA¹⁴.

¹⁴ Con la fecha de 1 de enero de 2024 como fecha límite para aplicar sus disposiciones, se han aprobado, asimismo, como medidas complementarias a la tributación del comercio electrónico, 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, y el Reglamento (UE) 2020/283 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010, en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa a fin de combatir el fraude en el ámbito del IVA, que se establecen un conjunto de normas para facilitar la detección del fraude fiscal en transacciones transfronterizas de comercio electrónico. La modificación de la directiva

1.3.1. Medidas aplicables desde el 1 de enero de 2019

La aplicación de las medidas adoptadas por el Consejo el 5 de diciembre de 2017 se ha previsto de una manera gradual, escalonada en el tiempo, de forma que mientras algunas de ellas entraron en vigor el 1 de enero de 2019¹⁵, otras son de aplicación desde el 1 de julio de 2021.

Entre las del primer grupo están las modificaciones relativas a la simplificación de las obligaciones para microempresas y pymes, mediante la creación de dos umbrales de facturación anual. Uno de 10.000 euros para el suministro transfronterizo de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y servicios prestados por vía electrónica (TBE) a consumidores finales dentro de la UE, de forma que, y esta constituye la principal novedad de la nueva regulación, por debajo de dicho umbral tales servicios pasan a quedar sujetos al IVA del Estado miembro del proveedor (tributación en origen) evitando así que tales microempresas se vean obligadas a registrarse y cumplir con las obligaciones a efectos del IVA en cada uno de los Estados miembros de sus clientes, distintos de su Estado miembro de establecimiento¹⁶. En todo caso la tributación en el Estado miembro del proveedor de los servicios se configura como una opción, pues, en caso de que este desee aplicar la regla general del lugar de suministro –tributación en el Estado miembro del cliente– puede hacerlo, opción que le vinculará durante dos años naturales.

En segundo lugar, se fija el umbral de 100.000 euros como volumen de negocios por debajo del cual se reducen los elementos de prueba en la localización del lugar donde se encuentran domiciliados los destinatarios de los servicios TBE, bastando con uno, en lugar de los dos no contradictorios que es la regla general¹⁷.

establece los requisitos para los proveedores de servicios de pago sobre el mantenimiento de registros de pagos transfronterizos relacionados con el comercio electrónico, datos que se pondrán a disposición de las autoridades tributarias nacionales. En cuanto a la modificación del Reglamento sobre cooperación administrativa, se regula la forma en que las autoridades tributarias nacionales cooperarán en este ámbito para detectar el fraude del IVA y controlar el cumplimiento de las obligaciones en materia del IVA.

¹⁵ Tales medidas han sido transpuestas a nuestro ordenamiento interno por el artículo 79 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

¹⁶ *Vid.* artículo 1.1 de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por el que se modifica el artículo 58 de la Directiva del IVA.

¹⁷ A tal fin, por el artículo 1 del Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre, se modifica el segundo párrafo del artículo 24 *ter* del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, que pasa a tener la siguiente redacción:

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo primero, letra d), en lo que respecta a las prestaciones de servicios contempladas en la citada letra, cuando el valor total de tales servicios, excluido el IVA, prestados por un sujeto pasivo desde la sede de su empresa o desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro no exceda de 100 000 EUR o su contravalor en moneda nacional, durante el año civil corriente y el anterior, la presunción será que el cliente está

Asimismo, desde la citada fecha de 1 de enero de 2019, los proveedores que utilicen el sistema MOSS solo tendrán que respetar las normas de facturación del Estado miembro en el que están identificados, en lugar de las normas de cada Estado miembro donde los clientes están localizados¹⁸.

Por último, se suprimió el obstáculo existente respecto de los sujetos pasivos que no están establecidos en la UE, pero que estén registrados a efectos del IVA en un Estado miembro (por ejemplo, para transacciones ocasionales) y que, hasta ese momento no podían utilizar el sistema MOSS, por lo que debían registrarse y liquidar el IVA en cada Estado miembro en el que tuvieran un cliente al que presten sus servicios. A partir del 1 de enero de 2019, con el objetivo de cerrar esa brecha, dicho sujeto pasivo, incluso si está registrado u obligado a registrarse a efectos del IVA en uno de los Estados miembros para prestaciones distintas de los servicios B2C, podrá utilizar el «régimen exterior a la Unión»¹⁹.

1.3.2. Medidas aplicables desde el 1 de julio de 2021²⁰

En una segunda fase, desde el 1 de julio de 2021, han comenzado a aplicarse las medidas relacionadas con la ampliación del sistema MOSS a las operaciones de comercio

establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en un elemento de prueba de los enumerados en el artículo 24 *septies*, letras a) a e), facilitado por una persona, distinta del prestador y del cliente, que intervenga en la prestación de los servicios.

Si en el curso de un año civil se supera el umbral fijado en el párrafo segundo, dicho párrafo dejará de aplicarse a partir de ese momento y hasta que vuelvan a cumplirse las condiciones que en él se establecen.

¹⁸ Con dicho objetivo se modifica el artículo 219 *bis*.2 b) de la Directiva del IVA.

¹⁹ Para ello se suprime el texto «y que no esté obligado por otro motivo a estar identificado a efectos del IVA» en la definición de «sujeto pasivo no establecido en la Comunidad», que figura en el artículo 358 *bis* de la Directiva del IVA y adapta en consecuencia el artículo 361, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA.

²⁰ Inicialmente la fecha prevista para la entrada en vigor era el 1 de enero, pero debido a las dificultades prácticas creadas por las medidas tomadas para contener la pandemia de coronavirus, dicha fecha se pospuso hasta el 1 de julio por las siguientes disposiciones: 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; el 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; el 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 el 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.

electrónico *offline* (ventas a distancia intracomunitarias de bienes) y otros servicios distintos de los TBE, y las disposiciones especiales relativas a las obligaciones de las interfaces electrónicas. Asimismo, en consonancia con el compromiso de generalizar la aplicación del principio de tributación en el Estado miembro de destino, se procede a la supresión de los anteriores umbrales de imposición para las ventas a distancia y su sustitución por un umbral de IVA común a escala de la UE (10.000 euros) para las ventas a distancia intracomunitarias de bienes por parte de microempresas. Por encima de dicho umbral, todas las entregas intracomunitarias, como ya ocurría con las prestaciones de servicios TBE desde 1 de enero de 2019, se localizarán en el Estado miembro de destino, quedando reducida la tributación en origen a las microempresas que facturen menos de 10.000 euros al año, y ello sin perjuicio de que puedan ejercer la opción por aplicar el régimen general de tributación en destino aunque no hayan superado el citado límite²¹. La reducción del umbral de imposición (en España de 35.000 a 10.000 euros) incrementa notablemente el número de operaciones que pasan a tributar en el estado de consumo de los bienes, donde está domiciliado el cliente, lo que justifica que, paralelamente, se haya previsto la extensión a los proveedores que las realizan del sistema MOSS, que, desde 1 de julio de 2021, se ha ampliado también a todo tipo de servicios B2C cuya localización se produzca en Estados miembros donde el proveedor no esté establecido, así como a determinados suministros nacionales de bienes, por lo que dejará de ser una «mini» ventanilla única (MOSS) para convertirse en una ventanilla única (*One Stop Shop*, OSS).

Asimismo, como consecuencia de la supresión, a partir de la fecha indicada, de la exención del IVA para las importaciones de bienes de escaso valor, mercancías de un valor inferior a 22 euros²², en principio, todas las mercancías importadas al territorio de la UE han pasado a estar gravadas por el impuesto, por lo que, con la finalidad de facilitar la declaración y liquidación del IVA devengado por la importación de «mercancías sin valor estimable»²³, desde el 1 de julio puede utilizarse, para las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros de hasta un valor de 150 euros, el nuevo «régimen de importación». En dicho régimen especial, la importación de los bienes incluidos en el mismo está exenta, permitiendo así un rápido despacho en la aduana. Paralelamente, el vendedor repercutirá al destinatario el IVA del Estado de llegada de los bienes, donde está domiciliado el cliente, si bien declarará e ingresará dichas cuotas periódica y globalmente en el Estado miembro de identificación que elija (*Import One Stop Shop*, IOSS). Asimismo, con el obje-

²¹ Vid. nuevo capítulo 3 bis del título V de la Directiva 2006/112: Umbral aplicable a los sujetos pasivos que realizan entregas de bienes contempladas en el artículo 33, letra a), y prestaciones de servicios contempladas en el artículo 58. A efectos del cómputo del citado límite se computarán tanto las ventas a distancia como los servicios TBE con destino a consumidores finales domiciliados en otros Estados miembros.

²² Vid. artículo 3 de la Directiva 2017/2455, de 5 de diciembre, por el que se suprime el título IV de la Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre: Importaciones de Escaso Valor.

²³ Así se denominan estos bienes en el artículo 23 del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras.

tivo de proteger los ingresos fiscales de los Estados miembros, se establece, con carácter general, que los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial estarán obligados a designar un intermediario como responsable de liquidar el IVA y de cumplir las obligaciones establecidas en el régimen especial en su nombre y por su cuenta²⁴.

Para los supuestos en que el proveedor no se acoja al sistema de ventanilla única de importación (IOSS), se regula un segundo mecanismo de simplificación para estas operaciones, «régimen especial de declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones», que permite que el IVA a la importación sea cobrado a los clientes por el declarante de aduanas (por ejemplo, operador postal, empresa de mensajería, agentes de aduanas) que lo pagará a las autoridades aduaneras mediante un ingreso mensual²⁵.

Finalmente, ante la creciente utilización de interfaces electrónicas tales como los mercados en línea, plataformas, portales o medios similares, que ha propiciado la aparición de nuevos operadores económicos (Amazon, Alibaba, Aliexpress, eBay, etc.) cuyo tamaño y nivel de información ha alcanzado una indudable relevancia, se ha optado por implicar a los sujetos pasivos titulares de las mismas en la aplicación del IVA en las ventas a distancia, especialmente cuando se trata de bienes importados a la Comunidad desde países o territorios o terceros, con el objetivo de garantizar la percepción del impuesto, así como de aligerar la carga administrativa de los vendedores, las administraciones tributarias y los consumidores. Dicha implicación se consigue mediante la ficción de considerar que dicho sujeto pasivo titular de la interfaz electrónica ha recibido y suministrado él mismo dichos bienes²⁶, apareciendo así la figura del «sujeto pasivo considerado proveedor», el que facilita entregas de bienes mediante el uso de una interfaz electrónica, para diferenciarlo del «proveedor subyacente», sujeto pasivo que entrega bienes o realiza ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros a través de una interfaz electrónica. Dicha conversión del titular de la interfaz en «sujeto pasivo considerado proveedor» tendrá lugar, exclusivamente, cuando facilite las ventas a distancia de bienes importados en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, o un suministro de bienes en el interior de la Comunidad por un proveedor no radicado en la UE. En función del tipo de operaciones que realice la interfaz podrá optar por el régimen de ventanilla única de la Unión (OSS), de las importaciones (IOSS), o por el régimen especial de declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones.

²⁴ Se excluye de dicha obligación a todo sujeto pasivo establecido en un tercer país con el que la Unión haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al de la Directiva 2010/24/UE del Consejo y al del Reglamento (UE) n.º 904/2010 y que realice ventas a distancia de bienes procedentes de ese tercer país, *vid.* artículo 369 *quaterdecies*. 1 b) y c) de la Directiva del IVA. En el momento de redactar estas líneas la UE únicamente ha celebrado un acuerdo de dicha naturaleza con Noruega.

²⁵ *Vid.* nuevo capítulo 7 del título XII de la Directiva del IVA.

²⁶ *Vid.* artículo 14 *bis* de la Directiva del IVA.

2. Medidas de transposición de las directivas sobre las ventas a distancia aplicables desde el 1 de julio de 2021

La transposición a nuestro ordenamiento interno de la segunda parte de la Directiva (UE) 2017/2455²⁷ y de la Directiva (UE) 2019/1995, cuyas disposiciones son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, se ha llevado a cabo mediante el artículo décimo del Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores²⁸. En el momento de redactar estas líneas han pasado el trámite de audiencia e información pública el Real Decreto por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA)²⁹, así como las Órdenes ministeriales que llevan a cabo las modificaciones necesarias en los modelos de declaración censal³⁰ y aprueban el nuevo formulario 035 «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en 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», así como el nuevo modelo 369 «Impuesto sobre el valor añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos,

²⁷ Como hemos comentado en el apartado 1.3.1 anterior, las primeras medidas contenidas en el artículo 1 de la Directiva (UE) 2017/2455, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2019, fueron incorporadas a nuestro ordenamiento interno por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

²⁸ BOE 101, de 28 de abril de 2021.

²⁹ Modifica, asimismo, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, para ajustar a la nueva regulación de comercio electrónico en el IVA los supuestos en los que la obligación de expedir factura debe ajustarse precisamente a las normas contenidas en el propio reglamento regulado en su artículo 2; y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en materia de censos tributarios, para incorporar de forma expresa la opción y revocación de la tributación en el Estado miembro de destino para aquellas microempresas que establecidas en un único Estado miembro no hayan rebasado el umbral común a escala comunitaria de 10.000 euros anuales de ventas a distancia intracomunitaria de bienes y prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y los prestados por vía electrónica a consumidores finales en Estados miembros donde no estén establecidas.

³⁰ Esta orden incorpora al modelo 036 tanto el ejercicio de la opción por la no sujeción al IVA de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.Cuatro y de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.Uno.8.º de la ley del impuesto, como la comunicación de la sujeción de las entregas de bienes a que se refieren el artículo 68.Tres a) y Cinco de la ley de dicho impuesto y de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.Uno.4.º a) de la misma ley.

que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación, que permitirá la autoliquidación de las operaciones comprendidas en los tres nuevos regímenes previstos en el capítulo XI del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). En la medida en que sea necesario, en el desarrollo del presente trabajo haremos referencia a los textos publicados en la página web del Ministerio de Hacienda/normas en tramitación.

2.1. Nueva regulación de las ventas a distancia

2.1.1. Introducción de dos nuevas categorías de entregas de bienes

La creación de dos nuevos regímenes especiales opcionales de ventanilla única, con el objetivo de simplificar las obligaciones de registro, declaración e ingreso del IVA en este tipo de operaciones, justifica que, con la finalidad de determinar claramente su ámbito de aplicación, se delimiten dos nuevas categorías de entregas de bienes: las «ventas a distancia intracomunitarias de bienes» y las «ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros».

A ambas se refiere el nuevo apartado Tres del artículo 8 de la LIVA, cuyo número 1.º define las ventas a distancia intracomunitarias como las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando los destinatarios de las citadas entregas no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, o sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIVA³¹, y los bienes objeto de dichas entregas no sean medios de transporte nuevos³², ni bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje, a los que se refiere el artículo 68.Dos.2.º de la LIVA.

Con similares requisitos se definen, en el número 2.º, las «ventas a distancia de bienes importados» con la única diferencia de que los bienes hayan sido expedidos o transportados por el proveedor a partir de un país o territorio tercero³³ con destino a un cliente situa-

³¹ O, en caso de destinatario establecido en otro Estado miembro, el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte. Se trata de los sujetos a que hace referencia el artículo 3, apartado 1, de la Directiva del IVA: personas jurídicas que no son sujetos pasivos o sujetos pasivos que realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que no originen derecho de deducción alguno.

³² Sobre el concepto de «medio de transporte nuevo», *vid.* artículo 13.2.º de la LIVA.

³³ Territorios terceros son aquellos a los que se refiere el artículo 6 de la Directiva sobre el IVA: Monte Athos; Islas Canarias; los territorios franceses de Guadalupe, Guyana Francesa, Martinica, Reunión, San Barto-

do en un Estado miembro. Como se aclara en la exposición de motivos del real decreto-ley, estas operaciones son independientes de la importación que realiza el destinatario de los bienes; importación que puede tener lugar en el mismo Estado miembro de llegada de la expedición o transporte o en otro distinto, y que podrá gozar de la exención prevista en el nuevo apartado 4.º del artículo 66 de la LIVA cuando resulte aplicable el nuevo «régimen de importación» previsto para este tipo de operaciones.

Lo que caracteriza ambos tipos de «ventas a distancia» a efectos del IVA, además de tratarse de ventas a consumidores finales, es el hecho de que los suministros de bienes hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta. La indeterminación del carácter indirecto de la participación del proveedor en el transporte ha sido objeto de aclaración por el nuevo artículo 5 *bis* del Reglamento de Ejecución del IVA, de acuerdo con el cual:

[...] se considerará que los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, también cuando el proveedor haya intervenido de manera indirecta en la expedición o transporte de los bienes, en particular en los siguientes casos: a) cuando el proveedor subcontrate la expedición o el transporte de los bienes a un tercero que los entregará físicamente al cliente; b) cuando un tercero se encargue de la expedición o el transporte de los bienes pero el proveedor asuma toda o parte de la responsabilidad por la entrega física de los bienes al cliente; c) cuando el proveedor facture y cobre las tasas de transporte al cliente y las remita ulteriormente a un tercero que se encargará de organizar la expedición o el transporte de los bienes; d) cuando el proveedor contribuya por cualquier medio a los servicios de entrega de un tercero al cliente, ponga en contacto al cliente y a un tercero o facilite de cualquier otra forma a un tercero la información necesaria para la entrega de los bienes al consumidor. No obstante, no se considerará que los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta cuando el cliente transporte él mismo los bienes o cuando el cliente organice la entrega de los bienes con un tercero y el proveedor no intervenga de manera directa o indirecta para organizar o contribuir a organizar la expedición o el transporte de dichos bienes.

2.1.2. Nuevas reglas sobre el lugar de realización de las entregas

Acorde con el compromiso de generalizar el principio de tributación en el país de destino y evitar las actuales distorsiones del mercado único, se modifican las reglas sobre el lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes con la eliminación de los

lomé y San Martín; Islas Åland; Islas del Canal; Campione d'Italia; las aguas italianas del lago de Lugano; Isla de Helgoland; territorio de Büsingen; Ceuta; Melilla; Livigno.

anteriores umbrales de imposición, en nuestro país de 35.000 euros³⁴, y su sustitución por un umbral común a todos los países de la Unión de 10.000 euros, claramente inferior a los previstos con anterioridad, que afecta al importe total de las ventas a distancia y los servicios TBE que, en su caso, se presten por el mismo proveedor, y que ha desplazado a su tributación en destino un gran número de operaciones. De hecho, a diferencia de lo que ocurre con el resto de las entregas de bienes con transporte, para los que el artículo 32 de la Directiva del IVA establece su localización en el lugar de inicio del transporte, de acuerdo con el nuevo artículo 33 de la Directiva del IVA, la regla general sobre el lugar de realización de las entregas en las ventas a distancia intracomunitarias o de bienes importados de países o territorios terceros es el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, es decir, la tributación en el país de destino.

La transposición de dichas medidas se ha llevado a cabo mediante la modificación de los apartados Tres y Cuatro del artículo 68 y del artículo 73 de la LIVA. Este último incorpora a nuestro ordenamiento el nuevo umbral de imposición de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional, sin que, a estos efectos, el importe de la contraprestación de las operaciones pueda fraccionarse.

Cuando se trate de ventas a distancia realizadas por proveedores establecidos en otros Estados miembros y las operaciones efectuadas durante el año natural precedente o en el año en curso superen el citado límite será de aplicación lo establecido en el artículo 68. Tres a), considerándose realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando dicho territorio sea el lugar de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente. Con la finalidad de reducir las cargas administrativas y tributarias de las microempresas establecidas en un único Estado miembro, cuando no se haya superado el umbral de los 10.000 euros, tales ventas estarán sujetas al IVA en el Estado miembro donde esté establecido el proveedor. No obstante, el proveedor podrá optar, en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente, por no aplicar el citado umbral y regirse por la regla general con lo que pasarían a quedar sujetas al IVA en el territorio de aplicación del impuesto³⁵.

Asimismo, cuando se trate de empresarios o profesionales establecidos únicamente en el territorio de aplicación del IVA, la letra b) del mencionado apartado Tres dispone que sus ventas a distancia se considerarán realizadas en dicho territorio cuando en él se inicie la expedición o transporte con destino al cliente, este se encuentre establecido o tenga su residencia

³⁴ El ahora derogado artículo 34 de la Directiva del IVA fijaba un umbral de 100.000 euros, el cual podía ser reducido por el estado de llegada de los bienes a 35.000 euros, cifra adoptada por España en el anterior artículo 68. Tres de la LIVA.

³⁵ *Vid.* artículo 73 de la LIVA.

o domicilio habitual en otro Estado miembro y no se haya superado el límite anteriormente indicado, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en el artículo 73.

Finalmente, el apartado Cuatro completa la regulación disponiendo que no se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las ventas a distancia realizadas desde el mismo cuando se haya superado el límite de los 10.000 euros o ejercitado la opción por tributar en el país del cliente.

El citado umbral de los 10.000 euros no se aplica, pues, a las entregas de bienes realizadas por un proveedor que esté establecido, tenga su domicilio permanente o su residencia habitual en más de un Estado miembro; a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes realizadas por un proveedor establecido fuera de la UE, ni a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, que tributarán de acuerdo con la regla general de tributación en destino.

Tal y como dispone el artículo 73, la opción por tributar en el país de destino, cuando no se haya superado el umbral de los 10.000 euros, deberá efectuarse en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente, y cuando se trate de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y sea dicho territorio el de inicio de la expedición o transporte de los bienes, la opción se realizará en la forma que reglamentariamente se establezca y comprenderá, como mínimo, dos años naturales, añadiendo el artículo 22 del RIVA la obligación de reiterar la misma una vez transcurrido dicho periodo, quedando, en caso contrario, automáticamente revocada³⁶.

En relación con las ventas a distancia de bienes importados, las letras c) y d) del apartado Tres del artículo 68 distinguen el tratamiento aplicable según que los bienes se importen o no en un Estado miembro distinto del lugar de llegada de la expedición o transporte de los bienes, es decir, del lugar donde finalice el transporte y se produzca la entrega al cliente. Así, en las ventas a distancia la entrega se considerará realizada en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, sujeta al IVA español, en todo caso, cuando sea este el lugar de llegada de la expedición o transporte con destino al cliente y la importación tenga lugar en un Estado miembro distinto³⁷. Cuando la importación, despacho a libre práctica, tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto se entenderá realizada la entrega en el mismo si este

³⁶ El citado artículo 22 del RIVA establece, además, la obligación de justificar ante la Administración tributaria que tanto las entregas realizadas como los servicios efectuados han sido declarados en otro Estado miembro, salvo en el supuesto de que dichas operaciones tributen por el régimen de la Unión.

³⁷ Hay que tener en cuenta que de acuerdo con el nuevo artículo 221, apartado 4, del acto de ejecución del CAU (Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión modificado por el Reglamento de Ejecución (UE) 2020/893 de la Comisión) únicamente los bienes de escaso valor cubiertos por el régimen de importación se pueden despachar a libre práctica en un Estado miembro que no sea el de destino final de los bienes. En los demás casos, a efectos aduaneros se les aplicará el régimen de tránsito y se declararán para el despacho a libre práctica en el Estado miembro de la UE al que se expidan o transporten.

es el lugar de llegada de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente y se declare el IVA mediante el «régimen de importación», a través de la ventanilla única (IOSS), régimen especial que, como ya hemos advertido, conlleva la exención de la importación de los citados bienes. Cuando, en este último caso, no se utilice la IOSS, la aplicación de la regla general de localización (art. 68.Dos.1.º A) LIVA) desplaza el lugar de realización de la entrega al lugar donde se encuentren los bienes en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al cliente, es decir, en el tercer país o tercer territorio, por lo que la operación no estaría sujeta al IVA. Ello sin perjuicio de que, en este caso, sí deba liquidarse el IVA a la importación, para cuya simplificación se ha regulado la nueva modalidad especial para la declaración y el pago del IVA sobre las importaciones (art. 167 *bis* LIVA).

En caso de ventas a distancia de bienes que sean objeto de los impuestos especiales y los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIVA, no resulta de aplicación el citado umbral de los 10.000 euros, por lo que dichas entregas tributarán siempre, sin excepción, en el lugar de llegada de la expedición o del transporte (apartados Cuatro, segundo párrafo, y Cinco del art. 68 LIVA).

2.1.3. Las ventas de bienes mediante una interfaz digital: el «sujeto pasivo considerado proveedor»

Una de las principales novedades en el régimen de las ventas a distancia consiste en la creación, por el artículo 8 *bis* de la LIVA, de una nueva categoría de entregas, las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital, de la que se deriva la aparición de un nuevo obligado tributario: «el sujeto pasivo considerado proveedor»; de forma que cuando un empresario o profesional, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite dicha entrega, se considerará que dicho empresario o profesional ha recibido y entregado por sí mismo los correspondientes bienes, por lo que será considerado proveedor. Dicha consecuencia tendrá lugar, exclusivamente, en los dos supuestos siguientes:

- a) En las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros –conviene recordar que hasta dicha cantidad se aplica la franquicia aduanera³⁸-. La regla afecta, pues, a los denominados por el Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo «envíos sin valor estimable», y se aplica con independencia de que el proveedor subyacente esté o no establecido en la UE.

³⁸ Vid. artículo 23 del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras.

- b) Cuando faciliten entregas de bienes en el interior de la UE efectuadas por un empresario o profesional no establecido en dicho territorio a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo. Se trata de bienes que ya están ubicados en la UE –por ejemplo, bienes almacenados en un depósito aduanero– y que se entregan a clientes en el mismo Estado (entregas nacionales) o en otro (ventas a distancia intracomunitarias), independientemente de su valor, cuando el proveedor subyacente no está establecido en la UE.

En consecuencia, el sujeto pasivo que facilita la entrega mediante el uso de la interfaz electrónica no será considerado proveedor en lo que respecta a las transacciones relacionadas con: a) bienes en envíos cuyo valor intrínseco exceda de 150 euros y que sean importados a la UE, y b) bienes que ya han sido despachados a libre práctica en la UE y bienes ubicados y entregados a clientes en la UE, independientemente de su valor, cuando el proveedor subyacente/vendedor esté establecido en ella.

El elemento determinante que convierte en «sujeto pasivo considerado proveedor» al titular de la interfaz es que este «facilite» las citadas operaciones. La indeterminación del citado término ha sido precisada por el artículo 5 *ter* del Reglamento de Ejecución del IVA, según el cual se entenderá por «facilitar» la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ponga bienes a la venta a través de la interfaz electrónica puedan entablar un contacto que dé lugar a una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica. No obstante, un sujeto pasivo no facilitará una entrega de bienes si se cumplen todas las condiciones siguientes: a) cuando el sujeto pasivo no establezca, de manera directa o indirecta, los términos y condiciones en que se efectúa la entrega de bienes; b) cuando el sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados; c) cuando el sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en el pedido o la entrega de bienes³⁹.

La regla descrita divide, pues, una única entrega –la del «proveedor subyacente» al consumidor final– en dos: una primera, de aquel al titular de la interfaz, y una segunda, de este

³⁹ Añade, además, que:

El artículo 14 *bis* de la Directiva 2006/112/CE no será aplicable a los sujetos pasivos que solo se encarguen: a) del tratamiento de los pagos en relación con la entrega de bienes; b) del listado o la publicidad de bienes; c) de la reorientación o la transferencia de clientes a otras interfaces electrónicas en las que los bienes se ofrezcan a la venta, sin ninguna otra intervención en la entrega.

En el documento de la Comisión «Notas explicativas sobre las normas del IVA en el comercio electrónico», que puede consultarse en <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_es.pdf>, se citan distintos ejemplos de actividades que indican que el sujeto pasivo que gestiona una interfaz electrónica establece de manera directa o indirecta los términos y condiciones; o que interviene en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados; o en el pedido o entrega de los bienes.

último –«sujeto pasivo considerado proveedor»– al consumidor, debiendo atribuirse a esta segunda entrega la expedición o el transporte de los bienes. Esta vinculación del transporte a la entrega realizada por la interfaz incidirá en la determinación del lugar de realización de las operaciones, provocando que, por aplicación de la regla general del artículo 68.Uno de la LIVA –entregas de bienes que no son objeto de expedición o transporte–, las entregas efectuadas por el «proveedor subyacente» se localicen fuera de la UE y, por lo tanto, no se encuentren sujetas al IVA.

Con la finalidad de evitar el riesgo de que los proveedores subyacentes no establecidos no ingresen el IVA de las entregas de bienes cuando estas se consideren realizadas en el territorio de aplicación del impuesto –porque los bienes se encuentren en dicho territorio en el momento de la entrega, letra b), del art. 8 *bis* LIVA–, el nuevo artículo 20 *bis* de la LIVA declara exentas dichas entregas, ello sin perjuicio de que a dichos proveedores se les reconozca el derecho a la deducción del IVA soportado en relación con la adquisición o importación de los bienes entregados, motivo por el cual se modifica, asimismo, el artículo 94.Uno.1.º c) para incluir estas operaciones entre las que generan el derecho a deducir, si bien para el ejercicio del citado derecho el proveedor deberá estar registrado en el Estado miembro de adquisición o importación de los bienes.

Asimismo, el nuevo apartado Tres del artículo 75 de la LIVA establece el devengo simultáneo de las dos entregas de forma que el devengo del impuesto de la entrega efectuada a favor del empresario o profesional que facilite la venta o la entrega, así como la efectuada por el mismo, se producirá con la aceptación del pago del cliente⁴⁰.

La ficción jurídica que desglosa en dos una única entrega y hace recaer sobre el titular de la interfaz la obligación de pago del IVA implica que dicho «sujeto pasivo considerado proveedor» dependa de la exactitud de la información facilitada por los «proveedores subyacentes» que venden bienes a través de esa interfaz electrónica para declarar y pagar correctamente el importe del IVA adeudado –por ejemplo, la ubicación de los bienes en el momento de la transacción o la naturaleza de los bienes entregados–, por lo que, con el fin de proporcionar seguridad jurídica y limitar su responsabilidad en el pago del IVA, el artículo 5 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA dispone que cuando la información recibida sea incorrecta, no se considere a tal sujeto pasivo deudor de ningún importe de IVA que supere el que haya declarado y pagado sobre dichas entregas, cuando pueda demostrar que no sabía ni podía razonablemente saber que esta información era incorrecta. De esta forma los Estados miembros podrán eximir a estos sujetos pasivos de responsabilidad

⁴⁰ A estos efectos, el artículo 41 *bis* del Reglamento de Ejecución del IVA dispone que:

[...] se entenderá que el momento en que se acepta el pago es el momento en que la confirmación del pago, el mensaje de autorización del pago o un compromiso de pago del cliente, lo que ocurra primero, son recibidos por el proveedor que vende bienes a través de la interfaz electrónica, o por su cuenta, con independencia del momento en que se realice el pago efectivo de dinero.

adicional por el IVA cuando actúen de buena fe. Por otro lado, podrá invocarse la responsabilidad del proveedor subyacente cuando el Estado miembro haya implantado medidas nacionales que establezcan la responsabilidad solidaria de dicho proveedor subyacente⁴¹.

Puesto que el sujeto pasivo que facilita la entrega mediante el uso de una interfaz electrónica se considera el proveedor de los bienes a efectos del IVA, este asume los derechos y obligaciones en materia de IVA del proveedor subyacente, incluida la obligación de llevar registros de dichos suministros, tal y como dispone el artículo 166 *bis*. Dos de la LIVA. Si el sujeto pasivo considerado proveedor se ha acogido a alguno de los regímenes especiales de ventanilla única, el contenido de los registros que deberá conservar por un periodo de diez años será el descrito en el artículo 63 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA⁴². En caso de que no se acojan a ninguno de los citados regímenes especiales, el artículo 242 de la Directiva del IVA remite a lo que establezca la legislación nacional al respecto. El artículo 166 *bis*. Dos b) de la LIVA remite a los registros establecidos en el artículo 164. Uno. 4.º de la misma.

Pero, incluso cuando estos empresarios o profesionales no sean considerados sujetos pasivos proveedores se establece la obligación de llevanza de ciertos registros, por lo que, en caso de interfaces electrónicas que faciliten entregas de bienes o prestaciones de servicios sin que se les considere proveedores –ya sea porque facilite una entrega de bienes dentro de la Comunidad (incluidas entregas nacionales) y el proveedor subyacente esté establecido en la UE, o porque facilite una venta a distancia de bienes importados en envíos que excedan de 150 euros y tenga lugar en la UE–, deberán conservar la información descrita en el artículo 54 *quater*, apartado 2, del Reglamento de Ejecución del IVA⁴³, durante un periodo de diez años a partir del final del ejercicio en que se haya realizado la operación⁴⁴.

Por último, hay que señalar que los «sujetos pasivos considerados proveedores», titulares de la interfaz electrónica, podrán acogerse, asimismo, al correspondiente régimen especial de ventanilla única, incluso por las entregas de bienes dentro de la UE que los proveedores no establecidos efectúen a clientes situados en el mismo Estado miembro donde se encuentran los bienes (entregas nacionales).

⁴¹ *Vid.* artículo 205 de la Directiva del IVA.

⁴² Cuyo contenido se reproduce en el nuevo artículo 61 *sexiesdecies*. 1 y 2 del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁴³ Cuyo contenido se reproduce en el nuevo artículo 62 *bis* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁴⁴ Con la misma finalidad de detectar y combatir el fraude transfronterizo en el IVA, a las obligaciones de registro e información que recaen sobre las interfaces hay que añadir las recientemente establecidas por la Directiva (UE) 2020/284 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, sobre los proveedores de servicios de pago, información específica útil para identificar al destinatario o beneficiario de dicho pago, datos relativos a la fecha, al importe y al Estado miembro de origen del pago, así como información sobre si el pago se inició en los locales físicos del comerciante.

2.2. Los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios

Las modificaciones incluidas en el capítulo XI del título IX de la Ley 37/1992, ahora denominado «Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios», afectan a los sistemas de miniventanilla⁴⁵ única (MOSS): el «régimen exterior de la Unión» y el «régimen de la Unión», que son objeto de modificación, el primero de ellos para ampliar su ámbito de aplicación, de los servicios TBE a todo tipo de servicios (arts. 163 *octiesdecies* a 163 *vicies*); el segundo para ampliar, asimismo, su ámbito de aplicación a todas las prestaciones intracomunitarias de servicios, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final (arts. 163 *unvicies* a 163 *quatervicies*). La ampliación del ámbito de aplicación de los citados regímenes justifica que deje de hablarse de la «miniventanilla única» (MOSS) para pasar a referirnos a la «ventanilla única» (OSS). Asimismo, se crea un nuevo régimen especial denominado, «régimen de importación» (IOSS), aplicable a las ventas a distancia de «mercancías sin valor estimable» –en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros– importados de países o territorios terceros (arts. 163 *quinvicies* a 163 *octovicies*).

2.2.1. El carácter voluntario de los regímenes especiales: opción, renuncia y causas de exclusión

Una nota común a los tres regímenes especiales es su carácter voluntario, requiriéndose la opción expresa por la utilización del régimen correspondiente que, en tal caso, deberá aplicarse en todos los Estados miembros afectados. No se trata, por tanto, de regímenes opcionales en función del Estado miembro, sino que funcionan a escala comunitaria. La opción se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio⁴⁶. En el caso de que España sea el Estado miembro de identificación, la declaración de inicio se realizará mediante el formulario 035⁴⁷.

⁴⁵ El calificativo de «mini» proviene de su limitación, exclusivamente, a los sujetos pasivos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o por vía electrónica (TBE).

⁴⁶ Vid. artículos 163 *noniesdecies*, *duovicies* y *septvicies* de la LIVA. Aunque la aplicación de los regímenes especiales en las ventas a distancia y otros servicios distintos de los TBE afecte a las operaciones realizadas a partir del 1 de julio de 2021, el artículo 2 del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, dispone que los Estados miembros autorizarán a los sujetos pasivos y a los intermediarios que actúen por su cuenta a presentar la información exigida a efectos de registro a partir del 1 de abril de 2021.

⁴⁷ Vid. Proyecto de Orden por la que se aprueba el formulario 035 «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que

De acuerdo con el nuevo artículo 61 *terdecies* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA), dicha declaración de inicio surtirá efecto: a) a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o b) a partir del día en que se haya asignado al empresario o profesional, o al intermediario que actúe por su cuenta, el número individual de identificación a efectos del impuesto para el régimen de importación. No obstante, en los regímenes a que se refiere la letra a) anterior, si comienzan a realizarse operaciones con anterioridad a la fecha indicada, podrá utilizarse el régimen a partir de la fecha en que comiencen las operaciones, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de la primera entrega o prestación. La opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo y su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada⁴⁸.

Asimismo, deberá declararse cualquier modificación en la información proporcionada de acuerdo con la declaración de inicio de operaciones comprendidas en el régimen especial correspondiente, a más tardar el décimo día del mes siguiente al del cambio⁴⁹.

También la renuncia al régimen especial correspondiente deberá realizarse de manera expresa, a través de la presentación de la declaración de cese en el Estado miembro de identificación; en el caso de España mediante el formulario 035, anteriormente mencionado. Dicha declaración deberá efectuarse⁵⁰: a) al menos quince días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que vaya a dejar de utilizarse el régimen especial en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o b) al menos quince días antes del mes anterior a aquel en que vaya a dejar de utilizarse el régimen de importación⁵¹. Los efectos de la renuncia se producirán a partir del primer día del trimestre natural (o del mes) siguiente a la presentación de la indicada declaración de cese. Como consecuencia de la

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» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

⁴⁸ Vid. artículos 163 *unvicies*. Dos y *quinvicies*. Dos de la LIVA.

⁴⁹ Vid. artículo 61 *quinqüesdecies* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁵⁰ Vid. nueva redacción propuesta para el artículo 61 *terdecies* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁵¹ El intermediario cuyo Estado miembro de identificación sea el Reino de España, que ponga fin a su actividad por cuenta de empresarios o profesionales acogidos al régimen de importación, deberá informar de su decisión a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al menos quince días antes de finalizar el mes natural anterior a aquel en el que se pretenda dejar de actuar como intermediario (nueva redacción del art. 61 *terdecies*.2 del RIVA, según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA, reproduciendo el art. 57 *octies* del Reglamento de Ejecución del IVA).

modificación del artículo 57 *octies* del Reglamento de Ejecución del IVA, se suprimen los efectos temporales de la renuncia, que impedían reincorporarse al régimen especial por un periodo mínimo de dos trimestres naturales.

El cambio de Estado miembro de identificación, cuando se cumplan las condiciones para poder seguir acogido a los regímenes especiales de la Unión o de importación, exigirá, asimismo, la presentación de la declaración de cese en el Estado miembro de identificación en el que se deje de estar establecido y presentar una nueva declaración de inicio en un nuevo Estado miembro en la fecha en que se produzca el cambio de sede o de establecimiento permanente, o, en caso de que deje de estar establecido en la Comunidad, en un Estado miembro desde el que se expidan o transporten los bienes⁵².

Por último, el artículo 163 *septiesdecies*. Dos y Tres de la LIVA regula las causas de exclusión, tanto de los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales como de los intermediarios en el régimen de importación. En el primer supuesto, se indican como circunstancias excluyentes: a) La presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en dichos regímenes especiales; b) La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional incluidas en estos regímenes especiales han concluido; c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales; d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales⁵³; e) Para los empresarios o profesionales acogidos al régimen especial previsto en la sección 4.^a de este capítulo, que operen a través de un intermediario, que dicho intermediario notifique a la Administración tributaria que ha dejado de representarlos. Cuando se trate de un intermediario se consideran causas de exclusión: a) La falta de actuación durante dos trimestres naturales como intermediario por cuenta de un empresario o profesional acogido al citado régimen especial; b) El incumplimiento de los requisitos necesarios para actuar como intermediario; c) El incumplimiento

⁵² Vid. artículo 61 *terdecies*.3 del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁵³ De acuerdo con el nuevo artículo 61 *quaterdecies*.3 del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA), concurrirá dicho incumplimiento, entre otros, cuando: a') se hayan enviado al empresario o profesional comunicaciones o recordatorios de la obligación de presentar una declaración durante los tres trimestres naturales anteriores y no se haya presentado la correspondiente declaración del impuesto en el plazo de diez días a computar desde el envío de cada recordatorio o comunicación; b') se hayan enviado al empresario o profesional comunicaciones o recordatorios de la obligación de efectuar un pago durante los tres trimestres naturales anteriores y no se haya abonado la suma íntegra en el plazo de diez días a computar desde el envío de cada recordatorio o comunicación, a menos que el importe pendiente correspondiente a cada declaración sea inferior a 100 euros; c') el empresario o profesional haya incumplido su obligación de poner a disposición del Estado miembro de identificación o del Estado miembro de consumo sus registros por vía electrónica en el plazo de un mes desde el correspondiente recordatorio o comunicación remitido por el Estado miembro de identificación; d') el empresario o profesional acogido al régimen de importación utilice de forma reiterada el régimen especial para la importación de bienes con valor intrínseco superior a 150 euros.

reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa del citado régimen especial⁵⁴. El acuerdo de exclusión del intermediario supone la exclusión en el régimen de importación de los empresarios o profesionales acogidos al mismo por cuya cuenta actuaba el intermediario.

La exclusión se adoptará exclusivamente por el Estado miembro de identificación, cuya decisión deberá comunicarse a dicho empresario o profesional por vía electrónica y surtirá efecto a partir del primer día del periodo de declaración siguiente (trimestral o mensual)⁵⁵ al día en que se envíe al sujeto pasivo la decisión de exclusión. No obstante, cuando la exclusión obedezca a un cambio de la sede de actividad económica o de establecimiento permanente o del lugar desde el que empieza la expedición o el transporte de los bienes, la exclusión será efectiva a partir de la fecha de ese cambio.

La exclusión de cualquiera de los regímenes especiales por incumplimiento sistemático de sus normas tiene unos efectos agravados al contemplar un «periodo de cuarentena», de modo que los sujetos afectados seguirán excluidos de la utilización de cualquiera de los regímenes especiales en cualquier Estado miembro durante dos años después del periodo de declaración durante el que se haya producido la exclusión⁵⁶.

2.2.2. El régimen exterior de la Unión

Dado que el objeto principal del presente trabajo se centra en las modificaciones relacionadas con el comercio electrónico de bienes, fundamentalmente las ventas a distancia transfronterizas, respecto del denominado «régimen exterior de la Unión», cuyo contenido, al margen del ámbito de aplicación, se mantiene sustancialmente igual al previsto hasta el 1 de julio de 2021, nos limitaremos a destacar su aplicación, con carácter voluntario, a todos los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, y que estén establecidos en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual (art. 163 *octiesdecies*.Uno LIVA).

⁵⁴ El artículo 61 *quaterdecies*.4 del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA) reitera los mismos motivos previstos para los empresarios o profesionales proveedores, con excepción del reflejado en la letra d') que es sustituido por la constatación de que el intermediario ha intervenido en operaciones de comercio exterior o intracomunitario o relativas a productos incluidos en los ámbitos objetivos de los impuestos sobre el alcohol y bebidas derivadas o sobre hidrocarburos, de las que pueda derivarse el incumplimiento de la obligación tributaria o la obtención indebida de beneficios o devoluciones fiscales en relación con el IVA.

⁵⁵ Salvo que la exclusión derive del incumplimiento reiterado de las normas del régimen de importación, en cuyo caso surtirá efectos a partir del día siguiente a la fecha de la indicada comunicación (art. 61 *quaterdecies*.1 del RIVA [según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA]).

⁵⁶ *Vid.* nueva redacción del artículo 61 *quaterdecies*.3 del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

La ampliación del ámbito de aplicación afecta, pues, a servicios que, aun prestados por proveedores establecidos fuera de la Comunidad, por aplicación de las reglas de localización del artículo 70 de la LIVA, se consideran prestados en territorio comunitario. Así, por ejemplo, se verán afectados los siguientes servicios: servicios de alojamiento prestados por sujetos pasivos no establecidos en la UE; admisión a eventos culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, de entretenimiento o similares, como ferias y exposiciones; servicios de transporte; servicios de tasación de bienes muebles y ejecuciones de obra sobre dichos bienes; actividades accesorias propias de los transportes, tales como carga, descarga, mantenimiento o similares; servicios vinculados a bienes inmuebles; arrendamiento de medios de transporte; servicios de restauración y catering prestados a bordo de buques, aviones o trenes, etc.⁵⁷

Al igual que en los demás regímenes especiales, la opción por el «régimen exterior de la Unión» permitirá al empresario o profesional no establecido en la Comunidad elegir un Estado miembro de identificación en el que cumplir con las obligaciones formales y materiales del impuesto. Así, en caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación elegido, deberá presentar por vía electrónica una declaración-liquidación por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios cubiertos por este régimen. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del periodo al que se refiere la misma⁵⁸, y deberá incluir la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado, cantidad que deberá ser ingresada en España (art. 163 *noniesdecies*.Uno c) y d) LIVA).

2.2.3. El régimen de la Unión

Como ya hemos destacado anteriormente, las principales modificaciones introducidas en relación con el denominado «régimen de la Unión» afectan a su ámbito de aplicación, que, de acuerdo con el artículo 163 *unvicies* de la LIVA se amplía, por un lado, a todo tipo de servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tales y que estén establecidos en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual distinto del Estado miembro donde se encuentran establecidos los proveedores del servicio; y, por otro, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes o entregas nacionales de bienes en las condiciones previstas en el artículo 8 *bis*. El conjunto de operaciones que pueden declararse en este régimen incluye, pues:

⁵⁷ Los ejemplos están tomados de las «Notas explicativas sobre las normas del IVA en el comercio electrónico», que puede consultarse en <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_es.pdf>.

⁵⁸ Hasta el 1 de julio de 2021, el plazo de presentación de la declaración era de veinte días naturales a partir del final del periodo al que se refiere la misma, plazo que se ha considerado demasiado breve por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre.

- a) Cualquier prestación de servicios transfronteriza a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo que se lleve a cabo en la UE.
- b) Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, incluidas las realizadas por los denominados «sujetos pasivos considerados proveedores» titulares de las interfaces electrónicas.
- c) Las entregas nacionales de bienes –aquellas en que los bienes se encuentren en el mismo Estado miembro que el cliente a quien se envían– realizadas por los «sujetos pasivos considerados proveedores», titulares de las interfaces electrónicas. Estas entregas pueden declararse de forma excepcional en el marco del régimen de la Unión, pero solo por parte de una interfaz electrónica y en relación con entregas de las cuales se la considere proveedor (véase epígrafe 2.1.3).

Desde un punto de vista subjetivo, el régimen de la Unión se ve ampliado a los sujetos pasivos no establecidos en la UE por las ventas a distancia intracomunitarias que realicen, así como a los «sujetos pasivos considerados proveedores» –interfaz electrónica, establecida dentro o fuera de la UE.

Ejercida la opción por el régimen especial, se deberá declarar y liquidar el IVA correspondiente a todas las entregas y prestaciones de servicios incluidos en el mismo a través de la ventanilla única del «Estado miembro de identificación», que será aquel en el que el empresario o profesional tenga establecida su sede de actividad económica o, en su defecto, si todavía no ha establecido la sede de su actividad económica en la UE, el Estado donde tenga un establecimiento permanente⁵⁹. Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica ni tenga establecimiento permanente alguno en la Comunidad, el Estado miembro de identificación será aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes. Si hubiera más de un Estado miembro en el que se iniciase la expedición o el transporte de los bienes, el empresario o profesional deberá optar por uno de ellos. El sujeto pasivo solo puede tener un Estado miembro de identificación y todas las operaciones con personas que no tengan la condición de sujetos pasivos en un Estado miembro en el que no esté establecido deben declararse a través de la ventanilla única en el caso de que el sujeto pasivo opte por utilizarla.

Las obligaciones derivadas de la inclusión en el «régimen de la Unión», para el caso de que sea España el Estado miembro de identificación⁶⁰, están recogidas en el artículo

⁵⁹ En estos casos, el sujeto pasivo podrá cambiar su Estado miembro de identificación eligiendo otro Estado miembro en el que cuente con un establecimiento permanente, si bien quedará vinculado por su decisión durante tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada (art. 163 *unvicies*. Dos b) LIVA).

⁶⁰ De acuerdo con el apartado Tres del artículo 163 *unvicies*. Dos b) de la LIVA, a efectos de la presente sección se considerará al Reino de España el «Estado miembro de identificación» en los siguientes supuestos:

163 *duovicies* de la LIVA. Entre dichas obligaciones se encuentra la obligación de disponer del número de identificación fiscal (NIF); la de declarar el inicio, la modificación o el cese de las operaciones comprendidas en este régimen especial⁶¹; y la obligación de presentar, exclusivamente en España, por vía electrónica, con el contenido descrito en el citado artículo, una declaración-liquidación del impuesto por cada trimestre natural⁶², independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial⁶³. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del periodo al que se refiere la misma, debiendo ingresarse, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo⁶⁴.

- a) En todo caso, para los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad, pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.
- b) Cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto y en algún otro Estado miembro hayan elegido a España como Estado miembro en el que se acogen para la aplicación del presente régimen especial.
- c) Cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan su sede de actividad ni un establecimiento permanente en la Comunidad y el inicio de la expedición o transporte de los bienes sea exclusivamente el territorio de aplicación del impuesto o, habiéndose iniciado dicha expedición o transporte en varios Estados miembros, hayan elegido a España como Estado miembro en el que se acogen para la aplicación del presente régimen especial.

⁶¹ Vid. Proyecto de Orden por la que se aprueba el formulario 035 «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en 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» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

⁶² Vid. Proyecto de Orden por la que se aprueba el modelo 369 «Impuesto sobre el valor añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

⁶³ El artículo 4 del 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) n.º 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, aclara la información específica que debe presentarse en los casos en que no se efectúen entregas sujetas a los regímenes especiales en ningún Estado miembro durante un periodo de liquidación y no deba efectuar ninguna modificación de anteriores declaraciones del IVA.

⁶⁴ De acuerdo con el artículo 60 *bis* del Reglamento de Ejecución del IVA, cuando no se haya presentado una declaración del IVA, el Estado miembro de identificación le recordará por vía electrónica al sujeto pasivo su obligación de presentar la declaración del IVA, a los diez días de aquel en que debería haberse presentado la declaración. Cualesquiera recordatorios ulteriores y medidas adoptadas para liquidar y recaudar el IVA serán responsabilidad del Estado miembro de consumo de que se trate.

Asimismo, se introduce una modificación en lo que respecta a la rectificación de autoliquidaciones, que deberá efectuarse en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y el contenido que se determine reglamentariamente. Con anterioridad, dicha rectificación debía efectuarse a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias previsto en los artículos 120.3 y 122 de la Ley General Tributaria⁶⁵.

Además, los empresarios o profesionales que realicen operaciones acogidas a este régimen especial quedarán obligados a mantener un registro de las operaciones incluidas en el mismo, que deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si las declaraciones-liquidaciones son correctas⁶⁶, y que deberá conservarse durante un periodo de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

Finalmente, como consecuencia de la desaparición de los umbrales nacionales y con el objetivo de reducir las cargas para las empresas, la nueva redacción del artículo 220 de la Directiva del IVA ha suprimido, desde el 1 de julio de 2021, la obligación de expedir una factura para las ventas a distancia intracomunitarias cuando las empresas se acojan a este régimen especial. No obstante, al amparo del artículo 221 de la Directiva los Estados miembros pueden imponer dicha obligación. En caso de que España sea el Estado miembro de identificación, la letra f) del apartado Uno del artículo 163 *duovicies* de la LIVA establece la obligación de expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente⁶⁷. Conviene recordar aquí que, en estos casos, se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro donde el proveedor esté registrado a los efectos del citado régimen (Estado miembro de identificación)⁶⁸.

⁶⁵ Como se pone de manifiesto en el considerando 4 de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, el requisito de efectuar rectificaciones en la declaración del IVA del periodo impositivo al que se refiere constituye una pesada carga para los sujetos pasivos, pues puede obligarles a volver a presentar varias declaraciones del IVA cada trimestre. Para la rectificación de liquidaciones presentadas con anterioridad al 1 de julio de 2021, se mantiene el anterior sistema, disponiendo el artículo 61 del Reglamento de Ejecución del IVA que cualquier modificación de las cifras contenidas en la declaración del IVA con respecto a los periodos hasta el último periodo declarativo en 2021, inclusive, únicamente se efectuará, una vez presentada dicha declaración, mediante la modificación de esta y no mediante ajustes en una declaración subsiguiente.

⁶⁶ La información que debe contener dicho registro se detalla en el nuevo artículo 61 *sexiesdecies.1* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁶⁷ *Vid.* artículo 2.3 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación.

⁶⁸ *Vid.* artículo 219 *bis.2 b)* de la Directiva del IVA; artículo 61 *sexiesdecies.4* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

Un tratamiento similar otorga la directiva a la obligación de los proveedores (incluidos los sujetos pasivos considerados proveedores) que no estén establecidos en la UE de nombrar a un representante fiscal para poder utilizar el régimen de la Unión, que podrá ser exigida por el Estado miembro de identificación en virtud de su legislación nacional⁶⁹. El artículo 82.1 del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA) excluye de esta obligación a los sujetos pasivos que se acojan a los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.

2.2.4. El régimen de importación

Regulado en los artículos 163 *quinquies* a 163 *octovicies* de la LIVA constituye un nuevo régimen especial cuyo ámbito de aplicación se circunscribe a los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros⁷⁰. Conviene recordar, a estos efectos, la supresión desde el 1 de julio de 2021 de la exención en las importaciones de bienes de escaso valor (hasta 22 euros)⁷¹. El régimen afecta, pues, a las entregas de bienes –excluidos los que son objeto de los impuestos especiales– que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un cliente que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal situado en un Estado miembro, siempre que se trate de «mercancías sin valor estimable»⁷² –150 euros en total por envío–; y persigue simplificar las obligaciones de declaración e ingreso del IVA mediante la extensión a dichas operaciones del mecanismo de ventanilla única (IOSS).

Desde el punto de vista subjetivo pueden optar por el régimen especial los proveedores y los denominados «sujetos pasivos considerados proveedores» –interfaz electrónica– establecidos en la Comunidad o en un territorio o país tercero, si bien, en este último caso, debe-

⁶⁹ Vid. artículo 204 de la Directiva.

⁷⁰ De acuerdo con el artículo 1, apartado 48, del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, el valor intrínseco es: a) para las mercancías de carácter comercial: el precio de las propias mercancías cuando se venden para su exportación al territorio aduanero de la Unión, excluido el coste del transporte y los seguros, salvo que se hayan incluido en el precio y no se hayan indicado separadamente en la factura, y cualquier otro impuesto y gravamen que las autoridades aduaneras puedan determinar a partir de cualquier documento pertinente; b) para las mercancías desprovistas de carácter comercial: el precio que se habría pagado por las propias mercancías si se hubieran vendido para su exportación al territorio aduanero de la Unión.

⁷¹ Mediante la supresión del artículo 34 de la LIVA.

⁷² Así se denominan estos bienes en el artículo 23 del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras.

rán nombrar a un intermediario establecido en la Comunidad para que actúe en su nombre y por su cuenta⁷³, intermediario que quedará obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del régimen especial (art. 163 *quinquies*.Uno y Dos LIVA)⁷⁴.

El régimen de importación permite a los proveedores que venden bienes enviados o transportados desde un país o territorio tercero a clientes en la UE declarar e ingresar el IVA de dichas ventas a distancia mediante la ventanilla única de importación (IOSS) en el Estado miembro de identificación en el que estén establecidos –él o su intermediario– o, de no estar establecido en la UE, el Estado por el que haya optado⁷⁵. Al tributar por la entrega de los bienes, para evitar la doble imposición, si se utiliza la IOSS, se declara exenta del IVA la importación de dichos bienes⁷⁶, siempre que se aporte en la aduana el número de identificación individual asignado para la aplicación de dicho régimen especial. En la práctica ello supone que estas importaciones no sean sometidas a gravamen en el momento de su declaración en las aduanas, sino en la declaración periódica derivada del régimen especial, aunque no en concepto de importación, sino de ventas a distancia de bienes importados.

Las obligaciones del proveedor, o intermediario que actúe por su cuenta, para el caso de que sea España el Estado miembro de identificación⁷⁷, están recogidas en el artículo

⁷³ Sobre las condiciones y requisitos para actuar como intermediario en el régimen de importación, véase el artículo 61 *septiesdecies* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA), el cual, además de exigir solvencia financiera del solicitante, excluye a los que hayan sido condenados o sancionados, dentro los cuatro años anteriores a la presentación de la solicitud para actuar como intermediario, por la comisión de un delito o de una infracción tributaria grave, en relación con su actividad económica, en virtud de sentencia o resolución administrativa firme.

⁷⁴ La obligación de nombrar un intermediario decae cuando estén establecidos en un tercer país con el que la UE haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al de la Directiva 2010/24/UE del Consejo y al del Reglamento (UE) n.º 904/2010 y que realice ventas a distancia de bienes procedentes de ese tercer país. En el momento de redactar estas líneas la UE únicamente ha celebrado un acuerdo de dicha naturaleza con Noruega.

⁷⁵ *Vid.* artículo 163 *quinquies*.Dos c) de la LIVA.

⁷⁶ *Vid.* artículo 143.1 de la Directiva del IVA y nuevo apartado 4.º del artículo 66 de la LIVA.

⁷⁷ De acuerdo con el apartado Tres del artículo 163 *quinquies* de la LIVA: A efectos de lo previsto en la presente sección, se considerará al Reino de España el «Estado miembro de identificación» en los siguientes supuestos:

- a) En todo caso, para los empresarios o profesionales o los intermediarios que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad, pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.
- b) Cuando se trate de empresarios o profesionales o intermediarios que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto y en algún otro Estado miembro hayan elegido a España como Estado miembro en el que se acogen para la aplicación del presente régimen especial.

163 *septuaginta tres* de la LIVA. Entre dichas obligaciones se encuentra la obligación de disponer del NIF –además, tanto al proveedor como al intermediario se le asignará por la Administración un NIF específico de uso exclusivo a efectos del régimen especial, el cual deberá aportarse para la aplicación de la exención de la importación prevista en el art. 66.4 LIVA⁷⁸– y la de declarar el inicio, la modificación o el cese de las operaciones comprendidas en este régimen especial⁷⁹. A dichas obligaciones de carácter censal se le añade la obligación de presentar, exclusivamente en España, por vía electrónica, con el contenido descrito en el citado artículo, una declaración-liquidación del impuesto por cada mes natural⁸⁰, independientemente de que haya realizado o no operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial⁸¹. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del periodo al que se refiere la misma, debiendo ingresarse, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo⁸².

La opción por el régimen especial tiene consecuencias, asimismo, sobre el momento del devengo de las operaciones acogidas al mismo que se producirá con la aceptación del

c) Cuando el empresario o profesional no tenga su sede de actividad ni disponga de establecimiento permanente alguno en el territorio de la Comunidad, cuando haya elegido a España como Estado miembro en el que se acoge para la aplicación del presente régimen especial.

⁷⁸ El NIF asignado a un intermediario que actúe en nombre y por cuenta de un sujeto pasivo que utilice el régimen de importación es una autorización que le permite actuar como intermediario y que no puede ser utilizada para declarar el IVA sobre las operaciones sujetas a dicho impuesto que realice él mismo.

⁷⁹ *Vid.* Proyecto de Orden por la que se aprueba el formulario 035 «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en 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» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

⁸⁰ *Vid.* Proyecto de Orden por la que se aprueba el modelo 369 «Impuesto sobre el valor añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

⁸¹ *Vid.* artículo 4 del Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194, de la Comisión, de 12 de febrero de 2020, sobre la información específica que debe presentarse en los casos en que no se efectúen entregas sujetas a los regímenes especiales en ningún Estado miembro durante un periodo de liquidación y no deba efectuarse ninguna modificación de anteriores declaraciones del IVA.

⁸² De acuerdo con los artículos 63 *bis* y *ter* del Reglamento de Ejecución del IVA, sin perjuicio de un primer recordatorio por el Estado miembro de identificación, los recordatorios posteriores y las demás medidas que se adopten para recaudar el IVA serán responsabilidad del Estado miembro de consumo; de forma que cuando no se haya presentado ninguna declaración del IVA o se presente de manera tardía, incompleta o incorrecta, o si el pago del IVA se efectúa de manera tardía, será el Estado miembro de consumo el que calculará y evaluará el importe de los intereses, sanciones y demás cargos. El sujeto pasivo o el intermediario que actúe por su cuenta pagarán dichos intereses, sanciones y demás cargos directamente al Estado miembro de consumo.

pago del cliente –lo que normalmente ocurrirá con la finalización del proceso de compra–, momento en el que, generalmente, el cliente abonará el importe total al proveedor o a la interfaz electrónica⁸³.

Al igual que ocurría con el régimen de la Unión, la rectificación de autoliquidaciones podrá efectuarse en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y el contenido que se determine reglamentariamente.

En cuanto a las obligaciones formales, los empresarios o profesionales o los intermediarios que actúen por su cuenta, que realicen operaciones acogidas a este régimen especial quedarán obligados a mantener un registro de las operaciones incluidas en el mismo, que deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si las declaraciones-liquidaciones son correctas⁸⁴ y que deberá conservarse durante un periodo de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

Finalmente, en caso de que España sea el Estado miembro de identificación, la letra f) del apartado Uno del artículo 163 *septvicies* de la LIVA establece la obligación de expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente⁸⁵. Conviene recordar aquí que, en estos casos, se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro donde el proveedor esté registrado a los efectos del citado régimen (Estado miembro de identificación)⁸⁶.

2.2.5. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los regímenes especiales de ventanilla única

Por lo que respecta al derecho a recuperar las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la realización de las operaciones a que se

⁸³ Vid. artículo 163 *sexvicies* de la LIVA. De acuerdo con el artículo 61 *ter* del Reglamento de Ejecución del IVA, a efectos de la aplicación de este régimen, se entenderá que el momento en que se acepta el pago es el momento en que la confirmación del pago, el mensaje de autorización de pago o un compromiso de pago del cliente, lo que ocurra primero, haya sido recibido por el sujeto pasivo o que haga uso del régimen de importación, o por su cuenta, con independencia del momento en que se realice el pago efectivo de dinero.

⁸⁴ La información que debe contener dicho registro está detallada en el artículo 61 *sexiesdecies.2* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁸⁵ Vid. artículo 2.3 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación.

⁸⁶ Vid. artículo 219 *bis.2 b)* de la Directiva del IVA; artículo 61 *sexiesdecies.4* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

refiere cualquiera de los regímenes especiales, hay que destacar que los sujetos acogidos al mismo siguen gozando del mismo, si bien, los artículos 163 *vicies*, *tervicies* y *octovicies* de la LIVA precisan que la deducción de las citadas cuotas no podrá hacerse en la declaración-liquidación propia del régimen especial correspondiente. La recuperación de dichas cuotas podrá obtenerse en el Estado miembro de consumo mediante el procedimiento especial de devolución a no establecidos en el mismo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, para sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, sin que a estos efectos se exija reciprocidad de trato a favor de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto⁸⁷, o la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, para sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro⁸⁸.

En el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 *bis* de la LIVA, mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁸⁹. Las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto se deducirán según el procedimiento general.

No obstante, cuando los empresarios o profesionales estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, y sea este el Estado de identificación, o cuando se realicen en dicho territorio, conjuntamente, operaciones acogidas al régimen especial y otras distintas por las que el sujeto deba estar registrado y presentar declaraciones-liquidaciones, no será necesario acudir al procedimiento de devolución, sino que las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en dicho territorio y sean utilizados en la realización de las operaciones a que se refiere el régimen especial podrán deducirse en las declaraciones-liquidaciones ordinarias a presentar conforme al régimen general del impuesto⁹⁰.

⁸⁷ En caso de que España sea el Estado de consumo, el procedimiento a seguir será el previsto por el artículo 119 *bis* de la LIVA.

⁸⁸ En caso de que España sea el Estado de consumo, el procedimiento a seguir será el previsto por el artículo 119 de la LIVA. En estos casos la solicitud se realizará de forma telemática a través de internet utilizando el formulario dispuesto a tal efecto en el portal electrónico de la Administración del Estado donde esté establecido el solicitante, el cual la enviará por la misma vía a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, órgano encargado de la tramitación de las solicitudes de devolución (art. 7 Directiva 2008/9/CE).

⁸⁹ Tal y como dispone el artículo 30 *ter* del RIVA, la Agencia Estatal de Administración Tributaria remitirá por vía electrónica al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas la solicitud de devolución.

⁹⁰ *Vid.* artículos 163 *vicies*.Tres, 163 *tervicies*.Tres y 163 *octovicies*.Tres de la LIVA.

2.3. Modalidad especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones

La supresión desde el 1 de julio de 2021 de la exención de las importaciones de bienes de escaso valor (por debajo de 22 euros) ha provocado que, a partir de dicha fecha, todos los bienes de carácter comercial importados a la UE estén, en principio, gravados por el IVA. Con la finalidad de simplificar la recaudación del impuesto en las ventas a distancia de los bienes importados se ha regulado el denominado «régimen de importación», analizado anteriormente, de aplicación voluntaria, y que conlleva la exención de las importaciones de mercancías sin valor estimable (en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros). Además, el artículo 369 *sexvicies* de la Directiva del IVA contempla otra medida de simplificación alternativa, disponiendo que los Estados miembros permitan, de manera sistemática, la utilización de un régimen especial de declaración y liquidación del IVA aplicable a las importaciones en los casos en los que no se utilice la IOSS y en los que el cliente final no haya optado por el procedimiento de importación habitual, por ejemplo, para beneficiarse de un posible tipo reducido del IVA. Se trata de la introducción de un régimen simplificado para la declaración global y el pago diferido del IVA a la importación aplicable a los importadores de mercancías destinadas a consumidores finales⁹¹ si no se ha pagado el IVA a través del sistema IOOS, permitiendo al presentador de estos envíos ante la aduana diferir el pago del IVA que se devenga con ocasión de cada una de estas importaciones de escaso valor y agruparlos por periodos mensuales para su ingreso.

La transposición de dicha medida se ha llevado a cabo mediante el nuevo artículo 167 *bis* de la LIVA que regula la denominada «Modalidad especial para la declaración y el pago del impuesto sobre el valor añadido sobre las importaciones», en cuyo apartado Uno define el ámbito objetivo de aplicación del régimen, delimitado por las ventas a distancia de bienes importados, distintos de los bienes objeto de los impuestos especiales, en envíos cuyo valor intrínseco no supere los 150 euros, y cuyo destino final sea el territorio de aplicación del impuesto. Esta modalidad especial afecta a las importaciones cuando las mercancías son despachadas a libre práctica en el Estado miembro donde finaliza la expedición o el transporte.

⁹¹ No obstante, en las «preguntas frecuentes» sobre «Sistema de acuerdos especiales» publicadas en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se mantiene un criterio mucho más flexible sobre esta cuestión, al declarar que si bien este régimen de tributación de IVA se circunscribe inicialmente a la realización de ventas a distancia, teniendo por consiguiente como destinatarios personas que no tienen la condición de empresario o profesional, en aras a una mayor facilitación de comercio y dado que el artículo 23 del Reglamento de Franquicias no impone esta condición, se permite la utilización de la declaración H7 (con código C07 y F49) en el caso de envíos de escaso valor que tienen por destinatarios a empresarios o profesionales (operaciones B2B). Véase <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Aduanas_Nuevo/Proc_Ad/e_commerce/ACUERDOS_ESPECIALES.pdf>.

Para la aplicación de la modalidad especial es preciso, por un lado, que los empresarios o profesionales que realicen las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros no hayan optado por el régimen de importación y, por otro, que las personas que presenten los bienes en la aduana por cuenta del importador (por lo general, los servicios postales, las empresas de mensajería urgente u otros agentes de aduanas de la UE) declaren su intención de hacer uso de la modalidad especial (art. 74.1 b) RIVA [según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA]).

Los sujetos acogidos a este régimen actúan como si fuesen sustitutos del contribuyente, recaudando de los destinatarios de los envíos el IVA que recae sobre la importación y efectuando el pago del impuesto recaudado (art. 167 *bis*.Dos b) LIVA). La utilización de este sistema por quienes presenten los bienes en la aduana no precisa de autorización expresa del destinatario; sin perjuicio de que este continúe siendo el sujeto pasivo de la importación y sobre él recaiga la obligación del pago del impuesto (art. 167 *bis*.Dos a) LIVA), pago que, como hemos visto, no efectúa directamente a la Hacienda Pública, sino que debe satisfacer al declarante de los bienes en la aduana, el cual deberá tomar las medidas necesarias para garantizar que el destinatario de los bienes importados soporte efectivamente el impuesto (art. 167 *bis*.Tres LIVA).

Ejercitada la opción, la persona que presente los bienes para su despacho ante la aduana deberá presentar una declaración mensual con el importe total del IVA recaudado correspondiente a todas las mercancías importadas por cuenta de los importadores, salvo que se pruebe la reexportación o se hubiere acordado la destrucción o el abandono, en la forma que disponga la normativa aduanera. Dicha declaración mensual, distinta de la declaración aduanera, servirá como base del pago mensual único, que deberá ingresarse antes del día 16 del segundo mes siguiente al mes de importación (art. 167 *bis*.Cuatro LIVA).

Con la finalidad de facilitar aún más el procedimiento de declaración de las cuotas de todas las importaciones declaradas en el marco de la modalidad especial, España ha hecho uso de la autorización prevista en el artículo 369 *septvicies bis* de la Directiva del IVA, estableciendo la aplicación en dichas importaciones del tipo general del impuesto (art. 167 *bis*.Tres LIVA). No obstante, tanto el artículo 369 *sexvicies* de la Directiva del IVA, como el documento de la Comisión «Notas explicativas sobre las normas del IVA en el comercio electrónico»⁹² contemplan que el cliente pueda rechazar la aplicación automática del tipo normal y solicitar la aplicación del tipo reducido, en cuyo caso el declarante ya no puede aplicar la modalidad especial para esa importación de bienes, por lo que recaudará el IVA del cliente a través del mecanismo ordinario de recaudación del IVA y tendrá que modificar, en su caso, la declaración en la aduana inicial en lo que respec-

⁹² Vid. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_es.pdf>.



ta a la modalidad de pago (sustituyendo el régimen especial por el mecanismo ordinario de recaudación del IVA)⁹³.

Finalmente, la persona que presente los bienes en la aduana por cuenta del importador deberá llevar un libro registro de las operaciones incluidas en la declaración presentada con arreglo a la modalidad especial, con la información detallada en el artículo 74.1 c) del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA), el cual deberá mantenerse por un periodo de cuatro años.

⁹³ No obstante, en las «preguntas frecuentes» sobre «Sistema de acuerdos especiales» publicadas en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, citando la doctrina de los actos propios de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se advierte que:

Efectuada esta opción no es posible la corrección de sus efectos en virtud de la vinculación del autor de una declaración de voluntad al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos.

Vid. <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Aduanas_Nuevo/Proc_Ad/e_commerce/ACUERDOS_ESPECIALES.pdf>.



Precios de transferencia en tiempos de pandemia. Creando una nueva realidad

Paula Iraia Vicario Martín

Directora en Transfer Pricing Specialists (TPS)

paulavicario@international-tps.com | <https://orcid.org/0000-0002-4418-5671>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Jesús Gascón Catalán, doña Ana María Juan Lozano, don Luis Alberto Malvárez Pascual, don José Pedreira Menéndez, doña Aurora Ribes Ribes y don Luis Fernando Trigo y Sierra.

Extracto

La irrupción de la COVID-19 ha traído consigo la mayor crisis global de las últimas décadas, aunando la dramática crisis sanitaria a un parón empresarial sin precedentes del que la economía de los principales actores del mundo tardará en recobrase. En estos tiempos convulsos, resulta cada vez más importante poner sobre la mesa ideas innovadoras que contribuyan a recuperar la estabilidad empresarial en tan incierto panorama. En este sentido, el presente trabajo tiene como objetivo reflexionar sobre los nuevos retos a los que se enfrentan los grupos empresariales en este contexto, al verse afectadas sus operativas internas, y, por ende, sus operaciones vinculadas y las herramientas que la materia de precios de transferencia pone a su disposición para superar esta crisis con éxito. Concretamente, se analizará la importancia de la alineación de la operativa intragrupo a la situación actual mediante la revaluación de la cadena de valor, los factores determinantes para la revisión y ajuste de las políticas aplicadas y, por último, se incluirá una breve reflexión sobre el tratamiento de operaciones vinculadas de particular interés como son los servicios de apoyo a la gestión, las transacciones con intangibles y las operaciones financieras.

Palabras clave: precios de transferencia; tributación internacional; COVID-19; operaciones vinculadas.

Fecha de entrada: 01-06-2020 / Fecha de aceptación: 18-09-2020 / Fecha de revisión: 23-04-2021

Cómo citar: Vicario Martín, P. I. (2021). Precios de transferencia en tiempos de pandemia. Creando una nueva realidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 459, 43-72.





Transfer pricing in pandemic times - creating a new reality

Paula Iraia Vicario Martín

Abstract

The emergence of COVID-19 has brought the greatest global crisis in recent decades, combining the dramatic health crisis with an unprecedented business stoppage from which the economy of the world's main players will take time to recover. In these turbulent times, it is increasingly important to put innovative ideas on the table that contribute to recover business stability in such an uncertain environment. In this sense, the present work aims to reflect on the new challenges faced by business groups in this context, as their internal operations are affected, and, therefore, their related-party transaction and the transfer pricing mechanisms available to overcome this crisis successfully. More specifically, the importance of aligning intra-group operations to the current situation will be addressed through the revaluation of the value chain, the determining factors for the review and adjustment of the applied policies, and finally a brief analysis of the treatment of related-party transactions of particular interest such as management support services, transactions with intangibles and financial operations.

Keywords: transfer pricing; international tax; COVID 19; related-party transactions.

Citation: Vicario Martín, P. I. (2021). Precios de transferencia en tiempos de pandemia. Creando una nueva realidad. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 459, 43-72.





Sumario

1. Contexto actual
 - 1.1. Impacto de la disrupción global de los negocios en el tejido empresarial
 - 1.2. Los retos de la «nueva normalidad»
2. Alineación de la operativa intragrupo a la situación actual
 - 2.1. Transformación de negocios y cadenas de valor. Redefinición de perfiles funcionales
 - 2.1.1. Elementos clave para la correcta redefinición del perfil funcional de una entidad a efectos de precios de transferencia
 - 2.1.2. Cuestiones a considerar para la implementación de una nueva operativa
 - 2.2. Diseño del nuevo esquema de operaciones vinculadas
 - 2.2.1. Validación del impacto global
 - 2.2.2. Repercusiones en términos de carga administrativa
 - 2.3. Efecto de la digitalización
3. Revisión y ajuste de las políticas aplicadas
 - 3.1. Validación de la operativa intragrupo adaptada
 - 3.2. Revaluación de las condiciones aplicadas en las operaciones vinculadas preexistentes
 - 3.3. Definición de las nuevas condiciones en cumplimiento con el principio de valor de mercado
4. Tratamiento de operaciones vinculadas de especial interés
 - 4.1. Prestación de servicios de apoyo a la gestión
 - 4.2. Intangibles
 - 4.2.1. Análisis DEMPE
 - 4.3. Financiación intragrupo (préstamos, *cash pool* y garantías)
 - 4.3.1. Un nuevo entorno normativo: guías de la OCDE en materia de precios de transferencia relativas a las operaciones financieras
 - 4.3.2. Impacto de la COVID-19 en las estructuras de financiación
 - 4.3.3. Nueva hoja de ruta. Aspectos a considerar
 - 4.3.4. Beneficios de una estructura financiera hecha a medida
5. Conclusiones

Bibliografía



1. Contexto actual

Este último año ha venido marcado por la aparición de la COVID-19, que de forma completamente abrupta ha traído consigo la peor crisis sanitaria mundial que se recuerda, junto con un fuerte frenazo empresarial a nivel global que parece abocado a una nueva recesión económica.

En este contexto, que ha sido causa de la interrupción del negocio de la mayoría de las compañías con el consiguiente impacto en la forma de organizar las transacciones intragrupo, y en el que las políticas de financiación se tambalean al tiempo que la carga administrativa no deja de aumentar, la correcta planificación de las operaciones vinculadas entre las compañías que forman parte del mismo grupo es un aspecto fundamental tanto a nivel financiero como fiscal para la adecuada gestión de esta situación sin precedentes en nuestra historia moderna.

1.1. Impacto de la disrupción global de los negocios en el tejido empresarial

Como bien sabemos, y sin ánimo de abundar innecesariamente en cuestiones por todos conocidas, las primeras consecuencias económicas de esta pandemia global se empezaron a hacer notar en Asia a principios de 2020 con la interrupción general de las actividades empresariales chinas, tanto por la paralización de los suministros como por las restricciones en la circulación de personas. Este impacto negativo se hizo sentir a su vez sobre los niveles de producción de sus principales exportadores, entre los que destacamos por su importancia económica global los Estados Unidos, Japón y la Unión Europea, al depender la mayor parte de los productores localizados en aquellas regiones de los componentes y piezas importadas de China.

Fue este el primer eslabón en la cadena de desastres económicos que se han venido sucediendo imparables a lo largo de los últimos meses, ya que la mencionada falta de su-

ministros y restricciones de circulación en este escenario globalizado se ha ido contagiando de país a país y de industria a industria, llegándose a paralizar a la vez y de forma cuasi indefinida a prácticamente tres cuartas partes de la población mundial.

Aterrizando la situación en cifras al caso de nuestro país, según los datos oficiales del Banco de España, la crisis del coronavirus se ha saldado con una reducción histórica del producto interior bruto (PIB) del 10,8 %, no pudiendo asegurarse hoy en día una recuperación reseñable en 2021, que, de acuerdo con las últimas estimaciones de este organismo, se situarían en este año en torno al 6 %.

Estas estimaciones, unidas a las consideraciones del Fondo Monetario Internacional que estima un llamativo aumento en la cifra del desempleo, que en 2021 se podría colocar en torno al 17,5 %, y, por último, un aumento del déficit público situándose en un 6,7 % del PIB, no auguran el mejor de los escenarios para la ya de por sí maltrecha economía española.

En este mismo sentido se pronuncia el informe monográfico publicado en marzo de este mismo año por la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE) relativo al efecto de la crisis en el sector empresarial, que considera además que las consecuencias reales de la disrupción global de los negocios en el tejido empresarial serán superiores a las previstas.

No cabe duda de que una situación de crisis de esta magnitud ha resultado inesperada para prácticamente todos los actores económicos, por lo que inevitablemente deberemos embarcarnos en un proceso de reestructuración y cambio para adaptarnos a las nuevas reglas del juego con la intención de hacer frente a esta situación de la mejor manera posible.

1.2. Los retos de la «nueva normalidad»

Con toda lógica, este nuevo escenario está siendo el origen de múltiples quebraderos de cabeza para los grupos empresariales con presencia en nuestro país, afectando por igual a todos ellos independientemente de su tamaño y de la industria en la que operan, ya que, por la dureza de las restricciones impuestas, se encuentran con una disminución generalizada de sus ingresos que muchas veces dificulta la obtención de beneficios operativos o incluso imposibilita que puedan asumir su propia estructura de costes fijos.

Así las cosas, podemos clasificar estos nuevos retos en dos grandes grupos:

- Por un lado, aquellos que requieren atención y actuación inmediata, como sería hacer frente a los cargos por operaciones vinculadas impuestos por la matriz, sin generar pérdidas durante el presente ejercicio fiscal pese al acusado descenso de la facturación; o la optimización del esquema de financiación interno del grupo para conseguir gestionar de la manera más eficiente posible la tesorería y flujos de caja.

- Por otro, retos que pese a que deben ser planteados con la mayor brevedad posible para su correcta resolución, los planes de acción que se pongan en práctica arrojarán resultados a más largo plazo, como sería la necesidad de reconfigurar las líneas de actividad de un grupo empresarial a consecuencia de las modificaciones en los hábitos de consumo de su público objetivo, considerando, por ejemplo, las alternativas de negocio que pone a disposición del empresario la digitalización y automatización de determinados procesos de carácter más rutinario.

Sin duda este resulta un momento crucial para tratar de reevaluar y, en su caso, definir una nueva operativa empresarial que se adecue tanto a las actuales demandas del mercado como a las posibilidades reales de suministro y capacidad de producción, sin perder de vista que dicha operativa debe ser necesariamente eficiente y por supuesto rentable.

Tanto es así, que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publicó el pasado 18 de diciembre de 2020 sus esperadísimas Guías sobre las implicaciones en el ámbito de precios de transferencia de la pandemia generada por la COVID-19. Estas guías abordan la manera en la que el principio de valor de mercado (conocido también como principio *arm's length*) y las propias Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (Directrices de la OCDE) deben interpretarse en aquellos conflictos que pueden recrudecerse a causa de la pandemia, centrándose concretamente en cuatro aspectos de particular importancia como son:

- El análisis de comparabilidad.
- Las pérdidas y la distribución de costes específicos generados por la COVID-19.
- Las ayudas gubernamentales.
- Los acuerdos previos de valoración.

En estos tiempos convulsos en los que resulta complicado prever con alguna certeza el desarrollo de los acontecimientos, no podemos confiar en que los sistemas que venimos empleando hasta la fecha continúan siendo válidos, ya que es más que patente que la situación actual ha cambiado sin posibilidad de retorno, por lo que para sobrevivir será necesario aplicar esquemas nuevos y confiar en ideas innovadoras, pues lo que entendíamos como nuestro presente, ya ha quedado obsoleto.

2. Alineación de la operativa intragrupo a la situación actual

En vista de este desalentador panorama y como hemos podido comprobar en los últimos meses, una de las consecuencias que nos ha traído la crisis sanitaria de la COVID-19

ha sido la cuasiobligatoria modificación de las cadenas de suministro y producción de prácticamente todas las empresas, tanto a nivel nacional como internacional, para adecuar sus procesos productivos a las restricciones en el movimiento de mercancías y a los nuevos hábitos de consumo de la población.

Por razones obvias, el impacto de estos cambios en las operativas ha sido más que notable en las operaciones vinculadas llevadas a cabo en el seno de los grupos empresariales, la mayor parte de los cuales se encuentran actualmente inmersos en un proceso de digitalización forzosa con la intención de adaptarse a esta nueva realidad con cierta agilidad.

En este sentido, al haber tenido que transformar su organización interna, se han generado nuevas funciones que deben ser remuneradas, al tiempo que se han extinguido otras, desapareciendo, por tanto, la justificación de tal remuneración y eliminando el flujo económico de la propia transacción.

Todo ello implica la modificación de la estructura de operaciones vinculadas, siendo necesario definir el nuevo perfil funcional de las compañías involucradas y los términos y condiciones aplicables en las transacciones intragrupo.

A estos efectos, se deberá replantear el esquema de reparto de funciones, activos y riesgos entre las distintas partes vinculadas, lo que podrá llevar tanto a modificar sustancialmente los términos contractuales que se venían aplicando hasta la fecha, como a la necesidad de configurar acuerdos totalmente nuevos entre las partes que den como resultado, entre otras cuestiones, la modificación de la remuneración y el nivel de asunción de riesgo correspondiente a cada una de ellas. Esta posibilidad de ajustar la remuneración de determinadas actividades es de particular importancia en momentos como el actual, en los que los resultados de las compañías son cuanto menos inciertos y el futuro a corto-medio plazo de algunos sectores se encuentra aún por definir.

2.1. Transformación de negocios y cadenas de valor. Redefinición de perfiles funcionales

Como consecuencia directa de los trabajos realizados a nivel de la OCDE con relación a la creación e implementación de medidas antielusión (Plan BEPS, por sus siglas en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*), la estructura de la cadena de valor dentro de los grupos empresariales está siendo objeto de análisis y comprobación por parte de la Administración tributaria, con la intención de evaluar si las funciones desempeñadas, riesgos asumidos y activos empleados se encuentran suficientemente remunerados de acuerdo con el principio de valor de mercado.

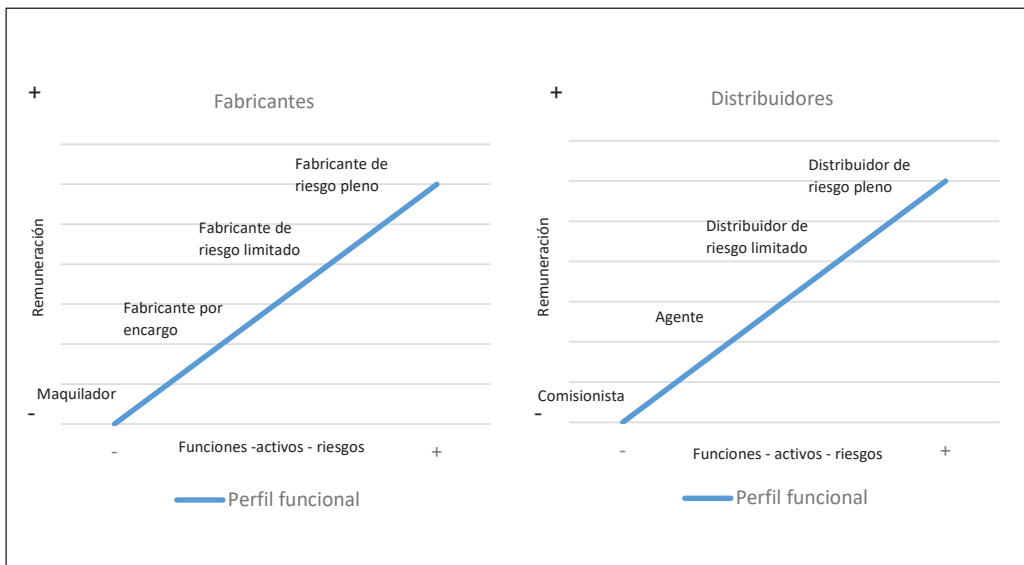
Concretamente, las acciones 8-10 del Plan BEPS versan sobre la necesidad de asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor y

facilitan abundantes directrices cuyo contenido ha sido implementado de forma casi íntegra en nuestra normativa local.

En este sentido, en el caso de que sea necesario adecuar la operativa de las compañías vinculadas por parte de un grupo empresarial a la vida real, y el perfil funcional de estas se vea modificado, necesariamente se deberá reevaluar la remuneración atribuible a las mismas.

Los gráficos que se muestran a continuación ilustran los perfiles funcionales más comunes tanto para la actividad de fabricación como para la de distribución mostrados en orden funcional ascendente partiendo de la siguiente premisa: a superiores funciones, y complejidad de los intangibles empleados, mayor riesgo y, por lo tanto, derecho a una mayor remuneración (o riesgo de una mayor pérdida).

Gráfico 1. Perfiles funcionales tipo: fabricantes y distribuidores



En caso de que, siguiendo con nuestro ejemplo, las modificaciones de la operativa signifiquen una asunción de mayores funciones por parte de una de las compañías, o, por el contrario, implique una reducción de las tareas realizadas por la misma, la Administración tributaria esperará ver la correspondiente modificación de la retribución sustentado por un análisis de comparabilidad exhaustivo que justifique tanto el perfil funcional como la retribución asignada.

Una de las consecuencias directas más tangibles desde el puro punto de vista de cumplimiento administrativo en materia de precios de transferencia de la implementación de este

proceso de cambio será que en ningún caso los informes que se preparen con objeto dar cumplimiento a las obligaciones de documentación en materia de operaciones vinculadas de los ejercicios fiscales 2020 y 2021, en conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el capítulo V del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, podrán ser una mera actualización del trabajo realizado para el ejercicio 2019, al haberse modificado dramáticamente los hechos y circunstancias objeto de análisis.

2.1.1. Elementos clave para la correcta redefinición del perfil funcional de una entidad a efectos de precios de transferencia

Así las cosas, una vez identificada la inadecuación de los perfiles funcionales preexistentes a la nueva realidad y la lógica necesidad de actualizar las operativas intragrupo en consecuencia, será necesario preparar una hoja de ruta que ayude en la transición del modelo antiguo a la nueva política en materia de precios de transferencia.

Concretamente, y siendo además de particular importancia en aquellos casos en los que se prevea que las modificaciones de la operativa vayan a ser temporales y que serán objeto de una posterior transformación o incluso vuelta al funcionamiento habitual una vez finalicen las circunstancias excepcionales que han motivado el cambio, se deberá prestar atención a tres elementos esenciales para conseguir realizar una redefinición adecuada de la operativa:

- Circunstancias concretas de la operativa y entorno en la que se lleva a cabo: se deberán describir y evaluar en detalle la situación de la industria y de la compañía con carácter previo a la crisis, contrastándola con el escenario actual y, en la medida de lo posible, incluir y cuantificar las tendencias de futuro del sector y proyecciones financieras del desempeño esperado de la compañía que motivan el cambio en la operativa.
- Perfil funcional: se deberá analizar y describir el nuevo esquema operativo de la entidad con objeto de encuadrarla en el correspondiente perfil funcional e indicando además la amplitud y temporalidad esperada del cambio, así como los mecanismos de transición que vayan a aplicarse en cada caso.
- Análisis económicos: este ejercicio resulta clave para calcular la retribución que debe ser asignada a dicha entidad por su actividad a la luz de los análisis realizados en los pasos anteriores. A este respecto, se llevarán a cabo las siguientes tareas:
 - En primer lugar, deberá seleccionarse la metodología más adecuada a las circunstancias concretas de la operativa en cuestión.
 - Posteriormente se deberán identificar las referencias independientes potencialmente comparables atendiendo a las características del mercado y las condiciones de la operativa.

- Una vez seleccionadas las referencias que reúnan los requisitos de comparabilidad necesarios, se seleccionará el indicador de nivel de beneficio más razonable.
- A continuación, se procederá a aplicar el cálculo correspondiente sobre la información financiera disponible de las referencias comparables obtenidas con la intención de construir el denominado rango de mercado.
- Finalmente, con la intención de definir la remuneración, se seleccionará un valor dentro de dicho rango como punto de retribución para la entidad.

Como nota a destacar, y precisamente con relación a los análisis económicos, se está dando en estos últimos tiempos un aumento de la utilización de metodologías basadas en la distribución del resultado en las redefiniciones de operativas intragrupo a efectos de lograr un reparto aparentemente más sencillo tanto de beneficios como de pérdidas.

No obstante, la utilización de métodos de este tipo no siempre resulta la alternativa más razonable a efectos de precios de transferencia, ya que es necesario considerar tanto el perfil funcional de la entidad en cuestión, como los hechos y circunstancias que rodean la operativa y los límites de tolerancia del modelo.

A este respecto, pese a lo atípico de la situación, lo correcto sería seguir considerando todas las metodologías que permite la normativa antes de optar por aquella que, en principio, refleje de manera más razonable la adecuación a precio de mercado de las condiciones aplicadas en la operativa interna bajo análisis, siendo posible incluso combinar más de una metodología.

2.1.2. Cuestiones a considerar para la implementación de una nueva operativa

Una vez diseñada la operativa, definido el perfil funcional de cada una de las compañías vinculadas involucradas en la misma y seleccionada la remuneración más razonable para cada una de ellas de acuerdo con el principio de valor de mercado, es necesario modelizar el impacto que dichas modificaciones tendrán en sus cuentas de pérdidas y ganancias a efectos de validar la robustez y la sostenibilidad financiera del modelo.

Dentro de esta modelización, tendrán un papel fundamental los denominados gastos de transformación, que aglutinan conceptos tan diversos como aquellos gastos vinculados con la reestructuración de la plantilla, el acondicionamiento y reestructuración de los edificios de la compañía, o la obtención de permisos y licencias en función de la industria en cuestión, sobre todo en aquellos casos en los que la transformación operativa tenga como consecuencia la realización de determinadas funciones en una geografía diferente.

En la mayor parte de las ocasiones, como se analizará en detalle a continuación, la implementación de una nueva operativa traerá consigo tanto la aparición de transacciones

intragrupo que deberán ser convenientemente analizadas y remuneradas, como la desaparición de funciones con la consiguiente extinción del flujo económico, de manera que habrá que estar también a lo dispuesto en las normativas internas de las regiones en las que se encuentre cada una de las partes vinculadas tocadas por la reestructuración y las prácticas habituales en cada una de dichas geografías.

Nótese que, por razones evidentes, las modificaciones en los perfiles funcionales de las compañías que tengan como resultado un descenso en términos de resultados, con la consiguiente menor tributación, no suelen ser bien acogidas por parte de la Administración tributaria, por lo que, en la implementación de modelos que vayan a conducir a este tipo de escenarios, será imprescindible contar con un análisis sólido y bien fundamentado.

Adicionalmente, y con objeto de configurar un modelo lo más completo posible, habrán de considerarse numerosos factores adicionales a los puramente fiscales, que deberán ser cuantificados e incluidos en el modelo financiero. Este último paso es de vital importancia antes de proceder con la efectiva implementación del nuevo modelo ya que, en situaciones como esta, en la que los cambios operativos han de realizarse con urgencia, por depender de ello el futuro de la compañía, las consecuencias indirectas de la modificación pueden ser pasadas por alto por considerarse cuestiones menores, que lamentablemente puede llevar a resultados indeseados.

Finalmente, dado lo sensible de la cuestión y las numerosas implicaciones que tiene la modificación de las operativas de un grupo empresarial, que siempre y en todo caso trascienden de la pura materia fiscal, es fundamental partir de un enfoque integral que permita configurar un modelo *ad hoc* para el grupo empresarial.

2.2. Diseño del nuevo esquema de operaciones vinculadas

Una vez que se haya definido la nueva operativa del grupo y los perfiles funcionales de las entidades vinculadas involucradas en la misma –en otras palabras, y simplificando la terminología, una vez que se haya decidido quién hace qué, cómo y a cambio de qué–, es el momento de definir los flujos de transacciones vinculadas que se darán en cada uno de los ejercicios fiscales que razonablemente se puedan proyectar.

A estos efectos, dadas las actuales circunstancias, lo más apropiado sería considerar cada una de las transacciones de manera individual e independiente, analizando los términos y circunstancias que determinan las condiciones aplicadas en las mismas.

Nótese que esta recomendación no implica que en el informe en materia de precios de transferencia que debe prepararse y mantenerse a disposición de la Administración tributaria con la fecha límite de la presentación del impuesto sobre sociedades deba seleccionarse una metodología transaccional forzosamente, siendo perfectamente razonable optar por un método basado en el beneficio si las características de la transacción así lo señalan.

Lo que se intenta trasladar en este momento es la necesidad de considerar el impacto de cada nueva transacción de manera individual, mediante la realización de un análisis de comparabilidad completo y detallado para cada una de ellas. Esto permitirá justificar la política en materia de precios de transferencia seleccionada de manera más robusta, al tiempo que facilitará la posibilidad de configurar un instrumento más flexible y adaptable a situaciones cambiantes.

Es decir, en el momento en el que la remuneración asignada a una determinada transacción se apoya en una serie de circunstancias y características concretas e íntimamente vinculadas a la operación en cuestión, cualquier alteración de dichas circunstancias otorga a su vez la facultad de modificar la retribución. Por el contrario, cuanto más general sea el enfoque adoptado, será más rígido a la hora de adaptarse a los cambios que puedan afectar a una transacción en concreto, lo que puede dar lugar a una falta de adecuación al valor de mercado que sería advertida, corregida y sancionada por la Administración tributaria en caso de inspección.

2.2.1. Validación del impacto global

Una vez analizada cada una de las transacciones de manera individualizada, será necesario evaluar el impacto del conjunto de las mismas en las cuentas de pérdidas y ganancias de cada una de las compañías vinculadas involucradas, ya que puede darse la irónica circunstancia de que a pesar de que las condiciones aplicadas en cada transacción de manera individual se encuentren perfectamente de acuerdo con el principio de valor de mercado, el impacto del conjunto de dichas operaciones genere una estructura de costes inasumible para la compañía involucrada.

El sencillo ejemplo numérico que recogemos a continuación muestra la cuenta de pérdidas y ganancias simplificada de una compañía y los valores seleccionados dentro de los rangos de mercado de diferentes operaciones tipo.

Ejemplo

Caso A

Ventas	1.000
Coste de producción	580





Resultado bruto	420
Gastos operaciones vinculadas	428
Servicios de marketing	209
Servicios de consultoría financiera	219
Resultado de explotación	-8

Cargo	Rango de mercado	Valor seleccionado	Coste incurrido por el prestador	Cargo intragrupo
Servicios de marketing	1%-5% sobre costes	4,50%	200	209
Servicios de consultoría financiera	4%-10% sobre costes	9,50%	200	219

Caso B

Ventas	1.000
Coste de producción	580
Resultado bruto	420
Gastos operaciones vinculadas	414
Servicios de marketing	204
Servicios de consultoría financiera	210
Resultado de explotación	6

Cargo	Rango de mercado	Valor seleccionado	Coste incurrido por el prestador	Cargo intragrupo
Servicios de marketing	1%-5% sobre costes	2%	200	204
Servicios de consultoría financiera	4%-10% sobre costes	5%	200	210

Mientras que en el caso A, la estructura de costes de la compañía no es capaz de ser soportado por esta, aun estando pactadas las operaciones a precio de mercado, el caso B muestra



a la misma compañía con operaciones que, siendo pactadas también dentro de los rangos de mercado, configuran una estructura de costes asumible y rentable, lo que nos muestra también la relativa flexibilidad y capacidad de adecuación de una política en materia de precios de transferencia bien fundamentada.

Tal y como se desprende de estos números, en materia de precios de transferencia tan importante es el todo como la parte, siendo de vital trascendencia que todas las piezas encajen correctamente en el tablero de la operativa empresarial para obtener el resultado más eficiente posible.

2.2.2. Repercusiones en términos de carga administrativa

A consecuencia de los abundantes cambios normativos que hemos experimentado en los últimos años, que han endurecido notablemente las obligaciones de información y documentación en materia de precios de transferencia con relación a las operaciones vinculadas llevadas a cabo en cada uno de los ejercicios fiscales, es razonable cuestionarse las consecuencias que en este terreno puede tener la reestructuración de la operativa empresarial.

Así pues, al ser, según la normativa aplicable a tal efecto, los dos grandes factores que enmarcan estas obligaciones, el importe de las transacciones y el importe neto de la cifra de negocio del grupo en los términos descritos por el artículo 42 del Código de Comercio, y en previsión de que tanto uno como otro vayan a verse modificados en esta transformación de la cadena de valor, se puede afirmar sin duda alguna que el nuevo diseño del esquema de transacciones vinculadas podrá acarrear modificaciones en las obligaciones de información y documentación a las que una compañía se encuentre sujeta.

Esto obligará a analizar cada caso, ya que, tal y como se ha advertido anteriormente, no será suficiente con replicar los procedimientos seguidos en ejercicios anteriores para asegurar el correcto cumplimiento de la norma y evitar la sanción, al haberse configurado una nueva realidad.

2.3. Efecto de la digitalización

Como se está viendo en estos días, la digitalización es ya una realidad en el mundo empresarial en España, lo que está afectando sustancialmente tanto la manera de ver los negocios como de ejecutarlos.

Tradicionalmente, nuestro país no ha sido uno de los principales actores en este escenario, ocupando el undécimo puesto en la Unión Europea, según el informe de 2020 del Índice de la Economía y la Sociedad Digitales (DESI) que analiza el rendimiento tecnológico, lo que evidencia que tenemos aún mucho campo de mejora en este aspecto.

No obstante, la crisis de la COVID-19 con las restricciones de movimientos que ha traído de la mano, nos ha situado a todos de forma rápida e inexorable en una situación de forzosa digitalización con objeto de poder seguir funcionando con cierta normalidad.

Figuras antes relativamente desconocidas como el teletrabajo han irrumpido con fuerza en el panorama empresarial, al tiempo que ya empezamos a hablar con cotidianeidad de conceptos como acentuar la innovación en los procesos, impulsar la cohesión entre las áreas de negocio, la integración de metodologías ágiles y nuevos estilos de liderazgo.

En este sentido, la reinención tecnológica debe ser profunda y disruptiva, revelándose como imprescindible la gestión y análisis de datos y la interpretación del *big data* y la inteligencia artificial. Así pues, nos encontramos en el momento adecuado para tratar de automatizar procesos y tareas rutinarios que nos permitan invertir tiempo y talento en tareas innovadoras de mayor valor añadido. Nuestra forma de vivir ha cambiado, y con ella nuestros objetivos, circunstancias y hábitos de consumo, por lo que esas tareas innovadoras deberían centrarse en la creación de nuevas líneas de actividad y formas novedosas de acercamiento a los potenciales clientes.

No obstante, debemos estar atentos a los resultados de estos procesos, ya que como se ha venido mencionando, cualquier nueva función que aporte valor deberá llevar aparejada la correspondiente remuneración, y por su parte la extinción de determinadas tareas fruto de la simplificación o automatización de procesos deberá tener su reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias de las compañías del grupo, siendo particularmente relevantes aquellas operaciones que tengan como objeto activos intangibles.

En este contexto de cambio, será de vital importancia la capacidad de los grupos empresariales por adaptarse al nuevo medio y aprender a vivir en él, lo que tendrá como evolución lógica la configuración de nuevas funciones dentro de las operativas empresariales y la desaparición de otras ya obsoletas. En este sentido, de la misma manera que las compañías dedican sus esfuerzos a encontrar nuevas vías de ingreso, tratan también de funcionar de la manera más eficiente posible y rebajar dentro de lo razonable su nivel de gasto, siendo deseable hasta remodelar la estructura de costes fijos en el caso de determinadas compañías.

A título de ejemplo, y mencionando de nuevo la práctica del teletrabajo, varios grupos empresariales se han servido de la posibilidad de no tener necesariamente que contar con un edificio capaz de albergar a todos los empleados de una compañía, ya que estos son capaces de desarrollar sus funciones con solvencia desde sus domicilios, para explorar un nuevo mundo de alternativas con relación a posibles objetivos en los que destinar esa inversión inmobiliaria que no resulta necesaria.

Así pues, la digitalización, de la mano de la propia globalización, ha venido para quedarse siendo la crisis de la COVID-19 únicamente un factor que ha contribuido a acelerar



esta evolución, por lo que nos encontramos en un momento perfecto para explorar las posibilidades que nos ofrece la tecnología para reestructurar nuestras operativas y adaptarlas satisfactoriamente a esta nueva realidad.

3. Revisión y ajuste de las políticas aplicadas

Es patente estos días la necesidad que presentan los grupos empresariales de reevaluar de manera global las funciones desempeñadas, riesgos incurridos y activos empleados en cada uno de los eslabones de su cadena de valor a fin de adaptar su actividad a la nueva normalidad.

No obstante, puede suceder que, tras realizar un análisis concienzudo del funcionamiento del grupo y las interrelaciones de las partes vinculadas que lo componen en los términos descritos a lo largo de este estudio, el resultado obtenido de dicha evaluación no arroje la necesidad de realizar una reestructuración operativa.

En este sentido, el análisis realizado podría concluir que al no haberse visto sustancialmente modificadas sus operativas, manteniendo un perfil funcional similar y no habiéndose visto alteradas sus relaciones con otras partes vinculadas en términos operativos, no cabría reinventar el esquema de operaciones intragrupo, ya que el preexistente seguiría siendo de aplicación.

El caso típico de esta situación sería el de filiales cuya caracterización funcional se corresponde con entidades de riesgo limitado que, pese a mantener esencialmente la misma operativa, presentan serias dificultades para hacer frente a los cargos realizados por partes vinculadas a consecuencia de la falta de ingresos, ya que, si satisficieran efectivamente esos cargos, la situación se traduciría en la generación de pérdidas a nivel operativo.

Por regla general, estas operaciones se corresponden con cargos emitidos por su matriz, tratándose en la mayor parte de los casos de transacciones como *management fees*, *royalties* y operaciones financieras, de las que por su particular relevancia haremos una breve reflexión específica más adelante.

En este sentido se nos presenta la siguiente disyuntiva irresoluble: por un lado, nos encontramos con operaciones que se traducen en un beneficio efectivo para la entidad receptora y sin la realización de las cuales, en muchos casos, no podría siquiera realizar su actividad por ser la piedra angular de su negocio (tomemos, por ejemplo, el caso de un *know-how* de fabricación, sin el cual la filial no sería capaz de desempeñar su función), pero que por la bajada de sus ingresos no se encuentra en posición de poder satisfacer; y por el otro, una matriz prestadora que en modo alguno se puede permitir realizar estas prestaciones de manera gratuita, siendo ambos casos situaciones que la Administración tributaria podría

cuestionar en una eventual inspección: el primero aduciendo que un tercero independiente no contrataría servicios que no es capaz de pagar, y en el segundo señalando que ninguna compañía realizaría una prestación a cambio de nada.

3.1. Validación de la operativa intragrupo adaptada

Así pues, con ánimo de conocer en primer lugar cuál es la situación en la que se encuentra el grupo empresarial, se deberá realizar un análisis diagnóstico exhaustivo de las compañías involucradas en las operaciones vinculadas objeto de revisión, comprobando que las operativas no han sufrido modificaciones sustanciales en los últimos tiempos. En otras palabras, se verificará que no existe ningún flujo operativo nuevo o prestación viva no remunerada, ni flujos monetarios que no tienen como contraprestación una actividad por haberse extinguido la función.

Para ello, resultará clave desarrollar en profundidad los factores fundamentales a considerar en la realización de un análisis de comparabilidad, a saber:

- Las características de los productos o servicios.
- Análisis funcional.
- Términos (condiciones) contractuales.
- Circunstancias económicas.
- Estrategias de negocio.

En este sentido, se contrastarán los resultados obtenidos de dicho análisis sobre el perfil teórico de las entidades con la realidad del funcionamiento de las compañías a efectos de identificar posibles desacuerdos entre la teoría y la práctica.

En caso de que las conclusiones de este análisis confirmen que efectivamente las operativas se han mantenido inalteradas, correspondería comprobar si las condiciones aplicadas en las operaciones vinculadas se han pactado con arreglo al principio de valor de mercado.

3.2. Revaluación de las condiciones aplicadas en las operaciones vinculadas preexistentes

Toda vez que el esquema de operaciones vinculadas haya sido convenientemente verificado, se procederá a comprobar la adecuación a valores de mercado de las condiciones pactadas en las transacciones vinculadas identificadas mediante la realización de los análisis pertinentes.

Así las cosas, se llevaría a cabo un esquema de tareas muy similar al que ya se ha comentado con respecto a la definición de una política en materia de precios de transferencia al analizar la alineación de la operativa intragrupo a la nueva realidad. La diferencia principal entre esta situación y aquella radica en que, mientras que entonces el objetivo consistía en redefinir de manera completa la cadena de valor de la manera más sólida posible considerando más factores que los puramente fiscales, en esta el foco se coloca no tanto en la operativa completa sino en los términos y condiciones aplicados en la transacción.

De esta manera se procederían a analizar tanto las condiciones aplicadas en las operaciones vinculadas que dan sustancia a las operativas objeto de revisión, como su impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias de las compañías involucradas, a efectos de comprobar su razonabilidad y su adecuación al principio de valor de mercado.

Es en este momento cuando entran en juego las ventajas de realizar un correcto ajuste de los precios de transferencia que permita adecuar las condiciones aplicadas en las operaciones vinculadas a la realidad del mercado y las circunstancias de la compañía. Como ya se ha comentado anteriormente, el valor de mercado en raras ocasiones se corresponde con un único valor, siendo comúnmente aceptada la utilización de rangos de mercado dentro de los cuales se entiende que se debería encontrar la remuneración adecuada para una transacción en concreto. Por ello, sería posible explorar diferentes alternativas de remuneración que permitan alcanzar un resultado más adecuado para las compañías involucradas en la transacción.

3.3. Definición de las nuevas condiciones en cumplimiento con el principio de valor de mercado

Llegados a este punto, y partiendo de la base de los análisis realizados en fases anteriores, se seleccionaría la metodología de valoración que pueda reflejar de manera más razonable el valor que se acordaría entre terceros independientes, que constituye en definitiva la esencia última del principio de valor de mercado.

Así pues, una vez realizados los análisis económicos pertinentes, y tras haberse desarrollado una primera aproximación a lo que serían los nuevos términos que regularían la operación vinculada, correspondería aplicar los resultados del cálculo sobre la cuenta de pérdidas y ganancias de las compañías involucradas con la intención de verificar que el impacto producido por las nuevas políticas no dejan sumido al grupo en situaciones indeseadas, como puede ser el descenso excesivo de su rentabilidad en términos operativos o posibles situaciones de pérdidas.

En este sentido, tras realizar la pertinente modificación de las condiciones a aplicar en la operativa objeto de revaluación, convendría completar el análisis diagnóstico de manera

que incluya una modelización de la modificación de los términos de las operaciones vinculadas, junto con el correspondiente argumentario justificando la propuesta de cambio de política. Contar con un instrumento de estas características puede resultar determinante para una filial tanto a la hora de negociar un posible ajuste de los precios de transferencia con su matriz, como para justificar la modificación efectiva de su política en el caso de una inspección.

Resulta de vital importancia resaltar que la implementación de dichos ajustes deberá ser cuidadosamente evaluada (de ahí la conveniencia del análisis diagnóstico), ya que, además de fijar unas condiciones económicamente más adecuadas a la situación actual, siempre y en todo caso deberán estructurarse los correspondientes mecanismos de transición entre el sistema preexistente y el nuevo esquema, para evitar cuestionamientos por parte de la Administración tributaria.

4. Tratamiento de operaciones vinculadas de especial interés

En línea con lo que ya se ha adelantado en epígrafes anteriores, a continuación, nos detendremos en el análisis de determinadas particularidades de las operativas de prestaciones de servicios de apoyo a la gestión, transacciones con intangibles y, por último, esquemas de financiación intragrupo.

Estas tres tipologías de transacción revisten de particular interés toda vez que son las operativas más comunes que se dan en grupos empresariales de cualquier tipo, razón por la que la Administración tributaria cuenta ya con alguna experiencia en su análisis y cuestionamiento.

Estas tres figuras, que para los actuarios son ya viejos conocidos, suelen ser las tipologías de transacción que con más frecuencia se someten a análisis en el contexto de actuaciones inspectoras, por lo que no está de más hacer una breve referencia a las peculiaridades de cada una de ellas.

4.1. Prestación de servicios de apoyo a la gestión

Los servicios de apoyo a la gestión, comúnmente conocidos como *management fees*, son aquellos servicios de corte rutinario que consisten principalmente en funciones administrativas de limitado valor estratégico.

Estructuras de común utilización en el contexto de grupos empresariales de todo tipo tanto nacionales como internacionales han sido objeto de revisión y controversia en nume-

rosas ocasiones a lo largo de los últimos años, siendo merecedoras de especial tratamiento y consideración en el contexto de las acciones BEPS.

Si bien es cierto que hoy en día la definición detrás de este contexto se encuentra ya bastante homogeneizada, siendo comúnmente aceptado hasta el usual margen del 5 % sobre los costes incurridos en la prestación de dichos servicios, la Administración tributaria muestra una especial predilección en la comprobación de la realidad del servicio, para lo cual solicita abundante documentación probatoria.

Como consecuencia, cada vez resulta más recomendable proceder a la preparación de los denominados *defence files* cuya función consiste precisamente en organizar dicha documentación y estructurar el argumentario de defensa que será desplegado en caso de inspección.

En este sentido, y como indicadores a la hora de incluir y organizar esta información en el *defence file*, conviene resaltar que la Administración tributaria en la comprobación de estas operativas suele centrarse en las siguientes notas características:

- Comprobación de la realidad del gasto e identificación de los costes relevantes asociados.
- Conveniencia en la aplicación y, si fuera el caso, determinación del margen de mercado.
- Verificación de que la actividad supone un interés económico o comercial que refuerza la posición del receptor.
- Razonabilidad de que un tercero independiente en la misma situación que la compañía objeto de inspección aceptase la contratación de dichos servicios en las mismas circunstancias y bajo idénticos términos.

A pesar de que las primeras cuestiones pueden ser justificadas frente a la Administración con relativa seguridad en caso de inspección, es precisamente esta última nota la que puede ocasionar más problemas en la situación actual, ya que podría esgrimirse en una futura inspección que, en un escenario de crisis económica global, un tercero independiente no accedería a contratar servicios de apoyo a la gestión.

Ante esta situación, y aun resultando de vital importancia realizar un análisis individualizado de cada caso concreto, existen varias opciones que en una primera aproximación podemos explorar, como son:

- Modificación de términos contractuales: en este sentido, se podría proceder a renegociar los términos y condiciones contractuales acordados entre matriz y filial para permitir revisar el calendario de pagos, pactando un aplazamiento o incluso

cancelarlo completamente por no resultar en estos momentos de utilidad el servicio recibido en caso, por ejemplo, de que la actividad de la compañía receptora se encuentra paralizada o significativamente reducida.

- Preparación de *defence files*: en caso de que no fuera posible concluir con éxito una revisión de las condiciones contractuales entre la matriz y la filial (o incluso si estas se han podido modificar como medida complementaria a la solución anterior), se podrían plantear alternativas de defensa destinadas a justificar frente a la Administración, en el caso de verse inmerso en actuaciones inspectoras en el futuro, la necesidad de recibir dichas prestaciones por parte de la matriz para el correcto desempeño de la actividad principal de la compañía.

No debemos dejar de tener en cuenta que la mera pertenencia a un grupo empresarial no resulta causa necesaria para obtener resultados positivos en todos los ejercicios, por lo que sería conveniente tratar de identificar el efecto de las drásticas modificaciones en el mercado a consecuencia de las restricciones causadas por la crisis de la COVID-19 para argumentar que la política en materia de precios de transferencia aplicada en esta operativa no es una herramienta del grupo para erosionar las bases imponibles de las compañías receptoras del servicio.

4.2. Intangibles

De la misma manera que viene sucediendo con la prestación de servicios de apoyo a la gestión, el pago de *royalties* en concepto de cesión de intangibles no se encuentra nunca exento de cierta polémica, tanto por la vaguedad de su definición, dificultad en su identificación y, por último, y no menos importante, complejidad en su valoración, máxime cuando las transacciones de las que este tipo de activos son objeto, se llevan a cabo entre compañías vinculadas integrantes del mismo grupo empresarial.

Así las cosas, la OCDE trata de definir el concepto de «intangible» como aquel bien que no es un activo físico ni un activo financiero que puede ser objeto de propiedad o control para su uso en actividades comerciales, y cuyo uso o transmisión sería remunerado si se produjera en una operación entre compañías independientes en circunstancias comparables.

Adicionalmente, dentro de este, incluye la OCDE tres subcategorías, a saber: intangibles comerciales, intangibles de marketing e intangibles de comercialización, en un intento de dar algo más de sustancia a esta definición.

Como hemos comentado, en vista de la más que posible aparición de nuevas transacciones vinculadas en las que se vean involucrados distintos tipos de activos intangibles, precisamente por las nuevas funciones que actualmente se encuentran en desarrollo relacionadas en su mayoría con diferentes aspectos de la economía digital, es predecible que

el ya notable interés de la Administración tributaria por transacciones de esta naturaleza no haga sino aumentar.

Por otro lado, y dada la generalizada situación de pérdidas que está siendo experimentada por todo el tejido empresarial español, será recomendable proceder a la evaluación de la pertinencia de los cobros la cesión de determinados intangibles cuando esta se da en una situación de inoperatividad por efecto del parón empresarial fruto de la COVID-19. Así pues, la ponderación de factores relevantes como son la necesidad, proporcionalidad y beneficios que se obtienen de estos, serán determinantes para evitar cuestionamientos por su deducibilidad en el futuro en el hipotético caso de comprobación o inspección por parte de la Administración tributaria.

En este contexto, como sabemos, las marcas se han convertido además en un activo comercial de alto valor para una compañía, ya que generan una imagen asociada a la entidad y permiten conocerla en el entorno empresarial. Por ello, una buena estrategia de marca puede influir en la percepción del mercado sobre la empresa, lo que en la situación actual puede ser un factor crítico, reforzando aún más la conveniencia de realizar un análisis adecuado de este tipo de intangible.

4.2.1. Análisis DEMPE

Los intangibles por su propia naturaleza abarcan determinados elementos que son diferentes de otras transacciones dentro de la materia de precios de transferencia, como ya hemos comentado principalmente debido a la dificultad tanto en su valoración como en la identificación de la compañía legitimada para percibir la remuneración proveniente de la explotación de dichos intangibles.

A este respecto se pronuncian las Directrices de la OCDE señalando que la propiedad legal y los términos contractuales podrían ser una primera aproximación para identificar las funciones, activos y riesgos involucrados en la misma por parte de cada entidad vinculada, pero en la práctica, en multitud de ocasiones, nos hemos encontrado con que no existía ningún contrato válido y que la mera propiedad legal por sí misma no implica necesariamente que se tengan derecho a los beneficios generados por el uso del intangible en cuestión.

A nuestros efectos, centraremos nuestra reflexión en las claves y factores a considerar para poder realizar con éxito el análisis de un intangible según la propia guía dada por la OCDE, y de habitual aplicación por parte de la Administración tributaria, no solo en la revisión de pago de *royalties* en concepto de cesión de intangibles, sino en la cumplimentación del apartado correspondiente a los intangibles existentes en un grupo empresarial que se incluye como requisito para la documentación de grupo o *masterfile*, según lo establecido en el artículo 15 del Reglamento del impuesto sobre sociedades.

En este sentido, la guía mencionada establece que la retribución generada por la explotación de un determinado activo intangible se atribuirá a aquella parte vinculada que contribuyó a la creación del activo en cuestión a través del desarrollo de las funciones DEMPE (denominación correspondiente con las siglas en inglés de los factores Desarrollo, Mejora, Mantenimiento, Protección y Explotación).

Concretamente, el proceso de análisis desarrollado consta de los siguientes seis pasos:

- Identificación de los intangibles objeto de la transacción y los riesgos relacionados con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de dichos intangibles.
- Identificación de los acuerdos y términos contractuales que regulan dicha transacción, y especialmente la propiedad legal.
- Identificación de las partes que llevan a cabo las funciones, emplean los activos y asumen los riesgos relacionados con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de dichos intangibles, identificando las partes que ejercen el control efectivo de las funciones externalizadas.
- Verificación de la adecuación de los términos contractuales aplicables en la operación a la conducta de las partes y evaluación de la asunción por parte de la entidad designada de los riesgos vinculados a las funciones de control, desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de dichos intangibles.
- Identificación de las transacciones relativas al desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los intangibles en cuestión atendiendo a su propiedad legal, otros términos contractuales relevantes, la conducta de las partes y su contribución mediante funciones, activos y riesgos.
- Finalmente, si fuera posible, determinación del precio de mercado aplicable en dichas operaciones de manera consistente con la contribución realizada por cada parte a través de funciones, activos y riesgos.

Es reseñable a este respecto la importancia de la asunción real y efectiva de las funciones descritas, ya que las directrices establecen claramente que en el caso de entidades que se limiten a financiar dichos activos, pero que no ejerzan las funciones de control correspondientes al riesgo inherente a dicha financiación, únicamente tendrán derecho a recibir una rentabilidad comparable a la que correspondería a un préstamo libre de riesgo.

4.3. Financiación intragrupo (préstamos, *cash pool* y garantías)

En los últimos meses, hemos podido comprobar que las operaciones financieras intragrupo, fundamentalmente préstamos simples, *cash pools* y garantías, se han convertido en

el foco de atención de la Administración española y en origen de numerosas disputas fiscales tanto nacionales como internacionales. En este sentido, al hilo de lo señalado en las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021, en las que se establecía que las operaciones vinculadas de carácter financiero serán objeto de atención preferente, se espera un aumento significativo en las actuaciones de comprobación en materia de precios de transferencia por parte de la Administración.

Adicionalmente, la reciente publicación de la nueva guía en materia de precios de transferencia por parte de la OCDE, relativa al tratamiento de las operaciones financieras en febrero de 2020, confirma el interés de todas las autoridades fiscales a nivel mundial por el adecuado funcionamiento y utilización empresarial de las operaciones de este tipo.

Así las cosas, debemos considerar en esta ecuación un elemento adicional: la irrupción de la COVID-19, que además de significar una crisis sanitaria sin precedentes a escala global, nos ha traído catastróficas consecuencias a nivel económico a causa del parón empresarial que se ha sufrido en la mayor parte de los países del mundo. Esta situación está generando tensiones de liquidez en las compañías derivadas principalmente de la reducción de ingresos, de forma que los grupos empresariales están tratando de hacer uso de sus acuerdos de financiación intragrupo para asegurar los flujos de caja y gestionar la tesorería, lo que, de no realizarse con la diligencia debida, puede ser la causa de una innecesaria exposición al riesgo fiscal.

4.3.1. Un nuevo entorno normativo: guías de la OCDE en materia de precios de transferencia relativas a las operaciones financieras

Antes de analizar en detalle la conveniencia de rediseñar la política de financiación intragrupo con el fin de adecuarla a la nueva situación, es de vital importancia destacar lo establecido por la OCDE en su nueva guía relativa a las operaciones financieras, ya que precisamente será esta la línea de actuación que adoptará la Administración española en caso de inspección.

En este sentido, la remuneración que deberá pactarse en las operaciones financieras siempre y en todo caso tendrá que basarse en un análisis de comparabilidad riguroso y preciso que tendrá en cuenta factores que impacten directamente en el precio como son, entre otras, la calificación crediticia de las entidades involucradas, la moneda en la que se pacta la operación, el plazo de vencimiento y condiciones de pago de la transacción, o fechas de concesión y terminación.

Adicionalmente, en sus nuevas guías, la OCDE va más allá de los tradicionales factores puros de comparabilidad, entrando a valorar cuestiones relevantes a nivel financiero y fiscal como son las siguientes:

- Posibilidad de que la operación financiera bajo análisis pueda tener la consideración de inyección de capital en lugar de préstamo (ya sea por el momento empresarial en el que se realizó dicha transacción, como por las características del prestatario y del prestamista entre otras razones).
- Límite de la capacidad de endeudamiento del prestatario.
- Razonabilidad de las cláusulas incluidas en el contrato más allá del puro precio (por ejemplo, plazos, condiciones de devolución, etc.) desde el punto de vista del prestamista y el prestatario, considerando el funcionamiento normal del mercado.
- Análisis de la correcta remuneración de la función de tesorería.
- Análisis de las garantías financieras tanto explícitas como implícitas.

Esto significa que si únicamente se aplica un tipo de interés aparentemente razonable en la operación financiera, pero no se valoran y justifican adecuadamente el resto de las notas señaladas, la Administración podrá concluir que el precio pactado no se encuentra a valor de mercado, procediendo a continuación al correspondiente ajuste.

Por todo lo anterior, el análisis de comparabilidad que habrá de realizarse para determinar la adecuación a valor de mercado de las características de una determinada operación financiera, tendrá que considerar todos los factores anteriormente mencionados para reducir el riesgo de ser cuestionada en el contexto de una potencial inspección por parte de la Administración.

4.3.2. Impacto de la COVID-19 en las estructuras de financiación

En este contexto ya convulso de por sí, la crisis provocada por la COVID-19 ha supuesto un impacto financiero sin precedentes en nuestra historia reciente, que parece llevarnos a una más que posible nueva recesión económica. Estamos viendo como las especiales circunstancias provocadas por el confinamiento han sido la causa directa de la interrupción en mayor o menor medida de la actividad en todas las industrias, llegando incluso a paralizar por completo tanto a grupos empresariales de gran solvencia como a pequeños empresarios pasando por grupos del *middle-market*, que están experimentando descensos generalizados en su facturación.

La falta de liquidez derivada de esta falta de ingresos está repercutiendo muy negativamente en las operativas de todos los grupos empresariales, llegando a constituir una seria amenaza a su negocio. Lógicamente, esto ha aumentado la complejidad de la función de gestión de la tesorería independientemente del tamaño del grupo en cuestión, al verse obligados a lidiar con mercados extremadamente volátiles, gestionar la financiación externa y garantizar los flujos de caja y el equilibrio en la liquidez de las compañías integrantes del mismo.

No obstante, las políticas de precios de transferencia aplicables en las operaciones financieras deben seguir siendo un reflejo de las condiciones pactadas entre terceros independientes, y por razones más que evidentes, lo que actualmente se está acordando en los mercados financieros se encuentra muy alejado de las condiciones normalmente aplicables en un entorno empresarial normal.

Por ello, hoy más que nunca es de vital importancia analizar en profundidad las circunstancias específicas que envuelven a una operación financiera antes siquiera de firmar el contrato, ya que nos encontramos en un momento en el que apoyarnos en la práctica habitual en el negocio no va a servir, ni para justificar el valor de mercado de las condiciones aplicadas en la transacción, ni para obtener el máximo rendimiento de la estructura de financiación.

4.3.3. Nueva hoja de ruta. Aspectos a considerar

Como se ha venido comentando, desde el punto de vista de los precios de transferencia, cualquier transacción llevada a cabo entre partes vinculadas necesariamente debe estar alineada con el principio de valor de mercado, lo que a la luz del impacto causado por la COVID-19 puede ser una tarea más que complicada.

Con objeto de facilitar esta labor, y partiendo de la base de que cada grupo de empresas necesitará una solución hecha a medida en función de sus circunstancias concretas y particularidades propias, señalamos a continuación varios aspectos clave que debemos tener en cuenta a la hora de configurar la estructura de financiación del grupo:

- Es necesario considerar el impacto del posible deterioro de la calificación crediticia resultante del empeoramiento del desempeño de las compañías parte de un grupo empresarial, ya que puede alterar su capacidad de recibir financiación en unas determinadas condiciones o incluso eliminar esta en su totalidad, por considerarse que una compañía independiente de las mismas características no sería capaz de obtener financiación.
- Con relación a la liquidez a corto plazo, como por ejemplo en estructuras de *cash pool*, será necesario revisar la duración real y la estimada de las posiciones tanto deudoras como acreedoras. Al alargarse los ciclos de disposición de efectivo como consecuencia de los efectos económicos de la COVID-19, puede suceder que alguna de las entidades integrantes del *cash pool* se encuentre de manera reiterada en posición deudora, lo que podría ser cuestionado por la Administración al considerar que se trata de un instrumento financiero a largo plazo encubierto. Adicionalmente puede que aquellas compañías que ostenten de manera reiterada una posición acreedora asuman un mayor nivel de riesgo financiero, al estar expuestas al nivel de solvencia de las compañías deudoras y su potencial

deterioro, por lo que deberán monitorizarse cuidadosamente las dos posturas del *cash pool* y actualizar las condiciones aplicables cuando corresponda.

- Será necesario revisar en detalle los términos contractuales que regulan los instrumentos financieros ya existentes con objeto de actualizar las condiciones aplicables en los mismos, por ejemplo, mediante subidas temporales del tipo de interés si las nuevas circunstancias del mercado así lo requieren. Es necesario destacar que puede ser que algunas operaciones financieras vivas en el momento de la irrupción de la crisis sanitaria hayan perdido su sentido económico, por lo que habrá que reevaluar incluso la necesidad de la existencia del instrumento en sí.
- Según las últimas estadísticas publicadas por el Banco Central Europeo, se está observando en los últimos meses una progresiva subida en los diferenciales aplicados sobre tipos de referencia en determinadas operaciones financieras, lo que indica que los tipos de interés están aumentando a medida que la liquidez abandona los mercados. En ese sentido, será necesario revisar los tipos aplicados en las operaciones financieras concedidas en los últimos seis meses, dado que a efectos de análisis y documentación la información financiera histórica empleada para planificar la transacción no reflejaría las circunstancias reales del mercado en 2020 y 2021, de manera que las operaciones podrían ser cuestionadas por la Administración en caso de inspección.
- En estos momentos y con objeto de fortalecer la capacidad de repago en la operación financiera, es recomendable valorar en las transacciones de esta naturaleza cuando sean de nueva concesión algún tipo de garantía financiera, ya sea formal o informal, para asegurar que las compañías del grupo puedan seguir teniendo acceso a la financiación que necesite.
- Adicionalmente, es crítico realizar un análisis detallado de la entidad prestataria a efectos de evaluar su capacidad de repago de acuerdo con las condiciones que se establezcan en cada operación financiera. En caso de que el análisis realizado no arroje conclusiones positivas, sería señal clara de que el prestatario no sería capaz de obtener financiación de terceros en los términos en los que la estaría obteniendo de su grupo, implicando el riesgo de que esta deuda sea re-caracterizada como una aportación de capital en caso de inspección. En estos casos, y considerando que en la situación de crisis actual tendremos compañías en extrema necesidad de financiación, lo que correspondería sería revisar las condiciones aplicadas (plazos, tipo de interés, calendarios de pago...) con la intención de encontrar un instrumento que posibilite la financiación en condiciones de mercado, y preparar un argumentario que permita justificar la razonabilidad de las expectativas de devolución de la deuda con anterioridad a la firma del contrato.
- Destacamos también la importancia de analizar la postura del prestamista en la operación financiera, poniendo el foco en las potenciales alternativas de inver-

sión que podría tener. Pudiera suceder que, dada la situación actual, conceder un préstamo intragrupo en unas determinadas condiciones significaría una posibilidad de inversión más segura que embarcarse en un negocio distinto, ya que la rentabilidad obtenida vía interés sería superior y más segura en el caso del hipotético préstamo. Este argumento fortalecería la naturaleza y las condiciones aplicadas en la operación financiera de turno, ya que serviría para justificar que un tercero independiente en la misma situación concedería el préstamo, lo que no es sino la esencia del precio de mercado.

- Por último, hemos de considerar que, según las últimas informaciones disponibles, varios grupos internacionales de particular relevancia para la economía del país en el que se radican podrían recibir algún tipo de asistencia financiera por parte de sus gobiernos, cuyo impacto global deberá ser analizado en unos meses.

4.3.4. Beneficios de una estructura financiera hecha a medida

En estos días de incertidumbre en los que aún estamos descubriendo y definiendo una nueva normalidad, es necesario hacer frente a los retos que se nos presentan en materia económica y fiscal, debiendo priorizar en la identificación, valoración e implementación de medidas innovadoras que permitan mitigar en la medida de lo posible estos nuevos riesgos.

En este sentido, desde el punto de vista de eficiencia empresarial mediante la revisión y definición de una estructura financiera hecha a medida para cada grupo, se podrá:

- Facilitar el equilibrio y adecuado movimiento de los flujos de caja entre las compañías que forman parte del grupo, lo que a su vez permitirá continuar con las actividades de fabricación y suministro que puedan ser necesarias para llevar a cabo su actividad.
- Optimizar la estructura de financiación obteniendo, por un lado, la máxima rentabilidad posible e incurriendo, por otro, en el menor nivel de gasto financiero dentro de lo razonable, mediante la selección del instrumento financiero más conveniente y adecuado en cada caso.
- Facilitar el acceso a condiciones de financiación externa en condiciones más favorables al poder contar con el respaldo del grupo.
- Asegurar el cumplimiento de las obligaciones financieras tanto internas como externas de cada entidad.

Adicionalmente, a efectos de cumplimiento de las obligaciones en materia de precios de transferencia, el correcto análisis de las operaciones vinculadas de naturaleza financiera con anterioridad a la realización de las mismas facilitará la justificación de la adecuación

a nivel de mercado, lo que en caso de inspección servirá para evitar sanciones formales y potenciales ajustes de valoración.

Por todo ello, contar con un esquema de financiación interno bien fundamentado que sirva para gestionar las necesidades de liquidez dentro de un grupo de empresas, puede ser el factor determinante que permita la supervivencia del grupo en estos tiempos de crisis.

5. Conclusiones

Como hemos podido extraer de las novedades normativas de los últimos meses, actualmente existe un marcado interés por la correcta aplicación del principio de valor de mercado por parte de las Administraciones tributarias de todo el globo, a causa de la importancia de la organización de los flujos de tesorería y las transacciones intragrupo para una eficiente gestión empresarial.

El impacto fiscal y económico producido por la COVID-19 obliga a las compañías a tratar de obtener el máximo partido de sus estructuras de financiación para así contribuir al mantenimiento de sus procesos de fabricación y suministro sin desvirtuar gravemente su cadena de valor, al tiempo que se ven en la necesidad de reorganizar esas mismas líneas de actividad a fin de adaptarse a los nuevos hábitos de consumo y las restricciones de la circulación de mercancías y personas, por lo que cada vez toma más importancia la adopción de soluciones innovadoras que contribuyan a allanar el camino hacia la bonanza económica.

Bibliografía

- Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE). (Marzo 2021). Monográfico de los efectos de la crisis en el sector empresarial. Panorama Económico. <<https://www.ceoe.es/es/publicaciones/economia/panorama-economico-marzo-2021>>.
- Fondo Monetario Internacional (FMI). (2021). <https://www.imf.org/external/spanish/index.htm>
- Instituto Nacional de Estadística (INE). (2021). <https://www.ine.es/prensa/pib_prensa.htm>.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- OCDE. (2017). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017. <<https://doi.org/10.1787/9788480083980-es>>.
- OCDE. (2020). Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10. <<https://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm>>.



Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021. (BOE, 1 de febrero de 2021).

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.



El paradigma de justicia tributaria a través de nuevos tributos: ¿realidad o ficción?

Luis Miguel Muleiro Parada

*Profesor contratado doctor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Vigo*

lmuleiro@uvigo.es | <https://orcid.org/0000-0002-2322-5179>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Jesús Gascón Catalán, doña Ana María Juan Lozano, don Luis Alberto Malvárez Pascual, don José Pedreira Menéndez, doña Aurora Ribes Ribes y don Luis Fernando Trigo y Sierra.

Extracto

El difícil escenario económico y social consecuencia de la situación de emergencia sanitaria motivada por la COVID-19 desvelan una complicada situación con el necesario fortalecimiento de ciertos servicios públicos y un preocupante crecimiento de la deuda pública. Desde la perspectiva financiera, el sistema tributario puede ser una de las vías utilizadas para responder a la complicada realidad actual. Las iniciativas planteadas se basan en la aprobación de nuevas figuras tributarias llamadas a aumentar la recaudación. Entre estas propuestas destacan un impuesto sobre grandes fortunas, el impuesto sobre servicios digitales y el impuesto sobre transacciones financieras. En este trabajo queremos reflexionar sobre las posibilidades que presentan estos nuevos tributos desde otros modelos conocidos del ámbito internacional. El análisis de las experiencias internacionales y comparadas, al lado de las propuestas unilaterales de nuestro país, resulta útil para observar sus debilidades e indagar acerca de las deseables alternativas y mejorarlas en el futuro. La justicia tributaria unida a la necesidad de aumentar la recaudación sirven de fundamento a unas propuestas unilaterales que pueden aparejar otras problemáticas añadidas, por un lado, desde la propia equidad tributaria de perspectiva internacional y, por otro, en el ámbito económico.

Palabras clave: justicia tributaria; impuesto sobre grandes fortunas; impuesto sobre servicios digitales; impuesto sobre transacciones financieras.

Fecha de entrada: 01-06-2020 / Fecha de aceptación: 18-09-2020 / Fecha de revisión: 30-04-2021

Cómo citar: Muleiro Parada, L. M. (2021). El paradigma de justicia tributaria a través de nuevos tributos: ¿realidad o ficción? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 459, 73-110.





The Tax Justice Paradigm and the recent taxes: reality or fiction?

Luis Miguel Muleiro Parada

Abstract

The difficult economic and social scenario, because of the health emergency caused by COVID-19, reveals a complicated situation the strengthening of certain public services and the growth of public debt. From a financial perspective, the tax system can be one of the mechanisms used to respond to today's complicated reality. The proposed initiatives are based on the approval of new tax events in order to increase collection. These proposals include a project for a tax on large fortunes, the tax on digital services and the tax on financial transactions. In this work, we want to reflect the possibilities presented by these new figures as opposed to other well-known international models. The analysis of international experiences, in addition to our national proposals, is useful to observe its weaknesses and inquire about the desirable alternatives in the next future. Tax justice and the need to increase collection are the basis for unilateral proposals that can bring other problems: on one hand, the tax equity in an international perspective and the efficient tax control and, on the other hand, in an economic view.

Keywords: tax justice; tax on large fortunes; tax on digital services; tax on financial transactions.

Citation: Muleiro Parada, L. M. (2021). El paradigma de justicia tributaria a través de nuevos tributos: ¿realidad o ficción? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 459, 73-110.



Sumario

1. Introducción
2. El impuesto sobre grandes fortunas
 - 2.1. La regulación del tributo en el ámbito europeo
 - 2.2. Los antecedentes españoles: el impuesto sobre el patrimonio y las especialidades vascas
 - 2.3. El impuesto sobre grandes fortunas
3. El impuesto sobre servicios digitales
 - 3.1. El IDSD como medida provisional en la UE
 - 3.2. El abandonado proyecto europeo
 - 3.2.1. La propuesta de la Comisión
 - 3.2.2. La aplicación del tributo
 - 3.3. Las regulaciones unilaterales en la UE
 - 3.4. El impuesto español
4. El impuesto sobre transacciones financieras
 - 4.1. La fracasada propuesta comunitaria
 - 4.1.1. La propuesta de Directiva de 2011
 - 4.1.2. La propuesta de Directiva de 2013
 - 4.2. Los tributos en el Derecho comparado
 - 4.3. El impuesto español
5. Reflexiones y alternativas de futuro
 - 5.1. Las dificultades jurídicas de los nuevos tributos
 - 5.2. Postulados de futuro

6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Bibliografía

Nota: Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «Retos y oportunidades de la Administración Tributaria», que financia el Ministerio de Ciencia e Innovación (PID2019-107450GB-C31) (MINECO/FEDER), cuyas investigadoras principales son las profesoras doctoras Ana María Pita Grandal y Carmen Ruiz Hidalgo.



1. Introducción

El escenario de la crisis política, económica y social derivado de la COVID-19 hace repensar la problemática situación actual de las arcas públicas y la utilización del ordenamiento tributario. La factura negativa arrastrada por la crisis sanitaria se eleva a una cuantía tan importante que requiere de diversas actuaciones por parte del legislador y, en especial desde el punto de vista tributario, se plantea la necesidad de mantener el nivel de prestación de servicios públicos a partir de su adecuada financiación. En este orden de cosas se desvela un panorama en el que se ha apreciado que la recaudación tributaria en nuestro país, puesta en comparación con los países de la Unión Europea (UE), se sitúa por debajo de la media europea. Si a esto se añade la situación provocada por la gran deuda que van a acarrear las prestaciones sociales, indemnizaciones a empresas, expedientes de regulación temporal de empleo o el ingreso mínimo vital se irroga una situación de déficit estimado elevadísimo al que responder optimizando los ingresos tributarios si se quiere mantener el nivel de prestación de los servicios públicos. Es más, la compleja situación demostrada desde la perspectiva de algunos servicios como la sanidad u otros fundamentales lleva a considerar el rol que debe asumir el sistema tributario en esta situación excepcional.

Las exigencias de recaudación tributaria adicional han desembocado en nuevas figuras tributarias proyectadas o aprobadas en nuestro país. En este sentido, el pasado año se propusieron tres medidas impositivas destacables que podrían estar llamadas a contribuir a los excepcionales gastos públicos: un impuesto sobre grandes fortunas, el impuesto sobre servicios digitales y el impuesto sobre transacciones financieras. Los dos últimos fueron aprobados y ya han entrado en vigor en nuestro Estado. Nuevos tributos destinados a aumentar el nivel de recaudación desde previsiones estimativas que quieren soslayar la difícil situación económica que se plantea y atender en mayor medida a los postulados básicos de justicia tributaria.

En este trabajo queremos enjuiciar estas incipientes figuras impositivas desde una doble perspectiva. En primer lugar, habrá que estudiar las sugerencias internacionales y de derecho comparado en la materia. En el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y de la UE se han formulado y se está trabajando en diferentes medidas que ofrecen un marco de la cuestión más amplio a la hora de observar los problemas que pueden presentar las propuestas unilaterales. De la misma manera estas figuras tributarias cuentan con experiencias en nuestro entorno jurídico que pueden mostrar

los principales retos y dificultades que implican las disposiciones españolas. En segundo lugar, analizando desde el punto de vista jurídico-tributario las propias propuestas normativas proyectadas o aprobadas a nivel interno. Las normativas y los proyectos planteados en nuestro país exigen contrastar su propio contenido, sin obviar lo anterior, atajando antes de su aprobación las dificultades que pueden conllevar y, una vez aprobadas parte de ellas, haciendo propuestas de mejora que permitan contrarrestar sus principales problemáticas. A partir de todo ello podremos hacer consideraciones críticas sobre las alternativas de futuro.

2. El impuesto sobre grandes fortunas

2.1. La regulación del tributo en el ámbito europeo

En Europa únicamente existen cuatro países que mantienen vigente un impuesto sobre el patrimonio: Noruega, Suiza, España y Países Bajos¹. Hasta hace unos años un paradigma en la materia también era el impuesto francés sobre la solidaridad y la fortuna, polémico desde su creación en los años 80 del siglo pasado y suprimido en 2018². Desde entonces, el antiguo *Impôt de Solidarité sur la Fortune* (ISF) se sustituyó por el *Impôt sur la Fortune Immobilière* (IFI), donde solo se consideran las viviendas cuyo valor neto supera los 1,3 millones de euros, por lo que podría calificarse como impuesto sobre el patrimonio (IP) aunque especial. Así, hoy en día en la UE solo en los Países Bajos se conserva una imposición matizada de esta índole. Existen importantes notas relativas a la regulación de los contribuyentes y la cuantificación tributaria, que se pueden destacar y que difieren de las planteadas en nuestro país.

En cuanto a la obligación de declarar y pagar el tributo, tales impuestos no afectan solo a los contribuyentes que tienen un destacado patrimonio, sino prácticamente al conjunto de la población. En Noruega, lo abonan los contribuyentes con un patrimonio superior a los 1,5

¹ En los Países Bajos persiste indirectamente, dado que lo que grava es la renta fiscalmente imputada a los activos netos del contribuyente.

² El ISF tuvo su origen en el impuesto sobre las grandes fortunas lanzado por el presidente François Mitterrand en 1982, que afectaba a aquellos cuyos bienes en Francia superaran los 3 millones de los antiguos francos. Aunque en 1986 el primer ministro Jacques Chirac lo abolió durante el primer periodo de cohabitación, tras la reelección de Mitterrand, en 1988 el nuevo Gobierno lo restableció con el nombre de impuesto de solidaridad sobre la fortuna (ISF). El tributo buscaba contribuir a financiar la renta mínima de inserción. Por aquel entonces el valor total de los bienes debía ser superior a los 4 millones de francos. En 2011 se elevó el mínimo de imposición de 800.000 euros a 1,3 millones, lo que redujo el número de contribuyentes afectados. En 2013 se introdujeron exenciones, aunque a cambio se decidió elevar en 2013 hasta un 75 % el tipo impositivo a quienes ganaran más de un millón anual. El Consejo Constitucional, máximo órgano jurídico francés, le obligó a rectificar porque no respetaba la igualdad fiscal de los ciudadanos, y en su lugar le autorizó a que ese gravamen, previsto de forma excepcional durante dos años, recayera solo sobre las empresas con empleados que superaran esos ingresos.

millones de coronas noruegas, esto es, con más de 135.000 euros; en Suiza, lo pagan los contribuyentes por encima de 200.000 francos suizos (unos 190.000 euros), y en los Países Bajos, todos los ciudadanos con patrimonio neto superior a 30.846 euros. Por consiguiente, los niveles de recaudación por este impuesto son relativamente bajos. En Noruega, se recauda cerca del 0,4 % del producto interior bruto (PIB); en los Países Bajos, por debajo del 0,2 % del PIB, y en Suiza se alcanza el 1 % del PIB (al gravarse la práctica totalidad de una población bastante ahorradora y capitalizada). No obstante en los países avanzados con impuestos a la riqueza que aportan más recaudación sobre el PIB a nivel mundial, como el caso suizo en Europa, ello acostumbra a ir unido a una tributación mucho más reducida sobre la renta y sobre los rendimientos del capital.

Desde el punto de vista de la cuantificación tributaria, los tipos de gravamen de los tributos a la riqueza en estos Estados europeos son reducidos. En Noruega es del 0,85 %; en Suiza, el tipo depende del cantón y del municipio, pero en todos los casos es inferior al 1 %, y en los Países Bajos, llega hasta un máximo del 1,6 % (entre 30.846 y 103.643 euros, el 0,54 %; entre 103.643 y 1.036.418 euros, el 1,27 %, y a partir de 1.036.418 euros, el 1,6 %). Además estos impuestos reemplazan de alguna manera a otras figuras impositivas que, *a contrario sensu*, están vigentes en nuestro país. En Noruega, no existe impuesto sobre sucesiones y donaciones; en Suiza, no existe impuesto federal sobre las ganancias patrimoniales, y en los Países Bajos, tampoco hay impuesto sobre las ganancias patrimoniales (salvo para quienes ostentan una participación superior al 5 % de una empresa, y que tampoco pagan propiamente el tributo a la riqueza).

2.2. Los antecedentes españoles: el impuesto sobre el patrimonio y las especialidades vascas

En la etapa constitucional ha estado vigente durante bastante tiempo el IP y, prácticamente, se ha exigido durante toda la era constitucional. Aunque nació con una clara vocación censal y provisional³, en 1991 se le dio continuidad con vocación de permanencia y la realidad nos muestra que se ha mantenido en nuestro sistema tributario hasta el día de hoy. La Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, lo incorporó a nuestro sistema tributario con vocación de permanencia, con sus tradicionales funciones censales y de control del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), a las que se añadieron como objetivos lograr una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y en la redistribución de la riqueza. Debe recordarse que excepcionalmente durante los años 2008 a 2010 fue suprimido por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se eliminó el

³ Recordemos que fue establecido, en principio con carácter excepcional y transitorio por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que creó el denominado Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

gravamen del IP, anulando la obligación efectiva de contribuir por el tributo. Una vez comprobada la incapacidad del mismo para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que había sido diseñado, se procedió a suprimir el gravamen derivado del mismo, con efectos desde el 1 de enero de 2008, tanto para la obligación personal como para la obligación real de contribuir, aunque con el fin de completar el contenido de las normas que contenían remisiones a la Ley 19/1991, el legislador no derogó la ley sino que estableció una bonificación del 100 % sobre la cuota íntegra del impuesto. A raíz de la crisis económica se restableció el gravamen por el IP, esta vez con la finalidad de lograr una recaudación adicional, en principio con carácter temporal para dos ejercicios que, sin embargo, se ha ido prorrogando hasta la actualidad.

Así, en un primer momento el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, se restableció temporalmente en 2011 y 2012, debiéndose presentar las consiguientes declaraciones, respectivamente, en 2012 y 2013. Para excluir del gravamen a los contribuyentes con un patrimonio «medio», se aumentó significativamente el límite para la exención de la vivienda habitual, así como el mínimo exento que se venía aplicando en el impuesto antes de 2008, sin perjuicio de las competencias normativas que sobre esta materia ostentan las comunidades autónomas (CC. AA.). Fue a través de esta norma cuando también se extendió la aplicación del mínimo exento respecto de los contribuyentes que tributen por obligación real⁴. Durante los años 2014 a 2019 este tributo siguió exigiéndose, puesto que las sucesivas leyes de presupuestos generales prorrogaron cada año la vigencia del impuesto⁵, eliminándose, igual que ocurrió en 2013, la reimplantación de la bonificación del 100 % sobre la cuota íntegra del impuesto que se había previsto en el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal. Para el año 2020 vuelve a exigirse, ya que el Real Decreto-Ley 18/2019, de 27 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria, catastral y de Seguridad Social, extendió la prolongación del gravamen, como también lo ha hecho la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021⁶.

⁴ El restablecimiento del impuesto fue duramente criticado en nuestra doctrina, al no ser propio este impuesto del sistema tributario justo que reclama la Constitución, contribuyendo poderosamente a la sobreimposición de la riqueza estática o patrimonio de forma que puede llegar a ser confiscatoria. Cazorla Prieto (2012, pp. 43-44).

⁵ La Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014; la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015; la Ley 48/2015, de 28 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016; el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social para 2017; la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, y el Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral.

⁶ La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (Ley 11/2020, de 30 de diciembre) ha introducido dos modificaciones de interés en el IP. Por una parte, por medio de la derogación del apartado segundo del artículo único del Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece

En la evolución del régimen jurídico del impuesto hay que destacar un aspecto importante que ha sido su progresiva transferencia a las CC. AA. desde diferentes puntos de vista, en línea con la evolución mostrada por las leyes de cesión de tributos, lo cual ha sido origen de no pocas críticas y controversias. Actualmente, el IP es un tributo cuyo rendimiento está cedido en su totalidad a las CC. AA., que podrán asumir competencias normativas sobre el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota⁷. En definitiva, estamos ante un tributo cedido desde el punto de vista de su recaudación y ciertas competencias normativas en elementos esenciales del tributo. Un aspecto que ha derivado en regulaciones de las CC. AA. muy diferentes y una cierta competencia fiscal derivada. La regulación de una bonificación del 100 % de la cuota del IP en la Comunidad de Madrid ha demostrado un fenómeno claro de *dumping fiscal* entre regiones. Por eso en este ámbito algunos autores consideran que sería deseable establecer una coordinación mínima para evitar la competencia fiscal entre las mismas, pero sin disminuir la autonomía tributaria de las CC. AA. Echando un vistazo a las normativas forales del País Vasco, tampoco se puede llegar a conclusiones demasiado favorables en este ámbito. Guipúzcoa creó un impuesto sobre la riqueza y las grandes fortunas en 2013 (Hernández Goikoetxea, 2015, pp. 569-586), que derogó en 2018 recuperando nuevamente el IP. Desde el año 2020, la comunidad vasca ha planteado suprimir el tributo para acabar con la fuga de contribuyentes a Madrid. Las diputaciones forales son conscientes del problema desde hace tiempo, y en los últimos ejercicios han intentado suavizar el marco fiscal, además de tratar de armonizarse entre los territorios históricos.

La regulación del IP ha merecido desde hace tiempo críticas que lo hacen cuestionable desde diversos puntos de vista. Nuestra doctrina científica ha puesto de relieve deficiencias en cuanto a la valoración de los bienes que al no ser homogénea, lo puede convertir en injusto o distorsionador. Desde la misma perspectiva de justicia también se ha indicado que determinados tratamientos particulares, como la exención de la empresa familiar o el límite conjunto de renta y patrimonio, impiden alcanzar el objetivo redistributivo del tributo, beneficiando en mayor medida a personas con más capacidad económica. Asimismo, los niveles de fraude en este tributo parecen alcanzar importantes cuotas. Todo ello permite seguir manteniendo los motivos que justificaron su eliminación en 2008; el tributo no sirve para alcanzar eficazmente los objetivos para los que fue diseñado⁸.

el IP, con carácter temporal, se restablece el carácter indefinido del tributo. Por otra parte, se incrementa un punto el gravamen del último tramo, que pasa del 2,5 % al 3,5 %, si la comunidad autónoma no ha aprobado una tarifa específica.

⁷ En nuestra doctrina científica se ha planteado si los impuestos como los que gravan las sucesiones o el patrimonio pueden obviar totalmente a las CC. AA. donde se ubican los bienes. Mosquera Pena (2019, p. 64).

⁸ En nuestra literatura científica, trabajos actuales siguen argumentando acerca de una posible excepcional justificación del impuesto, aunque únicamente a partir de la reforma sustancial del mismo en la era COVID. Vid. Campos Martínez (2020, pp. 47-48).

2.3. El impuesto sobre grandes fortunas

En mayo de 2020 se constituyó en el Congreso la Comisión para la Reconstrucción Económica y Social, cuyo objetivo fue proponer medidas para superar la catástrofe provocada por el coronavirus. Una de las medidas que se propusieron en esta Comisión fue un nuevo impuesto sobre las grandes fortunas (IGF), que sustituiría al IP con el añadido de que las CC.AA. no podrían bonificarlo. Las propuestas iniciales que estaban encima de la mesa presentaron a consideración un IGF de aplicación general en todo el territorio español. Estaría exenta la vivienda habitual, con un máximo de 400.000 euros. Habría un mínimo exento de 1.000.000 de euros. Desde el punto de vista de la cuantificación tributaria se definiría una nueva tarifa. La base sobre la que se trabajó definía el tramo de base liquidable hasta 10 millones de euros tributaría al 2 %; entre 10 y 50 millones, al 2,5 %; entre 50 y 100 millones, al 3 %, y por encima de 100 millones el tipo de gravamen podría alcanzar el 3,5 %. En definitiva, se optaba por elevar los tipos de gravamen para los patrimonios considerados como grandes fortunas. El 29 de junio de 2020 se publicó el Dictamen de la Comisión para la Reconstrucción Social y Económica. En el documento se apoyó la creación del impuesto sobre las transacciones financieras (ITF) y el impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD) desarrollando también, de una manera más efectiva, la fiscalidad verde, pero se eliminó toda referencia a la posible creación de un impuesto sobre grandes fortunas⁹.

3. El impuesto sobre servicios digitales

3.1. El IDSD como medida provisional en la UE

Desde hace unos años en la UE la Comisión ha convertido el mercado único digital en una de sus principales prioridades, permitiéndole mantenerse como líder mundial de la economía digital, brindando nuevas oportunidades para la innovación y ayudando a las empresas europeas a crecer a nivel mundial. El auge de las empresas digitales ha contribuido expo-

⁹ En los momentos actuales, las prioridades de Hacienda están pasando porque la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) profundice en el control tributario de las grandes fortunas, gracias a herramientas y capacidades tecnológicas como el *big data*. En este sentido, las investigaciones se están centrando en algunos puntos clave como los activos afectos para reducir la base imponible del IP y, por otra parte, la residencia fiscal, para evitar deslocalizaciones ficticias que busquen minorar la tributación. En este ámbito cobra especial relevancia, en las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de este año, la colaboración entre la AEAT y las Administraciones tributarias de las CC.AA., donde se está fomentando la transmisión periódica a la Agencia Tributaria de la información contenida en declaraciones tributarias correspondientes a tributos cedidos, dado que dicha información pone de relieve la existencia de otros posibles hechos imposables, especialmente, en el IRPF, impuesto sobre sociedades (IS) e IP.

nencialmente al crecimiento económico de la UE, pero la normativa tributaria no se concibió pensando en las empresas que operan a escala mundial, de forma virtual o que tienen escasa o nula presencia física. Como antecedente inmediato, hay que referirse a la Comunicación de la Comisión sobre «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital», publicada en septiembre de 2017, donde se definieron los temas y objetivos principales con respecto a la fiscalidad de la economía digital. El 21 de marzo de 2018 se aprobó la Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo: «Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital». En ella se presentaron propuestas para establecer dicho marco para la economía digital (*Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy*)¹⁰.

La Comisión propuso una solución global al reto que plantea la fiscalidad de la economía digital sobre la base de tres elementos principales: 1) Una nueva Directiva relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa; 2) La integración de los principios en la propuesta BICCSIS, y 3) La ampliación de la solución a nivel mundial. Se reconocía la necesidad de un nuevo marco tributario actualizado con los modelos de negocios digitales, y subrayaba la necesidad de una solución internacional a los desafíos de gravar la economía digital. La fundamentación de las propuestas europeas fue técnica pero también política. Desde el punto de vista técnico se trataba de hacer frente a la desconexión entre el lugar en el que se grava el beneficio y donde el valor es creado respecto de ciertas actividades digitales. El problema no es exclusivo de la economía digital, pero se apunta que en este ámbito particularmente lo es. La solución técnica ideal pasa por redefinir el marco fiscal corporativo e incorporar tal *value creation input* en la distribución de poder tributario y la atribución de beneficios a la «jurisdicción mercado». A nivel político se puso de relieve la presión que recae sobre muchos gobiernos europeos para establecer un marco que resulte más adecuado para el gravamen de determinadas operaciones y modelos digitales, de forma que exista una mayor percepción de «contribución fiscal justa» por parte de las grandes empresas tecnológicas (Calderón Carrero, 2018, p. E3). La fundamentación técnica y política de las medidas de la Comisión UE fue puesta en tela de juicio desde diversas ópticas (Calderón Carrero, 2018, E4-E5).

En el Paquete sobre la fiscalidad de la economía digital, la Comisión europea hizo una doble propuesta de directiva con la finalidad de implementar dos nuevas instituciones: una, para introducir un concepto actual de establecimiento permanente virtual y, otra, en orden a la instauración de un tributo sobre determinados servicios digitales. En realidad, se trata

¹⁰ La propuesta fue coherente con la Estrategia para el Mercado Único Digital, en la que la Comisión se comprometió a garantizar el acceso a las actividades en línea a particulares y empresas en condiciones de competencia leal, así como a crear oportunidades digitales para particulares y empresas y a mejorar la posición de Europa como líder mundial en la economía digital. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, el Consejo, el Comité Económico y Social Europeo y el Comité de las Regiones sobre una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa (COM(2015) 192 final de 6.5.2015).

de dos propuestas legislativas, una a corto plazo y otra a largo plazo. La primera planteó la posibilidad de un impuesto provisional que abarque las principales actividades digitales actualmente exentas por completo de impuestos en la UE¹¹.

En un primer momento la Comisión propuso que las medidas pudieran ser aplicables desde el 1 de enero de 2020. Sin embargo, las dificultades políticas y la necesidad de esperar a los resultados de los trabajos de la OCDE hicieron que la UE aparcase sus iniciativas condicionando su posible futuro a los acuerdos adoptados en un marco internacional más extenso. Las reuniones del ECOFIN desde diciembre de 2018 pusieron de manifiesto infructuosos debates. Ante esta situación, y la necesidad de esperar nuevamente al fruto de las negociaciones en el marco de la OCDE, algunos países de la UE introdujeron el impuesto digital hace algún tiempo¹². Ante esta realidad consideramos oportuno analizar mínimamente la base europea que se ha seguido en las normativas comparadas con la finalidad de que todo ello sirva para hacer consideraciones y propuestas de mejora, o análisis de alternativas, al reciente impuesto español.

3.2. El abandonado proyecto europeo

3.2.1. La propuesta de la Comisión

La propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales, de 21 de marzo de 2018, proyectó un tributo como una solución provisional sencilla para la tributación de las actividades digitales en la UE¹³. El impuesto sobre los servicios digitales (IDSD, también conocido como *Equalization Tax*) acogía un gravamen sobre los ingresos derivados de la prestación de algunos de ellos que debería aplicarse temporalmente hasta que se implante una solución global. La Comisión europea planteó unas normas para que las compañías digitales pagasen los impuestos que les corresponden, afectando principalmente a las grandes tecnológicas. Ciertamente, existe una percepción comunitaria de que las tecnológicas pagan pocos impuestos derivando parte de sus beneficios a países miembros de baja tributación, como Irlanda o Luxemburgo. La propuesta comunitaria se estructuró en tres capítulos: el primero referido al «objeto y definiciones», el

¹¹ Como reflexión de fondo se ha manifestado que las herramientas rápidas para facilitar soluciones a corto plazo pueden convertirse en un espejismo peligroso, del cual la gobernanza fiscal mundial debería tomar una cierta distancia para que no distraigan a las partes interesadas en sus esfuerzos para encontrar soluciones permanentes, realinear los intereses de los Estados de manera arbitrarias y desestabilizar aún más el régimen fiscal internacional. Brauner y Pistone (2018, p. E1).

¹² El diseño de los tributos y su implementación en los diferentes países ha seguido una suerte bien diversa lo que hace repensar sobre cuál podría ser la mejor opción desde un punto de vista unilateral. *Vid.* Rodríguez Márquez (2017, pp. 488-491).

¹³ COM(2018) 148 final. <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2018:0148:FIN>>.

segundo regulaba el «lugar de imposición, exigibilidad y cálculo del impuesto» y el tercero aludía a «obligaciones».

El IDSD se delimitó como un tributo con un ámbito de aplicación específico, que gravaría los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario. En general, la definición se corresponde con la establecida en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para «los servicios prestados electrónicamente» (art. 7 Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, de desarrollo de la Directiva 2006/112/CE), de manera que los servicios digitales son servicios prestados a través de internet o de una red electrónica cuya naturaleza determina que dicha prestación sea esencialmente automatizada e involucrando una intervención humana mínima, e imposible de articular en ausencia de tecnología de la información (Calderón Carrero, 2018, p. E6). Quedaban incluidos en su ámbito de aplicación aquellos servicios en los que la participación de un usuario en una actividad digital constituye una contribución esencial para la empresa que realiza esa actividad y gracias a la cual puede obtener ingresos. Los servicios que prestan los usuarios pueden realizarse a distancia, sin necesidad de que su proveedor esté establecido físicamente en la jurisdicción donde se encuentran estos y en la que se crea el valor. Estos modelos de negocio producen importantes desajustes entre el lugar en el que se gravan los beneficios y dónde se crea valor. Sin embargo, el objeto del tributo serían los ingresos obtenidos de la monetización de la contribución del usuario y no la propia participación de este último.

El planteamiento comunitario tomaba en especial consideración que la participación de los usuarios puede contribuir a generar valor para una empresa de diversas maneras. Por ejemplo, las empresas digitales pueden obtener datos sobre las actividades de los usuarios en las interfaces digitales que suelen servir para ofrecer a estos publicidad específicamente destinada a ellos, o que pueden transmitirse a terceros a título oneroso. Otra forma de contribución es la participación activa y sostenida de los usuarios en interfaces digitales multifacéticas. Por este motivo, conforme al artículo 3.1 de la Propuesta, quedaban sujetos a tributación como ingresos imponible (ingresos brutos totales, una vez deducido el IVA y otros gravámenes similares¹⁴) derivados de la prestación de cualquiera de los siguientes servicios:

- 1.º Los servicios consistentes en la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a sus usuarios. Se trataría de gravar la «publicidad *online*». No se consideraba relevante que la interfaz digital fuese o no propiedad de la entidad res-

¹⁴ Hay que llamar la atención en que no se propone gravar indirectamente los beneficios netos, sino los ingresos brutos, tratando seguramente de alcanzar una solución más pragmática, porque la determinación del beneficio neto sería más compleja. La directiva puntualiza que no serán calificados como «ingresos gravables» cuando sean prestados por una entidad que forme parte de un grupo consolidado a efectos de la contabilidad financiera a favor de otra entidad que forme parte del mismo (apartados 7 y 8 del art. 3 de la Propuesta de Directiva).

ponsable de incluir en ella la publicidad. Cuando la entidad incluya la publicidad y no sea propietaria de la interfaz digital, se consideraría a dicha entidad, y no al propietario de la interfaz, proveedora del servicio.

- 2.º La transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por las actividades de estos últimos en las interfaces digitales. Se declaraban excluidos: a) la puesta a disposición de una interfaz digital cuando la única o principal finalidad de la entidad que la lleve a cabo sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago¹⁵; b) la prestación por un centro de negociación o un internalizador sistemático de cualquiera de los servicios contemplados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE; c) la prestación por el proveedor de un servicio de financiación participativa regulado de cualquiera de los servicios contemplados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE, o de un servicio consistente en facilitar la concesión de préstamos.
- 3.º Los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas («servicios de intermediación»), que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios. Los servicios prestados por una entidad a los usuarios a través de una interfaz digital consistentes en el suministro a estos últimos de contenidos digitales tales como vídeo, audio o texto, propiedad de esa entidad o cuyos derechos de distribución hayan sido adquiridos por ella, no deben considerarse servicios de intermediación y, por lo tanto, quedan excluidos del ámbito de aplicación del tributo, puesto que no queda claro si la participación de los usuarios desempeña un papel principal en la creación de valor para la empresa.

Se propuso un tributo, paradójicamente indirecto aunque especial¹⁶, aplicable sobre los ingresos brutos procedentes de prestaciones de servicios digitales, los cuales se caracterizan por ser prestados a través de internet o de una red electrónica y cuya creación de valor depende de los usuarios, ya sean operaciones «Business to Business» o «Business to Consumer». La propuesta europea puede calificarse de amplia desde el punto de vista de su ámbito objetivo de aplicación al alcanzar los tres tipos de actividades (el comercio electró-

¹⁵ Se trataba de dejar fuera del ámbito de aplicación del impuesto la interacción entre usuarios cuando es accesoria respecto del suministro de contenidos digitales, en el que el único o principal objeto del usuario es recibir los contenidos digitales de la entidad que pone a disposición la interfaz digital. Sería el caso, por ejemplo, de la entrega de un videojuego por una entidad a un usuario mediante una interfaz digital, que constituye un suministro de contenidos digitales por parte de dicha entidad, independientemente de que el usuario pueda jugar con otros y, por tanto, se permita cierta forma de interacción entre ellos.

¹⁶ Ha llegado a criticarse la suficiente fundamentación del tributo sobre la base del artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. *Vid.* Merx (2018, pp. 168-170).

nico –como Amazon–; las operaciones entre particulares a través de plataformas que ofrecen un servicio de red de consumo –como AirBnb–; y la compraventa de datos de usuarios residentes en la UE, aunque la información sea vendida a países externos a la institución –como Facebook–). Los ejemplos individuales de otros países que cuentan con tributos digitales están dirigidos a alguna de las actividades, pero no cubren todo el abanico propuesto desde la Comisión europea. Una posible crítica sobre este particular es que la directiva no delimitó de forma clara los servicios digitales que caen en su ámbito de aplicación, de manera que se requiere una cuidadosa labor de análisis de los criterios utilizados a efectos de verificar si un servicio digital resulta o no gravado. No obstante, la memoria justificativa de la directiva indicaba que la tipificación de los servicios digitales realizada constituye una lista cerrada, de forma que incluso los ingresos obtenidos por las entidades gravadas que deriven de servicios distintos de los mencionados no lo son y quedan fuera del ámbito objetivo del impuesto (parágrafo 10 de la memoria justificativa de la directiva).

Hay que destacar que la sujeción al impuesto sobre la base de la delimitación del ámbito objetivo y la definición del hecho imponible es independiente de que las entidades estén establecidas en un Estado miembro o en una jurisdicción tercera. Quedaban fuera del ámbito de aplicación del tributo los ingresos procedentes del comercio electrónico minorista¹⁷. En estas ventas de bienes o servicios que se contratan en línea a través del sitio web del proveedor la creación de valor para los minoristas reside en los bienes o servicios suministrados y la interfaz digital se usa exclusivamente como medio de comunicación. Consecuentemente, no entraban en la aplicación de la propuesta ni los ingresos resultantes de actividades minoristas mediante portal web (el *e-commerce*), ni las plataformas de puesta a disposición de contenidos digitales (como las de juegos *online* o de visualización de series y películas).

Desde el punto de vista subjetivo se establecieron ciertos umbrales cuantitativos, considerando «sujetos pasivos» a las entidades que cumplan dos requisitos cumulativos:

- 1.º Que el importe total de los ingresos mundiales que haya comunicado en relación con el ejercicio financiero considerado supere los 750.000.000 de euros.
- 2.º Que el importe total de los ingresos imposables que haya obtenido dentro de la Unión durante el ejercicio financiero considerado supere los 50.000.000 de euros.

El ámbito subjetivo de aplicación del tributo quedaría condicionado desde un doble punto de vista; por una parte, es necesario que se trate de prestadores de servicios digitales que caigan en el ámbito objetivo del impuesto y, además, que estos superen cualquiera de los dos umbrales cuantitativos (Calderón Carrero, 2018, pp. E9-E10). Por este motivo, el

¹⁷ Consecuentemente, será necesario garantizar que los mercados no puedan evitar el impuesto cambiando su forma legal momentáneamente para convertirse en el propietario del producto de terceros y, por lo tanto, clasificarse en su lugar como minoristas electrónicos.

nexo o clave de asignación era diferente según los casos: para las redes sociales, sería el número de usuarios en un país de la UE, independientemente de los ingresos asociados; si la plataforma realiza transacciones, la clave sería el número de ellas; cuando la información del usuario se venda, la clave será la cantidad de usuarios locales cuya información sea vendida; para publicidad, la clave sería la cantidad de veces de aparición de los anuncios (Sheppard, 2018, pp. E10-E11).

Una de las críticas vertidas al impuesto digital es que se desvía de los principios fundamentales del impuesto sobre la renta al aplicar el impuesto sobre la renta bruta, es decir, sin tener en cuenta si el contribuyente está obteniendo beneficios. Por ello, existen partidarios de un acuerdo a nivel internacional¹⁸. Desde el punto de vista de la cuantificación tributaria, se proponía un tipo de gravamen único del 3 % en toda la Unión. El tipo de gravamen fijado no permitía alteración del mismo por parte de los Estados miembros, puesto que podrían propiciarse movimientos de competencia fiscal y de *forum tax shopping*¹⁹.

3.2.2. La aplicación del tributo

En la medida en que se trataba de una figura tributaria novedosa a nivel de la UE, uno de los aspectos que merecieron especial atención fue el relativo a la gestión del tributo en sentido amplio, entre otros motivos, para atajar de alguna manera las problemáticas que se pueden derivar. El IDSD se configuraba como un impuesto periódico gravando la proporción de ingresos imposables obtenidos por un sujeto pasivo durante un periodo impositivo y que se consideren obtenidos en un Estado miembro. Por lo que se refiere a la exigibilidad, el IDSD pretendía requerirse en dicho Estado miembro el día laborable siguiente al del final de ese periodo impositivo.

Se optó por regular un mecanismo de simplificación en forma de ventanilla única en favor de los sujetos pasivos obligados al pago del IDSD en uno o varios Estados miembros, de manera que pudiesen cumplir de una sola vez la totalidad de sus obligaciones en relación con el impuesto (identificación, presentación de la declaración del IDSD y pago). Este mecanismo se amparaba sin perjuicio de que el sujeto pasivo debiese pagar el IDSD directamente en cada Estado miembro en que se adeuda. Cada uno de ellos en el que se adeudase el IDSD tendría derecho a ejecutar el pago de este tributo exigiéndolo directamente al sujeto

¹⁸ A nivel internacional, han llegado a proponerse alternativas de gravamen en torno a la introducción de una nueva regla distributiva en los tratados (instrumento multilateral o convenios de doble imposición -CDI-) que se ocuparía del tratamiento de los pagos por servicios o actividades digitales especificadas. Vid. Spinosa y Chand (2018, pp. 493-494).

¹⁹ En este sentido se alzaron algunas voces en nuestra doctrina científica para poner de manifiesto que para algunos negocios digitales el impuesto puede llegar a superar el margen bruto de la operación, lo cual plantea serias dudas sobre su compatibilidad con los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad tributaria. Calderón Carrero (2018, p. E11).

pasivo, así como a llevar a cabo auditorías fiscales y aplicar medidas de control dirigidas a examinar la obligación tributaria del sujeto pasivo respecto del IDSD. Esas medidas de ejecución y control deberían regirse por las normas y procedimientos aplicables en cada Estado miembro en que se adeudase el IDSD. Los Estados miembros tendrían que establecer obligaciones en materia de contabilidad, llevanza de registros u otros aspectos, destinadas a garantizar el pago efectivo del IDSD adeudado, y de adoptar otras medidas para evitar la evasión, la elusión y el fraude fiscal. En todo caso, para garantizar la uniformidad de las condiciones de implementación respecto de las obligaciones administrativas que fuese preciso cumplir y de los intercambios de información entre los Estados miembros necesarios para el funcionamiento de la ventanilla única, se considera idóneo conferir a la Comisión competencias de ejecución y para proponer normas comunes relativas a las obligaciones formales cuyo establecimiento corresponderá a los Estados miembros.

Una de las cuestiones que se discutían era la regulación de algunos aspectos de gestión, donde consideramos positiva la previsión de un sistema de autoliquidación periódico. Desde luego, puede resultar más efectiva la articulación de un sistema online *One-Stop-Shop* y dejar de lado el modelo de *withholding tax* considerando sus mayores costes de cumplimiento. Ciertamente estos costes fiscales indirectos se verían incrementados a partir de la aplicación de retenciones a cuenta de impuestos sobre los intereses devengados por la tesorería de las empresas en sus diferentes cuentas bancarias en el ámbito internacional. No obstante, hay que recordar que la posibilidad de un tributo basado en la retención para los servicios transfronterizos de empresa a empresa ha sido propuesta por parte de la doctrina científica como la mejor opción si se analizan las posibles ventajas e inconvenientes del sistema. Otro tema son los problemas de coordinación fiscal para el amparo de un régimen que evite las problemáticas que se podrían derivar de la gestión tributaria en sentido amplio a partir de la diversidad de ordenamientos vigentes.

3.3. Las regulaciones unilaterales en la UE

Ante la posibilidad de un impuesto comunitario, diferentes países crearon un IDSD a nivel interno a partir de la propuesta comunitaria. En vigor aunque habrá que ver si continúan exigiéndolo efectivamente, a la luz de lo que pueda suceder en los próximos tiempos y los acuerdos que puedan alcanzarse en la OCDE, queremos analizar brevemente el IDSD en Italia y en Francia.

En la ley italiana de presupuestos generales de 30 de diciembre de 2018, se aprobó un impuesto, cuyo desarrollo normativo se realizaría mediante un decreto del ministro de Economía y Finanzas en los cuatro meses siguientes²⁰. El impuesto italiano aprobado para 2019,

²⁰ Este nuevo impuesto tuvo su precedente, en la Ley 27 de diciembre de 2017, en el llamado *imposta sulle transazioni digitali*, no obstante, fue derogado antes de entrar en vigor.

guardaba ciertas similitudes y diferencias con el IDSD europeo. Respecto de los ingresos imponibles, al igual que el IDSD comunitario, se entendían aquellos derivados de la prestación de servicios digitales. Estos servicios digitales eran: publicidad dirigida a los usuarios de la interfaz digital, la puesta a disposición de una interfaz digital que interrelacionara a los usuarios (incluyendo aquellas que tengan por objeto la venta de bienes y servicios) y la transmisión de datos generados por los usuarios en el uso de la interfaz. Por el contrario, al IDSD, la ley italiana no realizaba exclusiones de servicios en el ámbito de aplicación. Por lo tanto, servicios cuyo único objetivo fuese suministrar contenidos digitales, servicios de comunicación o de pago, servicios financieros (suministrados por entidades financieras reguladas) quedarían gravados, al contrario que en el IDSD europeo. En lo concerniente a los umbrales correspondientes a los sujetos pasivos se estableció: un importe por ingresos mundiales superiores a 750 millones de euros. Unos ingresos superiores a 5,5 millones de euros en el propio país y la prestación de más de 3.000 servicios digitales anuales en Italia. El impuesto se refería a los ingresos derivados de servicios digitales durante el año natural anterior. El tipo de gravamen del 3 % se aplicaría sobre los ingresos brutos (descontando previamente el IVA y otros impuestos indirectos). En cuanto al pago del impuesto, se fijaron unos plazos de gestión trimestrales que debían ser efectuados durante el mes posterior a cada trimestre. Por último, una declaración anual del importe de los servicios imponibles en los cuatro meses siguientes al final del periodo impositivo. Dicho periodo era de un año natural. Esta *web tax* no llegó a entrar en funcionamiento, siendo derogado por la ley de presupuestos para 2020. En esta nueva ley se realizaron una serie de matizaciones sobre el impuesto anterior, pero guardando sus características principales. En síntesis, la nueva norma especifica los servicios digitales no sujetos, también identifica mejor los ingresos imponibles y regula nuevas obligaciones contables. Sin embargo, la más destacable es la eliminación de la necesidad de desarrollo normativo mediante decreto del ministro de Economía y Finanzas para su aplicación. Así pues, comenzó a aplicarse el 1 de enero del año pasado, pero en 2021 la exigencia del impuesto ha sido nuevamente aplazada dos meses (fijándose como nuevo plazo para el pago del tributo: del 30 de abril al 30 de junio de este año, respecto a los servicios digitales prestados en 2020)²¹.

En Francia²², el 24 de julio de 2019 se aprobó un IDSD mediante la Ley n.º 2019-759 (*taxe sur les services numériques*). Este impuesto sobre los servicios digitales, también conocido como GAFSA por los sujetos pasivos concernidos, sigue la línea del proyecto de la

²¹ Para un análisis más detenido del impuesto italiano, *vid.* La Scala (2021, pp. 149-164) y Siota Álvarez, M. (2021, pp. 207-226).

²² En el año 2011 se produjo en el país galo un primer intento de creación del nuevo impuesto. Se trataba de un tributo sobre los servicios de publicidad digital. Se aplicaba un 1 % sobre los ingresos obtenidos mediante la citada publicidad digital. Regulado según los mismos principios del IVA francés (TVA) lo que producía una gran simplificación en la gestión del mismo al existir ya una estructura constituida. Fue aprobado por la Asamblea Nacional y el Senado francés, no obstante, el poder ejecutivo decidió retirarlo con base en la necesidad de asegurar una fiscalidad neutra entre los diferentes soportes publicitarios.

UE. En cuanto al ámbito de aplicación, grava los ingresos obtenidos por la puesta a disposición de servicios de orientación publicitaria basados en los datos del usuario, la provisión de una interfaz digital que conecte a los usuarios entre sí (incluyendo las que tengan como fin las transacciones) y la venta de datos recopilados en línea. Serán sujetos pasivos aquellas entidades que superen 750 millones de euros en ingresos mundiales de los cuales 25 millones sean obtenidos en el país francés durante el año natural anterior. El tipo aplicable sobre los ingresos imposables se fija igualmente en el 3 %. El pago se realiza en la declaración del IVA (TVA). Pese a su aprobación, el primer pago previsto para noviembre de 2019 sería provisionalmente suspendido aunque *a posteriori* el tributo fue exigido. Asimismo en 2020 hubo una suspensión temporal como consecuencia de que los EE.UU. pusieran de relieve una discriminación hacia las empresas tecnológicas estadounidenses. El gobierno norteamericano amenazó con imponer sanciones arancelarias a los productos franceses. A finales de 2020 el gobierno galo decidió volver a exigirlo.

3.4. El impuesto español

La Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, ha sido más prudente que las propuestas anteriores, siguiendo la línea de la última idea franco-alemana en el seno de la UE²³. El artículo 1 de la ley trata de regular la naturaleza y objeto del tributo para señalar que es de naturaleza indirecta y que grava las prestaciones de determinados servicios digitales cuando exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto²⁴. En cuanto a la calificación del impuesto como indirecto en las propuestas comunitaria y española, Macarro Osuna (2020, p. E42) ha destacado que el interés que tienen ambas instituciones en especificar la clase de impuesto que se estaría creando radica, fundamentalmente, en evitar que la potestad tributaria para imponer dicho gravamen venga limitada al quedar dentro del ámbito de aplicación de los CDI. Desde un punto de vista jurídico difícilmente puede calificarse el impuesto como indirecto. En este sentido ha llegado a afirmarse que tal vez habría que pensar en establecer lisa y llanamente el impuesto sobre los beneficios digitales de forma que fuera un tributo directo, basado en el nexo de la fuente y que no importa que genere doble imposición porque la misma en sí no está prohibida y habrá que adaptar los CDI. Además de que un gravamen

²³ Hay que recordar que en las reuniones del ECOFIN, el 12 de marzo de 2019, se abordó la cuestión de la mencionada propuesta franco-alemana (<<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/en/pdf>>). Se partió de un nuevo texto transnacional que incluía las modificaciones contempladas en la propuesta. El nuevo impuesto pasaba a ser un «impuesto sobre la publicidad digital» pero tampoco se llegó a un consenso. Fue entonces cuando la presidencia anunció definitivamente que llevaría a cabo trabajos sobre la posición de la UE en debates internacionales sobre el impuesto digital (OCDE, 2020).

²⁴ Sobre la crítica de la técnica legislativa empleada y la consideración del tributo como directo o indirecto, *vid.* Siota Álvarez (2020, pp. 265-369) y la doctrina científica allí citada.

del 3 % aunque suponga doble imposición es menor a muchos otros impuestos y puede resultar perfectamente admisible (Arana Landín, 2020, p. E22).

Desde la perspectiva de la regulación de los elementos fundamentales del tributo se aprecia una cierta coincidencia con las propuestas comunitarias, pero la normativa reguladora en ciertos aspectos plantea algunas deficiencias añadidas. En cuanto al hecho imponible los servicios digitales que lo concretan vienen referidos exclusivamente a los de publicidad en línea²⁵, los de intermediación en línea y los de transmisión de datos²⁶. El perímetro de delimitación de los servicios sujetos al impuesto podría quedar difuso en algunos supuestos, abriendo la puerta al gravamen de otras actividades u operativas empresariales en las que la creación del valor por parte de los usuarios de la interfaz no resulta, al menos, tan determinante²⁷. En este sentido, parece que el impuesto gravaría toda publicidad personalizada en función de los datos recolectados directamente por la compañía, incluso en los casos de participación pasiva del usuario, por ejemplo, a través de *cookies* (Hernández Moneo, 2020, p. 14).

Desde la óptica de la regulación de los contribuyentes, la Ley 4/2020 establece que serán contribuyentes las personas jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que el primer día del periodo de liquidación superen los dos umbrales siguientes: a) Que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; y b) que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las normas relativas a la base imponible, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros. Nuestra doctrina científica ha mostrado en este punto varias debilidades del régimen jurídico establecido, puesto que

[...] debería preocuparse, en su definición del sujeto pasivo, de las transacciones reales realizadas en España fruto de los datos de los usuarios nacionales. Lo con-

²⁵ Siota Álvarez (2020, p. 360) subraya que, con el objetivo de evitar la doble imposición, debería indicarse que en caso de que los servicios de publicidad diesen lugar a suministros de datos por parte de los usuarios que, adecuadamente recopilados y ordenados, pudiesen ser objeto de transmisión, dichas cantidades serían gravadas de acuerdo con la modalidad de servicios digitales de transmisión de datos.

²⁶ «La nueva propuesta de gravamen de servicios digitales busca un nuevo nexo sin presencia física o virtual para acabar por hacer tributar en base al criterio de la fuente o la territorialidad en su variante de lealtad económica a una jurisdicción sin llegar a decirlo e intentando que no lo parezca». Arana Landín (2020, p. E19).

²⁷ Con toda la razón se ha expresado que:

[...] los datos y algoritmos constituyen los límites del Derecho tributario: no son abarcables actualmente, y se ha pretendido hacerlo a través de los «servicios digitales», en una apuesta deficiente y carente de la técnica legislativa y jurídica propia que debe impregnar a los impuestos, y no se debe usar una categoría artificialmente construida *ad hoc* para englobar a todo tipo de elementos que, por unos u otros motivos, no dispongan de un nexo de tributación en los impuestos tradicionales (Sánchez-Archidona Hidalgo, 2019, p. E26).

trario hace depender el nacimiento de la obligación tributaria principal de la capacidad económica del prestador y, más aún, de su posición financiera global, ni siquiera de la presente en el Estado que impone el DST en cuestión.

Ciertamente, en los umbrales establecidos siguiendo la normativa comunitaria se centra el impuesto en la capacidad económica que manifiestan los prestadores de los servicios sujetos y, más concretamente, en la renta que obtienen a nivel mundial y por la que no tributan en los Estados del mercado. El gravamen de la verdadera capacidad económica de los contribuyentes se difumina por cuanto, aunque el tributo se centra en los vendedores de los servicios digitales y sus beneficios, no se consideran las características de los mismos, perfilándose una base imponible configurada sobre la base de las ventas brutas y no del beneficio neto (Macarro Osuna, 2020, pp. E47-E51). De esta manera se hereda una de las deficiencias jurídico-tributarias más importantes de la propuesta comunitaria y otras unilaterales²⁸.

4. El impuesto sobre transacciones financieras

4.1. La fracasada propuesta comunitaria

En la UE hace años que también se consideró oportuno caminar hacia la implantación de un impuesto sobre las transacciones financieras en su seno para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior de las operaciones en instrumentos financieros y evitar el falseamiento de la competencia. Con esta fundamentación jurídica, el 28 de septiembre de 2011, la Comisión adoptó una propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modificaba la Directiva 2008/7/CE. Esta propuesta recibió los dictámenes favorables del Parlamento europeo, el Comité Económico y Social y el Comité de las Regiones durante el año 2012. Once Estados miembros (Bélgica, Alemania, Estonia, Grecia, España, Francia, Italia, Austria, Portugal, Eslovenia y Eslovaquia) remitieron a la Comisión solicitudes oficiales expresando su deseo de establecer entre sí una cooperación reforzada en el ámbito de la implantación de un sistema común del impuesto e invitaban a la Comisión a presentar una propuesta al Consejo en este sentido. En dichas solicitudes se especificaba que el ámbito de aplicación y los objetivos de-

²⁸ Se ha planteado, además de los problemas de doble imposición, si no habrá fuga de empresas, aunque las grandes compañías tecnológicas no pueden prescindir del mercado europeo. Lasarte López (2018, pp. 100-112). Asimismo se destacan los diversos elementos que dificultan y casi hacen imposible la comprobación e inspección tributaria en el caso del futuro IDSD. Belda Reig (2019, pp. 66-67). Existen serias dudas sobre las posibilidades de localización y exigencia del impuesto a los contribuyentes no ubicados en territorio de aplicación del impuesto, dado que no tendrán otra vinculación con el territorio español que la de prestar unos servicios a quienes sí están situados en dicho territorio, pero a los que ni siquiera tienen el deber de repercutírselo. Menéndez Moreno (2019b, p. E4).

bían basarse en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras, presentada por la Comisión en septiembre de 2011.

Posteriormente, ante las dificultades políticas que se planteaban para alcanzar la unanimidad, se consideró pertinente habilitar a través del procedimiento de cooperación reforzada un impuesto sobre las transacciones financieras para los países que se mostraron favorables a este recurso. Así, se publicó la Propuesta de Decisión del Consejo, de 25 de octubre de 2012, por la que se autorizaba una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras. Esta decisión constituyó la respuesta favorable de la Comisión a las mencionadas solicitudes estatales de cooperación reforzada. La Comisión consideró «apropiado y oportuno autorizar la cooperación reforzada», estimando que la reciente crisis económica y financiera mundial había tenido graves repercusiones sobre las economías y finanzas públicas de la UE. Se indicó que el sector financiero había desempeñado un papel fundamental en el desencadenamiento de la crisis, pero fueron los poderes públicos y los ciudadanos europeos en su conjunto quienes han tenido que soportar los costes de la misma. Constatando, además, que en los dos últimos decenios, el sector financiero había registrado un elevado nivel de rentabilidad que podría deberse en parte a la red de seguridad (implícita o explícita) aportada por los Gobiernos, combinada con la regulación bancaria y la exención del IVA.

Las dos propuestas de Directivas parecen haber quedado en el olvido y ni las posibilidades de acudir a la cooperación reforzada han servido para superar las dificultades políticas que planteaba el tributo. En el marco comunitario a nadie se le escapa que el abandono del bipartidismo, implícito en la nueva legislatura europea 2019-2024, puede presentar todavía más dificultades para ciertos acuerdos en materia tributaria. La segunda propuesta comunitaria relativa a un sistema común del ITF estaba llamada a ser aplicada, en principio, por diez de los once países de la UE para los que el Consejo autorizó su implantación a través del procedimiento de la cooperación reforzada. Desde 2015 los aplazamientos del impuesto llevaban tras de sí un proyecto mucho menos ambicioso que el inicial, tanto desde el punto de vista del ámbito de aplicación del tributo como de su posible impacto recaudatorio. Parecía que iba a ser normativa de mínimos, a desarrollar por los Estados participantes, donde algunos podrían mantener el gravamen de operaciones que excediesen el ámbito del tributo «europeo». Un último intento de retomar el proyecto para un nuevo impuesto comunitario sobre la adquisición de acciones fue presentado en diciembre 2019 desde Alemania, llegándose a una última propuesta franco-alemana que suponía que las personas que compran acciones de grandes empresas deberían pagar al fisco un impuesto del 0,2 % del valor de la transacción. Algo bastante cercano a lo que se ha aprobado en nuestro país.

4.1.1. La propuesta de Directiva de 2011

Haciendo alusión a los aspectos jurídicos más relevantes de la propuesta inicial, hay que recordar que el impuesto se refería a todas las transacciones financieras; la compraventa de un instrumento financiero, las acciones de sociedades, las obligaciones, los instrumentos del

mercado monetario, las participaciones en organismos de inversión colectiva, los productos estructurados y derivados, y la celebración o modificación de los contratos de derivados, siempre que, por lo menos, una de las partes de la transacción se estableciera en un Estado miembro y que una entidad financiera establecida en un Estado miembro formase parte de la transacción, por cuenta propia o por cuenta de terceros, o actuase en nombre de una parte en la transacción. Se refería tanto a transacciones en mercados organizados como no organizados (*over the counter*, OTC). La cancelación o rectificación de una transacción financiera no tendría pues incidencia alguna sobre su devengo, salvo en caso de error. El devengo del impuesto solo tendría, pues, lugar en el momento en que se produzca la transacción.

Se regulaban como contribuyentes las entidades financieras que cumplieran alguna de las siguientes condiciones: o bien, formasen parte de la transacción, ya sea por cuenta propia o por cuenta de terceros; o bien, actuaran en nombre de una parte en la transacción; o bien, la transacción se realizase por su cuenta. Cada entidad financiera que formara parte de una transacción o que estuviera implicada en la misma debería pagar el impuesto. Una sola transacción financiera podría dar lugar al pago del impuesto de los dos lados de dicha transacción, según el tipo aplicable en el Estado miembro de establecimiento de la entidad financiera en cuestión. Si bien, cuando una entidad financiera actuase en nombre o por cuenta de otra entidad financiera, solo esta última debería pagar el tributo. Además, cada parte de una transacción se configuraba como solidariamente responsable del pago del impuesto adeudado por la entidad financiera como consecuencia de dicha transacción.

En lo atinente a la cuantificación tributaria, la propuesta comunitaria inicial diferenció según se tratase de transacciones en general o transacciones relativas a contratos con derivados. En cuanto a las transacciones distintas a las relativas a los contratos de derivados, la base imponible se correspondería con el conjunto de los elementos que constituyesen la contraprestación pagada o adeudada por la contraparte o un tercero en intercambio de la transferencia. Por lo que se refiere a las transacciones relativas a los contratos de derivados, el importe imponible del ITF sería el equivalente al importe teórico del contrato en el momento de la transacción financiera. Se correspondía, de esta manera, con el importe nominal subyacente utilizado para calcular los pagos efectuados en relación con un determinado contrato de derivados. Si procediese, el tipo de cambio aplicable sería el último del vendedor registrado en el momento en el que el tributo fuese exigible en el mercado de divisas más representativo del Estado miembro en cuestión o un tipo de cambio determinado por referencia a ese mercado. Los tipos de gravamen que los Estados miembros debían aplicar no podían ser inferiores a (tipos mínimos): 1) un 0,1 % para todas las transacciones financieras distintas a las relativas a los contratos de derivados y 2) un 0,01 % para todas las transacciones financieras relativas a los contratos de derivados²⁹.

²⁹ Hay que destacar que los tipos de gravamen establecidos por los Estados podrán ser superiores, como así se ha previsto con carácter previo en países como Italia o Francia. Además, como motivo de posible crítica, no hay que perder de vista que el tipo de gravamen se aplica por cada operación, por lo que en

En la aplicación del tributo, por lo que se refiere a la recaudación tributaria, la propuesta comunitaria delimitó los plazos para pagar el tributo a las autoridades fiscales de los Estados miembros amparando los siguientes: 1) en el momento de devengo del impuesto, en caso de que la transacción se llevase a cabo por medios electrónicos; 2) en el plazo de tres días laborables a contar desde el momento de devengo del impuesto, en todos los demás casos. Los Estados miembros debían establecer otras obligaciones destinadas a garantizar el pago y la verificación del pago del impuesto.

4.1.2. La propuesta de Directiva de 2013

La propuesta de Directiva del Consejo de 14 de febrero de 2013, por la que se estableció una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras³⁰, coincidía sustancialmente en cuanto al ámbito y objetivos de la propuesta original formulada en septiembre de 2011. Se mantuvo el enfoque consistente en gravar todas las transacciones que mantuvieran un vínculo con la zona donde se aplicaría el impuesto, así como los tipos de gravamen para las acciones y obligaciones y para los productos derivados³¹. Asimismo se conservó la regulación relativa a la cuantificación del tributo, donde se había criticado la determinación de la base imponible³². No obstante, la segunda propuesta presentaba algunos cambios respecto de la propuesta original, con los que se pretendía tener en cuenta el hecho de que el impuesto se aplicaría a una escala geográfica inferior a la prevista inicialmente. Estos cambios se dirigían principalmente a garantizar la claridad jurídica y reforzar las disposiciones contra la elusión y los abusos en el ámbito tributario.

La segunda propuesta de Directiva recibió el aval del Parlamento europeo. En la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 23 de mayo de 2012, sobre la propuesta de

supuestos de compraventa se aplicará dos veces el tributo y en operaciones complejas tendrá un efecto multiplicador considerable, pudiendo propiciar en ciertos supuestos un efecto cascada o, en otros, que el tributo absorba el rendimiento. *Vid.* Hernández González-Barreda (2013, p. 110).

³⁰ <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0071:FIN:ES:PDF>>.

³¹ Como aspecto positivo podría destacarse que frente a la aplicación de los tipos de gravamen operación por operación, y los efectos indeseables que podría producir, la segunda propuesta de Directiva en los supuestos de pactos de recompra o de recompra inversa, préstamo de valores y toma en préstamo de valores permitía que las dos operaciones, que pueden tener lugar, pudiesen ser tratadas como única sola operación. Hernández González-Barreda (2013, p. 111).

³² En este sentido se ha expresado, por una parte, que la determinación de la base imponible de las operaciones con derivados con referencia al valor nominal resulta una solución deficiente, al no representar un índice directo de la riqueza que subyace a tal operación y no reflejar la incidencia en la especulación del mercado financiero de tal instrumento derivado. Por otra parte, en instrumentos distintos de los derivados, aunque la base imponible se ajusta más a la realidad económica del valor en sí mismo considerado, no tiene en cuenta el riesgo de exposición del producto financiero, sus periodos de maduración, beneficio o el impacto especulativo en el mercado. *Ibidem*, pp. 108-109.

Directiva del Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE se aprobó la propuesta de la Comisión en su versión modificada con enmiendas³³. El texto adoptado mantuvo la base amplia de gravamen trazada originalmente por la Comisión (acciones, obligaciones, deuda pública, divisas, fondos de pensiones y derivados). Por lo que respecta a los tipos a aplicar, serían del 0,1 % para acciones y obligaciones y del 0,01 % para comercio de derivados. Sin embargo, se aplicarían tipos más bajos hasta enero de 2017 para deuda pública (0,05 %) y fondos de pensiones (0,05 % para acciones y obligaciones y 0,005 % para derivados). Se insistió en que estos eran los tipos mínimos y que los países miembros podrían aplicar tipos más altos para operaciones de más riesgo, como las de *over the counter*. La aprobación del Parlamento europeo supuso un paso importante hacia la futura implantación del impuesto que estaba prevista para inicios del 2014.

Al igual que en la propuesta original, el tributo no se aplicaría a las actividades financieras diarias de los ciudadanos y las empresas (por ejemplo, préstamos, pagos, seguros, depósitos, etc.), a fin de proteger la economía real. Tampoco se aplicaría a las tradicionales actividades bancarias de inversión en el contexto de la captación de capitales ni a las transacciones financieras efectuadas en el marco de operaciones de reestructuración. La propuesta también excluyó las actividades de refinanciación, la política monetaria y la gestión de la deuda pública. En consecuencia, quedaban exentas del impuesto las transacciones con los bancos centrales y el Banco Central Europeo, con la Facilidad Europea de Estabilización Financiera y el Mecanismo Europeo de Estabilidad y con la UE.

En el mes de septiembre de 2013 se pidió a la Comisión que revisase su proposición. El clima político había cambiado y la actitud hacia los bancos era más moderada. Además, tras las reducciones en las transacciones ligadas a algunos de los tributos introducidos a nivel nacional, la proposición de cubrir todo tipo de transacciones financieras (tanto el mercado de acciones y obligaciones como el mercado de derivados) era quizás demasiado ambiciosa. En esta prudente línea puede consultarse el contenido del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecía una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras³⁴. El Comité Económico y Social Europeo subrayaba que seguía faltando documentación analítica de carácter ilustrativo sobre la situación de la imposición de los mercados financieros y sobre los ingresos recaudados en los diferentes países y, sobre todo, en los de la UE. En particular, sería oportuna una evaluación más amplia de los posibles efectos para los ahorradores y futuros pensionistas, teniendo en cuenta las diferentes hipótesis de traslación del impuesto.

³³ Disponible en <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P7-TA-2013-0312&language=ES&ring=A7-2013-0230>>.

³⁴ Publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 19 de septiembre de 2013. Disponible en <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:271:0036:0041:ES:PDF>>.

La segunda propuesta en el marco de la aplicación del tributo, como garantía adicional frente a la elusión del impuesto, incorporó el «principio del lugar de emisión»³⁵. Según dicho principio, los instrumentos financieros emitidos en los once Estados miembros serían gravados cuando fuesen objeto de negociación, incluso si los negociadores implicados no estaban establecidos en la zona de aplicación del tributo. Por otra parte, se establecían disposiciones explícitas contra las prácticas abusivas, de manera que se incluyeron cláusulas para hacer más difícil la evasión del impuesto, como vincular su pago a la adquisición de derechos legales de propiedad sobre un producto financiero.

4.2. Los tributos en el Derecho comparado

En la UE han existido diferentes experiencias unilaterales relativas a un ITF. Se puede citar el siempre aludido ejemplo sueco de los años 80. También han existido diferentes experiencias en otros países como: Países Bajos (suprimido en 1990), Alemania (suprimido en 1991), Portugal (suprimido en 1996), Italia (el anteriormente vigente, suprimido en 1998), Dinamarca (suprimido en 1999). Algunos países tienen actualmente su propia versión del ITF, como pueden ser Finlandia, Grecia, Irlanda, Austria, Bélgica o Reino Unido. Aunque más allá de nuestras fronteras comunitarias también encontramos múltiples manifestaciones del tributo a lo largo de la historia y con vigencia actual en todo el mundo. Podrían destacarse los impuestos que con diferentes denominaciones están, o han estado vigentes, en la mayor parte de los países de América Latina, donde el tributo ha servido para aumentar la recaudación tributaria pero no para combatir adecuadamente la economía del sector informal. En los últimos años podemos destacar los impuestos estatales creados en Francia e Italia.

En Francia, se amparó en el año 2012 este tributo³⁶. La Ley francesa n.º 2012-354 de Presupuestos rectificativa para el año 2012, de 14 de marzo, en su artículo 5 creó un nuevo

³⁵ El criterio de residencia o establecimiento a efectos del tributo se complementa con dos cláusulas estrella para evitar la posible elusión del tributo como son: el criterio del establecimiento por atracción y el criterio de emisión. *Vid.* Hernández González-Barreda (2013, pp. 105-107).

³⁶ Hasta el 31 de diciembre de 2007, y ya originariamente establecido en el siglo XIX, en Francia existió un impuesto sobre operaciones en bolsa que establecía un tipo de gravamen del 0,3 % por la fracción de cada operación que sobrepasase los 153.000 euros y 0,15 % para la parte que excediese de ese umbral. Su supresión se decidió por el Parlamento francés en el marco de la Ley de presupuestos para 2008. El motivo de su eliminación fue la voluntad política de que se desarrollasen las operaciones de bolsa. La dirección de la política tributaria francesa en esta materia volvió a reconducirse en los últimos tiempos. Por una parte, el artículo 2 de la Ley n.º 2010-237 de Presupuestos rectificativa, de 9 de marzo de 2010, estableció un tributo excepcional referido a 2009 para las entidades financieras francesas por la parte variable de las remuneraciones concedidas a sus empleados profesionales de mercados financieros (*traders*) y a las personas que les controlasen. Una contribución excepcional sobre los conocidos como *bonus financieros* de los *traders*.

ITF, regulado en el artículo 235 ter ZD, bis y ter del Código General de Impuestos (CGI). El impuesto se aplica desde el 1 de agosto de 2012 en el país galo. El tributo francés engloba tres hechos imponibles diferentes:

1. La adquisición a título oneroso de títulos participativos, especialmente acciones, de grandes capitalizaciones bursátiles (art. 235 ter ZD CGI). En cuanto a la entidad emisora, se refiere solo a las acciones o participaciones de sociedades que tengan su domicilio social en Francia y una capitalización de mercado de más de 1.000 millones de euros. Este umbral debe observarse el 1 de enero del año que corresponda. Ya desde un primer momento, una orden ministerial incluyó el listado de sociedades afectadas en 2012 (109 sociedades³⁷). Si las sociedades trasladan su sede al extranjero a lo largo del año dejará de satisfacerse el impuesto a partir del día de dicho traslado. Si la entidad no está domiciliada en Francia no entra en juego el tributo con independencia de que sus títulos sean admitidos a negociación en el país galo.
2. Transacciones de muy alta frecuencia, en particular el impuesto recae sobre órdenes de modificación o cancelación de títulos en operaciones de alta frecuencia (art. 235 ter ZD bis CGI). El impuesto entra en juego si tales órdenes superan el 80% de las realizadas en un día –de cotización en bolsa–. Con el condicionante de que merecen la consideración de tales operaciones aquellas en las que existen sucesivas órdenes de modificación o cancelación por debajo de un determinado umbral de tiempo (medio segundo). Las transacciones de muy alta frecuencia en general están exentas. Se trata de atajar o evitar así que las instituciones financieras acudan a técnicas que aumenten ficticiamente el volumen de las operaciones con fines meramente especulativos desestabilizando los mercados financieros. En estos negocios jurídicos se dan órdenes de diferente sentido, acudiendo a medios de tratamiento automatizado de datos. Los sistemas utilizados, con el fin de optimizar las condiciones de ejecución de las órdenes o para confirmarlas, en ocasiones denominados *smart order router*, no se considerarán, a efectos del impuesto, dispositivos automatizados.
3. Ciertas operaciones de compra de seguros de impago de deuda (*Credit Default Swaps*, CDS) conforme a lo previsto en el artículo 235 ter ZD ter del CGI. En nuestro derecho son las conocidas como «permutas de incumplimiento crediticio»³⁸. Se trataría de adquisiciones de contratos de permuta de incumplimiento crediti-

³⁷ Los últimos datos disponibles desde diciembre de 2020 contemplan 129 entidades. <<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/9789-PGP.html/identifiant=BOI-ANNX-000467-20201223>>.

³⁸ También se las conoce como permutas financieras de riesgo de crédito, las cuales empezaron a negociarse en los años noventa y alcanzaron gran expansión en la última década. Hay que recordar que en la UE los títulos de deuda soberana de algunos países como Grecia experimentaron importantes turbulencias motivando movimientos de especulación a corto plazo en bastantes economías.

cio referidos a deuda soberana de un Estado miembro de la UE. Son contratos de protección financiera en los que el comprador paga al vendedor una cantidad obteniendo derecho, para supuestos de impago «en defecto de Estado», ya sea a una cantidad correspondiente a la diferencia entre el valor nominal y el valor de mercado de los bonos, ya sea para entregarlos para el pago de un precio correspondiente a su valor nominal. Se excluyen operaciones de mera tenencia en las que las entidades actúen como intermediarias. Con carácter general quedan al margen de tributación las operaciones de CDS que no contienen ninguna obligación subyacente. El impuesto se devenga con la realización del contrato. El tributo se refiere a toda compra de un CDS de un Estado europeo en descubierto o desnudo existiendo obligaciones subyacentes. En este sentido hay que destacar que se consideran permutas de incumplimiento crediticio en descubierto (o *naked CDS*, *CDS nus*, en francés) aquellos casos en los que alguien suscribe un contrato de permuta de incumplimiento crediticio sin ser poseedor de ningún título de los que quiere asegurar. En estos casos la finalidad de la operación es la especulación sobre la evolución de los activos subyacentes y puede llegar a producirse el caso paradójico de que se emitan más permutas de incumplimiento crediticio que títulos existentes. De ahí, una de las fundamentaciones principales en la que se asienta el establecimiento del gravamen francés. Sin embargo, este tercer hecho imponible fue eliminado por el artículo 26 de la Ley de Presupuestos para 2019, desde 1 de enero de ese año.

El Tribunal de Cuentas francés advirtió en un informe de julio de 2017 que los objetivos para los que se había establecido el tributo no se estaban cumpliendo³⁹. Se indicaba que el impuesto no había tenido impacto en el sector financiero, sino en los clientes de los intermediarios financieros, ya que se transmitían los costes a sus clientes. Además de que no ha contribuido a que las actividades más especulativas desapareciesen, sino que estas se hayan desplazado a otros países. Asimismo se recomendaba al Gobierno francés mejorar la gestión de este impuesto y su control.

Hace unos años se creó también en Italia un ITF. La ley italiana de estabilidad para 2013 (Ley 228/2012) introdujo un ITF, referido a las transferencias de propiedad de acciones y otros instrumentos financieros participativos (también operaciones sobre acciones), a las operaciones sobre instrumentos financieros derivados y otros valores mobiliarios y a las operaciones consideradas «de alta frecuencia». Así la ley italiana, como la francesa, sometió a gravamen a tres tipos de operaciones financieras. Aunque no exactamente las mismas. Hay que destacar que el impuesto italiano, frente al francés donde se gravan fundamentalmente las acciones cotizadas, también somete a tributación las transacciones sobre derivados. La fecha de entrada en vigor de la normativa fue el 1 de marzo de 2013 para el gravamen de las transac-

³⁹ <<https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2017-07/20170704-refere-S2017-1860-taxe-transactions-financieres-et-dependes-fiscales.pdf>>.

ciones de acciones y el 1 de julio para instrumentos financieros derivados y operaciones de alta frecuencia. A través del Decreto Ministerial de 21 de febrero de 2013 se aprobaron ciertas normas de desarrollo. El impuesto italiano sobre transacciones financieras, en atención a las operaciones gravadas, contempla tres hechos imponible diferentes. En primer lugar, con respecto a las transmisiones de acciones, queda sujeta la transferencia de la titularidad de las acciones y otras participaciones de capital emitidas por empresas residentes en el territorio del Estado. También queda sujeta la transmisión de títulos representativos de las mismas, independientemente de la residencia del emisor. Con esta norma, el legislador tributario italiano ha tratado de evitar la deslocalización y reubicación del sector financiero. En segundo lugar, conforman el hecho imponible del tributo las operaciones sobre instrumentos financieros derivados y operaciones relativas a valores mobiliarios. En tercer lugar, el último hecho imponible del tributo se concreta en la negociación de alta frecuencia de acciones, otros títulos participativos y derivados en el mercado financiero italiano con la finalidad de atajar la inestabilidad provocada por los operadores de alta frecuencia. La norma considera actividad negociadora de alta frecuencia aquella que resulta de un algoritmo informático que genera de manera automática decisiones relativas a la fijación, modificación o cancelación de órdenes concernientes a instrumentos financieros de la misma especie en un intervalo mínimo menor al establecido por el decreto del ministro de Economía y Finanzas; el intervalo no puede ser superior a medio segundo, coincidiendo con lo previsto en el tributo francés.

El tributo italiano ampara un diseño más ambicioso en el gravamen de las transacciones financieras. El proyecto evolucionó superando un impuesto fijo aplicable sobre todas las transacciones financieras, estableciéndose un impuesto con un amplio hecho imponible, pero donde, como en el país galo, las transacciones financieras son gravadas en función de su naturaleza. La delimitación del hecho imponible concreta un ámbito objetivo de aplicación más amplio del tributo, con la necesaria regulación más prolija de la base imponible y unos tipos de gravamen diferentes al impuesto francés.

En la doctrina científica italiana se puso de manifiesto la problemática que plantea la regulación que se estableció del ámbito objetivo de aplicación del tributo (Pellecchia, 2014, pp. 2989 y ss.). Otras debilidades se refieren a la limitada recaudación frente a las previsiones iniciales y la deficiente capacidad disuasoria contra la especulación. La corriente más crítica alude a los efectos perjudiciales que está produciendo el impuesto al ponerse en riesgo la competitividad del país transalpino dentro del mercado global, registrándose importantes caídas en los volúmenes de la Bolsa italiana.

4.3. El impuesto español

El tributo español ha seguido la estela de la propuesta comunitaria y otras propuestas unilaterales europeas, si bien se percibe como un impuesto menos ambicioso y con pretensión de ser más simple que otros proyectos de los que parcialmente trae causa. En este

sentido, la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, regula un hecho imponible referido a adquisiciones onerosas de determinados instrumentos financieros relacionados con el capital social de las empresas, admitidos a negociación en un mercado regulado (nacional, europeo o extranjero) y emitidos por empresas nacionales, siempre que su valor de capitalización sea superior a 1.000 millones de euros a 1 de diciembre del año previo a la adquisición⁴⁰. Los instrumentos financieros gravados en el impuesto español se limitan a la adquisición de determinadas acciones donde la entidad depositaria central juega un papel relevante en aplicación del tributo⁴¹. Con razón Gallego López (2020, p. 166) ha expresado que:

Entendemos que todo ello obedece a la búsqueda de una mayor sencillez en la aplicación y gestión del tributo, pero se obvia el gravamen de las transacciones financieras de carácter más especulativo, como pueden ser las relacionadas con determinados derivados financieros⁴².

Ciertamente, ello pone en tela de juicio uno de los objetivos que siempre ha justificado la defensa de los ITF. Más allá de una técnica jurídica cuestionable, los efectos económicos contraproducentes que se pueden seguir se han puesto de manifiesto doctrinalmente desde hace tiempo. En este sentido, Calvo Vérguez (2018, pp. 117-118) ha insistido en que la aplicación de este tributo podría terminar penalizando el desarrollo de los mercados de capitales en la UE, reduciendo el número de transacciones realizadas (con la consiguiente pérdida de liquidez), ampliándose los diferenciales existentes entre el precio de venta instantánea de un activo y el precio de compra instantánea de ese mismo activo. Adicionalmente podría incrementarse el coste de financiación de recursos propios, incluso beneficiando al sector financiero, perjudicando a empresas de nuestro país y la competitividad. Quizás la limitación del hecho imponible haya atajado algunos de estos problemas, pero quedan en el aire otros muchos.

⁴⁰ La AEAT publicó la relación de las sociedades españolas cuya capitalización bursátil superaba los 1.000 millones de euros a fecha 16 de diciembre de 2020. Puede verse en <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Resto_de_modelos/604/Relacion_Sociedades_web.pdf>.

⁴¹ Artículo 2 de la Ley 5/2020.

⁴² En este mismo sentido Menéndez Moreno (2019a, pp. E8-E9) se cuestiona:

[...] el porqué de la restricción del gravamen a la adquisición onerosa de acciones y no se extiende también a otras transacciones financieras, como lo son, proverbialmente, las obligaciones en cualquiera de sus formas de instrumentación, y más aún cuando, como las acciones, se trata de medios de financiación, como lo son igualmente, por ejemplo, las participaciones preferentes. Y son, asimismo, transacciones financieras en sentido amplio, constituir un depósito, abrir una cuenta bancaria o solicitar un préstamo. En definitiva, la referida restricción del hecho imponible del ITF pone en duda su adecuación al principio de generalidad, y tal y como está proyectado, sería más riguroso denominarlo Impuesto «sobre algunas transacciones financieras».

5. Reflexiones y alternativas de futuro

5.1. Las dificultades jurídicas de los nuevos tributos

Hasta la actualidad ha quedado patente la imposibilidad de llegar a acuerdos acerca de nuevas figuras que permitan alcanzar una mayor justicia tributaria a nivel interno e internacional. La grave crisis económica y social que va a seguir a la sanitaria exige reflexionar con especial cautela acerca de las propuestas formuladas. De un lado de la balanza, está la necesidad de dar un nuevo contenido a la justicia tributaria, que responda mejor a las inéditas formas de hacer negocios en escenarios virtuales e internacionales, y mantener unos niveles de recaudación que permitan sostener adecuadamente la prestación de servicios públicos. De otro, se plantea la idoneidad de los nuevos tributos para conseguir las finalidades alcanzadas. De las propuestas realizadas podemos considerar que es necesaria una reforma del sistema tributario que permita aumentar los ingresos públicos y que lo haga de manera justa, haciendo contribuir en mayor medida a los que demuestren más capacidad económica con un especial llamamiento a los grandes patrimonios, a los gigantes tecnológicos y a la banca.

El aparcado impuesto sobre grandes fortunas y los nuevos impuestos sobre determinados servicios digitales y sobre transacciones financieras presentan deficiencias técnicas y jurídicas que no se pueden obviar. En el proyectado impuesto sobre grandes fortunas se trataba de hacer contribuir en mayor medida a aquellas personas físicas que poseen patrimonios de cierta relevancia. Creemos que la aspiración jurídico-tributaria actual debe exceder de este cometido. El gravamen de manifestaciones de capacidad económica estáticas, como la posesión de un patrimonio en un determinado momento, es algo que ha caído en desuso y no puede convertirse en el ejemplo de un sistema tributario más justo. La justicia tributaria debe concretarse sobre el régimen jurídico de otros tributos donde, de una manera positiva o negativa, se regule la contribución a los gastos públicos de capacidades económicas dinámicas. La tributación del patrimonio puede integrarse perfectamente en impuestos sobre la renta⁴³. En cualquier caso, si de lo que se trata es de aumentar la tributación en el IP a determinados contribuyentes, tampoco se justifica una nueva figura porque es un tributo vigente. Consideraciones de simplificación tributaria también se imponen en este sentido. El aumento de contribución a los gastos públicos para determinadas compañías como la banca o las grandes tecnológicas tiene tras de sí un fundamento que traslada que no están tributando de una manera justa. No obstante, el IDSD, tal y como se ha aprobado, esconde una técnica jurídica deficiente⁴⁴. Un tributo que quiere ser indirecto y que realmente no

⁴³ Sobre la posibilidad de acudir a una imposición sobre la renta tomando en consideración el patrimonio, introduciendo el valor del patrimonio neto como variable en el cálculo de la cuota tributaria a pagar en concepto de IRPF, véase González Ortiz (2013, pp. 55-100).

⁴⁴ Sobre los aspectos críticos de la técnica legislativa empleada, también puede verse Siota Álvarez (2020, pp. 365 y ss.).

lo es⁴⁵, pero que tampoco puede ser directo. La estrecha relación que debe existir entre el hecho imponible, la base imponible y la capacidad económica gravada se difuminan o pueden difuminarse a través de una regulación orientada al objetivo básico de recaudación. En el ITF, sucede algo similar. Ambos intentan superar las limitaciones internas del principio de residencia, tratando de regular nuevos criterios de sujeción extraterritoriales que modulen el principio de la fuente sin chocar con normativa internacional como son los CDI.

A nuestro modo de ver, la regulación de estas nuevas figuras debería ser, en su caso, el resultado de una reflexión con líneas de reforma sobre el conjunto del sistema tributario y no medidas parciales, que funcionen como parches recaudatorios provisionales. No tiene fácil argumentación en los momentos actuales pero una mayor o «más justa» contribución de las personas físicas de más capacidad económica, los bancos o las grandes tecnológicas podría alcanzarse desde las figuras impositivas que ya están vigentes en el ordenamiento tributario. Sin embargo, los condicionantes de la propia fiscalidad internacional y los nuevos escenarios económicos globales-digitalizados condicionan y dificultan la preservación de la potestad tributaria interna. Detrás de este planteamiento está otro de mucha mayor enjundia y que también debería ser abordado: la contribución a los gastos públicos desde un nuevo significado y proyección de los principios de justicia tributaria en nuestros días. No sería, pues, necesario complicar más el sistema ni su aplicación que, a pesar de las nuevas tecnologías, ya se ha enmarañado más que suficiente. No estamos ante nuevos tributos que pretendan gravar y hacer pagar justamente por capacidades económicas inéditas o imprevisibles. Quizás necesarias o susceptibles de un tratamiento tributario excepcional pero, si esto es así, las problemáticas y dificultades jurídicas derivadas son evidentes⁴⁶. Queremos pensar que el objetivo último de las reformas se dirige a un sistema tributario más justo si bien, pese a su constitucionalidad⁴⁷, las medidas adoptadas no son las deseables desde diferentes puntos de vista: la propia justicia tributaria, el régimen jurídico establecido, las dificultades de aplicación y comprobación de la Administración tributaria o las implicaciones económicas añadidas que pueden surgir de las mismas⁴⁸.

⁴⁵ Se ha enfatizado que realmente se trata de un impuesto que recae sobre un elemento de la renta y se encuentra comprendido en los convenios suscritos por España para eliminar la doble imposición. *Vid.* Fuster Gómez (2021, E8-E16). Incluso habría que puntualizar que sería un impuesto directo que, dependiendo de la formulación del artículo 2 del MCOCDE, podría quedar abarcado por los CDI. *Vid.* Macarro Osuna (2021, pp. 94-95).

⁴⁶ Sobre la confusa redacción de las leyes del IDSD y del ITF en diferentes elementos y la previsible escasa eficacia recaudatoria véase también Menéndez Moreno (2020, pp. E1-E8).

⁴⁷ Con relación a la constitucionalidad del IDSD, *vid.* Belda Reig (2021, pp. E1-E11).

⁴⁸ En el IDSD hay que destacar las dificultades gestoras que se presentan en sentido amplio. Véase, por ejemplo, Belda Roig (2019, pp. E4-E5), Banacloche Pérez (2021, p. E11) o Calvo Vérguez (2021, p. 205). Igualmente, para el ITF debe aludirse a los posibles escollos de aplicación en cuanto a, por ejemplo, la trazabilidad de operaciones, la existencia de plataformas opacas, los costes adicionales de gestión o la destacada relevancia que adquieren el cumplimiento voluntario y la cooperación de terceros países. No sin razón ha llegado a hablarse de crisis del sistema tributario, *vid.* Quintana Ferrer (2021, pp. 174-181).

5.2. Postulados de futuro

Las soluciones a corto plazo ante la situación de crisis económica han pasado por la aprobación de algunos de estos tributos (ITF/IDSD). Siendo ello así, los trabajos de la OCDE o de la UE⁴⁹, sobre su base, podrían tener implicaciones muy importantes en las regulaciones tributarias españolas. Habrá que observar como responden las normativas internas y cuáles son sus implicaciones tributarias reales, desde una regulación jurídica que debería perfeccionarse desde diferentes ópticas, además de los posibles efectos económicos derivados. En este escenario los trabajos internacionales parecen discurrir por sendas bien diferentes a las soluciones unilaterales. Si bien es cierto que los acuerdos a nivel internacional en el marco de la tributación en contadas ocasiones llegan a buen puerto, no es menos cierto que las adaptaciones a las nuevas reglas podrían poner de manifiesto la irrelevancia y necesaria modificación de soluciones unilaterales. Por eso la cautela del legislador tributario debería considerar todos estos particulares a la hora de llevar a cabo su función esencial sobre la base de la actividad financiera. Las experiencias comparadas no están mostrando los resultados esperados y plantean no pocas dificultades de aplicación. En algún ámbito parece tomarse nota aunque no en muchos otros, lo cual merece una valoración negativa. Aunque la sensatez, una deseable prudencia y las prioridades llevaron en un primer momento a nuestro legislador a dar cierto margen a las soluciones que se pudieran alcanzar en la OCDE⁵⁰, finalmente no se ha esperado a soluciones supranacionales en el ámbito del gravamen de los servicios digitales y las transacciones financieras. No obstante, cualquiera que sea la solución a nivel internacional condicionará, pero no re-

⁴⁹ En la UE el Plan de recuperación económica de la UE con el paquete de medidas «Next Generation» dio un nuevo paso hacia un cierto federalismo fiscal comunitario, dando pie a la creación de sus propios recursos para contribuir al repago de la deuda emitida por el Fondo de Recuperación y Resistencia. Esto podría tomar la forma de ciertas figuras como un impuesto digital, a la espera de un posible acuerdo de la OCDE. Por lo que se refiere al ITF, el Plan de recuperación para Europa hace pensar que quizás se pueda llegar a un tardío impuesto europeo, en la medida en que está previsto que a medio plazo, a más tardar en junio de 2024, la Comisión presentará una propuesta de nuevos recursos propios adicionales, que podría incluir un ITF y una contribución financiera del sector corporativo.

⁵⁰ Desde la OCDE se ha venido insistiendo en que la falta de una solución consensuada puede dar lugar a la proliferación de impuestos unilaterales sobre servicios digitales y un aumento de litigios nocivos en materia comercial y tributaria, que menoscabarían la certidumbre fiscal y la inversión. En este sentido habrá que estar atentos al alcance de un posible acuerdo internacional durante 2021, especialmente en lo que se refiere al Pilar 1 del Proyecto OCDE/G20 *Inclusive Framework on BEPS* referido a la adaptación del sistema de fiscalidad internacional a los desafíos de la digitalización de la economía. Sobre este particular, *vid.* Calderón Carrero (2021, pp. 53-100) y González Burgos y González de Frutos (2020, pp. 17-27). Aunque de interés tangencial tampoco se puede descuidar el segundo pilar (*Global Anti-Base Erosion Proposal*, GloBE), inspirado por la reforma fiscal norteamericana de 2018 centrado en el diseño de normas tributarias que garanticen que los grupos multinacionales –de la economía digital o no– queden globalmente sujetos a un «impuesto mínimo» y, en otras palabras, no puedan desplazar beneficios hacia jurisdicciones de escasa o nula tributación. Sobre este particular, *vid.* Vilches de Santos (2020, pp. E1-E24).

solverá la problemática de fondo a nivel interno. A nivel estatal, residencia, territorialidad o fuente quizás ya no son criterios de sujeción o nexos individuales suficientes que permitan servir de la mejor manera a la justicia tributaria. A escala internacional, establecimiento permanente, nexos de creación de valor, sustancia/forma, doble imposición o tributación equitativa a nivel mundial siguen siendo aspectos sobre los que alcanzar acuerdos y disposiciones consistentes.

6. Conclusiones

- La pandemia ha traído consigo unos efectos económicos y sociales muy delicados que sitúan al legislador tributario ante un difícil dilema a la hora de reformar el ordenamiento, desde la justicia tributaria y sin agudizar los ya perniciosos efectos económicos suscitados. La posibilidad de acudir a tributos, incluso extraordinarios, no es una novedad siendo una constante a lo largo de la historia, especialmente en las épocas de posguerra. En este ámbito incluso con carácter previo a la COVID-19, más allá de las medidas tributarias parciales que han tratado de responder a las exigencias de la crisis sanitaria, se plantearon tres tributos que merecen una especial consideración y cautela por parte del legislador. Realmente, estos impuestos no suponen una verdadera novedad en nuestro entorno jurídico, existen ya experiencias comparadas que sirven para observar los resultados y las dificultades planteadas. Es más, incluso algunas propuestas supranacionales nunca llegaron a cristalizar y se quedaron parcialmente en el tintero acompañando a papeles mojados. Aunque se han tratado de superar algunos obstáculos y de simplificar aspectos críticos, las medidas internas arrastran buena parte de los elementos de sus predecesoras.
- Un análisis jurídico detenido sobre los proyectos y normativas aprobadas en nuestro país muestra unas propuestas deficientes y mejorables desde el punto de vista tributario. El impuesto sobre grandes fortunas, a espera de lo que pueda llegar a ser si en el futuro fuese retomado, no es necesario desde el punto de vista de las figuras existentes en nuestra legislación. El tributo no dejaría de ser un IP, blindado para las CC. AA., con mayor carga tributaria para ciertos patrimonios de personas físicas. Si la justicia tributaria es el verdadero fundamento de la figura, no parece el ámbito de actuación pertinente, sino que la reforma tributaria tendría que considerar el conjunto y referirse a otros pilares del sistema. Las experiencias comparadas difieren de esta senda, no sin razón.
- En el mismo sentido, si otros contribuyentes, además de los de mayor capacidad económica deben contribuir de manera especial al sostenimiento de los gastos públicos, impuestos pretendidamente indirectos sobre servicios digitales y transacciones financieras suscitan importantes interrogantes jurídicos. El IDSD formulado se refiere a la capacidad económica global de las grandes tecnológicas y

no a las capacidades económicas reales, lo que hace reconsiderar la regulación de los sujetos pasivos, la cuantificación tributaria e incluso del objeto gravado. El vínculo imprescindible entre hecho imponible, base imponible y capacidad económica de los contribuyentes se difumina y queda en entredicho. Asimismo el ITF obvia en su objeto imponible el gravamen de las transacciones financieras de carácter más especulativo, lo que pone en tela de juicio uno de sus tradicionales soportes. Tampoco en estos ámbitos las experiencias comparadas están mostrando los resultados esperados y se plantean dificultades de aplicación. Las soluciones españolas tienen un fundamento oculto en las actuales disposiciones vigentes de la fiscalidad internacional, tratando de salvaguardar la potestad tributaria a nivel interno para optimizar la recaudación. Sin embargo, son soluciones unilaterales, parciales e indeseables tanto desde el punto de vista jurídico-tributario por la debilidad de los elementos fundamentales de los impuestos proyectados, como por las espinosas consecuencias económicas que pueden entrañar.

- El legislador tributario debería replantear las reformas desde el conjunto del sistema, rediseñando las categorías, criterios de sujeción e instituciones que sería necesario actualizar, sin incurrir en sobreimposición ni en una regulación insuficiente de tributos que puedan favorecer de especial manera otros fenómenos de planificación, fraude, competencia fiscal, deslocalización, dificultades de control o traslación efectiva del pago de tributos⁵¹. Una tributación internacional orientada a un nuevo contenido de la justicia condiciona las soluciones internas pero un sistema interno sin verdadera justicia tributaria tampoco servirá suficientemente a criterios reformulados de fiscalidad internacional en términos de equidad y neutralidad. No se podrá avanzar hacia niveles más justos de recaudación, sin un sistema normativo previo diseñado desde la base de un ordenamiento tributario progresivo asentado sobre la capacidad económica, la igualdad y la generalidad. La cautela del legislador tributario obliga a considerar todos estos particulares a la hora de llevar a cabo su función esencial en el marco de la actividad financiera.

⁵¹ Por lo que se refiere a la aplicación de los nuevos tributos, hay que recordar el ITF y el IDSD entraron en vigor el 16 de enero de 2021. Para el ITF, se reguló un periodo de liquidación mensual y para el IS trimestral. La no fácil implementación se ha evidenciado con la necesaria ampliación del plazo establecido para las primeras autoliquidaciones de estos tributos para este primer ejercicio de aplicación de los mismos. En cuanto a los modelos de autoliquidación, son el modelo 604 para el ITF y el modelo 420 para el IDSD.

Referencias bibliográficas

- Arana Landín, S. (2020). Globalización, robotización y digitalización: hacia una nueva concepción del nexo en materia tributaria. *Quincena fiscal*, 10, E1-E25.
- Banacloche Pérez, C. (2021). El nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (Ley 4/2020, de 15 de octubre): su incorrecta calificación como impuesto indirecto y sus consecuencias. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 16, 2021, E1-E12.
- Belda Reig, I. (2019). La difícil comprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional. *Quincena fiscal*, 17, 59-68.
- Belda Reig, I. (2021). Consideraciones entorno a la (in)constitucionalidad del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. *Quincena fiscal*, 8, E1-E11.
- Brauner, Y. y Pistone, P. (2018). Some comments on the attribution of profits to the digital permanent establishment. *Bulletin for international taxation*, 72, 4a, E1-E3.
- Calderón Carrero, J.M. (2018). El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital. *Carta tributaria-Revista de opinión*, 39.
- Calderón Carrero, J.M. (2021). La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 456, 53-100.
- Calvo Vérguez, J. (2018). La pretendida implantación de un impuesto estatal a las transacciones financieras: Algunas consideraciones. *Zergak- Gaceta tributaria del País Vasco*, 56, 93-118.
- Calvo Vérguez, J. (2021). La pretendida creación en nuestro sistema de un Impuesto sobre determinados Servicios Digitales: situación actual y perspectiva de futuro. En A. Navarro Faure (Dir.), *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la Economía Digital y la Inteligencia Artificial* (pp. 183-205). Tirant lo Blanch.
- Campos Martínez, Y.A. (2020). A vueltas con la imposición patrimonial: la propuesta de un impuesto sobre las grandes fortunas. Algo cambia y todo sigue igual. *Crónica Tributaria*, 176, 11-52.
- Cazorla Prieto, L. (2012). Los llamados impuestos sobre los ricos. *Civitas-Revista española de Derecho financiero*, 154, 25-44.
- Fuster Gómez, M. (2021). ¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional. *Quincena fiscal*, 5, E1-E26.
- Gallego López, J.B. (2020). El impuesto francés sobre las transacciones financieras como modelo del impuesto español: Un análisis crítico. *Documentos-IEF*, 5, 150-166.
- González Burgos, V. y González de Frutos, U. (2020). Luces y sombras del impuesto digital. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 451, 5-38.
- González Ortiz, D. (2013). Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto. *Civitas-Revista española de Derecho financiero*, 160, 55-100.
- Hernández Goikoetxea, J.L. (2015). El Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas de Gipuzkoa. Aspectos más destacables. En I. Merino Jara y J.I. Ugartemendía Eceizabarrena (Coord.), *Tributación de las empresas vascas* (pp. 569-586). IVAP.

- Hernández González-Barreda, P. (2013). La propuesta de la Unión Europea para el Impuesto sobre las Transacciones Financieras en el marco de la cooperación reforzada entre justicia tributaria, recaudación y restricción a las libertades comunitarias. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 368, 91-152.
- Hernández Moneo, I. (2020). Análisis del proyecto de ley del impuesto sobre determinados servicios digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, E1-E18.
- La Scala, A. E. (2021). El impuesto sobre servicios digitales en Italia. En J. J. Hinojosa Torralvo, y I. Cruz Padial (Dir.), *Tributos, servicios digitales y robótica* (pp. 149-164). Thomson Reuters Aranzadi.
- Lasarte López, R. (2018). Los desafíos fiscales de la economía digital el impuesto provisional de la UE. ¿Nuevas medidas para que todas las empresas tributen de forma equitativa? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 428, 87-114.
- Macarro Osuna, J. M. (2020). La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE. *Quincena fiscal*, 6, E1-E56.
- Macarro Osuna, J. M. (2021). Los *Equalization Levies* sobre Servicios Digitales y art. 2 del Modelo de Convenio OCDE: ¿un caso de *Treaty override*? En A. Navarro Faure (Dir.), *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la Economía Digital y la Inteligencia Artificial* (pp. 73-96). Tirant lo Blanch.
- Menéndez Moreno, A. (2019a). Un «nasciturus» esperado, aunque no por todos deseado. A propósito del aspecto espacial de aplicación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras. *Quincena fiscal*, 4, 7-16.
- Menéndez Moreno, A. (2019b). El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales o la conjunción de dos enigmas: la informática y los impuestos. *Quincena fiscal*, 6, 7-16.
- Menéndez Moreno, A. (2020). ¡Vaya par de gemelos! A propósito de los nuevos Impuestos sobre Determinados Servicios Digitales y sobre las Transacciones Financieras. *Quincena fiscal*, 22, E1-E8.
- Merkx, M. M. W. D. (2018). Digital Services Tax: new (indirect?) tax on the block. *Maandblad Belasting Beschouwingen*, 87(5), 160-171.
- Mosquera Pena, J. A. (2019). Los criterios de distribución territorial en los impuestos cedidos. Apuntes para su replanteamiento en el futuro sistema de financiación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 431, 39-68.
- Pellecchia, M. (2014). Imposta sulle transazioni finanziarie: criticità del presupposto territoriale. *Il Fisco*, 30, 2.989 y ss.
- Quintana Ferrer, E. (2021). La introducción en España del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales. A. En Navarro Faure (Dir.), *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la Economía Digital y la Inteligencia Artificial* (pp. 161-181). Tirant lo Blanch.
- Rodríguez Márquez, J. (2017). El Impuesto sobre beneficios desviados (*Diverted Profits Tax*). En S. Moreno González (Dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital* (pp. 487-516). Thomson Reuters Aranzadi.
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2019). La tributación de la robótica y la inteligencia artificial como límites del Derecho financiero y tributario. *Quincena fiscal*, 12, 69-100.
- Sheppard, L. A. (2018). Digital permanent establishment and digital equalization taxes. *Bulletin for international taxation*, 72, 4a, 9-16.

Siota Álvarez, M. (2020). *La fiscalidad del transporte colaborativo de personas*. Thomson Reuters Aranzadi.

Siota Álvarez, M. (2021). El Impuesto sobre Servicios Digitales: reflexiones críticas a propósito del modelo italiano. En A. Navarro Faure (Dir.), *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la Economía Digital y la Inteligencia Artificial* (pp. 207-226) Tirant lo Blanch.

Spinosa, L. y Chand, V. (2018). A long-term solution for taxing digitalized business

models: should the permanent establishment definition be modified to resolve the issue or should the focus be on a shared taxing rights mechanism? *Intertax*, 46(6/7), 476-494.

Vilches de Santos, D. (2020). Estado actual de los trabajos de la OCDE en relación con los desafíos de la economía digital. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 443, E1-E24.

Bibliografía

Alonso Arce, I. (2018). La creación de nuevos impuestos por parte del Estado y su aplicación en los Territorios Históricos vascos. *Forum fiscal*, 246.

Bahía Almansa, B. (2021). El denominado impuesto sobre servicios digitales: ¿constituye una opción eficaz y válida para gravar la riqueza generada en la nueva economía digital? En J. J. Hinojosa Torralvo y I. Cruz Padial (Dir.), *Tributos, servicios digitales y robótica* (pp. 83-114). Thomson Reuters Aranzadi.

Calvo Ortega, R. (2013). El impuesto sobre las transacciones financieras: un proyecto europeo. *Nueva Fiscalidad*, 1, 9-42.

Carbajo Vasco, D. (2019). De la tributación de la economía digital a BEPS 2.0. ¿Una nueva etapa de la fiscalidad internacional? *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 12, 41-64.

Collado Yurrita, M. Á. (Dir.). (2020). *Tributación de la economía digital*. Atelier.

Cruz Amorós, M. (2018). Impuestos sobre servicios digitales. *Actum fiscal*, 140, 55-56.

Cuadrado Crespo, L. (2020). Impuesto sobre transacciones financieras: Dificultades para establecer un procedimiento de cooperación reforzada en la Unión Europea. *Revista de Estudios Europeos*, 76, 53-62.

Cubiles Sánchez-Pobre, P. (2019). La tributación de la Economía Digital a la espera de una solución global. *Quincena fiscal*, 8, 17-40.

Delmas González, F. J. (2012). Propuesta de Directiva de Impuesto sobre Transacciones Financieras. *Crónica Tributaria*, 145, 75-96.

García de Pablos, J. F. (2012). Hacia un Impuesto sobre el Patrimonio de las Grandes Fortunas. *Tribuna Fiscal*, 259, 28-37.

García de Pablos, J. F. (2019). El impuesto sobre determinados servicios digitales. La «Tasa Google». *Quincena fiscal*, 6, 47-68.

García-Herrera Blanco, C. (2019). El impuesto sobre determinados servicios digitales como adopción para gravar la nueva

- economía digitalizada. En C. García Novoa (Dir.), *4.ª Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 107-130). Thomson Reuters Aranzadi.
- López Bustabad, I.J. (2015). El ámbito territorial de aplicación del impuesto sobre transacciones financieras: la compatibilidad de los criterios de sujeción con el Derecho internacional y comunitario. *Quincena fiscal*, 1-2, 111-130.
- Parada, L. (2019). Ayudas de Estado e Impuestos Digitales en Europa. Sentencia de 16 de mayo de 2019 del Tribunal General de la Unión Europea, en los Asuntos Acumulados T-836/16 y T-624/17. *Unión Europea Aranzadi*, 7.
- Portillo, M.I. y Martínez Bárbara, G. (2019). La tributación de la economía digital. Medidas unilaterales a la espera de una solución global. *Zergak- Gaceta tributaria del País Vasco*, 57, 115-140.
- Quintana Ferrer, E. (2019). Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales. *Nueva Fiscalidad*, 3, 159-198.
- Renoux, R. y Bernard, S. (2017). Fiscalité internationale, Quelle imposition des revenus de l'économie numérique ? *Droit fiscal*, 39, 477.
- Santaella, M. (2011). El impuesto sobre las transacciones financieras. El debate en la UE. *Zergak-Gaceta Tributaria del País Vasco*, 42, 97-108.
- Soler Roch, M.T. (2019). Los retos tributarios del siglo XXI. *Civitas-Revista española de Derecho financiero*, 183, 31-46.

Repercusión del sujeto pasivo de IVA tras actuaciones de comprobación e imposibilidad de los órganos revisores de entrar a conocer de dicha repercusión por razones sustantivas

Análisis de las [RRTEAC de 18 de septiembre de 2019](#) y de [21 de octubre de 2020](#), [RG 5069/2016](#) y [6367/2017](#), respectivamente

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha dictado varias resoluciones, entre las que se encuentran las de 18 de septiembre de 2019 y de 21 de octubre de 2020, en las que fija criterio en relación con la falta de competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para conocer de actos de repercusión tributaria después de que los órganos de aplicación de los tributos hayan dictado liquidación al sujeto pasivo que repercute o rectifica la repercusión, con base en la existencia de un acto firme y consentido que no permite a los órganos revisores el conocimiento de las actuaciones de repercusión, más allá de que la factura haya sido emitida ajustándose a los dictados exigidos por el Reglamento de Facturación. De esta forma se impide a los destinatarios, cualquiera que sea su condición, que un órgano revisor entre a conocer de las cuestiones sustantivas o materiales de la actuación de repercusión, relación jurídica independiente de la que se establece entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo repercutidor objeto de comprobación.

En este comentario de las resoluciones del TEAC se analiza este criterio, teniendo en cuenta esencialmente la trascendencia que esta doctrina tiene para los destinatarios, que ven mermados sus derechos frente a la actuación de repercusión efectuada por un sujeto pasivo del IVA, que no tiene la naturaleza de acto administrativo, sino de «actuación entre particulares».

1. Supuesto de hecho

Viene siendo habitual que los órganos de comprobación de la Administración tributaria regularicen la situación de empresarios o profesionales por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) exigiendo el ingreso de cuotas devengadas que no han sido declaradas al haber considerado la persona o entidad que realizaba las operaciones que estas quedaban no sujetas o exentas del impuesto¹.

Ocurre generalmente que el proveedor de los bienes o de los servicios, ante la regularización efectuada por la Administración, y conociendo que puede repercutir o rectificar la repercusión con base en lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), excepto que concurra el supuesto previsto en el apartado tres, punto 2.º, del mismo precepto², firma la regularización en conformidad, y una vez que el acto es firme al transcurrir el plazo de interposición de los recursos correspondientes, en tanto prima la validez y eficacia de los actos administrativos, como se reconoce en el artículo 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, o sin esperar a esta situación, procede a emitir factura rectificativa repercutiendo el impuesto, si no lo había hecho con anterioridad, o modificando la repercusión en el caso de haber repercutido a un tipo inferior.

¹ Existen numerosos ejemplos de ello, como es el caso de quien transmite un bien inmueble estimando que no debe repercutir el impuesto al estimar que la entrega está no sujeta al ser un bien no afecto a una actividad económica sujeta al IVA; o el de proveedores de servicios de intermediación relacionados con las actividades financiera y de seguros, que consideran exentos de IVA con base en lo dispuesto en el artículo 20.Uno.16.º, segundo párrafo, y 18.º, letra m), de la LIVA. También respecto del supuesto en que un sujeto pasivo estime que las prestaciones de servicio realizadas se localizan fuera del territorio de aplicación del impuesto español emitiendo facturas sin repercusión de IVA. En todos estos casos, la Administración tributaria regulariza la situación de los proveedores pero no modifica la base imponible, en el primer caso al considerar que la operación estaba sujeta y no exenta de IVA; en el segundo al concluir que no eran servicios de intermediación y, por tanto, no se aplicaba la exención; y en el tercero al estimar que las operaciones se localizaban en el territorio de aplicación del impuesto español. En definitiva, nos encontramos ante una situación frecuente y de ahí la importancia de la doctrina cuestionable que fija el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

² Se refiere al supuesto en que la Administración tributaria pone de manifiesto, a través de una liquidación, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas y resulta acreditada, mediante datos objetivos (por lo que la prueba recae en el órgano que regulariza), la aplicación de la doctrina del fraude fiscal o la teoría del conocimiento, pues no puede rectificar la repercusión cuando se acredite que participaba en un fraude o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

Lo mismo ocurre en caso de que la regularización sea en disconformidad, pues ello no altera el derecho del sujeto pasivo a proceder en la forma expuesta, esto es, a emitir factura rectificativa. No obstante, se ha puesto de manifiesto la situación anterior en tanto, como seguidamente se expondrá, pone en una situación netamente ventajosa a quien repercute, frente a quien soporta, ante los órganos revisores administrativos, e incluso ante algún órgano contencioso-administrativo que viene manteniendo la misma tesis que la que ahora se va a analizar; o por lo menos conoce que la doctrina administrativa no le va a impedir dicha rectificación, sin que los órganos revisores entren a conocer de la plena adecuación a derecho de esa actuación de repercusión, pues no se van a discutir los aspectos sustantivos en que se fundamenta la repercusión o la rectificación de la repercusión; o en el caso de haberse mostrado la disconformidad, su revisión seguirá un procedimiento distinto que no afecta en principio al que inicie el destinatario que soporta la repercusión.

Quede claro que no se hace alusión intencionadamente al artículo 80.Dos de la LIVA, como en sentido contrario se ha hecho constar por alguna resolución revisora³, en tanto que este precepto alude a la modificación de la base imponible que puede dar lugar a la rectificación de la repercusión, pero este último concepto es mucho más amplio que el de modificación de la base imponible. Esto es, esta última puede dar lugar a rectificar la repercusión efectuada en factura, pero la rectificación de la repercusión puede derivar de otros supuestos distintos de una modificación de la base imponible⁴.

1.1. Antecedentes de hecho

La Resolución del TEAC, Sala 2.^a, de 21 de octubre de 2020 (RG 6367/2017 –NFJ080040–), fija doctrina y estima en parte el recurso de alzada interpuesto por la entidad destinataria de la rectificación de la repercusión, reiterando lo señalado en la resolución de la misma Sala de 18 de septiembre de 2019 (RG 5069/2016 –NFJ075077–).

El objeto de revisión por parte del TEAC en la primera de las resoluciones es una actuación entre particulares, prevista en el artículo 227.4 de la Ley General Tributaria (LGT), esto es, la rectificación de una repercusión efectuada por un empresario o profesional por el concepto IVA, de los ejercicios 2011 a 2013 y los hechos que tiene como base son los siguientes:

³ En Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 12 de enero de 2017 (rec. núm. 356/2014 –NFJ081783–), la base legal de la petición del recurrente se encuentra en el artículo 80.Dos de la LIVA, y el órgano jurisdiccional parte de ello, si bien es cuestionable que resultase de aplicación, en tanto la Administración tributaria no modificaba la base imponible, sino que determinaba la existencia de una operación que no había sido declarada por quien repercute tras la regularización tributaria.

⁴ El ejemplo más explícito es el del proveedor que no repercute por considerar que la operación está exenta, o repercute a uno de los tipos reducidos del 4 % o del 10 %, considerando la Administración que la operación debe tributar a un tipo superior o al general del 21 %. En estos supuestos no se altera por el órgano de aplicación de los tributos la base imponible.

Una sociedad mercantil A realizó unos trabajos de remodelación parcial de un inmueble para una entidad religiosa B en un inmueble de uso mixto, respecto del que la parte destinada a colegio representaba el 45,40 %, y la parte de residencia de las personas religiosas el 43,36 %, mientras que la iglesia, claramente separada del resto, representaba el 11,24 % de la superficie. A repercutió a B por la totalidad de la obra al 10 % como tipo impositivo de IVA, mientras que la Inspección regulariza a A al considerar que debía tributar la totalidad por el tipo general, ya que la superficie destinada a la iglesia no se consideraba residencial, por lo que la superficie del inmueble destinado a residencia no alcanzaba el 50 %.

Respecto de los ejercicios 2011 y 2012, A firmó en conformidad las actas extendidas por la Inspección, y procedió a emitir facturas rectificativas con carácter previo a que los acuerdos de liquidación devinieran firmes, que remitió a B y esta recepcionó también con anterioridad a la firmeza de las liquidaciones.

Además A emitió facturas rectificativas correspondientes al ejercicio 2013, si bien respecto del mismo la Inspección no había efectuado regularización alguna.

Al no estar de acuerdo con esta repercusión, B interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña.

En tanto el TEAC hace referencia a la Resolución de 18 de septiembre de 2019 (RG 5069/2016 –NFJ075077–), debe señalarse que en esta reclamación el órgano revisor examina también de una actuación de repercusión, en recurso de alzada, conociendo de los siguientes hechos:

Una sociedad mercantil C presta servicios de marketing, publicidad y promoción en el ámbito nacional de los productos de la entidad D domiciliada en Suiza, no repercutiendo IVA al estimar que las operaciones se localizan en sede de la destinataria con base en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA. La Inspección extiende acta de disconformidad por el periodo de junio de 2011 a C considerando que en virtud de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la LIVA los servicios tributan en el territorio de aplicación del impuesto español, al tipo general del 21 %. Una vez firme el acuerdo dictado por la Inspección, C emite facturas rectificativas a D y este último interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid.

1.2. Revisión de la liquidación en instancias anteriores

Tanto el TEAR de Cataluña como el TEAR de Madrid desestiman las reclamaciones anteriores. Si bien se desconoce la fundamentación de la primera en tanto no se alude a ella en la resolución del TEAC, sí se refiere este órgano a la resolución adoptada por el TEAR de Madrid el 26 de noviembre de 2015. Este órgano revisor, con referencia a antecedentes del propio TEAC, desestimó la reclamación en primera instancia entrando a conocer de las cuestiones sustantivas o materiales que planteaba la rectificación de la repercusión y así,

aun cuando confirma lo que la Inspección había apuntado en la regularización efectuada al proveedor de los servicios, entra a conocer de la regla de localización de los servicios que debe aplicarse a la prestación de marketing, publicidad y promoción, llegando a la conclusión de que los servicios prestados debían localizarse en el territorio de aplicación del impuesto español, por lo que procedía la rectificación de la repercusión emitiendo las facturas rectificativas; esto es, fue coincidente con la tesis seguida por la Inspección, pero en ningún caso hizo pronunciamiento alguno respecto al acuerdo de liquidación, en tanto no era objeto de la reclamación interpuesta por la entidad destinataria de la repercusión, quien había impugnado exclusivamente la actuación de repercusión.

2. Doctrina del tribunal

2.1. Cuestión planteada por la persona o entidad reclamante

Ante el TEAC, en relación con la reclamación RG 6367/2017, plantea la entidad recurrente (destinataria de la repercusión) que el tipo impositivo aplicable es el reducido, bien a la totalidad de la obra, bien a la parte correspondiente a la residencia de las personas religiosas y que en todo caso resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 89.Tres.1.º de la LIVA. Frente a ello, el sujeto pasivo repercutidor manifiesta que se ha limitado a aplicar el criterio fijado por la propia Administración tributaria y que, en todo caso, la entidad destinataria actúa como empresario o profesional aun cuando no tenga derecho a la deducción del impuesto.

En la reclamación RG 5069/2016, la entidad destinataria de la repercusión recurrente insiste en el recurso de alzada que la localización de los servicios tiene lugar en sede del destinatario y no en el territorio de aplicación del impuesto; al igual que la entidad proveedora de los servicios, que considera que el criterio seguido por la Inspección contradice al mantenido de forma continuada por la Dirección General de Tributos.

En ambos recursos se suscitan cuestiones sustantivas referidas no a la forma en que se ha efectuado la repercusión, sino a la procedencia o improcedencia de la misma, esto es, se alude a los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria en que consiste la actuación de repercusión entre particulares, como es el tipo impositivo aplicable o el lugar de realización de las operaciones. En ningún caso se plantean por las partes intervinientes, esencialmente por quien repercute, que el TEAC no deba pronunciarse por cuanto nos encontramos ante un acto administrativo firme en un caso, o razones de eficacia y validez del acto administrativo en otro.

Una primera objeción a las resoluciones del TEAC lleva a plantear si la introducción de una nueva cuestión por parte del órgano revisor no hubiera hecho preciso acudir al trámite previo de alegaciones que debe concederse a las partes que no han fundamentado su recurso en esa cuestión. Es cierto que las reclamaciones y recursos económico-adminis-

trativos someten a conocimiento del órgano revisor todas las cuestiones de hecho y de derecho que se ofrezcan en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, con el límite del principio de *reformatio in peius*; pero también lo es que el artículo 237.2 de la LGT exige del órgano revisor, si estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, dar trámite a estos para que puedan formular alegaciones.

Pues bien, el TEAC resuelve con base en una cuestión no planteada por las partes, como es la competencia o no para resolver existiendo un acto administrativo previo que lo impide. Aun cuando pudiera discutirse esta cuestión, un criterio de prudencia debería haber llevado al órgano revisor a dar el trámite necesario de alegaciones a los interesados.

No estamos ante una causa de inadmisibilidad de las reclamaciones, lo que tampoco podría haber declarado el TEAC, ya que no lo han hecho los TEAR en primera instancia y el reconocimiento de estos al entrar a conocer de cuestiones sustantivas de la repercusión impide dicho pronunciamiento de inadmisibilidad de las reclamaciones, sino que nos encontramos ante una cuestión nueva que no fue planteada por ninguno de los interesados, como seguidamente se expondrá, lo que determina la existencia de un vicio en el procedimiento económico-administrativo, y su ausencia produce una clara indefensión a las personas y entidades interesadas y causa de anulabilidad de las resoluciones.

No es esta la única cuestión nueva que plantea el TEAC, pues en la Resolución de 21 de octubre de 2020 resuelve sobre la condición de sujeto pasivo por inversión que tiene la destinataria, cuestión no planteada tampoco por esta ni por el sujeto pasivo repercutidor. Es más, el órgano revisor reconoce una obligación que debe ser ejercitada por la destinataria como es la declaración e ingreso de la cuota devengada por esta inversión del sujeto pasivo, lo que en ningún caso se había planteado ni en la regularización tributaria efectuada al repercutidor, ni en las alegaciones efectuadas por las partes, sin que tampoco por ello se haya procedido por el TEAC a dar el trámite previsto en el artículo 237.2 de la LGT, concurriendo así un nueva causa de indefensión⁵.

2.2. Fundamentación jurídica

En la primera de las resoluciones en el tiempo, de 18 de septiembre de 2019, el TEAC es expeditivo y escueto en su fundamentación y haciendo suyo el criterio de la AN en Sentencia de 12 de enero de 2017 (rec. núm. 356/2014 –NFJ081783–) considera que la controversia se centra en la verificación de la procedencia o no de la obligación de repercusión, estimando que la capacidad de enjuiciamiento del TEAC está limitada por un acto firme de

⁵ En relación con la extensión de la facultad revisora de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) y el planteamiento de nuevas cuestiones, es relevante la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), expresada, entre otras, en la Sentencia de 15 de noviembre de 2017 (rec. núm. 3040/2016 –NFJ068785–).

la Inspección que declara la procedencia de la repercusión. Así, después de transcribir los argumentos de la AN, concluye que el TEAC

[...] comparte la conclusión alcanzada por la AN por lo que en aquellos casos en que se parte de una calificación jurídica que, independientemente de su corrección, derive de un acto o sentencia firme, la competencia revisora de este TEAC no alcanza la revisión de dicho criterio, salvo que, de ser posible, accione un procedimiento especial de revisión de actos firmes.

Sin más, termina señalando que:

[...] trayendo causa la reclamación de la que ahora se conoce de una actuación inspectora que devino en una liquidación firme, no les dado a este Tribunal entrar a conocer de su adecuación a derecho, por lo que ha de desestimarse el recurso.

En la Resolución de 21 de octubre de 2020, parte de recordar su doctrina anterior en el sentido de que «iniciado un procedimiento de comprobación e investigación, en el que se cuestione a un contribuyente el IVA devengado, es posible la rectificación de las mismas, por parte del sujeto pasivo, con carácter previo a la firmeza del acto».

Reitera posteriormente, en todos sus extremos, el contenido de la Resolución anterior de 18 de septiembre de 2019, y como estima que si la repercusión o rectificación de la repercusión deriva de una previa actuación firme solo procede entrar a conocer de los presupuestos para emitir las facturas, considera el TEAC que ha de estarse, a efectos de estimar la firmeza de la liquidación, a la fecha en la que tuvo lugar el acto de repercusión, lo que no ocurre en este caso, en que la rectificación se produjo con anterioridad.

Por ello entra a conocer de las cuestiones alegadas por la entidad, la primera de ellas el tipo impositivo aplicable a la operación, concluyendo en que procede la aplicación del tipo general, no considerando ajustada a derecho la división de la transacción alegada por la entidad destinataria para la aplicación del tipo reducido a la obra que se refiere a la parte del edificio que se usa como residencia.

En los últimos fundamentos analiza finalmente el TEAC la procedencia de la rectificación efectuada por el sujeto pasivo del impuesto. Tras exponer el contenido del artículo 89 de la LIVA, distingue en función de los periodos que han sido objeto de comprobación o no por la Inspección:

- Con base en la Sentencia del TS de 21 de febrero de 2012 (rec. núm. 395/2009 –NFJ046191–), y respecto de las rectificaciones de las cuotas correspondientes a 2011 y 2012, en tanto las cuotas han sido puestas de manifiesto por la Administración y no existen indicios de fraude, procede la rectificación, con independencia de la condición del destinatario, sea o no empresario o profesional, ya que:

[...] solo de este modo puede salvaguardarse el principio de neutralidad, procurando que la carga tributaria se traslade a los destinatarios de las operaciones lo que parece especialmente adecuado cuando dicha carga tributaria trae causa de una actuación administrativa en la que se han puesto de manifiesto cuotas de IVA devengadas y no ingresadas y no se ha apreciado la existencia de ningún supuesto de fraude fiscal.

- En relación con la rectificación de las facturas correspondientes a 2013, respecto de las que «no consta actuación administrativa referida a la repercusión de cuotas», no nos encontramos en el ámbito del artículo 89.Tres.2.º de la LIVA, considerándose el carácter espontáneo de rectificación de la repercusión, y conoce el TEAC de una cuestión sobre la que no quiso pronunciarse en los ejercicios anteriores, y así revisa en primer lugar la condición de empresario o profesional de la entidad destinataria de la ejecución de las obras, estimando el TEAC que lo es por la parte del inmueble no destinada a residencia de las personas religiosas. Una vez sentada esta premisa, y admitiendo el fraccionamiento de las obras, el TEAC concluye:
 - a) No procede la repercusión en la proporción en la que se destina el inmueble a uso residencial, por concurrir la limitación referida en el artículo 89.Tres.1.º de la LIVA, esto es, actúa como consumidor final y, en tanto la rectificación no procede de una actuación previa y directa referida al ejercicio 2013, no procede esta rectificación al suponer un incremento de las cuotas repercutidas.
 - b) Con base en el artículo 84.Uno.2.º, letra f), de la LIVA, estima que por las facturas expedidas en 2013 el sujeto pasivo por inversión, por la parte del inmueble afecto a la actividad económica sujeta al impuesto (la enseñanza), es la entidad destinataria, al tratarse de obras de rehabilitación, por lo que también es incorrecta la repercusión. No obstante, añade que ello es así «sin perjuicio de la obligación de la destinataria, sujeto pasivo de la operación de declarar el IVA repercutido debido a su modificación al alza».

2.3. Contenido interpretativo de las resoluciones

Teniendo en cuenta lo expuesto en la fundamentación, el TEAC fija el siguiente criterio en relación con la cuestión que se analiza en este comentario:

En situaciones en las que existe una previa liquidación dictada al sujeto pasivo que repercute o rectifica la repercusión, el margen de maniobra de los TEA se reduce al examen y control de los presupuestos necesarios para emitir las facturas (cumplimiento del plazo de repercusión, correcta emisión de las facturas, etc., teniendo en cuenta lo dispuesto en los arts. 88 y 89 LIVA). En el caso de que la rectificación de la factura o la emisión de una nueva factura

se haya realizado a iniciativa del sujeto pasivo, sin mediar acto de comprobación o sentencia judicial firmes, el margen de actuación de los TEA para verificar su procedencia es total.

3. Comentario crítico

Son varias las cuestiones controvertidas que pueden derivarse de las resoluciones del TEAC objeto de análisis, esencialmente de la de 21 de octubre de 2020, que merecerían un comentario individualizado pues pueden plantearse objeciones a la fundamentación expuesta por el órgano revisor. Basta considerar así la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, a la que antes se ha hecho referencia; el tipo impositivo aplicable a las ejecuciones de obra en inmuebles destinados a actividades sujetas y no sujetas; la posibilidad de emitir facturas rectificativas cuando el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional aun cuando derive de una actuación administrativa previa; la aplicación del principio de *reformatio in peius* al imponer a la entidad recurrente determinadas obligaciones, como la de autorrepercutirse el IVA devengado; la condición de firmeza de los actos administrativos en el momento de dictar la resolución revisora y sus efectos, etc.

No obstante, en este comentario se quiere hacer referencia exclusivamente a la impugnación de una actuación de repercusión por parte del destinatario cuando ha existido una comprobación administrativa previa al sujeto pasivo repercutidor y la extensión de la revisión por parte del órgano económico-administrativo.

Cabe señalar, en primer lugar, que el TEAC se separa del criterio mantenido en primera instancia por el TEAR, en tanto, esencialmente en el caso de la resolución dictada por el de Madrid, este órgano revisor de primera instancia había entrado a conocer del fondo del asunto, esto es, de la procedencia o no de la repercusión en función del examen de los elementos esencialmente de la relación jurídico-tributaria en que consiste la repercusión, como es el lugar de realización; o en el caso de la resolución del TEAR de Cataluña, el tipo impositivo.

También se separa en este sentido, como se expondrá seguidamente, del criterio mantenido hasta el momento por el propio TEAC, aun cuando no se haga constar este cambio, pues basta una lectura de la doctrina anterior de este órgano revisor administrativo para comprobar que no aplicaba la doctrina que ahora se expone, sino que conocía de las cuestiones sustantivas o materiales que planteaba la repercusión y no exclusivamente de los aspectos formales y temporales de la repercusión o de la rectificación de la repercusión⁶.

⁶ El TEAC conocía de las cuestiones sustantivas planteadas, sin distinguir la existencia previa o no de actuaciones de comprobación tributaria, pues no se pronunciaba respecto de los actos administrativos que contenían la liquidación. Basta considerar así la Resolución del TEAC de 24 de abril de 2014 (RG 3978/2011 y 1684/2012 –acumulados–), aun cuando la AN anulase posteriormente esta resolución. Pueden considerarse también las Resoluciones de 3 de mayo de 2007 (RG 1236/2006) y de 12 de septiembre de 2007 (RG 1175/2006 –NFJ027939–), ambas comentadas por Ricardo Huesca Boadilla (2008a y

Al hilo de lo anterior, debe puntualizarse que los criterios con base en los que adopta sus decisiones la AN no vinculan al TEAC, en tanto no constituyen jurisprudencia vinculante. No obstante, el TEAC, separándose de su doctrina anterior, expresamente indica que asume o comparte las conclusiones alcanzadas por la AN sobre la improcedencia de la revisión de un acto firme en vía administrativa cuando del mismo deriva un acto de repercusión objeto de impugnación, señalando que «la AN estableció criterio acerca del alcance de la facultad revisora de los TEA en el contexto de las reclamaciones por actos de repercusión entre particulares», lo que plantea la duda de si el órgano revisor administrativo se considera vinculado por el criterio de la AN, a pesar de lo expuesto. En segundo lugar, no se hace alusión alguna a que en la impugnación de la repercusión su alcance se limita a esta actuación, y no tiene por objeto la liquidación.

Se alude con ello a la única Sentencia de la AN dictada sobre este asunto, de fecha 12 de enero de 2017 (rec. núm. 356/2014 –NFJ081783–), si bien hay que señalar que el supuesto de hecho examinado difiere en buena medida de los que revisa el TEAC en las resoluciones analizadas. Y es que la AN, si bien sus declaraciones son coincidentes con las del TEAC en cuanto a la limitación de la competencia de los TEA, sin embargo parte de la base legal de la petición de la entidad recurrente, que se encuentra en el artículo 80.Dos de la LIVA, lo que no ocurre en los casos analizados por el TEAC; y, de otra en el caso planteado ante la AN la sociedad que emite las facturas lo es como consecuencia de que la Inspección descubre la existencia de unos hechos imponible no declarados por los que exige el IVA devengado, si bien la Administración le reconoció la devolución de ingresos indebidos por cuotas soportadas derivadas de los hechos imponible no producidos⁷.

Esta es precisamente la cuestión trascendente a analizar en este comentario. Para el TEAC, siguiendo los postulados de la AN, es improcedente que los TEA conozcan de la totalidad de los elementos integrantes de la relación jurídica que supone la actuación de re-

2008b); de 26 de mayo de 2009 (RG 849/2007 –NFJ035074–), de 21 de junio de 2012 (RG 381/2011) y de 19 de febrero de 2014 (RG 633/2011 –NFJ053871–) (expresamente se indica en estas resoluciones que la competencia no puede ir más allá de la delimitación fijada en la norma, entrando a conocer de la fijación de la contraprestación o precio de las operaciones pactado entre las partes, o del importe de la operación, pues su función queda constreñida al ámbito tributario. Sí pueden delimitar las partidas que deben incluirse o excluirse de la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 78 y 79 LIVA).

⁷ En los hechos regularizados, se encontraba una sociedad que adquiría tarjetas prepago deduciéndose el IVA soportado, mientras que la Inspección considera que la realidad era bien distinta, puesto que prestaba un servicio de intermediación a la sociedad originaria, por lo que exige el IVA devengado de este servicio de intermediación y minorra el IVA soportado deducible de la adquisición de las tarjetas prepago, que es según la AN el que se devuelve como ingreso indebido. El TEAC, sin embargo, en Resolución de 24 de abril de 2014 (RG 3978/2011 y 1684/2012 –acumulados–), al examinar la reclamación interpuesta por el destinatario de la repercusión había considerado que no existía tal servicio de intermediación, por lo que la repercusión derivada de estos servicios era improcedente. Esto consideró incorrecta la actuación de repercusión, pero en ningún caso se pronunció sobre la legalidad del acuerdo de liquidación en tanto conocía que era firme y consentido y, por tanto, no podía anularlo.

percusión entre particulares en el supuesto de que la Administración haya regularizado al sujeto pasivo repercutidor. En este caso, los TEA deberían limitarse al examen y control de los presupuestos necesarios para emitir las facturas en las que se repercute o se rectifica la repercusión (plazo de repercusión, etc.).

Como se ha indicado anteriormente, son frecuentes las regularizaciones efectuadas a sujetos pasivos que concluyen en la exigencia de IVA devengado, por lo tanto, existe un acto administrativo en el que se liquida el IVA no declarado. Con base en estas actuaciones, en las que en muchos casos el sujeto pasivo repercutidor firma en conformidad o desiste de la reclamación interpuesta contra el acto de liquidación, como es el caso examinado en este comentario, se emiten las facturas repercutiendo o rectificando la repercusión, siendo el momento en el que recibe estas facturas cuando el destinatario conoce de esta actuación, con la que en muchas ocasiones no está de acuerdo, y ello cualquiera que sea la condición del destinatario, empresario o profesional o no, puesto que el TEAC reconoce la posibilidad de rectificar en cualquier caso⁸.

Tanto la LIVA, como la LGT y el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, reconocen a estos destinatarios como legitimados para interponer reclamación económico-administrativa contra la actuación de repercusión. No estamos, por tanto, ante un acto administrativo, sino ante una actuación entre particulares, respecto de la que se reconoce a los TEA la competencia para conocer de las cuestiones tributarias que plantean estas actuaciones, y no de aquellas pretensiones al margen de las tributarias⁹.

⁸ Como se ha indicado es esta también una cuestión controvertida, pues si bien el TEAC se apoya en el principio de neutralidad, al igual que el TS en la sentencia que se cita, indudablemente ello puede motivar consecuencias que pueden afectar al principio de seguridad jurídica, puesto que para el sujeto pasivo en muchas ocasiones no le interesa recurrir contra la liquidación dictada por la Administración pues conoce que, cualquiera que sea la condición del destinatario, ha obtenido un título ejecutivo que con base en la doctrina del TEAC no puede ser objeto de revisión (el destinatario no obtendrá satisfacción en la vía revisora económico-administrativa a sus pretensiones de anulación de la repercusión por cuestiones sustantivas o materiales), permitiéndole la repercusión o rectificación de la repercusión y, en última instancia, la posibilidad de acudir a la vía civil para exigir el cobro de una deuda que ha sido fijada por la Administración sin haber dado participación alguna al destinatario.

⁹ En este sentido se ha pronunciado reiteradamente el TEAC, entre otras, en Resoluciones de 3 de mayo de 2007 (RG 1237/2006 –NFJ026739–) o la de 26 de mayo de 2009 (RG 849/2007 –NFJ035074–). En ellas indica que son reclamables las actuaciones entre particulares relativas a la repercusión o a la obligación de expedir y entregar factura, cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de naturaleza tributaria, sin perjuicio de que las demás obligaciones que se exigen a los empresarios o profesionales relativas a estas obligaciones, en el ámbito mercantil o civil o a efectos de la defensa de consumidores y usuarios, tengan su cauce específico de impugnación. Así, la competencia de los TEA no puede ir más allá de la delimitación fijada en la norma, estando vedado entrar a conocer de la fijación de la contraprestación o precio de las operaciones pactado entre las partes, o del importe de la operación, pues su función queda constreñida al ámbito tributario. Si pueden delimitar, por ejemplo, las partidas que deben incluirse o excluirse de la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de la LIVA.

Así, siendo la actuación entre particulares correspondiente a la repercusión o la rectificación de la repercusión, la que afecta al destinatario de las operaciones, este solo puede pretender la revisión de esta actuación a partir de este momento, y no la de un acto administrativo del que no ha sido parte ni destinatario y desconoce.

Con ello se quiere poner de manifiesto la clara indefensión que la nueva doctrina del TEAC produce en los destinatarios, que no han sido partícipes del procedimiento de regularización tributaria, ni se les ha reconocido la condición de interesados en el mismo, y ahora ven cercenado su derecho a que un órgano revisor compruebe los elementos de la relación jurídica en que consiste la actuación de repercusión, por cuanto lo impide la firmeza de un acto administrativo previo en cuyo procedimiento no fueron llamados.

Que los destinatarios no tienen la condición de legitimados ni de interesados en el procedimiento de regularización, ni tampoco en las reclamaciones económico-administrativas que el sujeto pasivo repercutidor pueda interponer contra el acto de liquidación, es algo reconocido por los órganos revisores administrativos. El TEAC¹⁰ ha mantenido que la condición de destinatario de las operaciones gravadas por el IVA no otorga *per se* la cualidad de interesado en un procedimiento de revisión de la regularización efectuada por la Administración tributaria al sujeto pasivo que realizó la entrega del bien o la prestación del servicio, pues, y ello es lo interesante también para analizar las resoluciones que ahora se comentan, estamos ante dos relaciones jurídico-tributarias distintas e independientes. Una entre el sujeto pasivo y la Administración tributaria y otra entre el sujeto pasivo y el destinatario; y ambas relaciones son revisables por los órganos económico-administrativos y por la jurisdicción contencioso-administrativa. Dichos órganos revisores se pronunciarán sobre la legalidad, en el primer caso, de la actuación administrativa y, en el segundo caso, de la actuación de repercusión, siendo en el ámbito de esta segunda relación jurídico-tributaria en la que el destinatario de la operación tiene la condición de interesado.

Lo anterior, sin embargo, no puede suponer que los destinatarios vean minorado su derecho a que la actuación de repercusión sea revisada por los TEA y en su caso por la jurisdicción contencioso-administrativa, impidiendo el conocimiento de las cuestiones planteadas en virtud de la existencia de un acto previo administrativo en el que no se les reconoció el carácter de interesados. No pueden restringirse sus derechos para que los órganos revisores entren a conocer cuantas cuestiones se planteen en la actuación de repercusión, cualquiera que sea su naturaleza, formales y sustantivas.

En el IVA nos encontramos ante dos partes cuando tratamos de su repercusión. De un lado el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio, lo repercute al destinatario quien tiene obligación de abonárselo y aquel lo ingresa a la Hacienda Pública. De otro, este

¹⁰ Entre otras, Resoluciones de 13 de junio de 2007 (RG 385/2007 –NFJ029114–), de 5 de noviembre de 2008 (RG 907/2006 –NFJ031239–), de 10 de febrero de 2009 (RG 2738/2007 –NFJ032527–) y de 17 de noviembre de 2009 (RG 3788/2008 –NFJ037431–).

destinatario tiene la obligación de soportar esta repercusión, pudiendo deducirse la cuota en la medida en que tenga derecho a ello. Se derivan así de estas situaciones distintas relaciones jurídico-tributarias que son independientes entre sí, aun cuando puedan existir efectos entre ellas: de un lado, la relación jurídica entre el sujeto pasivo que repercute y el destinatario, estando ante un actuación entre particulares que, sin embargo, tiene naturaleza tributaria; de otro, la existente entre el sujeto pasivo y la Administración tributaria teniendo aquel la obligación de declarar e ingresar el impuesto repercutido; y finalmente la del destinatario y la Hacienda Pública en la medida en que pueda ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas que soporta o, en todo caso, pueda solicitar la devolución de las cuotas repercutidas improcedentemente.

Esta independencia frente a la Hacienda Pública no implica por supuesto que no existan efectos entre ellas y, por tanto, no hay duda de que la existencia de actuaciones o regularizaciones que realicen los órganos encargados de la aplicación de los tributos puede tener efectos en el resto de las relaciones jurídico-tributarias. Indudablemente, una de ellas es la que se examina en las resoluciones que ahora se comentan: la comprobación al sujeto pasivo tiene incidencia en el destinatario, lo que puede tener origen en diversas causas¹¹.

No se discute que el sujeto pasivo, en función de la regularización que los órganos de comprobación le efectúan, pueda trasladar sus consecuencias al destinatario cuando se cumplan las condiciones previstas en el artículo 89 de la LIVA¹². Esto es, los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta por la Administración tributaria para regularizar la situación del sujeto pasivo proveedor del bien o prestador de los servicios, puestos de manifiesto en el acto administrativo de liquidación, que es válido y eficaz en derecho, sea o no firme, llevan consigo que este sujeto pasivo traslade vía repercusión o rectificación de la repercusión al destinatario los efectos que supone el reconocimiento de los hechos y circunstancias tenidas en cuenta en la regularización. Esto es, pueden trasladarse las conclusiones alcanzadas por la Administración tributaria vía repercusión o rectificación de repercusión por el sujeto pasivo al destinatario.

Ahora bien, trasladada la repercusión o la rectificación de la repercusión al destinatario, no puede restringirse a este su derecho a impugnar la actuación de repercusión, no puede minorarse su derecho a la defensa y a que un órgano revisor examine esta actuación de forma integral. Estamos, como se ha indicado anteriormente, ante relaciones jurídico-tributarias diferenciadas, y ambas son materias impugnables en la vía económico-administrativa, lo que supone que ni se le puede impedir al destinatario la revisión por los TEA, ni estos

¹¹ Es el caso en que la Administración regulariza al proveedor de un bien o servicio considerando que no se ha producido el hecho imponible, lo que incide en el destinatario que, de ser empresario o profesional, no generará el derecho a deducir, dado que la no existencia del hecho imponible lo es esencial para ambas partes, y los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, como es el hecho imponible, afecta tanto al proveedor como al destinatario empresario o profesional.

¹² Deben tenerse en cuenta, no obstante, que no pueden trasladarse los efectos de esa regularización en el supuesto previsto en el artículo 89.Tres.2.º de la LIVA.

pueden ver limitada su competencia o potestad para revisar cuantas cuestiones, formales o sustantivas, plantee la actuación de repercusión.

En primer lugar, los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta por la Administración tributaria para regularizar, pueden ser desvirtuados por el destinatario en vía económico-administrativa. Debe tenerse en cuenta que el destinatario no ha tenido conocimiento de las actuaciones y, salvo que el sujeto pasivo aporte a la reclamación además del acuerdo de liquidación, todos los documentos y pruebas que se han tenido en cuenta para regularizar, esto es, aporte todo el expediente administrativo¹³, el destinatario desconocerá los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta por la Administración tributaria para liquidar al repercutidor. Los hechos se presumen ciertos para el obligado tributario que presta su conformidad o no haciéndolo le afecta el acto administrativo que regulariza su situación, o incluso respecto de terceros interesados si los hubiera que estuvieran personados en el procedimiento (que tendrían el conocimiento de lo actuado en el procedimiento de comprobación, y hubieran podido recurrir, esto es, no hubieran tenido limitado su derecho a la revisión, pero recordemos que ello no sucede con el destinatario, al que no se le reconoce la condición de interesado). No obstante, aun cuando el destinatario que interpone reclamación contra la actuación de repercusión los conozca, porque sean aportados por el sujeto pasivo repercutidor, puede aportar otros documentos o pruebas que desvirtúen los que se han tenido en cuenta por la Administración, no solo adjuntándolos al escrito de interposición de la reclamación, tal como señala el artículo 235.2, párrafo segundo, de la LGT, sino también en el periodo de alegaciones, pues debe entenderse que es trasladable y resulta de aplicación en este caso la jurisprudencia del TS en relación con la aportación de pruebas en fase revisora¹⁴. En definitiva, la presunción de certeza no se puede extender sin más a otros obligados tributarios que no han tenido la condición de interesados en el procedimiento de regularización que bien pueden acreditar lo contrario de aquello que se ha puesto de manifiesto bien en el acta, bien en el acuerdo de liquidación¹⁵.

¹³ Conforme al artículo 236.2 de la LGT, el sujeto pasivo repercutidor deberá aportar al TEA todos los antecedentes que obren a su disposición o en registro público cuando es llamado a la reclamación económico-administrativa interpuesta por el destinatario de la repercusión.

¹⁴ Sentencias de 10 de septiembre de 2018 (rec. núm. 1246/2017 –NFJ071270–), de 21 de febrero de 2019 (rec. núm. 1985/2017 –NFJ072815–) y de 19 de mayo de 2020 (rec. núm. 6192/2017 –NFJ077837–). Esta jurisprudencia ha sido asumida por el TEAC, entre otras en Resolución de 15 de octubre de 2018 (RG 4228/2017 –NFJ071674–). En materia concreta de IVA, también el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha reconocido esta posibilidad en la Sentencia de 2 de mayo de 2019 (asunto C-133/18 –NFJ073176–), Sea Chefs Cruise Services.

¹⁵ De acuerdo con el artículo 144.2 de la LGT, los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos, pero debe tenerse en cuenta que el destinatario no ha sido objeto de la regularización ni se le reconoce la condición de interesado. Si bien las actas extendidas por la inspección tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, conforme al apartado primero del precepto anterior, admite prueba en contrario, pues tal como se indica ello es así «salvo que se acredite lo contrario», pudiendo acreditarse por el destinatario de la repercusión.

Si lo anterior se predica respecto de los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta en la regularización efectuada al repercutidor, otro tanto cabe señalar de los fundamentos jurídicos en que se ha basado la regularización tributaria. El sujeto pasivo repercutidor queda vinculado por los hechos y circunstancias, e incluso por los fundamentos en que se basa la regularización, en tanto el acto administrativo le vincula, tanto si presta conformidad o desiste de las reclamaciones, como si la recurre y es objeto de revisión hasta que un órgano revisor anule el acto, pues en tanto ello no se produce el acto es válido y produce sus efectos frente al obligado tributario y los interesados. Pero, y aquí radica la nota diferenciadora, si la Administración no ha reconocido al destinatario de las operaciones la condición de interesado en el procedimiento de comprobación llevado a cabo frente al sujeto pasivo, la independencia de las relaciones jurídicas frente a la Hacienda Pública que se ha puesto de manifiesto anteriormente, así como la relación jurídico-tributaria que surge de la actuación de repercusión, no pueden cercenar el derecho del destinatario a su defensa, esto es, no solo a acreditar que los hechos son distintos, sino también a alegar las consecuencias jurídico-tributarias que estime convenientes respecto de los hechos o negocios suscritos entre las partes, que pueden ser radicalmente distintas a las que ha considerado la Administración para liquidar, esto es, puede discutir perfectamente las razones que asisten al sujeto pasivo repercutidor para desarrollar la actuación de repercusión que ha realizado, que se ha sustentado en el acto de liquidación y, por tanto, pueden discutirse las razones según las cuales se repercute.

Quede claro que el órgano revisor en ningún momento estará modificando o alterando el acto administrativo de liquidación, es un acto administrativo que no es objeto de revisión a través de la reclamación interpuesta contra la actuación entre particulares, puesto que lo que revisa en la impugnación efectuada por el destinatario es esta actuación de repercusión, y los efectos directos de su resolución económico-administrativa serán trasladables directamente a esta actuación, considerándola ajustada o no a derecho. En absoluto el TEA revisa el acto administrativo de liquidación, sin perjuicio de que su resolución pueda conllevar que el repercutidor, como interesado en esta reclamación, pueda iniciar los procedimientos de revisión de oficio que estime adecuados si comprende que la resolución dictada por el TEA permite iniciarlos, esto es, el TEA en la reclamación interpuesta por el destinatario que soporta la repercusión o la rectificación de la misma indica que la actuación de repercusión o de rectificación de repercusión se ajusta o no se ajusta a derecho. Al margen de ello, también el TEAC ha reconocido que las sentencias de los órganos jurisdiccionales y las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos pueden considerarse, si concurren las condiciones que exige el artículo 244.1 de la LGT, y este es el caso, como documento de valor esencial para plantear un recurso extraordinario de revisión contra el acto de liquidación¹⁶, que podrá ejercitarse por el sujeto pasivo repercutidor, no por el destinatario que ha soportado la misma.

¹⁶ Así, en Resolución de 20 de octubre de 2016 (RG 3687/2014 –NFJ064242–). En este sentido se han pronunciado también los órganos jurisdiccionales, como es el TS en Sentencia de 19 de mayo de 2020 (rec. núm. 1571/2018 –NFJ077870–) (haciendo referencia a una sentencia de lo civil) o la AN en Sentencias

En definitiva, al destinatario de las operaciones no se le puede denegar o limitar el derecho a su defensa, pues si bien la Administración queda vinculada por sus actos propios o la validez y eficacia de los actos administrativos anteriormente dictados frente al sujeto pasivo repercutidor, no pueden trasladarse sin más al destinatario de la operación los mismos efectos sin permitirle el ejercicio de su derecho a la revisión íntegra de los elementos, esenciales o formales, procesales o sustantivos o materiales, de hecho o de derecho, que se plantean en la actuación de repercusión.

No es esta una tesis que haya sido ajena al TEAC, ya que en ocasiones anteriores ha mantenido que no puede minorarse el derecho a la defensa de un destinatario al que se inicia también un procedimiento de comprobación que deriva de otro concluido al sujeto pasivo repercutidor, sin que se aporten al procedimiento del destinatario todas las pruebas que se han tenido en cuenta al dictar la liquidación al sujeto pasivo repercutidor, pudiendo así acreditar que los hechos que se han tenido en cuenta no son ajustados a la realidad o alegando cuanto a su derecho convenga¹⁷. Si bien se hace referencia a dos actuaciones seguidas por los órganos de aplicación de los tributos, ello es perfectamente trasladable a la situación que se está examinando en las resoluciones comentadas.

Debe señalarse también que cuanto se viene señalando tiene apoyo jurisprudencial, tanto nacional como europeo. Así, la AN¹⁸, al no reconocer el carácter de interesado del destinatario para personarse en el procedimiento económico-administrativo iniciado por el sujeto pasivo repercutidor, señala que tanto el acto administrativo, como la resolución dictada por el TEA en el procedimiento indicado «no puede afectar los derechos e intereses legítimos» del destinatario o de la persona a la que no se ha reconocido el carácter de interesado en aquel procedimiento. Añade que «no cabe denegar ni reconocer nada a quien es ajeno a la indicada regularización», por lo que quedan íntegros sus derechos frente a posteriores actos administrativos dictados a este destinatario o a actuaciones de repercusión.

En el ámbito europeo, es de destacar que el TJUE¹⁹ viene sustentando que la Directiva IVA y el principio del respeto del derecho de defensa no se oponen, en principio, a una norma en virtud de la cual la Administración tributaria está vinculada por las apreciaciones de hecho y las calificaciones jurídicas que ha efectuado en procedimientos administrativos conexos incoados contra proveedores, siempre que su aplicación no exima a la Ad-

de 5 de junio de 2020 (rec. núm. 276/2018 –NFJ081822–) y de 26 de junio de 2020 (rec. núm. 128/2018 –NFJ081823–).

¹⁷ En este sentido se expresaba el TEAC en Resolución de 24 de mayo de 2017 (RG 6109/2013 –NFJ066754–).

¹⁸ Así en la Sentencia de 15 de marzo de 2010 (rec. núm. 174/2009 –NFJ081824–). Precisamente esta jurisprudencia hace más dudosa la tesis que sustenta este órgano jurisdiccional en la Sentencia de 12 de enero de 2017 (rec. núm. 356/2014 –NFJ081783–), que ha sido asumida por el TEAC en las resoluciones objeto de este comentario, modificando su doctrina.

¹⁹ Sentencia de 16 de octubre de 2019 (asunto C-189/18 –NFJ075364–), Glencore Agriculture Hungary Kft.

ministración tributaria de informar al sujeto pasivo destinatario acerca de los elementos de prueba (incluidas las pruebas procedentes de procedimientos conexos incoados contra sus proveedores) sobre cuya base se propone adoptar una decisión, y que el sujeto pasivo (el destinatario de las operaciones efectuadas por los proveedores) no se vea así privado del derecho a impugnar eficazmente, durante el procedimiento seguido contra él, las apreciaciones de hecho y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración en tales procedimientos conexos.

Indudablemente si ello se predica respecto de procedimientos iniciados por la Administración tributaria contra el proveedor de un bien o el prestador de un servicio y contra el sujeto pasivo destinatario, con base en la independencia de las relaciones jurídico-tributarias, no cabe duda de que debe aplicarse también respecto de las actuaciones de repercusión o de rectificación de la repercusión que inicia el sujeto pasivo a partir de la actuación administrativa llevada a cabo frente a él.

Finalmente debe hacerse una breve referencia a las consecuencias jurídicas de las resoluciones del TEAC comentadas, que quedan reflejadas en su contenido.

De un lado, se alude a que el destinatario podrá iniciar en su caso el correspondiente procedimiento de revisión de oficio, se entiende del acto administrativo de liquidación dictado al sujeto pasivo repercutidor. Si no se le ha reconocido el carácter de interesado en dicho procedimiento mal va a tener esta condición para iniciar un procedimiento de esta naturaleza, con la excepción del de devolución de ingresos indebidos, pero aun en este caso, si el TEAC señala que queda vinculado por el acto administrativo de liquidación dictado, no cabe duda de que ello es predicable también respecto de la Administración tributaria, por lo que una hipotética reclamación contra el acto de denegación de esa devolución seguramente supondría que el TEAC no se separara del criterio que ahora establece. Además, si el TEAC pretende reconducir la cuestión al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, ¿qué diferencia existe con impugnar la actuación de repercusión?, porque el principio inspirador de ambas vías es el mismo, esto es, el destinatario estima improcedente la actuación de repercusión y los motivos alegados serán los mismos en una y otra vía. Estamos por tanto ante una «vía muerta» para el destinatario incluso antes de su inicio.

De otro, el TEAC en la Resolución de 21 de octubre de 2020 (RG 6367/2017 –NFJ080040–) reconoce expresamente que la repercusión efectuada por el sujeto pasivo es improcedente respecto del ejercicio 2013, que no fue objeto de regularización pero, indudablemente, ello debe apuntarse también de los ejercicios 2011 y 2012 respecto de los que sí hubo regularización por la Inspección, pero que no altera el TEAC. Esto es, reconoce que el sujeto pasivo por inversión era el destinatario en la proporción que indica (la parte del inmueble afecto a una actividad económica), y ello debe aplicarse no solo del ejercicio 2013, sino también del 2011 y 2012, respecto de los que no hace declaración alguna. Esta conclusión plantea su ajuste a derecho, por cuanto el propio TEAC no limitó su capacidad revisora respecto a los ejercicios 2011 y 2012 al haberse emitido las facturas rectificativas con anterioridad al acto

administrativo firme. En todo caso, la doctrina que ahora sustenta el TEAC conlleva precisamente problemas de este tipo, pues podrá entrar a conocer sobre todas las cuestiones respecto de periodos no regularizados, pero no puede hacerlo respecto de aquellos que sí han sido comprobados. En caso de estimar la improcedencia de la repercusión por los primeros, como ocurre en este caso, se plantea si el destinatario puede iniciar algún procedimiento de revisión respecto de los regularizados, lo que nos lleva a reiterar lo expuesto en el párrafo anterior, planteándose así en toda su crudeza los efectos que la doctrina del TEAC producen en los destinatarios.

Por todo ello, esperemos que la doctrina reciente del TEAC en esta materia, contraria a la que venía manteniendo, sea objeto de revisión por el propio órgano administrativo revisor o, en todo caso, que el TS establezca jurisprudencia sobre esta cuestión, a fin de dar seguridad jurídica a los problemas planteados con estas resoluciones.

Referencias bibliográficas

Huesca Boadilla, Ricardo (2008a). Procedimientos tributarios. *Impuestos*, 1, 100-117.

Huesca Boadilla, Ricardo (2008b). Procedimientos tributarios. *Impuestos*, 7, 2.

El TEAC se pronuncia sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del régimen de pagos fraccionados por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2018 y siguientes

Análisis de las [RRTEAC de 11 y 22 de febrero de 2021](#), [RG 6355/2020](#) y [2836/2020](#), respectivamente

Adrián Boix Cortés

*Abogado Senior del Área de Derecho Tributario
de Gómez-Acebo & Pombo*

Extracto

En recientes Resoluciones de 11 y de 22 de febrero de 2021, el Tribunal Económico-Administrativo Central considera que sí resulta ajustada a Derecho la aplicación retroactiva, al primer pago fraccionado por el impuesto sobre sociedades de 2018, del régimen de cálculo aprobado retroactivamente, con efectos 1 de enero de 2018, mediante la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. Asimismo, considera el tribunal que dicho régimen de los pagos fraccionados no se ve afectado por la declaración de inconstitucionalidad, del controvertido Real Decreto-Ley 2/2016, toda vez que se trata de la aprobación *ex novo* de una nueva normativa.

1. Supuesto de hecho

Mediante el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público (Real Decreto-Ley 2/2016), se añadió una disposición adicional decimocuarta a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Se incorporaba así a la LIS el controvertido régimen de cálculo de los pagos fraccionados, para las empresas cuya facturación superase los 10 millones de euros. Régimen de los pagos fraccionados que fue declarado inconstitucional mediante Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920): «el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad».

Ahora bien, el 3 de julio de 2018 se aprobó la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (Ley 6/2018). Mediante su artículo 71 se establecía que con

[...] efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactada de la siguiente forma.

Mediante dicha fórmula se daba cobertura legal, con efectos 1 de enero de 2018, al régimen de cálculo de los pagos fraccionados que finalmente sería declarado inconstitucional.

El contenido regulatorio era idéntico en ambos textos normativos –salvo el matiz introducido por la Ley 6/2018 para las entidades de capital riesgo–, pero con efectos 1 de enero de 2018 se había salvado la fórmula legal del real decreto-ley. La inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016 vino dada por dicha cuestión formal, consistente en la inadecuada utilización de un real decreto-ley al efecto, y el TC no entró a analizar la tacha de fondo que se formulaba, esto es, si dicho régimen de cálculo de los pagos fraccionados quebrantaba o no el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución (CE).

La Ley 6/2018, en relación con el régimen de cálculo de los pagos fraccionados, propicia así el debate, sobre determinadas cuestiones jurídicas que salen a relucir en las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) objeto de este comentario.

En dicho contexto normativo, el contribuyente, sociedad mercantil, en el caso de las resoluciones del TEAC objeto de análisis, presentó las correspondientes autoliquidaciones para el cálculo y determinación de los tres primeros pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades (IS), ejercicio 2018 –en este caso mediante el modelo 222–. Todas ellas resultaron a ingresar, en aplicación del pago mínimo resultante de la disposición adicional decimocuarta de la LIS –en la redacción dada por la Ley 6/2018–. De no aplicar dicho pago mínimo, el resultado de cada uno de esos pagos fraccionados habría sido igual a cero.

El contribuyente instó la rectificación de dichas autoliquidaciones de pagos fraccionados a cuenta del IS, y en la vía económico-administrativa se plantean hasta cuatro cuestiones de potencial alcance constitucional: a) si la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, mediante Sentencia del TC 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920), afecta de algún modo al régimen de cálculo de pagos fraccionados que resulta de la Ley 6/2018; b) si estamos ante una creación de tributos mediante la Ley de Presupuestos, y si ello tiene encaje constitucional; c) si estamos ante una aplicación retroactiva del régimen de pagos fraccionados –toda vez que la nueva norma entra en vigor el 7 de julio, pero se aplica a los periodos impositivos iniciados desde el 1 de enero de 2018, y si ello tiene encaje legal y constitucional; d) si quiebra el principio de capacidad económica dicho régimen de los pagos fraccionados a cuenta del IS.

2. Doctrina del tribunal

El TEAC, en las Resoluciones de 11 y 22 de febrero de 2021 (RG 6355/2020 –NFJ081009– y 2836/2020 –NFJ081106–, respectivamente), concluye que la declaración de inconstitucionalidad acaecida no tiene efecto alguno sobre el contenido dado a la disposición adicional decimocuarta de la LIS por la Ley 6/2018. Al efecto, señala el tribunal que:

[...] la Ley 6/2018 de PGE, elevando el rango normativo, introdujo *ex novo* el contenido dispositivo del precepto, integrando en la LIS (es decir, en el ordenamiento tributario) el mismo sistema de cuantificación de los pagos fraccionados, que en sí mismo no había sido tachado de inconstitucional; por lo que naturalmente puede considerarse sanado el defecto que acarreó la declaración de inconstitucionalidad.

Asimismo, en cuanto a si cabe la regulación mediante la ley presupuestaria de la cuestión que nos ocupa –la cuantificación de los pagos fraccionados–, o si la misma es contraria al principio de capacidad económica, el tribunal rechaza formular una consideración al respecto. Sobre la base de que la declaración de inconstitucionalidad lo fue exclusivamente por haber utilizado un decreto-ley, el tribunal resuelve que:

Tanto la adecuación de una ley de Presupuestos como instrumento adecuado para regularlo como la propia inconstitucionalidad de la medida en sí, es cuestión que

requeriría un nuevo análisis y un nuevo pronunciamiento del TC, no pudiendo entrar este órgano revisor en el enjuiciamiento de tales reproches.

En cuanto a que la Ley 6/2018 suponga una modificación retroactiva e inconstitucional del régimen de cálculo de los pagos fraccionados –por tener efectos en el primer pago fraccionado cuyo periodo voluntario de presentación había concluido cuando el 5 de julio de 2018 entró en vigor dicha norma–, el tribunal considera que estaríamos ante una retroactividad impropia, que «no nos hallamos ante una ante una retroactividad máxima o plena», toda vez que cuando se aprueba la norma «ya se había iniciado el periodo impositivo (el 1 de enero), dicho periodo impositivo se hallaba en curso, y aun no había acaecido el devengo del impuesto»; y sobre la base de dicha consideración concluye el TEAC que ha de desestimarse esa pretensión relativa al primer trimestre de 2018.

3. Comentario crítico

3.1. El posible efecto directo de la declaración de inconstitucionalidad sobre el régimen de los pagos fraccionados resultante de la Ley 6/2018

El artículo único del controvertido Real Decreto-Ley 2/2016, literalmente, «añade una disposición adicional decimocuarta en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre», creando así, *ex novo*, una nueva norma que incorpora el controvertido régimen de cálculo de los pagos fraccionados.

Por su parte, la Ley 6/2018 expresamente señala que «se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre».

El literal de tales normas, y la entrada en juego de la declaración de inconstitucional, obliga a formularnos una pregunta, y es la siguiente: ¿declarada la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, su nulidad, su expulsión del ordenamiento jurídico con eficacia *ex tunc*, acaso no se comunica ello a la norma aprobada mediante dicho Real Decreto-Ley 2/2016? Esto es, ¿no es igualmente inconstitucional, precisamente por la forma jurídica empleada para su aprobación, para su adición a la ley del impuesto, la disposición adicional decimocuarta de la LIS? Existen diversas razones jurídicas para considerar que ello deba de ser así.

Precisamente la declaración de inconstitucionalidad tiene lugar por razones de forma, por la utilización del Real Decreto-Ley 2/2016 para crear *ex novo* ese régimen legal de los pagos fraccionados mediante la creación de una disposición adicional decimocuarta de la LIS antes inexistente. Como señala la sentencia del TC, «el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 septiembre, es inconstitucional y nulo en su integridad». Y de su integridad forma parte esa

disposición adicional decimocuarta de la LIS, que queda expulsada del ordenamiento jurídico, con efectos *ex tunc*, tras dicha declaración de inconstitucionalidad.

Por su parte, el artículo 164.2 de la CE establece, en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad de una ley, que «Salvo que en el fallo se disponga otra cosa, subsistirá la vigencia de la ley en la parte no afectada por la inconstitucionalidad». Y, en el caso que nos ocupa, el fallo es claro, el Real Decreto-Ley 2/2016 «es inconstitucional y nulo», sin precisión o limitación alguna. Es «nulo en su integridad», así que no hay subsistencia alguna de la vigencia del Real Decreto-Ley 2/2016, ni, entendemos, podría haberlo de la disposición adicional decimocuarta de la LIS.

Asimismo, el TC, en la declaración de inconstitucionalidad que nos ocupa, utiliza la prerrogativa que le atribuye el artículo 39 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), consistente en declarar también la nulidad de aquellos preceptos «de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencial» (Sentencia del TC 83/2020, de 15 de julio –NCJ064940–, FJ 2). Con cita de dicho precepto indica el TC, en la Sentencia 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920), que también las disposiciones finales de la norma en cuestión, entre ellas la que regulaba «su entrada en vigor (disposición final segunda), carecen de objeto, por lo que procede extender a estas disposiciones la declaración de inconstitucionalidad y nulidad».

Estamos ante la inexorable nulidad originaria de la norma, la pérdida de su vigencia de forma originaria, no ante una derogación profuturo (Sentencia del TC 14/1981, de 29 de abril –NCJ065440–, FJ 4). Otra ley podría volver sobre el mismo contenido, pero no modificar el contenido de la norma declarada inconstitucionalidad, con mención explícita a la pérdida de objeto desde su entrada en vigor (Ahumada, 1991, pp. 166 y 171). En su Sentencia 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), el TC determina, en aplicación del artículo 39 de la LOTC, que la nulidad de la ley que habilitaba la libertad de tipos de gravamen en la contribución urbana a las ayuntamientos suponía «la definitiva expulsión de aquella disposición de la Ley del ordenamiento», desplazando los tipos aprobados por los ayuntamientos sobre la base de esa ley declarada inconstitucional, y que serían los tipos supletorios formulados por la ley estatal los aplicables (FJ 6).

Con todo ello, no encontramos sentido jurídico, ni efecto práctico, al hecho de que, declarada la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, pudiera continuar en vigor la disposición adicional decimocuarta de la LIS, como una suerte de continente sin contenido, que es lo que propone el TEAC en las resoluciones objeto de análisis.

El TEAC considera en las resoluciones analizadas que dicha declaración de nulidad por inconstitucional, en su integridad, del Real Decreto-Ley 2/2016, no determinó la expulsión del ordenamiento jurídico de la disposición adicional decimocuarta de la LIS, sino una suerte de vaciado, de pérdida del contenido de dicha norma. Esa disposición adicional, para el TEAC, quedó vigente, subsistió su vigencia nominal, pero sin contenido.

Al respecto, señala el TEAC que:

[...] fue el Real Decreto Ley el expulsado del ordenamiento jurídico, en tanto que vehículo jurídico inadecuado. Como consecuencia de ello el precepto de la Ley reguladora del IS quedó vacío de contenido [...] Ahora bien, la Ley 6/2018 de PGE, elevando el rango normativo, introdujo *ex novo* el contenido dispositivo del precepto, [...] por lo que naturalmente puede considerarse sanado el defecto que acarreó la declaración de inconstitucionalidad.

Consideramos que esa vigencia nominal de la norma declarada nula en su integridad, que propone el TEAC, no tiene acomodo en nuestro Derecho, de conformidad con los razonamientos jurídicos expuestos con anterioridad.

Y, como quiera que sea, resulta difícil referirse a la Ley 6/2018 como una regulación *ex novo*, toda vez que el literal de esa norma se refiere expresamente a una «modificación» de la disposición adicional decimocuarta de la LIS.

Por lo demás, declarada la inconstitucionalidad de la norma que a su vez aprueba esa disposición adicional de la LIS, entendemos que tiene complicado encaje en el principio de seguridad jurídica –certeza del ordenamiento jurídico– la subsistencia meramente nominal de un precepto, sin contenido –como consecuencia de una declaración de constitucionalidad–, a la espera de la norma legal que lo complete de nuevo *vía modificación*.

3.2. El principio de reserva de ley

Planteadas por el reclamante la cuestión, en las resoluciones indicadas el TEAC considera que se trata de una «cuestión que requeriría un nuevo análisis y un nuevo pronunciamiento del TC, no pudiendo entrar este órgano revisor en el enjuiciamiento de tales reproches».

El debate, por tanto, está servido. Es exigible un nuevo análisis de la constitucionalidad de la medida. Lo dice el propio TEAC. Y mimbres para ello no faltan.

El artículo 31 de la CE impone que «Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

Y el artículo 134.7 de la CE es claro, al prever que «7. La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea». Esto es, una Ley de Presupuestos no puede crear tributos, pero tampoco puede modificar los *elementos esenciales* del tributo, salvo que una ley así lo prevea.

Asimismo, no ha de perderse de vista la previsión del artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

De conformidad con los indicados preceptos, toda variación sustancial del impuesto exige esa ley sustantiva que impone el artículo 134.7 de la CE. Y la consideración de esa ley sustantiva ha de hacerse «exceptuando la de Presupuestos (Sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–).

Con tales mimbres jurídicos, y el antecedente de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, la balanza puede inclinarse, razonablemente, hacia la inconstitucionalidad, ex artículo 134.7 de la CE, de dicho régimen de pagos fraccionados contenido en la Ley 6/2018.

En la Sentencia del TC 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920), se indica que, para la propia fiscal general del Estado «los elementos alterados no pueden sino calificarse de esenciales». Y, en sus razonamientos, el TC expresa que «los elementos que se han visto alterados por la medida controvertida son los relativos a la forma de cálculo de la capacidad económica», y añade, «Con esta nueva forma de cálculo... incide en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir».

El régimen de los pagos fraccionados del IS, aprobado mediante la Ley 6/2018, incidía en elementos sustanciales de la relación tributaria, aunque fuera para determinar la cuota a cuenta de la liquidación definitiva del impuesto. La forma de determinación de la base imponible, aunque sea a cuenta de la base de cálculo final, o el porcentaje de aplicación sobre la misma, entendemos que no constituyen una *mera adecuación circunstancial* (Sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio –NFJ000001–) del sistema previsto legalmente en la LIS antes de dicha reforma. Y de convenirse ello, la consecuencia sería la inconstitucionalidad de la norma.

3.3. La controvertida retroactividad de la Ley 6/2018 en relación con el primer pago fraccionado por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2018

La Ley 6/2018, que entró en vigor el 5 de julio de 2018, establece retroactivamente que la controvertida regulación de los pagos fraccionados, la disposición adicional decimocuarta de la LIS, «se modifica» «con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018». Esto es, la norma presupuestaria modificó la forma de cálculo de un pago fraccionado ya cerrado, el correspondiente al primer pago fraccionado por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2018. Un pago fraccionado cuyo plazo de presentación estaba vencido ya, había sido líquido y exigible.

Esa previsión retroactiva de la Ley 6/2018 se formula bajo la vigencia de la disposición adicional decimocuarta de la LIS, vigencia que viene dada por el Real Decreto-Ley 2/2016, por lo que originariamente no planteaba mayores problemas de encaje jurídico. Será la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016 la que pone en primer plano

los problemas derivados de la retroactividad de dicha Ley 6/2018 en cuanto a la forma de cálculo de los pagos fraccionados a cuenta del IS.

El TEAC no advierte problema de legalidad alguno en dicha previsión retroactiva de la norma presupuestaria, toda vez que «no nos hallamos ante una retroactividad máxima o plena».

No vamos a formular una exégesis acerca de la retroactividad máxima o plena, y la retroactividad impropia o media. Excede con mucho el objeto de este comentario. Pero sí que interesa detenernos en algunas consideraciones que entendemos clave. Para el TEAC, aplicando la doctrina del TC, la retroactividad impropia existe cuando la norma pretende incidir «sobre situaciones o relaciones actuales aún no concluidas». Y estamos de acuerdo en ello. Pero, ¿es una situación jurídica no concluida la obligación tributaria de presentar un pago fraccionado a cuenta de un impuesto, cuando el plazo de cumplimiento de dicha obligación ha vencido ya, se ha determinado e ingresado en su caso la pertinente cuota tributaria, y esta ha devenido líquida y exigible hasta el punto de que su no ingreso habría determinado, cuanto menos, el devengo de los pertinentes recargos del periodo ejecutivo? Nos resulta difícil asimilar que un periodo ya concluido a efectos del cálculo de un pago fraccionado a cuenta de un impuesto, no sea una situación jurídica concluida.

Ha de considerarse como argumento jurídico, para entender que se trata de una situación concluida, la naturaleza autónoma de la obligación tributaria de realizar los pagos fraccionados, referida por el propio TC en su Sentencia 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920). El hecho de que esté en curso el periodo impositivo del impuesto no impide que haya concluido temporalmente, que se haya agotado temporalmente, la relación jurídico-tributaria que delimita la cuantificación de esa obligación autónoma consistente en practicar un ingreso a cuenta del impuesto.

El Auto de la Audiencia Nacional (AN) de 19 de diciembre de 2018 (rec. núm. 900/2016 –NFJ072640) –que plantea la cuestión de inconstitucionalidad cuyos efectos son objeto de este comentario–, precisamente señala, en relación con el Real Decreto-Ley 2/2016 y su eventual vulneración de la retroactividad de la norma tributaria, que:

Los principios de seguridad jurídica y retroactividad no previenen frente a posibles cambios normativos. Los pagos a cuenta a los que se refiere el Real Decreto-Ley 2/2016 son aquellos cuyo periodo de pago voluntario no hubiera comenzado a computarse, por lo que la reforma no incide en situaciones jurídicas ya consolidadas.

A contrario sensu, podemos convenir que sí serían situaciones jurídicas consolidadas aquellas que correspondan a pagos fraccionados cuyo periodo de pago en periodo voluntario sí *hubiera comenzado a computarse*.

En el mismo sentido la Sentencia de la AN de 9 de abril de 2018 (rec. núm. 907/2016 –NFJ070600–), cuyo fallo desestimatorio ha de considerarse superado por obvias razo-

nes. En relación con la mentada retroactividad de las normas tributarias y su eventual incidencia en el contenido del Real Decreto-Ley 2/2016, señala lo siguiente la AN:

No hay ninguna irretroactividad de la norma, el RDley 2/2016 fue sancionado en fecha 30 septiembre y de manera inmediata se dicta la Orden impugnada de fecha 30 septiembre y de aplicación el mismo día de su publicación. Esta modificación normativa se produce para los pagos fraccionados posteriores a la publicación de la norma y de ninguna manera sorpresiva porque el RDley señala que se basa en la Decisión del Consejo es del mes de julio 2016.

Por su parte, el Tribunal Supremo (TS), también respecto a la eventual retroactividad del Real Decreto-Ley 2/2016, en Auto de 10 de octubre de 2018 (rec. núm. 4346/2018 –NFJ07166–), identificaba la retroactividad de grado medio con la modificación de una obligación tributaria en el curso de un periodo impositivo, pero también en el curso del periodo de liquidación, con toda lógica. Y concluye así que no se quebrantaba la seguridad jurídica, por la retroactividad de la norma, toda vez que el nuevo régimen de los pagos fraccionados había entrado en vigor «antes de la finalización del periodo impositivo –y del correspondiente periodo de fraccionamiento del pago– del impuesto sobre sociedades». Por tanto, si la modificación lo fue después de la finalización del periodo impositivo, entendido este como el periodo sobre el que se calcula el pago fraccionado, la situación estaría concluida y la retroactividad ya no sería, cabe entender, media, sino plena.

En todo caso, nuestro texto constitucional no proscribire de forma absoluta la retroactividad de las leyes tributarias, sino que dicha retroactividad incurrirá en inconstitucionalidad cuando colisione con otros principios y valores constitucionales, como es el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE (Sentencia del TC 126/1987, de 16 de julio –NFJ000307–).

El TC, en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio (NFJ000001), niega la inconstitucionalidad por retroactividad de una ley, entre otros motivos, porque «Tampoco están en cuestión las expectativas...», de lo que cabe inferir que una expectativa consolidada como la que encierra la conclusión del periodo de cálculo del pago fraccionado, sí conllevará una retroactividad inconstitucional, por la quiebra del principio de seguridad jurídica.

Así, en términos de seguridad jurídica, cabe considerar que, del mismo modo que se adoptan decisiones empresariales, económicas, de conformidad con la normativa vigente durante el periodo impositivo del impuesto sobre sociedades, las cuales finalizado dicho periodo impositivo y acaecido el devengo del impuesto generan una expectativa tributaria cierta, merecedora de protegerse razonablemente por el principio de seguridad jurídica; también cabe razonablemente inferir que otras tantas decisiones se adoptan durante el periodo temporal a que responderá el pago fraccionado, y estas se adoptan en función de la normativa entonces vigente. Por ello cabe considerar acorde con ese principio de seguridad jurídica que, cuando se trate de los pagos fraccionados, se esté a la fecha de inicio del

periodo voluntario de presentación de la autoliquidación para determinar el momento en el cual, concluido el periodo al que se acotará el pago fraccionado, ya no cabe introducir una modificación normativa que cambie retroactivamente el régimen vigente para el cálculo de ese pago fraccionado. Esto es, en el caso de los pagos fraccionados, iniciado el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente –o, en el peor de los casos, finalizado el plazo de presentación de dicha autoliquidación, de acuerdo con lo expresado por el TS en el referido Auto de 10 de octubre de 2018 (rec. núm. 4346/2018 –NFJ07166–), dicha obligación tributaria debe considerarse consolidada, sin posibilidad de modificación retroactiva del régimen de cálculo entonces aplicable. Lo contrario entendemos que puede considerarse contrario al principio de seguridad jurídica, y por ende una retroactividad inconstitucional.

3.4. El principio de capacidad económica

El TC determina que el Real Decreto-Ley 2/2016 «es inconstitucional y nulo, al haber afectado, mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 CE, a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE». Y añade el TC lo siguiente:

La estimación del primer motivo de inconstitucionalidad alegado por el órgano judicial (la violación del límite material previsto en el art. 86.1 CE) hace innecesario entrar a conocer de la otra posible lesión también invocada (la del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE).

Como ocurre en la cuestión que atañe al principio de reserva de ley, el TEAC también considera en este punto que ha de plantearse, en su caso, nueva cuestión de constitucionalidad, en relación con la Ley 6/2018, y que el pronunciamiento del TC en la Sentencia número 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920), precisamente por dejar fuera de análisis la cuestión relativa al principio de capacidad económica, no puede entrar sobre dicha cuestión.

En relación con esta cuestión, compartimos los argumentos que exponía la AN en el planteamiento de la referida cuestión de inconstitucionalidad, y es que una eventual vulneración del principio de capacidad económica no se vería subsanada por tratarse de un pago a cuenta de la cuota tributaria final del impuesto. Sobre ello incide de nuevo la fiscal general del Estado en la cuestión de inconstitucionalidad, indicando que la posterior aplicación del pago a cuenta en la cuota final del impuesto no subsana el quebrantamiento del principio de capacidad económica cuando, como es el caso, existe «la plena conciencia, propia y ajena, de la desmesura y significativa desproporción que tal exigencia comporta».

Solo unos breves apuntes más al respecto. «La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible», de conformidad con el artículo 50 de la LGT. Por su parte, de acuerdo con el artículo 10.3 de

la LIS, «En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable». Es decir, en el ámbito del IS, la capacidad económica no viene dada, por voluntad del legislador que así lo configura, por el resultado contable, sino que la LIS, de forma expresa, delimita dicho resultado contable exclusivamente como punto de partida.

Desde este punto de vista, la injerencia formal de la Ley 6/2018 en el principio de capacidad económica parece evidente. Pero es que la injerencia material en dicho principio de capacidad económica es notoria si advertimos la distancia, ejemplificada en el supuesto que ocupó la Sentencia del TC 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920), entre la forma de cálculo del pago fraccionado que establece el controvertido régimen de los pagos fraccionados, y la forma de cálculo de la base imponible del impuesto –capacidad económica medible y objeto de gravamen– determinada por el legislador. Una anticipación de cuotas tributarias de forma constante, y desacorde con la forma de determinación de la cuota final del impuesto, sí puede ser una quiebra del principio de capacidad económica (Sentencia del TS de 19 de mayo de 2000, rec. núm. 75/1999 –NFJ009095–).

En otras palabras, si la capacidad económica se mide por las normas establecidas de determinación de la base imponible del impuesto, y el cálculo del pago fraccionado exige anticipar una cuota sobre rentas que no integrarán esa base imponible del impuesto, se está gravando una capacidad económica irreal, distinta a la que es objeto de gravamen por decisión del propio legislador en el cálculo del impuesto, y ello contraviene el artículo 31 de la CE.

Referencias bibliográficas

- Ahumada Ruiz, M.A. (1991). Efectos procesales de la modificación legislativa de las leyes sometidas a control de constitucionalidad. La suspensión de leyes «pre-suntamente» inconstitucionales. *Revista Española de Derecho Constitucional*. Año 11, 32, 159-185.
- <<https://www.tribunalconstitucional.es>>

La conformidad al Derecho de la Unión Europea del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica a pesar de su dudosa naturaleza jurídica y su finalidad recaudatoria

Análisis de la [STJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19](#)

María de los Ángeles Díez Moreno

Doctora en Derecho
Profesora de la UDIMA

Extracto

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de marzo de 2021, en relación con el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), ha confirmado la legitimidad del mismo conforme al Derecho de la Unión Europea, pese a gravar por igual toda la producción de electricidad y su incorporación al sistema eléctrico, con independencia de que su origen sea o no renovable, y sin tener en cuenta la repercusión a los consumidores finales que se produce *de facto*, aunque la reguladora no prevea formalmente dicho mecanismo de repercusión. El tribunal afirma que la finalidad de este impuesto no es proteger el medio ambiente, sino aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios, por lo que ningún problema plantea la aplicación de un único tipo de gravamen, el 7 %, a toda la producción de energía eléctrica sin discriminar el origen renovable de la misma. La ausencia de una finalidad específica hubiera sido clave para determinar la oposición al Derecho de la Unión Europea de haber admitido el tribunal la naturaleza indirecta del IVPEE, pero no ha sido así, puesto que el TJUE ha resuelto que no es un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad, y por tanto no vulnera lo dispuesto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE que veda a los Estados miembros imponer otros gravámenes indirectos sin fines específicos sobre la electricidad. Por otro lado, tampoco considera el tribunal que se infrinja la Directiva 2009/28/CE relativa al fomento del uso de energías procedentes de fuentes renovables, o la Directiva 2009/72/CE sobre las normas comunes para el mercado interior de la electricidad, ni se aprecia que el IVPEE constituya una ayuda de Estado contraria al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por afectar a la competencia en el mercado común.

1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 6 de octubre de 2020, *Promociones Oliva Park, SL* (asunto C-220/19 –NFJ081069–), resuelve la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana, mediante Auto de 22 de febrero de 2019 (rec. núm. 1491/2017 –NFJ072812–).

El TSJ de la Comunidad Valenciana planteó cuatro cuestiones prejudiciales todas ellas conectadas entre sí, pero que en mi opinión descansan sobre la discutible naturaleza directa del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), y en la ausencia de finalidad específica medioambiental, premisas que no han sido secundadas por el TJUE y sobre las que centraré este comentario.

En primer lugar, el tribunal valenciano considera que, pese a que el IVPEE se califica como un impuesto directo en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Ley 15/2012), esta figura tributaria constituye un impuesto indirecto cuya carga fiscal se repercute en el consumidor final de electricidad, y por tanto puede entenderse que vulnera el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales (Directiva 2008/118)¹, que impide a los Estados miembros imponer a los productos sujetos a estos impuestos especiales otros gravámenes indirectos sin fines específicos, puesto que el IVPEE, atendiendo a su verdadera naturaleza, puede considerarse un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria.

¹ Disposición normativa que ya ha sido derogada, pero que se mantiene en los mismos términos en la nueva Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales.

La segunda y tercera de las cuestiones planteadas por el tribunal valenciano también hacen referencia a esta ausencia de finalidad extrafiscal del impuesto. Pese a su calificación legal como impuesto medioambiental, el establecimiento de un único tipo de gravamen, el 7 %, que resulta aplicable a toda la energía eléctrica producida e incorporada al sistema sin establecerse un mecanismo que permita modular la intensidad del gravamen en función del grado contaminante de la tecnología utilizada para su producción, ignora su incidencia sobre el medio ambiente y puede vulnerar la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables (Directiva 2009/28), ya que provoca una discriminación positiva respecto de las tecnologías más sucias que son responsables del mayor volumen de emisiones y que el impuesto no tiene en cuenta, cuando deberían estar sujetas a un gravamen superior. Este mismo tratamiento fiscal que otorga el IVPEE a la energía procedente de fuentes no renovables y renovables, considera el tribunal nacional que se opone a los principios de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables.

La transgresión del principio de libre competencia se señala también debido a que este impuesto provoca una discriminación positiva a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, ya que el IVPEE al no resultar aplicable a la electricidad producida fuera de España otorga una ventaja competitiva a los productores no nacionales que puede vulnerar el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), al ser considerado una ayuda de Estado que distorsiona la libre competencia del mercado de la electricidad, vulnerando así también la Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad (Directiva 2009/72), ya que al incorporarse este impuesto entre el elenco de los costes de producción de la energía, y que en el caso de las renovables se recoge expresamente como tal en la Orden IET/1045/2014, de 16 de junio, por la que se aprueban los parámetros retributivos de las instalaciones tipo aplicables a determinadas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos, se produce un encarecimiento de la energía eléctrica producida en nuestro país frente a la energía importada.

2. Doctrina del tribunal

El problema que se apunta en el auto de remisión de las cuestiones planteadas al tribunal es la supuesta disconformidad del IVPEE con la Directiva 2008/118, pues sin ser el único tributo que grava la electricidad en nuestro país, y pese a su calificación formal en la ley reguladora como impuesto directo, constituye en realidad un impuesto indirecto que grava la producción de energía eléctrica de fuentes renovables, en detrimento de esta respecto a la producción de energía de fuentes no renovables, sin diferenciar en función de la intensidad y de la contaminación del medio ambiente, por lo que opuestamente a lo que en la Ley 15/2012 se promulga no estamos ante un impuesto medioambiental que conlleve la

integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, siendo esta la primera cuestión que se aborda.

Frente a ello, el Gobierno español sostiene que el IVPEE es un impuesto directo respecto del cual no está prevista su repercusión en el consumidor final, habida cuenta del funcionamiento del mercado español de la electricidad, argumentos que también sirvieron al tribunal para descartar la naturaleza indirecta en el caso del impuesto alemán sobre el combustible nuclear que fue objeto de diversas cuestiones prejudiciales que se resolvieron en la Sentencia de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (asunto C-5/14 –NFJ066029–). En aquel caso se preguntaba si el hecho de que personas distintas a los sujetos pasivos soporten o no la carga de un impuesto puede determinar que el impuesto deba calificarse como indirecto con arreglo al artículo 1 de la Directiva 2008/118, circunstancia que el tribunal estimó que no era determinante para apreciar la naturaleza indirecta de dicha exacción fiscal, ya que este no se percibía directamente del consumidor de la electricidad producida por los reactores nucleares, sino de las empresas eléctricas alemanas propietarias de las centrales productoras de energía nucleoelectrónica. Aunque el tribunal europeo contempló la posibilidad de que el hecho de que los consumidores finales pudieran soportar indirectamente la carga tributaria del impuesto controvertido si la empresa productora lo incluyera en el precio final de la energía eléctrica producida, acabó descartándola a la vista del sistema de formación de precios de la electricidad alemán, que es el resultado de las negociaciones en la Bolsa eléctrica, mecanismo semejante al que tenemos en España. Dicho mecanismo de formación de precios impide determinar que exista una relación directa e indisociable entre el impuesto alemán sobre el combustible nuclear y el consumo de energía eléctrica, dificultad que el tribunal también encuentra en el caso del IVPEE, tal y como afirma el TJUE en ambas sentencias. Basándose en este mecanismo y esencialmente en la ausencia de previsión en la norma reguladora del impuesto de la posibilidad de que el mismo pueda repercutirse al consumidor, el TJUE negó su calificación de impuesto indirecto. En ambos casos, el tribunal otorga especial relevancia a la repercusión formal del tributo, desconociendo o no analizando el hecho de que la aplicación del IVPEE entraña un incremento del precio de la energía y, por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales, pues considera que tal situación no justifica por sí sola la existencia de una repercusión *de facto* a los usuarios y además puntualiza que, de admitirse la calificación de indirecto del impuesto controvertido, cualquier gravamen soportado por los productores de electricidad que tuviera una incidencia, aun mínima, en el precio final de la electricidad pagado por los consumidores debería considerarse un impuesto indirecto, lo cual no puede apreciarse en estos casos en los que no existe un «vínculo directo e indisociable» entre tal figura tributaria y el consumo de electricidad. Pero como luego se verá, en contra de esta interpretación del tribunal, en el caso español esta incidencia no es tan mínima y la realidad de nuestro sistema eléctrico pone de manifiesto que es una carga para el consumidor final y la falta del vínculo directo e indisociable del IVPEE y el consumo de la electricidad no está tan clara, como luego veremos.

Estas razones abocaron entonces al TJUE a considerar que el impuesto alemán sobre el combustible nuclear en aquella sentencia, tal y como se trasladan ahora respecto al

IVPEE, a pesar de las diferencias existentes entre ambos tributos, no vulneraba el Derecho de la Unión Europea. Entre dichas razones se encuentra la existencia de la finalidad específica medioambiental (que sí tiene el gravamen alemán, mientras que en el IVPEE no existe) y el objeto que se somete a imposición (el tributo germano recae sobre las varillas de combustible utilizadas en los reactores nucleares para producir energía nuclear mientras que el español configura como hecho imponible la actividad productora de electricidad en sí misma). Considera el TJUE que no pueden ser considerados impuestos indirectos y, por tanto, no vulneran el límite contenido en la Directiva 2008/118, pues nada impide a los Estados miembros introducir, además de un tributo especial mínimo, otros impuestos directos con o sin finalidad específica sobre la electricidad, ya que dicho límite solo impide el establecimiento de gravámenes indirectos sin finalidad extrafiscal, tal y como se estimó en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 24 de febrero de 2000, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa* (asunto C-434/97 –NFJ008831–).

La fórmula de cálculo empleada en el IVPEE es un factor determinante para que el tribunal considere que este se calcula «en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico», de forma que no cabe apreciar una relación directa e inescindible entre este gravamen y el consumo de electricidad. Tal relación directa e indisociable estimó el TJCE que existía entre el carburante consumido y las emisiones contaminantes que produce dicho consumo en el caso de un impuesto que grava el tráfico aéreo con una finalidad extrafiscal o específica, como es la protección del medio ambiente, calculado en función del consumo de carburante y las emisiones en un trayecto aéreo medio del tipo de aviación utilizado, en la Sentencia de 10 de junio de 1999, *Braathens Sverige AB contra Riksskatteverket* (asunto C-346/97 –NFJ007846–).

Conforme a esta doctrina, resuelve el tribunal la cuestión planteada en el sentido de que:

[...] el art. 1.2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades, sin tener en cuenta la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada a ese sistema.

Apoyándose en su Sentencia de 20 de septiembre de 2017, *Elecdey Carcelen SA y otros contra Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha* (asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16 –NFJ067815–) sobre la conformidad al Derecho de la Unión

Europea del canon eólico castellano-manchego, pues consideró que no constituye un impuesto que grava el consumo de productos energéticos o de electricidad, el tribunal resuelve ahora que el IVPEE no se opone ni a la Directiva 2009/28, pues dicha norma solo obliga a los Estados miembros a introducir las medidas necesarias para garantizar que su cuota de energía procedente de fuentes renovables sea igual o superior a la que figura en la «trayectoria indicativa», pero no impide establecer un impuesto que, como el IVPEE, grave la producción de electricidad y su incorporación al sistema, también cuando la electricidad se produce a partir de fuentes de energía renovables, lo cual tampoco se opone a la Directiva 2009/72, y ello incluso aunque la finalidad del IVPEE no sea medioambiental sino la de aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios.

Respecto a la última cuestión planteada, el TJUE se remite a la Sentencia de 20 de septiembre de 2018, *Carrefour Hypermarchés y otros* (asunto C-510/16 –NFJ071494–), que considera que la prohibición de las ayudas de Estado contrarias al artículo 107.1 del TFUE no resulta aplicable a los impuestos mientras no se utilicen como financiación de una medida de ayuda, integrándose en la misma, lo cual no se aprecia en el caso del IVPEE, en el que la recaudación del mismo no financia ninguna medida de ayuda estatal. Por otro lado, en el mismo sentido en que se pronunció en la Sentencia de 7 de noviembre de 2019, *UNESA y otros* (asuntos acumulados C-80/18 a C-83/18 –NFJ075363–)², respecto a los impuestos sobre el combustible nuclear gastado creados por la Ley 15/2012, junto al IVPEE, considera la Sala que la discriminación positiva de los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, no conlleva una distorsión del mercado interior de la energía eléctrica y del acceso a la red, puesto que la Directiva 2009/72 no persigue la armonización de los regímenes fiscales de la energía eléctrica de los Estados miembros, y por ello el principio de no discriminación contemplado en sus artículos 32 a 34 no resulta aplicable respecto del IVPEE que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad en el territorio de un Estado miembro.

A la vista de la respuesta del tribunal, en el siguiente epígrafe analizaré estas cuestiones centrándome especialmente en la dudosa naturaleza jurídica y su finalidad recaudatoria del IVPEE.

² Mediante la Ley 15/2012, junto con el IVPEE, se implantaron en nuestro ordenamiento tributario el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica; el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas y el canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica. Respecto a todos ellos se plantearon cuestiones similares a las que aborda el tribunal en la sentencia comentada, relativas a la posible vulneración del principio de que quien contamina paga, el principio de no discriminación y su posible consideración como ayuda de Estado contraria al TFUE. El TJUE en sus Sentencias de 7 de noviembre de 2019, *UNESA y otros* (asuntos acumulados C-80/18 a C-83/18 –NFJ075363–) sobre los impuestos sobre el combustible nuclear gastado y (asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18 –NFJ075362–) sobre canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica, resolvió igualmente que no constituyen una ayuda de Estado.

3. Comentario crítico

La Ley 15/2012 comienza diciendo que mediante su establecimiento se persigue armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente, en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y, por supuesto, ambiental de la Unión Europea. Esta declaración de intenciones meramente programática la echa abajo el Tribunal de Justicia cuando resuelve las cuestiones planteadas respecto a los tributos creados por ella, siendo uno de ellos el IVPEE, pues manifiesta abiertamente y sin tapujos que estos impuestos carecen de una finalidad medioambiental y su único objetivo es meramente presupuestario o recaudatorio, y al gravar de la misma forma las distintas tecnologías utilizadas para la producción de energía eléctrica con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medio ambiente, no solo supone una medida económica sin una finalidad específica, sino que también nos encontramos con una norma que realmente no consigue obtener el resultado perseguido, lo cual puede llevarnos a pensar que estos tributos no han sido diseñados de una forma adecuada para la consecución del objetivo deseado. Estas diferencias observadas en la finalidad del impuesto no han comprometido la validez del IVPEE desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea, así como tampoco han planteado ningún inconveniente a nuestro Tribunal Constitucional (TC), que en el Auto 69/2018, de 20 de junio (NCJ063372), afirmó que la doble imposición entre el IVPEE y el IAE no vulnera *per se* ningún precepto constitucional ni la prohibición de doble imposición en materia tributaria del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), pues esta solo se aplica cuando confluyen un impuesto estatal y otro autonómico o local, por lo que si el IVPEE tiene o no una finalidad extrafiscal no afecta a su validez y resolvió el juicio de inconstitucionalidad concluyendo que este tributo no vulneraba tampoco ni el principio de capacidad económica ni la prohibición de no confiscatoriedad del artículo 31.1 de la Constitución española (CE)³.

Este, junto con la sentencia que comentamos aquí, pone fin a las cuestiones planteadas en dos de los Autos del Tribunal Supremo (TS) de 14 de junio de 2016 (recs. núms. 2554/2014 –NFJ063074– y 2955/2014 –NFJ063103–), que fueron analizados por el profesor Ortiz Calle (2016, pp. 111-140), y que el TC inadmitió al haberse apuntado la posible vulneración del Derecho de la Unión Europea, lo que propició que se trasladaran al TJUE las cuestiones prejudiciales relativas a los impuestos sobre el combustible nuclear y que

³ En este auto, el TC no apreció vulneración de ninguno de los principios enunciados en el artículo 31.1 de la CE, ya que el IVPEE grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, que constituye una manifestación de capacidad económica. Tampoco estima que se produzca la transgresión del límite de la no confiscatoriedad, pues el IVPEE no agota la riqueza imponible ni recae sobre una riqueza inexistente, por lo que no produce un resultado confiscatorio. Esta decisión no analiza la verdadera cuestión planteada, la posible confiscación que puede producirse ante la suma de los gravámenes que recaen sobre la producción de energía, argumentado para esta omisión las dificultades que supone un análisis en este sentido, por lo que queda pendiente una decisión por parte de nuestro TC al respecto.

fueron resueltas por el TJUE⁴, absteniéndose de trasladar ninguna cuestión sobre el IVPEE, puesto que ya se había pronunciado el tribunal europeo sobre la conformidad al derecho de la Unión del canon eólico castellano-manchego⁵; el TS solo dio traslado al TC los problemas observados respecto al ordenamiento interno, lo cual no frenó al TSJ de la Comunidad Valenciana para trasladar las cuestiones que resuelve la sentencia a la que se refiere este comentario y que el profesor Ortiz Calle (2019, pp. 83-116) analizó con motivo de su planteamiento, señalando la posible vulneración del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118, puesto que el IVPEE somete directamente a gravamen la electricidad producida y su posible calificación como impuesto indirecto al trasladarse a los consumidores la carga tributaria en las facturas eléctricas, pese a no estar establecido un mecanismo de repercusión formal. Sin embargo, el autor admite la adecuación del tributo a la Directiva 2009/28 y el respeto de la prohibición de las ayudas de Estado contrarias al TFUE, conforme a los argumentos vertidos en las sentencias del tribunal europeo relativas al impuesto sobre el combustible nuclear alemán y al canon eólico castellano-manchego.

Las tensiones que plantea este impuesto han librado sin éxito numerosas batallas en nuestros tribunales ordinarios por los sujetos pasivos desde su origen. El establecimiento de un tipo de gravamen único aplicable a las distintas fuentes de producción de energía eléctrica, ya hizo que la Administración autonómica andaluza cuestionase su finalidad extrafiscal e interpuso sin éxito el primer recurso de inconstitucionalidad contra este impuesto, que resolvió la Sentencia del TC 183/2014, de 6 de noviembre (NCJ058888), acudiendo a un argumento poco consistente, ya que estimó que del artículo 14 de la CE no se deriva un derecho subjetivo al trato normativo desigual, lo cual debe resultar cuanto menos discutible, pues ante situaciones totalmente diferentes respecto a la finalidad medioambiental que la norma había proclamado, aunque realmente no se incorpora al tributo, el tratamiento debería ser también desigual, si bien en este caso el TC no se manifestó sobre la verdadera finalidad del IVPEE, que al menos ya ha quedado claro que no es medioambiental sino que está dirigida a corregir el déficit tarifario de nuestro sistema eléctrico y que en mayo de 2013 se cifró en algo más de 26.000 millones de euros.

Teniendo esto claro, podemos analizar si realmente el IVPEE es un impuesto directo como ha admitido el TJUE o bien podríamos pensar que estamos ante un impuesto indirecto. Al menos podemos sostener que su naturaleza jurídica es dudosa, pues aunque la Ley 15/2012 no prevé su repercusión formal, la realidad es que acaba trasladándose al consumidor final en el precio de la electricidad, tal y como se ha puesto de manifiesto con la aplicación del Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, que consiguió abaratar la factura eléctrica de los consumidores finales mediante la exención transitoria establecida para los

⁴ Sentencia de 7 de noviembre de 2019, *UNESA y otros* (asuntos acumulados C-80/18 a C-83/18 –NFJ075363–).

⁵ Sentencia de 20 de septiembre de 2017, *Elecdedy Carcelen SA y otros contra Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha* (asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16 –NFJ067815–).

productores en la aplicación del IVPEE, durante seis meses. Esta misma finalidad persigue también la reciente Proposición de Ley relativa a la modificación de la Ley 15/2012 y de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, para la reducción de la factura eléctrica, en la que se propone reducir el tipo de gravamen del IVPEE del 7 % al tipo del 0 %, y que se encuentra publicada desde el 29 de enero de 2021 en el Boletín del Congreso de los Diputados. Es decir, para abaratar la factura eléctrica de los consumidores se propone articular la eliminación del impuesto, solución que se alcanzó de forma temporal mediante el Real Decreto-Ley 15/2018, lo cual hace muy difícil sostener que la carga fiscal que entraña el IVPEE para el productor de la electricidad no termina trasladada al consumidor final en su factura en el caso español, por muy complejo que sea el mecanismo de fijación del precio de la electricidad en nuestro país.

La fórmula de cálculo empleada en el IVPEE es un factor determinante para que el TJUE estime que este impuesto no pueda considerarse indirecto, ya que al calcularse en función de los ingresos de las empresas eléctricas productoras de electricidad que se fijan conforme al sistema de formación de precios del mercado eléctrico español no cabe apreciar la relación necesaria entre este gravamen y el consumo de electricidad. Sin embargo, esto debe ser analizado con más detenimiento, ya que en el caso del mercado eléctrico español, para su correcto funcionamiento, es necesario que la producción de electricidad se equilibre al consumo de forma precisa e instantánea, puesto que hoy en día no contamos con la tecnología suficiente para poder almacenar grandes cantidades de energía de forma económicamente viable, y así Red Eléctrica Española enuncia como primer principio operante de nuestro sistema eléctrico el relativo al «equilibrio constante entre generación y consumo», por lo que difícilmente puede admitirse esta falta de relación entre generación y consumo.

Por tanto, considero que sí puede entenderse que vulnera el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118, que impide a los Estados miembros imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, o al menos existe algo más que una duda razonable.

Afirma el TJUE que el IVPEE no se opone a la Directiva 2009/28, pues dicha norma solo obliga a los Estados a alcanzar una determinada cuota de energía de origen renovable, existiendo una gran discrecionalidad para los Estados nacionales a la hora de articular las medidas dirigidas a dicho objetivo, incluidas medidas fiscales que recaigan sobre la electricidad renovable, lo cual considera el tribunal que tampoco vulnera la Directiva 2009/72, aunque la finalidad del IVPEE no sea medioambiental sino recaudatoria. Es cierto que la Directiva 2009/28 permite, aunque no obliga, que los Estados miembros apliquen sistemas de apoyo a la energía eléctrica de origen renovable sin que resulte obligado configurarlos como exenciones o desgravaciones fiscales, pero aunque no se diga expresamente, el establecimiento de un tributo de este tipo está muy lejos de coherencia con el fin perseguido por la directiva, que, como su propio nombre indica, no es otro que el de fomentar el uso de energía procedente de fuentes renovables, y a dicho fin deben ir encaminadas las actua-

ciones de los Estados miembros, especialmente cuando el considerando 26 de esta norma establece que «conviene que los precios de la energía reflejen los costes externos de la producción y el consumo energéticos, incluidos cuando proceda los costes medioambientales, sociales y sanitarios», afirmación respecto de la que se aleja el establecimiento de un gravamen uniforme para todas las fuentes de producción de energía eléctrica sin atender a las emisiones contaminantes producidas como el IVPEE.

La consecución de esta concordancia del precio de los productos energéticos respecto a los costes medioambientales es una de las metas del Pacto Verde Europeo [COM (2019) final], presentado en diciembre de 2019, que persigue como fin último alcanzar la neutralidad en emisiones de carbono en 2050. El impacto de esta estrategia conllevará la puesta en marcha de distintas reformas dirigidas a garantizar la correcta internalización del carbono en todos los sectores económicos integrándose todas ellas en un marco político coherente. Para ello, entre las acciones que propone la Comisión, se encuentra la revisión de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad desde la perspectiva medioambiental, proporcionando un nuevo patrón a seguir en las reformas fiscales verdes que deban acometer los legisladores nacionales, que, conforme al principio del doble dividendo⁶, puede permitir desplazar la carga tributaria de las rentas del trabajo a la contaminación, sin descuidar la protección social. Considera también necesaria la reforma de los tipos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), con el fin de dotar de una función protectora medioambiental a este impuesto. Asimismo, se prevé la modificación de las Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía⁷, lo que permitirá la eliminación progresiva de los productos energéticos más contaminantes sin falsear el funcionamiento del mercado interior. Finalmente, para abordar el riesgo de fuga de carbono en el Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la Unión Europea, la Comisión propone un mecanismo de ajuste del carbono en frontera, para sectores específicos, con el fin de minimizarlo.

Quizá, en el nuevo marco que se propone ahora y que pueda resultar de este nuevo Pacto Verde Europeo, tributos como el IVPEE deben imbuirse de una función protectora del medio ambiente o «ambientalización» para verdaderamente favorecer el desarrollo y el uso de la energía renovable, ya que este impuesto se suma a los costes de generación de todas las tecnologías renovables e hipocarbónicas sin atender al coste medioambiental de la generación eléctrica. Sin embargo, el éxito de todas las reformas previstas en este plan se ve comprometido por la regla de la unanimidad que impera para su aprobación. Por ello resulta necesario sustituir dicha regla por la de mayoría cualificada, tal y como ha señalado

⁶ Beneficio extra, reconocido por primera vez hace unos 50 años (Tullock, 1967). Gago Rodríguez, A.; Labandeira Villot, X. y López Otero, X. (2016, p. 5).

⁷ Comunicación de la Comisión: Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020 (2014/C 200/01).

la Comisión⁸ para lograr los objetivos de las políticas en materia de energía y clima, al igual que dicha sustitución debe implementarse respecto de las decisiones referidas a la política fiscal de la Unión Europea.

Finalmente, en cuanto a la posible transgresión del principio de libre competencia, el TJUE ignora la discriminación positiva a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, debido a que el IVPEE no resulta aplicable a la electricidad producida fuera de España y otorga una ventaja competitiva a los productores no nacionales que puede vulnerar el artículo 107.1 del TFUE, al ser considerado una ayuda de Estado que distorsiona la libre competencia del mercado de la electricidad, pues al incorporarse este impuesto entre el elenco de los costes de producción de la energía produce un encarecimiento de la energía eléctrica producida en nuestro país frente a la energía importada. Hasta ahora, España no cuenta con la interconexión suficiente y por ello nuestro país es considerado una isla eléctrica, pues apenas llega al 5 % (nuestro país está conectado con Portugal, Marruecos y Francia), porcentaje que aún queda lejos del 10 % mínimo de interconexión que en 2020 los Estados miembros deberían haber alcanzado tal y como recomendó en 2002 la Unión Europea, en aras de la consecución del Mercado Único de la electricidad. Esto significa que nuestra baja interconexión no facilita los intercambios de electricidad, pero en el caso de que dicha interconexión mejorase, la situación desfavorecería enormemente la producción eléctrica española que se ve sujeta a distintos gravámenes no medioambientales que la penalizan respecto a la producida fuera de nuestro país.

A la vista de lo anterior, podemos decir que el IVPEE es un impuesto que carece de una finalidad medioambiental y que se suma a los costes de producción de la energía eléctrica española sin tener en cuenta los daños medioambientales que dicha actividad de producción ocasiona.

Al establecer un tipo de gravamen único para todas las tecnologías productoras de electricidad ocasiona la discriminación de aquellos agentes que la producen de forma sostenible, como son las de origen renovables, que no ven reflejados sus esfuerzos e inversiones en el precio de la electricidad. Esto a pequeña escala entra en contradicción con la filosofía del mecanismo de ajuste del carbono en frontera, medida que, si se pone en marcha, exigiría que quizá a nivel interno se estableciera un mecanismo similar, y así en el caso del IVPEE se podría haber conseguido mediante una escala de gravamen que se correspondiese con las emisiones producidas en cada caso por las distintas tecnologías de producción eléctrica.

Quizá, en el nuevo marco que se propone ahora con el Pacto Verde Europeo, tributos como el IVPEE deben ser objeto de una verdadera «ambientalización» para favorecer el de-

⁸ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo: Una toma de decisiones más eficiente y democrática en la política energética y climática de la UE. COM (2019) 177, final, que continúa la anterior Comunicación con el mismo nombre y referida a la fiscalidad. COM (2019) 8 final.

sarrollo y el uso de la energía renovable, y atender al coste medioambiental de la generación eléctrica, que es responsable de más del 17% de las emisiones de gases de efecto invernadero en España, y que a su vez les coloca en una posición desfavorable a la hora de competir con la electricidad importada por el Gobierno de España, por ejemplo, de Marruecos, cuyo nivel de protección medioambiental es muy inferior al español, tanto que las emisiones de la electricidad marroquí triplican a las emisiones de la electricidad española, pero como todos los mercados el *pool* del mercado eléctrico solo atiende al precio y no a las emisiones, lo cual también debería ser objeto de examen. La Unión Europea deberá adoptar una posición clara y sin dobleces respecto a la sostenibilidad energética, afrontando de una vez por todas una política común en materia de descarbonización e impedir que a estas alturas en las que se persigue el liderazgo europeo sostenible en Alemania se ponga en marcha una nueva central térmica.

Referencias bibliográficas

- Gago Rodríguez, A.; Labandeira Villot, X. y López Otero, X. (2016). Las nuevas reformas fiscales verdes. *Economist for Energy*, 2016, WP 05/2016.
- Ortiz Calle, E. (2016). Los impuestos energéticos de la Ley 15/2012: problemas comunitarios y constitucionales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 403, 111-140.
- Ortiz Calle, E. (2019). Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el derecho de la Unión Europea. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 83-116.
- Tullock, G. (1967). Excess benefit. *Water Resources Research*, 3, 643-644.

Acerca de la aplicación analógica del artículo 150.7 de la LGT a las ejecuciones procedentes de estimaciones por razones de fondo: ¿plazo de un mes o de seis meses?

Análisis de la [SAN de 5 de diciembre de 2019, rec. núm. 428/2016](#)

Claudio García Díez

*Abogado. Doctor en Derecho
Profesor de la UDIMA*

Extracto

Se analiza críticamente la aplicación analógica del artículo 150.7 de la Ley General Tributaria (LGT) a ejecuciones procedentes de estimaciones por razones de fondo, en detrimento del plazo de un mes fijado en el artículo 239.3 de la LGT, a raíz de la reforma parcial de 2015.

1. Supuesto de hecho

La ejecución de resoluciones estimatorias dista de ser una cuestión clara. Y algo que debería ser de *fácil cumplimiento* (en virtud de la función *vicaria* de las Administraciones tributarias en fase ejecutiva) se convierte, con relativa frecuencia, en un nuevo *objeto litigioso*, distinto de su antecedente que parece que no tiene un final. Ejemplo de esta afirmación es la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) que vamos a comentar seguidamente.

El recurso contencioso trae causa (¡atención a las fechas!) de una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 16 de noviembre de **2011**, relativa al impuesto sobre sociedades del ejercicio **2000**, de la entidad recurrente, que procede a la estimación parcial del recurso de alzada interpuesto «ordenando la *práctica de una nueva liquidación* conforme a su Fundamento de Derecho Décimo»; concretamente fue confirmada «la cuota íntegra y la cuota líquida, pero rectificándose el importe a ingresar, al admitirse la minoración del importe de los pagos fraccionados satisfechos por la entidad escindida, por suma de 40.461,98 €» (fundamento segundo).

Dicha resolución parcialmente estimatoria

[...] tuvo entrada en la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, 24 de febrero de **2012**, dictándose Acuerdo de ejecución el 11 de junio de **2012**, notificado el día 12 de junio. Es decir, [...] desde la entrada en la Dependencia hasta la notificación del Acuerdo *transcurrieron 3 meses y 19 días* (fundamento segundo).

El citado acuerdo de ejecución procede a:

[...] cancelar la parte de la deuda correspondiente a los pagos fraccionados y los intereses de demora correspondientes a tal importe, *manteniendo la deuda sub-*

sistente en los importes de cuota considerada correcta por el TEAC y los intereses correspondientes a la misma (fundamento segundo).

No estando conforme la entidad con la ejecución practicada, decidió interponer (un primer) incidente de ejecución, que fue resuelto por el TEAC a través de la Resolución de 9 de julio de **2013**, estimando el mismo; puesto que:

[...] modificada la cuota tributaria como consecuencia de la resolución parcialmente estimatoria de este Tribunal Central de 16 de noviembre de 2011, [...], *no cabe mantener la liquidación inicial modificándola parcialmente*, tal y como se pretende en el acuerdo de ejecución impugnado, sino que *debe procederse a la práctica de nueva liquidación* conforme a lo dispuesto en el último apartado del Fundamento de Derecho Décimo de la misma y, consecuentemente, *tampoco cabe mantener los actos de recaudación realizados con anterioridad*, procediendo en este caso a la devolución de las cantidades ingresadas (fundamento segundo).

La Resolución del TEAC de 9 de julio de **2013** «tuvo entrada en la Delegación el 22 de octubre de 2013, dictándose el nuevo Acuerdo de ejecución el 27 de febrero de **2014**, notificado el 3 de marzo de 2014, es decir, *transcurridos 4 meses y 9 días*». Dicho acuerdo «anula el Acuerdo de ejecución de 2012 y la liquidación subsistente derivada de la misma, *dando de alta una nueva liquidación*» (fundamento segundo). Contra el mismo, se interpuso, (un segundo) incidente de ejecución que fue desestimado por el TEAC en su Resolución de 5 de mayo de **2016**; dando lugar al recurso contencioso resuelto por la AN en la Sentencia aquí comentada, de 5 de diciembre de **2019**.

Vemos, pues, como un objeto litigioso solventado por el TEAC, en principio, en 2011; se extiende en el tiempo a través de dos acuerdos de ejecución que, a su vez, han dado lugar a respectivos incidentes de ejecución, resueltos por el TEAC que, finalmente, han ido a parar a la AN (2019). Y, como hemos destacado al principio, si bien no se puede sostener que se trate de un caso frecuente; en cambio sí es cierto que aparecen con cierta regularidad (no haciéndolos –ni mucho menos– excepcionales). En consecuencia, la pregunta se torna evidente: ¿cuál es la causa de esta tipología de ejecuciones *interminables*?

Anticipándonos a lo que, a continuación, vamos a exponer, la respuesta (en nuestra opinión) se encuentra básicamente en la deficiente regulación de la ejecución en la esfera tributaria. Veámoslo.

2. Doctrina del tribunal

La ejecución de resoluciones administrativas se encuentra prevista en el artículo 239.7 de la Ley General Tributaria (LGT); y en el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de

mayo (Reglamento de revisión). No se trata de efectuar, en las líneas que siguen, un análisis exhaustivo de dicho marco normativo, pero sí de profundizar en las dos cuestiones fundamentales que plantea este caso.

La primera, de carácter sustantivo, se refiere a la corrección de la ejecución efectuada por la oficina gestora. Si bien es cierto que la Resolución del TEAC de 16 de noviembre de 2011 ordenó, clara y tajantemente, la práctica de una nueva liquidación, distinta de la recurrida. Hay que plantearse, si la Inspección, en su primer intento de ejecución (Acuerdo de ejecución el 11 de junio de 2012) actuó (o no) con base a respaldo jurídico. En otras palabras, si existió una actuación con raciocinio jurídico.

Y la segunda cuestión, de naturaleza procedimental, se centra en la manera de computar el plazo de ejecución de seis meses, previsto en el artículo 150.7 de la LGT, con relación a la sucesión de actos ejecutivos sobre una misma resolución estimatoria (Acuerdos de ejecución de 11 de junio de 2012 y de 27 de febrero de 2014).

En efecto, la Resolución del TEAC de 16 de noviembre de 2011 procedió a estimar parcialmente la reclamación interpuesta contra la regularización inspectora; admitiéndola en un aspecto determinado, al reconocer la deducción de una serie de pagos fraccionados. Ello supone que la cuota íntegra y la cuota líquida del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 quedaron confirmadas por la instancia revisora. No obstante, también hay que destacar que el TEAC ordenó la emisión de una nueva liquidación. En consecuencia y al amparo de lo dispuesto en el artículo 66.1 del Reglamento de revisión, que establece que «los actos resolutorios de los procedimientos de revisión *serán ejecutados en sus propios términos*», la solución que se deduce con naturalidad de lo actuado es, primero, la anulación de la liquidación recurrida y, acto seguido, la emisión de una nueva liquidación en los términos fijados por el TEAC. Sin embargo, la Inspección (en funciones de ejecución) no actuó así. En concreto, el Acuerdo de ejecución el 11 de junio de 2012 procedió a conservar el acto liquidatorio, rectificando únicamente lo relativo a la deducibilidad de los pagos fraccionados. Ya sabemos que esta forma de proceder fue anulada posteriormente por el TEAC a través de su Resolución de 9 de julio de 2013. Ahora bien, ¿la oficina gestora actuó sin base legal interpretativa?

En nuestra opinión, la respuesta a esta cuestión es negativa si se tiene en cuenta que nos encontramos ante una *estimación parcial por razones de fondo*, que se encuentra regulada en el artículo 66.3 del Reglamento de revisión en los siguientes términos:

Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido [...] Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente

anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Vemos, pues, que la disposición reglamentaria es, en principio, partidaria en casos como los aquí analizados de aplicar el *principio de conservación* de los actos impugnados, que solo deberán rectificarse en los extremos indicados por la resolución estimatoria. Por tanto, el primer acuerdo de ejecución en modo alguno puede tacharse de temerario o imprudente, si bien es cierto que no cumplía en estricto rigor (art. 66.1 Reglamento de revisión) con lo estipulado por el TEAC en su Resolución 16 de noviembre de 2011. De ahí la duda acerca de que debe primar en tales situaciones: la parte dispositiva de la resolución estimatoria; o lo fijado en el artículo 66.3 del Reglamento de revisión. A la vista de lo ocurrido en este caso la solución pasa por hacer prevalecer el fallo de la instancia revisora frente a la norma transcrita. Sin embargo, sería aconsejable una reforma que, sin margen a la duda o a posibles interpretaciones, primara la parte dispositiva de las resoluciones estimatorias; puesto que la actual regulación de los apartados 1 y 3 del artículo 66 del Reglamento de revisión son un caldo de cultivo para casos de *discordia ejecutiva* como el aquí analizado.

La otra cuestión se centra en el cómputo del plazo de seis meses fijado en el artículo 150.7 de la LGT en supuestos de actuaciones ejecutivas sucesivas sobre la misma resolución estimatoria. En este sentido cabe advertir dos hipótesis interpretativas. La primera, considerar que a cada actuación ejecutiva se le aplica *ex novo* el plazo de seis meses; de manera que, si la ejecución plena ha necesitado de dos actos de ejecución distintos, el plazo del artículo 150.7 de la LGT es autónomo para cada uno de ellos. Y la segunda alternativa consistiría en postular la existencia de un único plazo de seis meses, independientemente de las actuaciones ejecutorias que haya efectuado la Administración tributaria para lograr una ejecución completa; de forma que el plazo consumido en un primer intento de ejecución computa para actuaciones posteriores.

Pues bien, la AN en la sentencia comentada decide acoger esta segunda hipótesis y para ello se vale de la Resolución del TEAC de 21 de mayo de 2019 (RG 5315/2018 –NFJ073992–), dictada a resultas de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Concretamente, la Sentencia de 5 de diciembre de 2019 efectúa una interpretación finalista de los plazos fijados en el artículo 150 de la LGT:

[...] *El establecimiento de un plazo obedece siempre a una finalidad que debe ser tenida en cuenta a la hora de interpretar la norma que lo establece regla aurea.* En el caso de los plazos establecidos en el art. 150 de la LGT se trata de buscar *un equilibrio entre el interés general* gestionado por la Administración Tributaria que necesita realizar actuaciones materiales de inspección y el del Administrado al que se le impone la carga de soportar una situación incómoda, pero necesaria [...] *si el legislador ha considerado un determinado plazo como razonable para*

que la Administración realice las actuaciones precisas, en nuestro caso, para ejecutar lo ordenado por la resolución económico-administrativa, *sería contrario a la finalidad de la norma una interpretación que aplicase automáticamente el plazo sin tener en cuenta la diligencia de la Administración en el momento de la ejecución*, pues provocaría una situación de extensión en la carga del contribuyente por razones que no le son imputables [...] Por ello, en nuestra opinión, tiene razón el TEAC cuando afirma que *«nadie puede obtener ventaja de sus propios errores... pues la improcedente ejecución de la resolución haciendo necesaria una segunda ejecución por haber sido errónea la primera al no ajustarse la Administración a los términos de la resolución, podría verse premiada con la posibilidad de ejecutarla finalmente fuera de plazo»*. Pues, conforme al principio reconocido en el Derecho formulario romano, *nadie puede resultar beneficiado por su propia torpeza «nemo auditur propiam turpitudinem»*, STS de 1 de febrero de 1986 y 15 de julio de 1986. En la misma línea, la más reciente STS de 20 de noviembre de 2015 (Rec. 1203/2014), que afirma que *«mal puede la Administración beneficiarse de su propia torpeza»*. Y es que, *si admitiésemos la interpretación sostenida en la Resolución recurrida, de forma que en cada acto de ejecución la Administración dispondría de seis meses para llevarlo a cabo, resultaría que el tiempo de duración efectiva podría superar con creces el plazo máximo legal, lo que no se compadece con lo establecido por la norma [...]* Ahora bien, conviene dejar claro que la Sala comparte es la interpretación del TEAC, no otra. En estos casos, lo que procede es sumar los plazos consumidos en la ejecución de los sucesivos actos de forma que no superen el plazo de seis meses y *siempre que la incorrecta ejecución sea imputable a la falta de diligencia o error de la Administración, no cuando se planteen cuestiones nuevas* (fundamento tercero).

Por tanto y conforme a lo razonado por el TEAC y la AN, todas las actuaciones sucesivas de ejecución computan a efectos de verificar el cumplimiento del plazo de seis meses previsto en el artículo 150.7 de la LGT, siempre que la ejecución incorrecta obedezca a una falta de diligencia imputable a la Administración; y con una única excepción a dicha regla general: que las actuaciones posteriores no se planteen «cuestiones nuevas». Ahora bien, esta solución, ¿es acorde con lo que dispone y se regula en el artículo 150.7 de la LGT? Vamos a verlo en el apartado siguiente.

3. Comentario crítico

El artículo 150.7 de la LGT establece lo siguiente:

Quando una resolución judicial o económico-administrativa *aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras*, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones

hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación¹.

Vemos, pues, que dicho precepto regula un supuesto concreto, la retroacción de actuaciones por motivos formales y no de fondo. En consecuencia, cabría colegir que el mismo no está previsto para supuestos de estimaciones por razones materiales; que, en su caso, tendrían una regulación específica en otra norma legal o reglamentaria. Sin embargo, no es de esta opinión el TEAC (y, por extensión, la AN) en su Resolución de 21 de mayo de 2019 (RG 5315/2018 –NFJ073992–), que considera procedente aplicar vía analógica el artículo 150.7 de la LGT a los casos de estimaciones por razones de fondo:

[...] El artículo 150.5 de la LGT *resulta de aplicación no solo cuando se trata de ejecutar una resolución o sentencia que estimó en parte una reclamación económico-administrativa o un recurso por razones formales sino también cuando la estimación parcial haya tenido lugar por razones sustantivas o de fondo*. Es decir, pese a que la orden de reposición de actuaciones con el fin de subsanar los vicios en que haya podido incurrir el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión solo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente, *si el órgano revisor ordena la reposición de actuaciones cuando anula la liquidación por razones sustantivas o de fondo también resultará de aplicación, el artículo 150.5 de la LGT* (STS 04/04/2013 Rec. casación unif. doctrina 3369/2012). El plazo máximo que establece el artículo 150.5 de la LGT solo ha sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de actuaciones. *No existiendo en nuestro ordenamiento plazo previsto para la ejecución en el caso concreto de una liquidación que girada en un procedimiento de inspección y recurrida en vía económico-administrativa es anulada por el órgano revisor que estima en parte la reclamación por apreciar defectos sustantivos en la liquidación, debe aplicarse por analogía a este caso el plazo del artículo 150.5 de la*

¹ Se trata de la redacción vigente a raíz de la reforma parcial de la LGT, llevada a cabo por Ley 34/2015, de 21 de septiembre. No obstante, a los efectos que aquí interesan (cómputo del plazo de ejecución), no supone cambio alguno respecto a la redacción original (en su día prevista en el art. 150.5 LGT).

LGT [actual art. 150.7 LGT] [...]. Aunque los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fuesen a los efectos del artículo 150.5 de la LGT, toda vez que *resultaría ilógico que cuando se produce una estimación por razones de fondo*, supuesto en el que la Inspección de los Tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior (STS 30/01/2015 Rec. casación 1198/2013 y STS 04/03/2015 Rec. Casación 1295/2013) (fundamento tercero).

Interesa destacar que nos encontramos ante una argumentación que hinca sus raíces en la doctrina legal de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) acerca de la redacción entonces vigente del artículo 150.5 de la LGT. No obstante, el TEAC considera que dicha jurisprudencia resulta plenamente aplicable a la vigente redacción del artículo 150.7 de la LGT, tras la reforma parcial de la LGT de 2015².

Ahora bien (dando por válida apriorísticamente esta aplicación proyectiva de dicha doctrina legal a la actual redacción del art. 150.7 LGT) hay que plantearse si la invocada apli-

² Resolución del TEAC de 21 de mayo de 2019:

[...] De la comparación entre el artículo 150.5 de la LGT, en su redacción original, y el artículo 150.7 de la LGT, tras la reforma realizada por la Ley 34/2015, pueden extraerse las conclusiones siguientes: Ambos preceptos contemplan como plazo de finalización de las actuaciones inspectoras retrotraídas el que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1, o el de seis meses si aquel fuera inferior. Dicho plazo de finalización se aplica, según ambas redacciones, cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras. El artículo 150.7, no obstante, introduce la expresión «aprecie defectos formales». De la expresión «aprecie defectos formales» contenida en el artículo 150.7 cabría inferir, en principio, que con la nueva redacción el legislador ha querido limitar la aplicación del plazo de finalización de las actuaciones inspectoras retrotraídas a aquellos supuestos en que la retroacción obedece exclusivamente a motivos formales, quedando fuera, en consecuencia, aquellos otros en que la estimación parcial de la reclamación o recurso responde a cuestiones sustantivas o de fondo. Sin embargo, debe tenerse presente que aunque el artículo 150.5 no contiene la expresión «aprecie defectos formales», que sí recoge el actual 150.7, ya el Tribunal Supremo en su jurisprudencia sobre aquel precepto había interpretado que el plazo máximo al que se refiere solo había sido previsto para los casos de retroacción por defectos formales. De ahí que deba entenderse que la nueva redacción dada por el artículo 150.7 tiene una finalidad meramente aclaratoria del anterior artículo 150.5 de la LGT, no pretendiendo introducir novedad alguna en el supuesto de hecho regulado por este (fundamento cuarto).

cación analógica del citado precepto legal a los supuestos de estimaciones por razones sustantivas resulta procedente. Y ello implica resolver tres cuestiones cruciales; a saber:

- 1.^a Analizar la operatividad del instituto de la analogía a estos casos, habida cuenta de sus limitaciones en la esfera tributaria (art. 14 LGT).
- 2.^a Verificar la ausencia de una regulación específica (distinta de la prevista en el art. 150.7 LGT) para los supuestos de estimaciones por razones de fondo.
- 3.^a Estudiar la posible *identidad de razón* que debe existir entre los supuestos de estimaciones por consideraciones formales y las estimaciones sustantivas a efectos de aplicar correctamente el expediente de la analogía (art. 4 Código Civil –CC–).

En efecto, el artículo 14 de la LGT establece que «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales». De manera que nos encontramos ante un instituto de aplicación limitada en el ordenamiento tributario. Ahora bien, parece claro que dicho mandato no extiende sus efectos a cuestiones de procedimiento o de derecho tributario formal. Por tanto, no habría impedimento legal para acudir al expediente de la analogía en ejecución de resoluciones. Es una vía, por lo mismo, expedita a los efectos que aquí interesan.

Una vez que ha quedado habilitada la analogía hay que referirse a su funcionalidad. Y en este sentido hay que traer a colación el artículo 4.1 del CC; de acuerdo con el mismo, «procederá la aplicación analógica de las normas cuando estas **(1)** no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie **(2)** *identidad de razón*». En consecuencia, hay que verificar el primer requisito para analizar la legitimidad de su aplicación a nuestro caso y no es otro que la ausencia de una regulación específica en materia de ejecución estimatoria por razones de fondos. Solo si no existiera tal régimen jurídico estaría justificada la remisión a la aplicación analógica.

Pues bien, el artículo 66.2 del Reglamento de revisión (desde su redacción originaria) fijó un plazo de ejecución específico; esto es, distinto del establecido para los supuestos de retroacción de actuaciones en el vigente artículo 150.7 de la LGT (anterior art. 150.5 LGT). Concretamente, señala que «los *actos resultantes de la ejecución* de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa *deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución*». De forma que podría concluirse que sí habría una regulación, con un plazo de ejecución (de un mes), que haría innecesario acudir al expediente de la analogía para aplicar el artículo 150.7 de la LGT a las estimaciones por razones de fondo.

Sin embargo, la Sala Tercera del TS ha venido obviando tal regulación específica (art. 66.2 Reglamento de revisión) y no ha dudado en sostener la ausencia de una regulación

específica para tales situaciones. Por todas, destacamos la Sentencia de 30 de enero de 2015 (rec. núm. 1198/2013 –NFJ058528–):

[...] Aunque el plazo máximo que señala el artículo 150.5 solo ha sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de las actuaciones **hay que reconocer que el legislador ha guardado el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo sea por razones sustantivas o de fondo**. En estos casos, **ninguna disposición de la Ley General Tributaria obliga a la Inspección de los Tributos a practicar la liquidación en un plazo máximo**, por lo que **nos encontramos con una laguna legal que este Tribunal está llamado a integrar mediante una interpretación analógica del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria**, tarea que no viene impedida por el artículo 14 de la misma, donde la prohibición de la analogía solo impide extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, las exenciones y los demás incentivos o beneficios fiscales. Los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que nos ocupan. Resultaría ilógico que, cuando se produce una estimación por razones de fondo, supuesto en el que la Inspección de los Tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior [...] Finalmente, frente a lo anterior, **no cabe invocar tampoco el apartado 2 del art. 66 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo**, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución, en toda clase de procedimientos, siguiendo de este modo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004, tomando como base normativa la anterior LGT y el anterior Reglamento General de Inspección, tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección (fundamento cuarto –NFJ058528–³).

³ A la misma conclusión, aunque través de un razonamiento distinto, se llega en la Sentencia del TS de 18 de junio de 2015 (rec. núm. 3531/2014 –NFJ059097–):

[...] Resulta obvio que lo previsto en el citado 150.5 de la LGT no puede quedar diluido por lo previsto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, como pretende el Abogado del Estado, pues ha de prevalecer este primero por su mayor rango y especialidad, pues el

Vemos, pues, que el TS evita la aplicación del artículo 66.2 del Reglamento de revisión en favor del plazo previsto en el entonces vigente artículo 150.5 de la LGT (actual art. 150.7 LGT) en orden a la inexistencia de precepto específico en la LGT que regulara la ejecución en supuestos de estimaciones por motivos materiales. Pero, dejando al margen las consideraciones que pudieran derivarse de la (discutible) aplicación de los criterios de jerarquía normativa y de especialidad en este caso, hete aquí que con la reforma parcial de la LGT de 2015 se elevó a rango legal el plazo de un mes previsto reglamentariamente. Y así, el último párrafo del artículo 239.3 de la LGT establece, sin margen a interpretación alguna (dada su claridad y contundencia), que:

[...] Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes.

La norma es clara. En primer lugar, señala que el plazo está previsto para los supuestos que no estén conectados con situaciones de retracción de actuaciones («salvo en los casos de retroacción»), es decir, que dicho mandato legal está dirigido a regular los casos de estimaciones (totales o parciales) por razones de fondo. En segundo lugar, no deja lugar a la duda cuando señala su ámbito material de actuación, que no es otro que «los actos resultantes de la ejecución». Y, por último, fija un plazo concreto y determinado: «un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución». Consecuentemente parece claro que hay una regulación específica que, en principio, impediría la aplicación analógica del artículo 150.7 de la LGT (cuando menos desde la reforma parcial de la LGT de 2015). Sin embargo, el TEAC, en su Resolución de 21 de mayo de 2019 (RG 5315/2018 –NFJ073992–), sale al paso de tal posibilidad sosteniendo (sorprendentemente) que:

[...] En nada altera la conclusión anterior el hecho de que, tal como recoge el Preámbulo de la Ley 34/2015, se determine de forma expresa en norma con rango de ley (actual artículo 239.3 LGT) el plazo general (1 mes) del que dispone la Administración para ejecutar la resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo en supuestos distintos de la retroacción, es decir, en supuestos en los que se estima parcialmente por razones sustantivas o de fondo. Y ello porque ya antes de esta nueva redacción del artículo 239.3 de la LGT estaba vigente el plazo general de ejecución de un mes (artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005) y el Tribunal Supremo determinó, no obstante, la aplicación del plazo especial del artículo 150.5

artículo 150.5 de la LGT establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección (fundamento quinto).

de la LGT a los supuestos de ejecución de actuaciones inspectoras retrotraídas tanto por razones de forma como de fondo (fundamento cuarto).

No podemos compartir semejante razonamiento, porque la argucia (permítase la expresión) del TS acerca de la inexistencia de un precepto legal que regulara las ejecuciones por razones materiales, sencillamente ya no existe. Por tanto, urge un pronunciamiento de la Sala Tercera que interprete nuevamente este tipo de ejecuciones a la luz de un precepto (ahora sí, con rango legal) que (en nuestra opinión) deja poco margen de maniobra o de excepción para inaplicar el plazo de un mes a estimaciones por razones de fondo⁴.

Una vez expuestas nuestras dudas acerca de la inexistencia de una regulación específica que regule la tramitación de las ejecuciones por razones de fondo y que, apriorísticamente, habilitaría la aplicación analógica del artículo 150.7 de la LGT a tales casos; vamos a referirnos (aunque sea de forma breve) al segundo requisito que exige el expediente técnico de la analogía para su operatividad: la existencia de *identidad de razón* entre el supuesto regulado y el no contemplado normativamente (art. 4 CC). En nuestro caso supone que los supuestos de retroacción de actuaciones y de ejecuciones por razones de fondo guardan una estrecha relación. Es cierto que en una primerísima aproximación puede sostenerse que ambos procedimientos tienen en común sus coordenadas de actuación: la ejecución de resoluciones estimatorias de recursos o reclamaciones. Ahora bien, como seguidamente glosaremos, aquí acaban las coincidencias. Ello, ¿sería suficiente para abogar por la referida identidad *de razón*? Veámoslo.

La retroacción de actuaciones no deja de ser una ficción jurídica consistente en reponer las actuaciones procedimentales a la situación inmediatamente anterior a la existencia de una infracción formal causante de una situación de indefensión en el obligado tributario⁵.

⁴ Repárese, a su vez, que el artículo 66.2 del Reglamento de revisión, tras su reforma por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, ahonda en la línea aquí defendida, coordinando su redacción con lo dispuesto en la redacción vigente del último párrafo del artículo 239.3 de la LGT:

Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. De oficio o a instancia de parte, la Administración en el plazo de un mes, procederá a regularizar la obligación conexa correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación. En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

⁵ Artículo 239.3 de la LGT: «Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará

Por ello, guarda sentido que las actuaciones de retroacción conserven las actuaciones del procedimiento previas a dicha infracción y las mismas sean, además, una continuación de las incoadas originariamente⁶. De ahí la coherencia del artículo 150.7 de la LGT al establecer que las actuaciones de retroacción «deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior».

Sin embargo, en la ejecución propiamente dicha (esto es, la debida a motivaciones materiales) las estimaciones de los recursos o reclamaciones se producen por cuestiones distintas a las vulneraciones de procedimiento; en particular, porque la Administración tributaria no ha logrado (conforme las reglas sobre la carga y los medios de prueba de los arts. 105 y 106 LGT) *hacer valer su derecho* y, consecuentemente, se anula (total o parcialmente) el acto impugnado. Aquí, entonces, no se trata de reponer las actuaciones a un momento concreto; no se trata, en fin, de poner de nuevo el contador a un momento determinado. El procedimiento tributario del que traía causa el acto recurrido ya finalizó en su día y no hay que restaurarlo. En otras palabras, la Administración simple y llanamente *ha perdido*. Y de lo que se trata ahora (en fase de ejecución) es de cumplir con lo ordenado en la parte dispositiva de la resolución estimatoria. Y si dicha Administración tributaria no comparte el criterio estimatorio, no tiene más salida que impugnar en los mismos términos que cualquier otro obligado tributario. Pero, lo dicho, no hay que reabrir ningún procedimiento tributario; de ahí la improcedencia de aplicar un plazo, como el previsto en el artículo 150.7 de la LGT, que tiene una finalidad diversa y contradictoria con las estimaciones por razones de fondo: conceder un plazo mínimo para ultimar el procedimiento retrotraído por vulneraciones formales. Aquí, por el contrario, *se trata de ejecutar sin más* y para ello la oficina gestora cuenta con el plazo específico de un mes.

La tesis contraria, es decir, la conducente a aplicar análogicamente en ejecuciones de índole material el plazo mínimo (de seis meses) del artículo 150.7 de la LGT no es más que una *tentación* para que las Administraciones tributarias, orillando el cauce ordinario del régimen de recursos, traten de subsanar las deficiencias iniciales del acto recurrido y ya anulado; lo cual es un auténtico fraude de derecho.

la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal». Como tiene reconocido el TS, «la retroacción de actuaciones no pone en marcha un procedimiento nuevo, sino que vuelve atrás en el ya abierto, en el que se produjeron las fallas procedimentales que determinan la anulación de la resolución que le puso fin» (Sentencia del TS 1150/2020, de 11 de septiembre, rec. núm. 6378/2018 –NCJ065017–, fundamento séptimo).

⁶ Artículo 239.3 de la LGT:

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior –relativo a retroacción de actuaciones–, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En línea con la posición aquí defendida (aunque en referencia a la anulación y subsiguiente ejecución de una sanción tributaria), hay que destacar la Sentencia del TS de 21 de septiembre de 2020 (rec. núm. 5684/2017 –NFJ079211–):

[...] Por consiguiente, a la cuestión *con interés casacional* consistente en determinar si, anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria, *en ejecución de la resolución anulatoria*, puede imponer una nueva sanción sin sometimiento a plazo alguno o, por el contrario, está sujeta a algún plazo, en particular al plazo de caducidad de tres meses establecido en el artículo 209.2 LGT, respondemos declarando que anulada una sanción tributaria, *la Administración tributaria puede, en ejecución de la resolución anulatoria, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada en el plazo de un mes de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (fundamento tercero).

Compartimos plenamente este posicionamiento; si bien entendemos que sería necesario (en aras de la seguridad jurídica) que nuestro Alto Tribunal se pronunciase expresamente con relación a la anulación por razones de fondo de actos genuina y estrictamente tributarios.

Por tanto y para concluir, tenemos reparos para respaldar la aplicación analógica del plazo mínimo, fijado en el artículo 150.7 de la LGT, a ejecuciones fundamentadas en estimaciones por motivaciones de fondo; habida cuenta de que (creemos) no se cumplen los requisitos que justifican traer a colación el instituto de la analogía (art. 4 CC), a saber:

- 1.º Por la existencia (cuando menos desde la reforma parcial de la LGT de 2015) de un plazo legal específico para ejecuciones de naturaleza material.
- 2.º Por la inexistencia de la *identidad de razón* necesaria entre los supuestos de retroacción de actuaciones y las ejecuciones propiamente dichas.

Lo contrario (mantener la aplicación analógica del art. 150.7 LGT) no conduce más que al equívoco, ya que las Administraciones tributarias consideran que en las ejecuciones, *stricto sensu*, disponen de una nueva oportunidad, con un plazo significativo (nada menos que de seis meses), para *interpretar* (que no ejecutar) el fallo de una resolución estimatoria por razones de fondo; derivando (como en el caso aquí resuelto por la AN) a ejecuciones *sucesivas* e *interminables* sobre un supuesto ya resuelto por la instancia revisora.

Bibliografía

Falcón y Tella, R. (2016). Los intereses de demora y el plazo máximo de duración del procedimiento en los supuestos de retroacción de actuaciones tras la reforma de la LGT. *Quincena Fiscal*, 5, 13-16.

Francisco de Asís García Sarabia, F. (2017). Duración, retroacción y prescripción de las

actuaciones inspectoras antes y después de la Ley 34/2015. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 416, 99-124.

García Díez, C. (2014). Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 379, 83-140.



¿Cómo gestionar una buena reputación corporativa? Las empresas no solo deben ser socialmente responsables sino parecerlo

Clara Pérez Cornejo

*Profesora ayudante doctora del Departamento de Economía
y Administración de Empresas.
Universidad de Burgos*

cpcornejo@ubu.es | <https://orcid.org/0000-0002-9523-5392>

Esther de Quevedo Puente

*Profesora titular del Departamento de Economía y Administración de Empresas.
Universidad de Burgos*

equed@ubu.es | <https://orcid.org/0000-0001-9761-0742>

Juan Bautista Delgado García

*Profesor titular del Departamento de Economía y Administración de Empresas.
Universidad de Burgos*

jbdelgado@ubu.es | <https://orcid.org/0000-0003-0620-8219>

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

La responsabilidad social corporativa (RSC) es considerada como uno de los principales factores que afecta a la reputación corporativa, y, por ello, la calidad de la información divulgada por la propia empresa sobre su RSC puede fortalecer esta relación a través de dos vías: primero, puede mejorar la credibilidad de la RSC al ser una herramienta que permite reducir la discrecionalidad directiva sobre esta; y segundo, puede ayudar a aumentar la visibilidad de las acciones de RSC más allá de los *stakeholders* directamente afectados por dichas acciones de la empresa. Por ello, este estudio tiene como objetivo analizar la relación entre la RSC y la reputación corporativa a la vez que trata de examinar la existencia de un efecto moderador de la calidad de la comunicación de la empresa sobre su RSC en esta relación. Los resultados del análisis de una muestra internacional de 133 empresas para el periodo comprendido entre



Cómo citar: Pérez Cornejo, C.; Quevedo Puente, E. de. y Delgado García, J. B. (2021). ¿Cómo gestionar una buena reputación corporativa? Las empresas no solo deben ser socialmente responsables sino parecerlo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 459, 167-194.





2011 y 2016 revelan que una buena RSC afecta positivamente a la reputación corporativa, confirmando el efecto positivo y significativo de cada una de sus dimensiones (social, medioambiental y económica) en la reputación de la empresa. Por otro lado, los resultados revelan que la calidad de la información divulgada por la empresa sobre su RSC aumenta la intensidad de los efectos del desempeño social y medioambiental de la empresa en su reputación corporativa.

Palabras clave: reputación corporativa; responsabilidad social corporativa; información sobre RSC divulgada por la empresa.

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

How to manage a good corporate reputation? Not only should companies be socially responsible, but it should also be above suspicion

Clara Pérez Cornejo

Esther de Quevedo Puente

Juan Bautista Delgado García

Abstract

Corporate social responsibility (CSR) is considered as one of the main factors that affects corporate reputation and, therefore, CSR reporting quality can strengthen this relationship through two effects: first, it may improve credibility of CSR as it is a tool that allows reducing managerial discretion; and second, it may help to increase the visibility of CSR actions beyond the direct stakeholders involved in them. For this reason, this study aims to analyze the relationship between CSR and corporate reputation while it also tries to examine the existence of a moderating effect of the quality of the CSR information disclosed by the company in this relationship. The results of the analysis of an international sample of 133 companies for the period between 2011 and 2016, confirm that a good CSR positively affects corporate reputation and support the positive and significant effect of each of its dimensions (social, environmental and economic) on corporate reputation. On the other hand, results also reveal that CSR reporting quality increases the intensity of the effects of social and environmental performance on corporate reputation.

Keywords: corporate reputation; corporate social responsibility; CSR reporting quality.

Citation: Pérez Cornejo, C.; Quevedo Puente, E. de. y Delgado García, J. B. (2021). ¿Cómo gestionar una buena reputación corporativa? Las empresas no solo deben ser socialmente responsables sino parecerlo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 459, 167-194.





Sumario

1. Introducción
 2. Marco teórico e hipótesis
 - 2.1. RSC y reputación corporativa
 - 2.2. RSC, calidad de la información sobre RSC divulgada y reputación corporativa
 3. Método
 - 3.1. Muestra
 - 3.2. Metodología
 - 3.3. Variables
 - 3.3.1. Variable dependiente: reputación corporativa
 - 3.3.2. Variables independientes: medidas de RSC
 - 3.3.3. Variable moderadora: calidad de la información sobre RSC divulgada
 - 3.3.4. Variables de control
 4. Resultados
 5. Resumen y conclusiones
- Referencias bibliográficas

1. Introducción

Tanto directivos como académicos han destacado la reputación corporativa como uno de los activos intangibles más importantes de la compañía (Hall, 1992), identificándola como fuente de ventaja competitiva sostenible (Bergh, Ketchen, Boyd y Bergh, 2010; Roberts y Dowling, 2002). En este sentido, las empresas que gozan de una buena reputación corporativa tienen una mayor capacidad a la hora de atraer y retener clientes, a la vez que incrementa la disposición de estos a pagar precios superiores por sus productos y/o servicios (v. g., Fombrun, 1996; Villafañe, 2004). Por otro lado, las empresas reputadas se convierten en «empleadores de elección», siendo capaces de atraer a mejores candidatos, a la vez que disfrutan de tasas inferiores de rotación de personal (v. g., Fombrun, 1996; Fombrun y Van Riel, 2004; Villafañe, 2004). Asimismo, una buena reputación permite atraer a proveedores y aliados en condiciones ventajosas (v. g., Fombrun, 1996; Fombrun y Van Riel, 2004; Villafañe, 2004), e influye positivamente en las decisiones de acreedores e inversores, permitiendo a la empresa el acceso a una financiación a costes inferiores que los de sus competidores (Beatty y Ritter, 1986; Milgrom y Roberts, 1986). Todos estos impactos se traducen en una gran capacidad de la reputación corporativa a la hora de crear valor en la empresa de forma sostenible (Fombrun y Shanley, 1990; Roberts y Dowling, 2002).

Estas evidencias que avalan la capacidad de la reputación corporativa como fuente de ventaja competitiva sostenible han despertado un creciente interés en el estudio de antecedentes que favorecen la creación y consolidación de una buena reputación (Brammer y Pavelin, 2006; Delgado-García *et al.*, 2010; Fombrun y Shanley, 1990). De hecho, existen múltiples estudios previos que han analizado diversas características de la empresa que favorecen esta consolidación, como el resultado financiero, el nivel de diversificación, la estructura de propiedad, las características del gobierno corporativo de la empresa o el nivel de responsabilidad social de la empresa (v. g., Fombrun y Shanley, 1990; Delgado-García *et al.*, 2010). Sin embargo, a excepción de la responsabilidad social corporativa (RSC), ninguna de estas características supone una plataforma para la gestión de este activo intangible. Por ello, el análisis de la RSC ha suscitado una atención especial por parte de los académicos (v. g., Brammer y Pavelin, 2006; Lai *et al.*, 2010; Surroca *et al.*, 2010), ya que es una herramienta que permite un margen a la hora de gestionar la reputación corporativa. De hecho, desde la propia realidad empresarial muchas empresas intentan mostrar un alto compromiso con la RSC y construir y mantener una buena reputación corporativa (Arikan *et al.*, 2016).

De las diferentes definiciones sobre la reputación corporativa que proporciona la literatura previa podemos extraer que es el producto de la agregación de las expectativas de los diferentes grupos de *stakeholders* sobre las capacidades que tiene la empresa a la hora de satisfacer sus intereses (Wartick, 1992). En este sentido, el nivel de RSC no es más que la mera propuesta de reparto del valor creado por la empresa entre las distintas demandas de sus *stakeholders*. El compromiso que muestra la empresa con la responsabilidad social genera una señal que los participantes tienen en cuenta para formar sus expectativas sobre el comportamiento futuro de la empresa (Brammer y Pavelin, 2006; Fombrun y Shanley, 1990), que no es otra cosa que la reputación corporativa. Por ello, el grado de responsabilidad social de la empresa puede afectar de forma significativa a su reputación corporativa. Sin embargo, investigaciones previas proponen que esta relación puede no ser siempre homogénea, e incluso tener distinta intensidad en función de diferentes factores externos como el contexto industrial o el marco institucional en el que las empresas se encuentran (Brammer y Pavelin, 2006; Gardberg y Fombrun, 2006; Melo y Garrido-Morgado, 2012), es decir, en ciertos entornos se puede esperar un mayor impacto del desempeño responsable sobre la reputación que en otros. En este sentido, también cabe plantearse que además de estos factores externos puedan existir factores internos relacionados con la forma en la que la empresa gestiona su RSC que afecten a la intensidad del efecto de esta en la reputación corporativa. Aunque el análisis de estos factores internos permite dar luz a las empresas en la gestión de su reputación corporativa, apenas han sido estudiados por la literatura previa. Por todo ello, en este estudio nos centramos en analizar el papel de la calidad de la información divulgada por la empresa sobre su RSC como un posible factor amplificador del efecto de su responsabilidad social en su reputación corporativa. Efectivamente, el comportamiento responsable de una empresa puede no ser completamente creíble o percibido por el conjunto de sus *stakeholders*, y, por ello, no siempre tiene por qué generar expectativas futuras en todos los participantes. En este sentido, una información de calidad sobre el comportamiento socialmente responsable de la empresa puede, por un lado, reducir la discrecionalidad directiva sobre el desempeño responsable futuro, mejorando la credibilidad de las actuaciones de la empresa (Brown-Liburd *et al.*, 2016), y, por otro, puede mejorar la visibilidad de su RSC, de tal forma que estas acciones puedan ser percibidas por un rango más amplio de *stakeholders*, más allá de los participantes específicamente involucrados o afectados por esas acciones de la empresa. En resumen, este estudio tiene como principal objetivo analizar el efecto de la calidad de información sobre RSC divulgada por la propia empresa en el impacto de la RSC en la reputación corporativa.

Los argumentos presentados en este trabajo proporcionan nuevas perspectivas sugiriendo un nuevo planteamiento respecto a los propuestos por la literatura previa (v. g., Bebbington *et al.*, 2008; Bhattacharyya y Cummings, 2014; Pérez, 2015), ya que la mayoría de estudios han analizado la relación entre la divulgación de información sobre RSC y la reputación corporativa de forma directa (v. g., Odriozola y Baraibar-Diez, 2017; Othman *et al.*, 2011; Piechocki, 2004; Toms, 2002), es decir, han considerado a la calidad de la información divulgada por la empresa sobre su RSC como un antecedente directo de la reputación. Sin embargo, el enfoque que se plantea en el presente estudio sugiere que, más que

un antecedente, la divulgación de información juega un papel de amplificador del impacto de las propias acciones de la empresa en la reputación corporativa, y, por tanto, consideramos que este trabajo contribuye a la escasa evidencia previa existente, heterogénea y no concluyente, respondiendo a la necesidad de abordar esta relación desde nuevas perspectivas (Golob *et al.*, 2013; Pérez, 2015).

A su vez, nuestro estudio utiliza un enfoque metodológico novedoso y completo respecto a los empleados por la literatura previa en varios aspectos. Primero, se analiza la relación entre la RSC y la reputación corporativa desde una perspectiva amplia, es decir, analizamos el impacto de la RSC desde un punto de vista agregado, así como el efecto de cada una de sus dimensiones (social, medioambiental y económica), basándonos en una muestra internacional de 133 empresas cotizadas en nueve países diferentes (Alemania, Bélgica, Dinamarca, Francia, Irlanda, Sudáfrica, Suecia, Suiza y el Reino Unido) en contraposición con los estudios previos, donde la mayoría de las investigaciones han analizado los factores que afectan a la reputación corporativa desde la perspectiva de un único país (Deephouse *et al.*, 2016). Segundo, dado que las investigaciones previas han sugerido la posible presencia de problemas de endogeneidad entre la información sobre la RSC divulgada y la reputación corporativa (Pérez, 2015) así como entre la RSC y la reputación corporativa (Brammer y Pavelin, 2006), nos basamos en estimaciones estadísticas realizadas a través de un análisis dinámico de datos de panel con el fin de controlar estos problemas.

El resto de este documento se articula de la siguiente manera. En el epígrafe segundo discutimos la relación entre la RSC y la reputación corporativa desde la perspectiva *stakeholder-agencia* y proponemos las hipótesis relativas a la relación de la RSC, desde un punto de vista agregado y desde cada una de sus dimensiones (social, medioambiental y económica) y la reputación corporativa. Además, se proponen los argumentos que justifican el papel moderador que puede tener la calidad de la información sobre la RSC divulgada en la relación entre la RSC y la reputación corporativa y se plantean las correspondientes hipótesis. Los epígrafes tercero y cuarto se centran en la descripción del método empleado para testar las hipótesis y los resultados obtenidos tras el análisis realizado, respectivamente. El documento cierra con un epígrafe que presenta las principales conclusiones del estudio, discusión, contribuciones, limitaciones, futuras líneas de investigación e implicaciones para la gestión.

2. Marco teórico e hipótesis

2.1. RSC y reputación corporativa

Desde la perspectiva *stakeholder-agencia* (Cornell y Shapiro, 1987; Freeman, 1984; Hill y Jones, 1992), la empresa es una ficción legal (Jensen y Meckling, 1976) compuesta por un nexo de relaciones contractuales explícitas e implícitas entre diferentes *stakeholders* o aportantes de recursos (Cornell y Shapiro, 1987; Hill y Jones, 1992), como son los empleados,

clientes, proveedores, accionistas o la sociedad en general. A través de la RSC se amplía el compromiso de la compañía más allá de la responsabilidad que esta tiene hacia sus accionistas con la mera obtención de beneficio, tratando de conseguir una propuesta de reparto de valor que logre satisfacer los reclamos implícitos y explícitos de todos estos grupos de *stakeholders* (Clarkson, 1995). La sostenibilidad en la satisfacción de cada *stakeholder* dependerá de la creación de suficiente valor por la empresa y de su distribución equilibrada, de tal manera que cada *stakeholder* consiga que se satisfagan sus demandas implícitas y explícitas, y por ello continúe dispuesto a cooperar con sus recursos en este proceso de creación del valor de la empresa. De hecho, la satisfacción de los intereses de los diferentes grupos de *stakeholders* a lo largo del tiempo consolida la reputación corporativa.

Por otro lado, la reputación corporativa es el producto de un proceso de legitimación (Rao, 1994) en el cual distintas audiencias utilizan diferentes señales, como, por ejemplo, los rasgos de la empresa, tales como tamaño, nivel de diversificación, estructura de propiedad o características del gobierno corporativo de la empresa (v.g., Delgado-García *et al.*, 2010; Fombrun y Shanley, 1990), así como las actuaciones de la compañía, para formar sus expectativas futuras sobre la empresa (Brammer y Millington, 2005; Brammer y Pavelin, 2006; Fombrun y Shanley, 1990). Efectivamente, cualquier característica de la empresa que se perciba como influyente en su capacidad para crear valor o para satisfacer los intereses de sus *stakeholders* afectará en las expectativas sobre el posible comportamiento futuro de la empresa. En este sentido, la RSC no es otra cosa que la forma en la que una empresa distribuye el valor creado a través de acciones concretas diseñadas para satisfacer las demandas de sus diferentes grupos de *stakeholders* (Rowley y Berman, 2000). Y, por tanto, es una señal que revela de cierta manera el nivel de compromiso de la empresa con los diferentes grupos de *stakeholders* (Brammer y Pavelin, 2006; Fombrun y Shanley, 1990). Por ello, los *stakeholders* trasladarán sus percepciones sobre el desempeño responsable de la empresa al futuro, y esto se traducirá en expectativas sobre la capacidad de esta a la hora de satisfacer sus intereses en el futuro; es decir, un alto grado de RSC favorecerá una buena reputación corporativa (Logsdon y Wood, 2002). Además, numerosas investigaciones previas respaldan esta influencia positiva de la RSC en la reputación corporativa (v.g., Brammer y Pavelin, 2004, 2006; Lai *et al.*, 2010; Surroca *et al.*, 2010). Por eso, proponemos:

Hipótesis 1. *El grado de RSC afecta positivamente en la reputación corporativa.*

Por otro lado, la RSC se sustenta en tres pilares o dimensiones: social, medioambiental y económica. Los estudios empíricos previos han analizado la relación entre la RSC y la reputación corporativa, ya sea de forma agregada o fragmentada; es decir, se ha examinado tanto el impacto del desempeño responsable de la empresa desde una perspectiva global, como el impacto de las distintas dimensiones (social, medioambiental y económico) en la reputación corporativa. La mayor parte de los análisis abordan los estudios desde una de las perspectivas, es decir, o se decantan por el análisis de algún aspecto de sus dimensiones, o analizan el impacto agregado de la RSC en la reputación. Por ello, en este trabajo analizamos tanto el efecto del desempeño global, así como los efectos específicos de cada una

de las dimensiones para evitar que efectos heterogéneos de cada una de las dimensiones queden ocultos bajo el manto de unos resultados globales.

Específicamente, la dimensión social se suele vincular con las actividades de la empresa respecto a sus relaciones con su personal, con la comunidad, su respeto hacia los derechos humanos y la responsabilidad de sus productos. Existen varios estudios que muestran la relevancia de esta dimensión social de la RSC en la reputación corporativa. Por ejemplo, los resultados de Fombrun y Shanley (1990), Williams y Barrett (2000) y Brammer y Millington (2005) revelan que la filantropía corporativa está relacionada positivamente con la reputación corporativa. Asimismo, Brammer y Pavelin (2006) y Bear *et al.* (2010) también confirman una relación positiva entre el grado de compromiso de la empresa con la comunidad y la reputación corporativa. El estudio de Melo y Garrido-Morgado (2012) también muestra una relación significativa entre la gestión de las relaciones de la empresa con su personal y la reputación corporativa. En esta misma línea, el estudio de Vidaver-Cohen y Brønn (2015) pone de manifiesto que las características de las condiciones del trabajo y la relación de la empresa con los problemas e inquietudes de la ciudadanía son impulsores de la reputación corporativa en el contexto escandinavo. Además, numerosos escándalos empresariales han puesto de manifiesto como las crisis empresariales con altos impactos sociales afectan negativamente a la reputación corporativa. Por ejemplo, en 1993, la reputación de Wal-Mart se vio dañada, pasando de ocupar la tercera posición al trigésimo séptimo lugar en el *ranking* de reputación de Fortune, cuando se difundieron informaciones que revelaban que ciertos productos que la cadena ofertaba provenían de fábricas extranjeras que utilizaban mano de obra infantil (Vergin y Qoronfleh, 1998). Con base en estos argumentos proponemos la siguiente hipótesis:

H1b: *La dimensión social de la RSC afecta positivamente en la reputación corporativa.*

Por otro lado, la dimensión medioambiental cubre temas tales como el desempeño de la compañía en relación con el uso de los recursos, las emisiones y las actividades de innovación. Los escándalos medioambientales revelan que los comportamientos medioambientales irresponsables de las empresas y los accidentes ambientales dañan la reputación corporativa (Barnett, 2007; Vergin y Qoronfleh, 1998). Por ejemplo, la crisis provocada por el derrame de petróleo de Exxon Valdez en Alaska hizo que la reputación de la empresa cayera desde la sexta posición del *ranking* reputacional de Fortune a la posición 110 (Vergin y Qoronfleh, 1998). Sin embargo, la evidencia empírica relativa a la influencia del compromiso medioambiental de las empresas en su actividad cotidiana sobre la reputación corporativa es todavía escasa. En este sentido, los resultados de Brammer y Pavelin (2006, 2004) revelan que, en ciertos sectores industriales, el desempeño medioambiental afecta positivamente a la reputación corporativa. En la misma línea, los resultados de Melo y Garrido-Morgado (2012) muestran una relación significativa entre el desempeño medioambiental y la reputación corporativa está moderada por el sector. A su vez, Russo y Foust (1997) sugieren un efecto positivo entre el desempeño ambiental y la creación de valor a través de un efecto en la reputación. Además, un estudio experimental de Lin *et al.* (2016) muestra que la irresponsabilidad ambiental tiene un efecto negativo en la reputación corporativa. Por otro lado,

el estudio de Tang *et al.* (2012) apoya la relación positiva entre el desempeño ambiental y la reputación corporativa. Dada esta evidencia previa y la relevancia que han adquirido en las últimas décadas los problemas medioambientales, como el cambio climático, el desperdicio de recursos o la generación de residuos, proponemos la siguiente hipótesis:

H1c: *La dimensión medioambiental de la RSC de la empresa afecta positivamente en la reputación corporativa.*

Por último, existe una amplia literatura previa que analiza la influencia del rendimiento económico de la empresa en la reputación corporativa (v. g., Dunbar y Schwalbach, 2000; Fombrun y Shanley, 1990; Roberts y Dowling, 2002; Rose y Thomsen, 2004). Una alta rentabilidad suele ser una señal del éxito de las actividades de una empresa (Fombrun y Shanley, 1990). Cuanto mayor sea el rendimiento económico de una empresa, mayor será la probabilidad de que la empresa pueda satisfacer los intereses futuros de sus *stakeholders*. Por lo tanto, las expectativas de los *stakeholders* de una empresa sobre el futuro cumplimiento de sus demandas serán mayores cuando las empresas logren un mejor rendimiento económico. Por ello, proponemos la siguiente hipótesis:

H1d: *La dimensión económica de la RSC de la empresa afecta positivamente en la reputación corporativa.*

2.2. RSC, calidad de la información sobre RSC divulgada y reputación corporativa

En los últimos años han proliferado las acciones de divulgación de información no financiera por parte de las empresas. En concreto los informes de RSC que emiten las empresas proporcionan información sobre su desempeño social, ambiental y económico (Hodge *et al.*, 2009). Tradicionalmente, el requisito de emitir información de la empresa a sus *stakeholders* se centraba exclusivamente en los accionistas con la publicación de información financiera. Sin embargo, tras varios escándalos corporativos y el aumento de la concienciación social, la demanda de información sobre la RSC de las empresas se ha incrementado (Brown-Liburd *et al.*, 2016; Fombrun y Van Riel, 2004; Waddock y Googins, 2011), llegando a incidir, incluso, en las decisiones de inversión (Europapress, 2020). De hecho, comienzan a aparecer iniciativas legales que buscan promover la divulgación de la RSC (Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de octubre de 2014). Por todo ello, se ha ido promoviendo la publicación de información social y ambiental cada vez más detallada y transparente por parte de las empresas.

Muchas acciones socialmente responsables de las compañías son consecuencia de la respuesta a las demandas derivadas de los contratos implícitos (Sacconi, 2007) que la empresa mantiene con sus participantes. Por ejemplo, en general existe un compromiso implícito de

la empresa con el contexto cercano de ser respetuosa con su entorno natural, entre otros. Efectivamente, no hay un contrato escrito entre la empresa y su contexto en el que se haga explícito ese compromiso de respeto con el medio ambiente. A diferencia de las demandas explícitas, los reclamos implícitos tienen una menor exigibilidad que los explícitos (Cornell y Shapiro, 1987), lo que permite una mayor discrecionalidad directiva de la empresa en estas materias. Por ello, la información divulgada por la empresa sobre su RSC es una forma de hacer explícito cómo la compañía responde a las demandas implícitas de sus *stakeholders*. Retomando el ejemplo anterior, a través de la información que emite la empresa sobre estas cuestiones en sus informes de RSC, se explicita el cumplimiento de esas demandas implícitas con sus *stakeholders*. Es decir, la información sobre RSC divulgada por la empresa de alta calidad reduce las asimetrías informativas (v. g., Owen *et al.*, 2000; Sierra-García *et al.*, 2015) y permite a sus *stakeholders* supervisar las decisiones de gestión, reduciendo, por tanto, la discrecionalidad directiva (Owen *et al.*, 2000; Sierra-García *et al.*, 2015). Además, dicha información emitida incrementa el compromiso de mantener o incluso mejorar el grado de RSC de la firma en el futuro (Brown-Liburd *et al.*, 2016), favoreciendo que la compañía tenga una mayor responsabilidad a la hora de lograr o superar el desempeño responsable actual de la empresa. Cuando una empresa desarrolla un alto grado de RSC, genera expectativas sobre el comportamiento de la empresa en el futuro, pero estas expectativas serán más creíbles si a su vez la empresa revela información sobre esas acciones anteriores. Efectivamente, aunque los informes de RSC revelasen datos negativos sobre el comportamiento de la empresa, esta acción generaría en sí una promesa implícita de la compañía para tratar de mejorar en el futuro. Por lo tanto, la calidad de la información sobre RSC divulgada refuerza las expectativas generadas por el propio comportamiento responsable de la empresa. Es decir, el hecho de que la calidad de los informes de RSC permita la reducción de la discrecionalidad directiva y favorezca la comparabilidad de la RSC a lo largo del tiempo, la convierte en una herramienta que promueve la coherencia de las acciones responsables de la empresa a lo largo del tiempo, y, por lo tanto, consolida la propia credibilidad del desempeño responsable de la empresa.

Además, cabe destacar que, a veces, las conductas de las empresas socialmente responsables no son fácilmente visibles y únicamente pueden contribuir a la reputación corporativa a través de las percepciones de aquellos *stakeholders* directamente afectados por dichas conductas. Por ello, una mayor calidad de la información divulgada por la empresa sobre su RSC hace que las acciones de la compañía sean más visibles para todas las audiencias, es decir, más allá de los *stakeholders* directamente afectados por dichas acciones (Cormier y Gordon, 2001).

Estos argumentos presentados ofrecen un enfoque alternativo al de investigaciones previas que se han centrado en el análisis de la relación entre la divulgación de información sobre RSC y la reputación corporativa (v. g., Bebbington *et al.*, 2008; Bhattacharyya y Cummings, 2014; Pérez, 2015). De hecho, estudios previos han testado esta relación directa utilizando diferentes medidas de calidad de información de RSC divulgada y diferentes medidas de reputación corporativa (v. g., Odriozola y Baraibar-Diez, 2017; Othman *et al.*, 2011; Toms, 2002). Sin embargo, el estudio de Piechocki (2004) no avala una relación significativa

entre la transparencia de la información de RSC divulgada por la empresa y la reputación corporativa. A su vez, debido a que esta literatura es aún escasa, se han utilizado medidas heterogéneas y no se muestra una evidencia concluyente. Varios estudios han apelado a la necesidad de nuevas investigaciones (Golob *et al.*, 2013; Pérez, 2015) que traten de aportar una mayor luz a estas cuestiones. Atendiendo a este llamamiento y basándonos en los argumentos de credibilidad y visibilidad propuestos sugerimos que:

H2a: *La calidad de la información divulgada por la empresa sobre su RSC intensifica de forma positiva la relación entre la RSC y la reputación corporativa.*

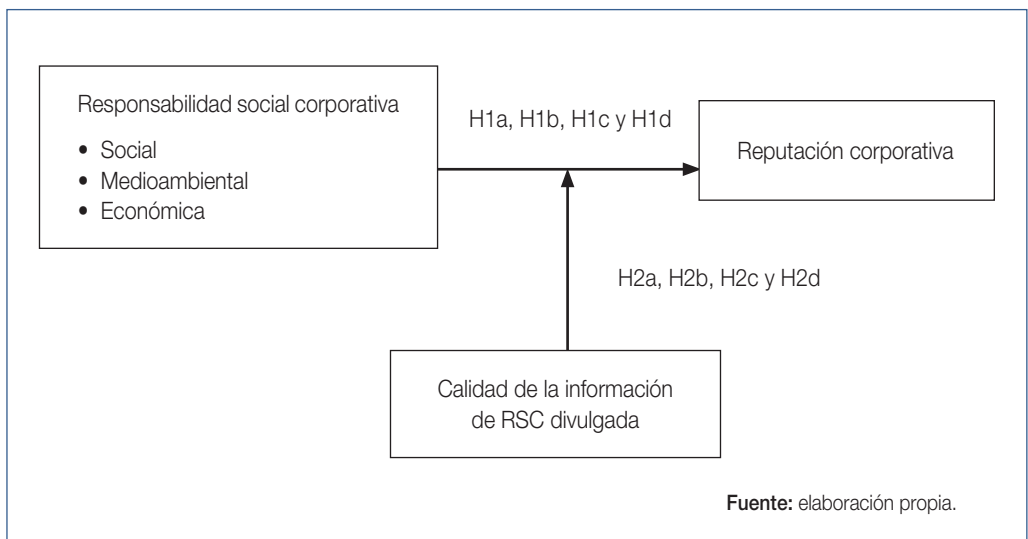
H2b: *La calidad de la información divulgada por la empresa sobre su RSC intensifica de forma positiva la relación entre la dimensión social de la RSC de la empresa y la reputación corporativa.*

H2c: *La calidad de la información divulgada por la empresa sobre su RSC intensifica de forma positiva la relación entre la dimensión medioambiental de la RSC de la empresa y la reputación corporativa.*

H2d: *La calidad de la información divulgada por la empresa sobre su RSC intensifica de forma positiva la relación entre la dimensión económica de la RSC de la empresa y la reputación corporativa.*

La figura 1 presenta las hipótesis previamente planteadas.

Figura 1. Modelo conceptual e hipótesis



3. Método

3.1. Muestra

Las hipótesis planteadas se han contrastado en una muestra internacional de 133 empresas de nueve países diferentes (Alemania, Bélgica, Dinamarca, Francia, Irlanda, Sudáfrica, Suecia, Suiza y el Reino Unido) para el periodo comprendido entre 2011 y 2016 (612 observaciones totales). Esta muestra es el resultado de la fusión de los datos obtenidos a través de la recolección manual de la información sobre reputación corporativa provista por Reputation Institute y la información proporcionada por la base de datos de Thomson Reuters Eikon™. En concreto, para poder realizar un análisis longitudinal, seleccionamos las empresas que figuraban en los *rankings* reputacionales de RepTrak® Pulse (Reputation Institute) durante al menos cinco años consecutivos para el periodo analizado, y que a su vez disponían de información relativa a su desempeño social, medioambiental y económico-financiero en la base de datos Thomson Reuters Eikon™. El panel de datos resultante de este proceso no está balanceado debido a que no hay información disponible para todas las empresas de nuestra muestra para todos los años, ya que algunas compañías no estaban incluidas en los *rankings* reputacionales de RepTrak® Pulse y otras no disponían de una información completa en la base de datos de Thomson Reuters Eikon™ durante el periodo completo de siete años.

3.2. Metodología

Debido a que los valores anteriores de la reputación corporativa pueden condicionar los valores actuales, utilizamos un análisis dinámico de datos de panel. En concreto nos basamos en el estimador del método generalizado de momentos (GMM) system (Blundell y Bond, 1998). Este estimador tiene varias ventajas. Permite controlar la posible endogeneidad de las variables independientes y también evita los problemas derivados de la heterogeneidad inobservable que surgen de las características particulares de cada compañía que son constantes en el tiempo. El estimador GMM System mejora la eficiencia al permitirnos introducir más instrumentos que otros estimadores GMM. Los test de autocorrelación serial de segundo orden y el test de Hansen de restricciones de sobreidentificación muestran la validez de las estimaciones GMM y de los instrumentos seleccionados. Finalmente, se han reducido los retardos disponibles para los instrumentos para evitar posibles problemas de sobreajuste.

Para comparar el poder predictivo de las variables independientes y moderadoras sobre las variables de control, utilizamos un análisis múltiple jerárquico (Aiken y West, 1991). En el primer paso del análisis, incluimos las variables independientes para probar las hipótesis 1a, 1b, 1c y 1d. En el segundo paso, incluimos en los respectivos modelos las variables moderadoras para probar las hipótesis 2a, 2b, 2c y 2d. Además, para minimizar los

efectos de la multicolinealidad al calcular los efectos de interacción, multiplicamos los valores estandarizados de la RSC global, el desempeño social, medioambiental y económico por el valor estandarizado de la variable calidad de la información de RSC divulgada (Aiken y West, 1991).

Presentamos los modelos de ecuaciones en las siguientes líneas, donde RC_{it} representa la reputación corporativa de la empresa i en el año t ; RC_{it-1} , la reputación corporativa de la empresa i en el año $t-1$; RSC^1 , la RSC de la empresa i en el periodo t ; $CRSCD$, la calidad de la información sobre RSC divulgada de la empresa i en el periodo t ; $TAMAÑO$, el tamaño de la empresa i en el periodo t ; $APAL$, el apalancamiento de la empresa i en el periodo t ; $EDAD_{it}$, los años desde la fundación de la empresa i en el periodo t ; dt representa el conjunto de *dummies* anuales; d_i representa los maniqués sectoriales; p_i representa las *dummies* de país; γ_i , la heterogeneidad no observada, que se supone constante a lo largo de t ; y ε_{it} , el término de error.

Ecuación 1 (modelos 1, 3, 5 y 7):

$$RC_{it} = \alpha + \beta_1(RC_{it-1}) + \beta_2(RSC_{it}) + \beta_3(TAMAÑO_{it}) + \beta_4(APAL_{it}) + \beta_5(EDAD_{it}) + d_t + d_i + p_i + \gamma_i + \varepsilon_{it}$$

Ecuación 2 (modelos 2, 4, 6 y 8):

$$RC_{it} = \alpha + \beta_1(RC_{it-1}) + \beta_2(RSC_{it}) + \beta_2(CRSCD_{it}) + \beta_3(RSC_{it} \times CRSCD_{it}) + \beta_4(TAMAÑO_{it}) + \beta_5(APAL_{it}) + \beta_6(EDAD_{it}) + d_t + d_i + p_i + \gamma_i + \varepsilon_{it}$$

3.3. Variables

3.3.1. Variable dependiente: reputación corporativa

Como hemos mencionado, la información sobre la reputación corporativa de las empresas se ha obtenido a través de los *rankings* reputacionales de RepTrak® Pulse disponibles en la página web de Reputation Institute (<www.reputationinstitute.com>). Este índice califica a las empresas con mejor reputación en más de 20 países. Varios estudios han validado su metodología (Fombrun *et al.*, 2015; Ponzi *et al.*, 2011) y estas puntuaciones han sido utilizadas en diversas investigaciones anteriores (v.g., Deephouse *et al.*, 2016; Othman *et al.*, 2011). Respecto a la elaboración de los *rankings* y las puntuaciones, cada año

¹ En los modelos 1 y 2, la RSC hace referencia al desempeño responsable global de la empresa; en los modelos 3 y 4, la RSC hace referencia al desempeño social de la empresa; en los modelos 5 y 6, la RSC hace referencia al desempeño medioambiental de la empresa; en los modelos 7 y 8, la RSC hace referencia al desempeño económico de la empresa.

Reputation Institute obtiene la reputación corporativa de una gran muestra de empresas con prestigio mundial. Específicamente a través de su metodología de RepTrak® se mide la capacidad de la empresa para cumplir con las expectativas de los *stakeholders* a través de seis dimensiones clave: innovación, liderazgo, lugar de trabajo, productos y servicios, ciudadanía y gobierno. Cada constructo se basa en cuatro elementos: admiración y respeto, confianza, buena impresión y reputación reconocida. Reputation Institute recopila los datos mediante encuestas *online* anualmente. Los encuestados forman parte de una muestra aleatoria de la población estratificada por edad y género en los diferentes países. La puntuación final general para cada empresa se expresa en función de una escala de 100 puntos, fruto del valor promedio de 100 o más respuestas de personas que están familiarizadas con la empresa.

3.3.2. Variables independientes: medidas de RSC

Como hemos avanzado, en este estudio se analiza tanto el efecto global de la RSC, como los impactos de sus dimensiones específicas (social, medioambiental y económica) para evitar que comportamientos heterogéneos de las dimensiones queden ocultos bajo el manto del resultado global. Los datos de desempeño social, medioambiental y económico provienen de la base de datos de Thomson Reuters Eikon™². Esta base proporciona datos completos sobre el desempeño de las empresas basándose en más de 400 indicadores ESG (Environment [medioambiente], Social and Governance [Gobierno]) diferentes, para más de 6.000 empresas cotizadas en todo el mundo. Estas puntuaciones de Eikon™ ESG han sido empleadas en investigaciones recientes (v. g., Jitmaneeroj, 2017) como medidas de RSC. Para su elaboración, más de 150 analistas procesan la información de cada empresa sobre sus desempeños de forma manual para garantizar que la información sea comparable en toda la gama de empresas calificadas. Estas puntuaciones adquieren un valor comprendido entre 0 y 1. En concreto, la puntuación que mide nuestro desempeño social de la empresa se basa en cuatro categorías (comunidad, fuerza laboral, responsabilidad sobre producto y derechos humanos). Asimismo, la puntuación de la medida en la que se basa el desempeño medioambiental en este estudio está fundamentada en tres categorías (uso de recursos ambientales, innovación y emisiones). Por último, para medir el rendimiento económico nos apoyamos en la rentabilidad financiera de la empresa (por ejemplo, Dunbar y Schwalbach, 2000; Rose y Thomsen, 2004). Debido a que tanto el desempeño social como medioambiental se miden a en función de una escala de 0 a 1, decidimos transformar la medida del desempeño económico transformándola en una medida basada en una escala de 0 a 1. De tal forma que las empresas con mejor desempeño económico de la muestra tienen un indicador en torno al valor 1, y las de peor desempeño estarían en torno al valor 0. Por último, el valor de la RSC global se calculó como el valor promedio de

² Más información disponible en: <<https://financial.thomsonreuters.com/content/dam/openweb/documents/pdf/financial/esg-scores-methodology.pdf>>.

las tres medidas de rendimiento (social, medioambiental y económico). La tabla 1 muestra de forma detallada la construcción de las variables y los pesos de las categorías en cada una de las dimensiones.

Tabla 1. Medidas de los desempeños social, medioambiental y económico

Indicador	Categorías	Número de indicadores utilizados en cada categoría	Peso
Dimensión social	Fuerza laboral	29	46%
	Derechos humanos	8	13%
	Comunidad	14	22%
	Responsabilidad de producto	12	19%
Dimensión medioambiental	Uso de recursos	20	33%
	Emisiones	22	36%
	Innovación	19	31%
Dimensión económica	Rentabilidad financiera	1	100%

Fuente: Thomson Reuters Eikon™, 2016.

3.3.3. Variable moderadora: calidad de la información sobre RSC divulgada

La calidad de la información sobre RSC divulgada aumenta la credibilidad de la información revelada por la empresa (Gray, 2000; Odriozola y Baraibar-Diez, 2017). De hecho, la información cuantificable y verificable es percibida como de mayor calidad (Toms, 2002). Sin embargo, aunque existen diversos estudios en la literatura que han utilizado varios indicadores para medir la calidad de la información sobre RSC divulgada, no existe todavía una medida generalmente aceptada por la literatura previa (Van der Laan *et al.*, 2005).

En este estudio, medimos la calidad de la información divulgada por la empresa sobre su RSC con la puntuación proporcionada por un indicador de Thomson Reuters Eikon™. La tabla 2 enumera y define los componentes de esta medida que «refleja las prácticas de la empresa a la hora de comunicar de forma integrada sus procesos de toma de decisiones y sus impactos sociales, medioambientales y económicos derivados de su actividad cotidiana» (Thomson Reuters Eikon, 2016).

Tabla 2. Indicadores que componen la medida de Calidad de la Información sobre RSC divulgada por la empresa

Nombre del indicador	Descripción del indicador
Existencia de un comité de sostenibilidad o de RSC	¿La empresa cuenta con un comité o un equipo de RSC?
Estrategia integrada de gestión y análisis	¿La compañía integra explícitamente factores financieros y extrafinancieros en su sección de discusión y análisis de gestión del informe anual?
<i>Global Compact</i>	¿La empresa ha firmado el Pacto Mundial de las Naciones Unidas (UN Global Compact)?
Compromiso con los <i>stakeholders</i>	¿La empresa explica cómo interactúa con sus grupos de interés?
Informes de sostenibilidad y RSC	¿La empresa publica un informe de sostenibilidad o de RSC de forma separada o se publica una sección en su informe anual sobre RSC o sostenibilidad?
Directrices del informe GRI	¿Se publica el informe de RSC de la compañía de acuerdo con las pautas GRI?
Informe de sostenibilidad de RSC y actividades globales	¿El informe extrafinanciero de la empresa tiene en cuenta las actividades globales de la empresa?
Auditoría externa de sostenibilidad de RSC	¿La empresa tiene un auditor externo de su informe de sostenibilidad o de RSC?
Nombre del externo de sostenibilidad de RSC	El nombre del auditor externo del informe de sostenibilidad.
Alcance de la información de RSC	El porcentaje de las actividades de la compañía cubiertas en sus informes ambientales y sociales.

Fuente: Thomson Reuters Eikon™, 2016.

Consideramos que esta puntuación es un buen indicador de la calidad de la información sobre RSC divulgada porque combina diferentes aspectos que han sido utilizados como indicadores de la calidad de información en la literatura previa, como es la cantidad de información divulgada sobre RSC, el nivel de integración de la información en los informes y el uso de estándares y mecanismos de control en el proceso de divulgación de información sobre la RSC. Por ejemplo, los resultados del estudio de Amran *et al.* (2014) revelan que la presencia de un comité de RSC está asociada positivamente con la calidad de los informes de sostenibilidad de las empresas. Por otro lado, los resultados obtenidos por Chen

y Bouvain (2009) muestran que las empresas suscritas al Pacto Mundial de las Naciones Unidas ofrecen una mayor cantidad de información divulgada en los informes de RSC. Por otro lado, varios estudios han analizado la importancia de utilizar el estándar marco del Global Reporting Initiative (GRI) a la hora de divulgar una información de calidad (por ejemplo, Fernández-Gago *et al.*, 2018; Michelon *et al.*, 2015). A su vez, los resultados de Hodge *et al.* (2009) revelan que la provisión de un informe de aseguramiento mejora la credibilidad de la información emitida por la empresa sobre su RSC, a la vez que evidencian que el tipo de profesional que emite dicho informe influye en la credibilidad del misma. Por otro lado, Odriozola y Baraibar-Diez (2017) utilizan un indicador basado en la adopción de estándares (GRI entre ellos) y el nivel de aseguramiento como medida de calidad de los informes de RSC. A su vez, hay estudios que también han utilizado el número de asuntos sobre los que la empresa emite información como una medida de la calidad de la información divulgada (Adams *et al.*, 1998; Michelon *et al.*, 2015). Finalmente, el estudio de Serafeim (2015) utiliza el ítem, incluido en nuestra medida, «nivel de integración de la estrategia en la discusión y análisis de la administración y el compromiso de los interesados» como medida de la integración de la información no financiera a la hora de su divulgación.

3.3.4. Variables de control

Utilizamos siete variables de control tradicionales en los estudios sobre reputación corporativa: el valor de la reputación corporativa en el año anterior, el tamaño de la empresa, la edad de la empresa, el apalancamiento, el país, la industria y el año.

Incluimos como variable de control el valor de la reputación de la empresa del periodo anterior, ya que la reputación corporativa es una variable muy inercial, cuyo proceso de acumulación es lento a lo largo de los años (v. g., Fombrun, 1996). Respecto al tamaño de las compañías, existen numerosas evidencias empíricas que ponen de manifiesto que las empresas más grandes tienen mejor reputación corporativa (v. g., Fombrun y Shanley, 1990), ya que se espera que este tipo de firmas, más visibles en los mercados, reciban una mayor fiscalización por diferentes audiencias y, por lo tanto, exhiban un mejor comportamiento con sus *stakeholders* para favorecer su buena reputación corporativa. Por otro lado, se espera que las compañías más pequeñas, que pueden incluso pasar desapercibidas en el mercado, sean menos cuidadosas en la distribución del valor de la empresa entre los participantes, pudiendo afectar negativamente en su reputación corporativa. Medimos el tamaño de la empresa como el logaritmo neperiano de los ingresos totales. Incluimos la edad de las empresas (medida como el logaritmo neperiano de la diferencia entre el año de fundación de la empresa y el año t) en nuestro análisis porque la reputación corporativa se acumula a lo largo del tiempo (v. g., Fombrun, 1996). A su vez, incluimos el apalancamiento, ya que un alto apalancamiento puede amenazar los rendimientos futuros y la capacidad de creación de valor en la empresa, y, por lo tanto, la reputación corporativa. El apalancamiento se ha medido como la ratio de deuda sobre los activos. Incluimos una variable *dummy* por cada país porque las expectativas de los *stakeholders* pueden diferir

según el contexto institucional en el que se encuentren (v. g., Gardberg y Fombrun, 2006). Finalmente, controlamos por año e industria a través de variables *dummies*. Los datos relativos al tamaño de la empresa, el apalancamiento y la industria provienen de la base de datos de Thomson Reuters Eikon™. Respecto a la edad de las empresas se obtuvo a través de una búsqueda en internet.

4. Resultados

La tabla 3 presenta el análisis estadístico-descriptivo y la matriz de correlación. La tabla 4 proporciona los resultados de los análisis de datos de panel. Los modelos 1, 3, 5 y 7 muestran el efecto del impacto de la RSC global y los efectos individuales de cada una de sus dimensiones –social, ambiental y económica– en la reputación corporativa, respectivamente. Los modelos 2, 4, 6 y 8 incluyen los efectos de las interacciones entre la calidad de los informes de RSC y los diferentes indicadores de RSC de la empresa que nos permiten comprobar la existencia del efecto amplificador de la calidad de la información sobre RSC divulgada.

De forma específica los modelos 1 y 2 muestran los resultados para el análisis de la RSC global en la reputación corporativa. Podemos apreciar en la tabla 2 que la RSC global tiene un impacto positivo y significativo en la reputación corporativa tanto en el modelo 1 ($p < 0,01$) como en el modelo 2 ($p < 0,01$), confirmando la hipótesis 1a. Además, se observa que en el modelo 2 el coeficiente del efecto interactivo de la RSC y la calidad de la información sobre la RSC es positivo y significativo ($p < 0,05$). Este resultado apoya la hipótesis 2a. Por otro lado, los modelos 3 y 4 revelan que el coeficiente del desempeño social es positivo y significativo ($p < 0,05$), indicando que es un factor que influye positivamente con la reputación corporativa y confirmando, por lo tanto, la hipótesis 1b. A su vez en el modelo 4, podemos observar que el coeficiente relativo al efecto interactivo del desempeño social y la calidad de la información sobre RSC en la reputación corporativa es significativo y positivo ($p < 0,05$), apoyando la hipótesis 2b. Por otro lado, los modelos 5 y 6 muestran que el coeficiente relativo al desempeño medioambiental es positivo y significativo ($p < 0,01$), confirmando la hipótesis 1c. A su vez, en el modelo 6 se confirma que la interacción entre el desempeño medioambiental y la calidad de la información sobre RSC afecta de manera positiva y significativa a la reputación corporativa ($p < 0,1$), lo que apoya la hipótesis 2c. Este resultado sugiere que la calidad de la información sobre RSC divulgada modera de forma positiva la relación entre el desempeño medioambiental y la reputación corporativa. Por último, los modelos 7 y 8 muestran un efecto positivo y significativo del rendimiento económico en la reputación corporativa ($p < 0,05$) contrastando la hipótesis 1d.

Tabla 3. Estadísticos descriptivos y matriz de correlaciones

	Media	Desv. Est.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Reputación corporativa	67,286	8,316	-									
2. Reputación corporativa _{t-1}	67,087	8,268	0,870***	-								
3. RSC global	0,626	0,093	0,263***	0,248***	-							
4. Dimensión social	0,727	0,152	0,226***	0,216***	0,840***	-						
5. Dimensión medioambiental	0,757	0,155	0,182**	0,169***	0,833***	0,525***	-					
6. Dimensión económica	0,184	0,257	0,131***	0,124***	0,264***	-0,001	-0,041**	-				
7. Calidad de la información de RSC divulgada	0,697	0,212	0,034	0,048	0,527***	0,484***	0,470***	-0,001	-			
8. Tamaño de la empresa	23,353	1,483	0,074*	0,086**	0,530***	0,546***	0,527***	-0,219***	0,451***	-		
9. Apalancamiento	0,656	0,187	-0,105***	-0,124***	0,160***	0,056	0,209***	0,046	0,126***	0,319***	-	
10. Edad de la empresa	4,045	0,983	0,372***	0,363***	0,164***	0,089**	0,144***	0,123***	0,018	0,151***	0,074*	-

* p < 0,1; ** p < 0,05; *** p < 0,01.

Tabla 4. Efecto de la RSC y de la calidad de la información sobre RSC divulgada por la empresa en la reputación corporativa

	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4	Modelo 5	Modelo 6	Modelo 7	Modelo 8
Reputación corporativa _{t-1}	0,420** (0,132)	0,441*** (0,143)	0,459*** (0,138)	0,452*** (0,153)	0,409*** (0,141)	0,394** (0,167)	0,408*** (0,137)	0,420*** (0,159)
RSC global	2,321*** (0,780)	3,494*** (0,738)						
CRSCD × RSC global		0,947** (0,468)						
Dimensión social			1,692** (0,753)	1,905** (0,948)				
CRSCD × Dimensión social				0,766** (0,386)				
Dimensión medioambiental					2,227*** (0,694)	2,560*** (0,737)		
CRSCD × Dimensión medioambiental						0,685* (0,388)		
Dimensión económica							1,077** (0,429)	1,176** (0,514)
CRSCD × Dimensión económica								0,366 (0,360) ▲



	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4	Modelo 5	Modelo 6	Modelo 7	Modelo 8
Calidad de la información sobre RSC divulgada (CRSCD)	-0,177 (0,552)	-0,282 (0,566)	-0,388 (0,572)	-0,092 (0,565)	-0,474 (0,474)	-0,212 (0,491)	-0,550 (0,640)	-0,385 (0,595)
Tamaño de la empresa	1,154 (1,025)	0,167 (1,102)	0,780 (1,510)	0,714 (1,827)	0,969 (0,967)	0,504 (0,986)	0,579 (1,255)	0,741 (0,912)
Apalancamiento	-11,637 (8,709)	-2,971 (7,699)	-11,676 (8,225)	-4,541 (8,743)	-11,565 (7,940)	-8,619 (8,944)	-8,387 (7,591)	-7,197 (8,165)
Edad de la empresa	0,883* (0,506)	0,704 (0,561)	1,047*** (0,378)	0,840** (0,427)	0,914* (0,474)	0,806 (0,463)	0,894** (0,384)	0,939** (0,397)
Año	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
País	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Sector	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Constante	15,778 (18,673)	30,809 (25,511)	21,703 (36,000)	17,992 (45,297)	20,729 (19,419)	29,850 (22,210)	27,258 (28,331)	21,766 (23,352)
Wald Chi	406,14***	505,43***	505,68***	601,19***	409,38***	448,26***	423,56***	488,88***
AR(2)	0,42	0,21	0,46	0,13	0,28	0,19	0,22	0,22
Test de Hansen	379,29	51,87	34,12	39,51	34,65	41,59	27,83	33,54

* p < 0,1; ** p < 0,05; *** p < 0,1.

Sin embargo, el modelo 8 no revela un efecto interactivo significativo del rendimiento económico y la calidad de la información sobre RSC divulgada, por lo que no se puede confirmar la hipótesis 2d. Finalmente, los resultados no muestran un impacto directo y significativo de la calidad de la información sobre la RSC divulgada en la reputación corporativa (modelos 1-8).

5. Resumen y conclusiones

El reconocimiento, tanto por parte de directivos como de académicos, de la reputación corporativa como fuente de ventaja competitiva sostenible, ha despertado un creciente interés sobre el estudio de sus antecedentes. Entre ellos, la RSC ha suscitado una mayor atención por parte de los académicos, ya que ofrece una plataforma que permite la gestión de este activo intangible. A su vez, en los últimos años y tras múltiples escándalos empresariales, se ha incrementado la demanda de información en relación con el desempeño responsable de las empresas por parte de diferentes grupos de *stakeholders*, como inversores, agentes sociales o consumidores. Apoyándonos en el enfoque *stakeholder-agencia*, en este trabajo analizamos tanto el efecto de la RSC como antecedente de una buena reputación corporativa, así como el papel de la divulgación de información sobre RSC como posible elemento amplificador del efecto que las propias acciones de responsabilidad de la empresa tienen en su reputación corporativa, ya que favorece la credibilidad y la visibilidad de las propias acciones de la empresa.

Las hipótesis planteadas han sido testadas empíricamente en una muestra internacional de 133 empresas cotizadas de nueve países diferentes durante el periodo 2011-2016 obteniendo una muestra final compuesta por 612 observaciones. Para testar las hipótesis se ha empleado un análisis basado en el estimador GMM system debido a la inercialidad de la variable dependiente.

Nuestros resultados muestran que el desempeño global responsable de una empresa, así como el de cada una de sus dimensiones (social, medioambiental y económica) afectan positivamente a la reputación corporativa. Estos resultados son coherentes con los obtenidos en estudios previos (v.g., Brammer y Pavelin, 2004, 2006; Lai *et al.*, 2010; Surroca *et al.*, 2010) y avalan que una buena gestión de la RSC es una herramienta muy útil a la hora de construir y consolidar una buena reputación corporativa (McWilliams y Siegel, 2011).

Por otro lado, el principal resultado de este estudio muestra que la calidad de la información emitida por la empresa sobre su RSC modera positivamente esta relación. Es decir, la calidad de los informes que emiten las empresas sobre su desempeño responsable amplifica el efecto de sus acciones de responsabilidad social en la reputación corporativa. Sin embargo, cuando examinamos la influencia de las dimensiones específicas de la RSC, encontramos que los efectos son significativos en los casos de la dimensión social y

medioambiental; sin embargo, no ocurre lo mismo para el caso de la dimensión económica. Estos resultados proporcionan una nueva perspectiva sobre el papel de la calidad de la información divulgada por las empresas sobre su RSC en la reputación corporativa. Mientras que las investigaciones anteriores se han centrado en el análisis del impacto directo de la calidad de la información emitida por las empresas sobre su RSC en la reputación corporativa (Odriozola y Baraibar-Diez, 2017; Othman *et al.*, 2011; Toms, 2002), en este trabajo argumentamos una línea alternativa proponiendo a la calidad de la información sobre RSC emitida por la propia empresa como una herramienta que refuerza el efecto de su desempeño responsable en la reputación corporativa a través de un doble efecto: en primer lugar, la calidad de la información divulgada por la empresa sobre su RSC reduce la discrecionalidad directiva, lo que mejora la credibilidad de las acciones socialmente responsables de la empresa; y, en segundo lugar, aumenta la visibilidad de los comportamientos responsables de la compañía, más allá de los *stakeholders* directamente afectados por dichas acciones. Sin embargo, como se menciona, el análisis no confirma que la calidad de la información divulgada por la empresa sobre su RSC modere la relación entre la dimensión económica y la reputación corporativa. Este resultado puede deberse a diferencias en la atención de los medios y en los requisitos legales entre la divulgación de información social y medioambiental, y la divulgación de información financiera. Si bien es cierto que es complicado saber para aquellos que no participan en las acciones específicas con la compañía el grado de desempeño social y medioambiental de una empresa, los *stakeholders* disponen de otras muchas fuentes para obtener la información financiera de las empresas; de hecho, los medios de comunicación actualizan periódicamente la información relativa al desempeño económico de la empresa, de tal forma que está ampliamente disponible para numerosas audiencias. Además, los requisitos legales y los procesos de auditoría son más exigentes y proporcionan una mayor credibilidad a los informes financieros respecto a los informes sobre desempeños sociales y medioambientales.

Por otro lado, los resultados no confirman la existencia de una relación directa entre la calidad de la información sobre RSC divulgada por la propia empresa y la reputación corporativa. Aunque este resultado es coherente con los obtenidos por Piechocki (2004), es cierto que contrasta con los obtenidos por gran parte de las investigaciones previas (v. g., Odriozola y Baraibar-Diez, 2017), por lo que estas diferencias pueden deberse a diferentes aspectos metodológicos como la muestra o las propias medidas.

En este estudio se plantean reflexiones relevantes y se aporta una serie de contribuciones al campo de la literatura académica en administración de empresas. Primero, se proporciona evidencia empírica adicional sobre la relación entre la RSC y la reputación corporativa desde una perspectiva amplia y completa, ya que se analiza tanto el desempeño global, así como el impacto de cada una de sus dimensiones (social, medioambiental y económica). Además, al utilizar un análisis dinámico de datos de panel, en este estudio se evitan los posibles problemas de endogeneidad entre la RSC y la reputación corporativa, mejorando el enfoque metodológico empleado por investigaciones anteriores. A su vez, a diferencia de los estudios previos que han analizado el impacto de diferentes determinantes de la repu-

tación corporativa desde la perspectiva de un único contexto (Deephouse *et al.*, 2016), este estudio utiliza una muestra internacional de empresas para el test de las hipótesis. Por otro lado, con relación a la literatura sobre divulgación de información no financiera, desafiamos al efecto directo de la calidad de la información sobre RSC divulgada en la reputación corporativa, propuesto por los estudios previos, proponiendo un efecto moderador positivo o amplificador de la información en el desempeño responsable de la empresa.

A pesar de que este estudio avanza en diversas direcciones, somos conscientes de la existencia de varias limitaciones. En primer lugar, la muestra en la que se basa nuestro análisis está formada por grandes empresas multinacionales, por lo que nuestros resultados pueden no ser válidos y replicados en pequeñas o medianas empresas. Otra de las principales limitaciones es consecuencia de la utilización de una medida agregada de la calidad de la información sobre RSC divulgada, ya que en este análisis empírico no se tiene en cuenta el efecto de las distintas dimensiones que componen la variable y que pueden tener una mayor o menor relevancia en la percepción de la calidad de la información por parte de los agentes. Por ello, sería interesante analizar en investigaciones futuras la importancia relativa de cada uno de los elementos que componen la medida. A su vez, investigaciones futuras deben ahondar en el posible impacto de las diferentes iniciativas legislativas nacionales y supranacionales que comienzan a proliferar en relación con la emisión de información no financiera en las expectativas de los diferentes grupos de *stakeholders* sobre el grado de la calidad de la información. Por otro lado, un análisis futuro puede enfocarse en evaluar la posible existencia de impactos diferenciados entre los diversos grupos de participantes sobre los efectos de la divulgación de esta información no financiera, ya que es probable que haya participantes más interesados en que las empresas emitan este tipo de información. Por último, consideramos que sería relevante analizar el papel de la industria, puesto que consideramos que puede haber sectores de los que se espere una información extrafinanciera de mayor calidad debido al impacto de sus actividades tanto en la sociedad como en el medioambiente.

Para finalizar, es importante subrayar que de esta investigación se derivan importantes recomendaciones para la gestión empresarial. En primero lugar, los gestores deben considerar a la RSC como una herramienta útil para mejorar y consolidar una buena reputación corporativa. Además, deben ser conscientes de la importancia de desarrollar una estrategia de comunicación de su RSC que reúna todas las acciones e iniciativas responsables de la compañía con relación a sus múltiples grupos de *stakeholders* para conseguir capitalizar un mayor impacto de sus propias acciones en su reputación corporativa. Es decir, se debe promover la calidad de la divulgación de información no financiera para resaltar el compromiso de la compañía con sus *stakeholders* y conseguir así que sus acciones sean más creíbles y visibles. Finalmente, nuestros resultados sugieren que los gestores deben entender claramente que la divulgación de la RSC está determinada principalmente por las acciones de la RSC, es decir, la información sobre RSC divulgada no tienen impacto directo en la reputación corporativa, sino que está sustentada en acciones reales de la empresa.

Referencias bibliográficas

- Adams, C. A.; Hill, W. Y. y Roberts, C. B. (1998). Corporate social reporting practices in Western Europe: legitimating corporate behaviour? *The British Accounting Review*, 30(1), 1-21.
- Aiken, L. S. y West, S. G. (1991). *Multiple regression: Testing and interpreting interactions*. Sage.
- Amran, A.; Lee, S. P. y Devi, S. S. (2014). The influence of governance structure and strategic corporate social responsibility toward sustainability reporting quality. *Business Strategy and the Environment*, 23(4), 217-235.
- Arikan, E.; Kantur, D.; Maden, C. y Telci, E. E. (2016). Investigating the mediating role of corporate reputation on the relationship between corporate social responsibility and multiple stakeholder outcomes. *Quality & Quantity*, 50(1), 129-149.
- Barnett, M. L. (2007). Stakeholder influence capacity and the variability of financial returns to corporate social responsibility. *Academy of management review*, 32(3), 794-816.
- Bear, S.; Rahman, N. y Post, C. (2010). The impact of board diversity and gender composition on corporate social responsibility and firm reputation. *Journal of business ethics*, 97(2), 207-221.
- Beatty, R. P. y Ritter, J. R. (1986). Investment banking, reputation, and the underpricing of initial public offerings. *Journal of Financial Economics*, 15(1-2), 213-232.
- Bebbington, J.; Larrinaga, C. y Moneva, J. M. (2008). Corporate social reporting and reputation risk management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3), 337-361.
- Bergh, D. D.; Ketchen Jr., D. J.; Boyd, B. K. y Bergh, J. (2010). New frontiers of the reputation—Performance relationship: Insights from multiple theories. *Journal of Management*, 36(3), 620-632.
- Bhattacharyya, A. y Cummings, L. (2014). Attitudes towards environmental responsibility within Australia and India: a comparative study. *Journal of Environmental Planning and Management*, 57(5), 769-791.
- Blundell, R. y Bond, S. (1998). Initial conditions and moment restrictions in dynamic panel data models. *Journal of Econometrics*, 87(1), 115-143.
- Brammer, S. J. y Pavelin, S. (2006). Corporate reputation and social performance: The importance of fit. *Journal of Management Studies*, 43(3), 435-455.
- Brammer, S. y Millington, A. (2005). Corporate reputation and philanthropy: An empirical analysis. *Journal of Business Ethics*, 61(1), 29-44.
- Brammer, S. y Pavelin, S. (2004). Building a good reputation. *European Management Journal*, 22(6), 704-713.
- Brown-Liburd, H.; Cohen, J. y Zamora, V. L. (2016). CSR Disclosure Items Used as Fairness Heuristics in the Investment Decision. *Journal of Business Ethics*, 152(1), 275-289.
- Chen, S. y Bouvain, P. (2009). Is corporate responsibility converging? A comparison of corporate responsibility reporting in the USA, UK, Australia, and Germany. *Journal of Business Ethics*, 87, 299-317.
- Clarkson, M. E. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review*, 20(1), 92-117.
- Comisión Europea. (2014). Directiva 2014/95/EU del Parlamento Europeo y del Consejo del 22 de octubre de 2014 enmienda de la Directiva 2013/34/EU en lo que respecta a

- la divulgación de información no financiera y de diversidad por parte de ciertas grandes empresas y grupos. *ABIEUL*, 330, 1-9.
- Cormier, D. y Gordon, I. M. (2001). An examination of social and environmental reporting strategies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(5), 587-617.
- Cornell, B. y Shapiro, A. C. (1987). Corporate stakeholders and corporate finance. *Financial Management*, 16(1) 5-14.
- Deephouse, D. L.; Newbury, W. y Soleimani, A. (2016). The effects of institutional development and national culture on cross-national differences in corporate reputation. *Journal of World Business*, 51(3), 463-473.
- Delgado-García, J. B.; Quevedo-Puente, D. y La Fuente-Sabaté, D. (2010). The impact of ownership structure on corporate reputation: Evidence from Spain. *Corporate Governance: An International Review*, 18(6), 540-556.
- Dunbar, R. L. y Schwalbach, J. (2000). Corporate reputation and performance in Germany. *Corporate Reputation Review*, 3(2), 115-123.
- Europapress (2020). Europapress.es. Madrid. (ultimo acceso: 22/03/2020) <<https://www.europapress.es/epsocial/responsables/noticia-rsc-cobra-mas-peso-decisiones-compra-inversores-internacionales-expertos-20200114190641.html>>.
- Fernández-Gago, R.; Cabeza-García, L. y Nieto, M. (2018). Independent directors' background and CSR disclosure. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(5), 991-1001.
- Fombrun C. (1996). *Reputation: Realizing Value from the Corporate Image*. Harvard Business School Press.
- Fombrun, C. J. y Pan, M. (2006). Corporate reputations in China: How do consumers feel about companies? *Corporate Reputation Review*, 9(3), 165-170.
- Fombrun, C. J.; Ponzi, L. J. y Newbury, W. (2015). Stakeholder tracking and analysis: The RepTrak® system for measuring corporate reputation. *Corporate Reputation Review*, 18(1), 3-24.
- Fombrun, C. y Shanley, M. (1990). What's in a name? Reputation building and corporate strategy. *Academy of Management Journal*, 33(2), 233-258.
- Fombrun, C. J. y Van Riel, C. B. M. (2004). *Fame & Fortune: How Successful Companies Build Winning Reputations*. Prentice-Hall Financial Times.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Pitman.
- Gardberg, N. A. y Fombrun, C. J. (2006). Corporate citizenship: Creating intangible assets across institutional environments. *Academy of Management Review*, 31(2), 329-346.
- Golob, U.; Podnar, K.; Elving, W. J.; Ellerup Nielsen, A.; Thomsen, C. y Schultz, F. (2013). CSR communication: quo vadis? *Corporate Communications: An International Journal*, 18(2), 176-192.
- Gray, R. (2000). Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation: A review and comment. *International Journal of Auditing*, 4(3), 247-268.
- Hall, R. (1992). The strategic analysis of intangible resources. *Strategic Management Journal*, 13(2), 135-144.
- Hill, C. W. y Jones, T. M. (1992). Stakeholder-agency theory. *Journal of Management Studies*, 29(2), 131-154.
- Hodge, K.; Subramaniam, N. y Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and

- perceptions of information credibility. *Australian Accounting Review*, 19(3), 178-194.
- Jensen, M. C. y Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Jitmaneeroj, B. (2017). The impact of corporate social responsibility on firm value: an application of structural equation modeling. *International Journal of Business Governance and Ethics*, 12(4), 306-329.
- Lai, C.S.; Chiu, C. J.; Yang, C. F. y Pai, D. C. (2010). The effects of corporate social responsibility on brand performance: The mediating effect of industrial brand equity and corporate reputation. *Journal of Business Ethics*, 95(3), 457-469.
- Lin, H.; Zeng, S.; Wang, L.; Zou, H. y Ma, H. (2016). How Does Environmental Irresponsibility Impair Corporate Reputation? A Multi-Method Investigation. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 23(6), 413-423.
- Logsdon, J. M. y Wood, D. J. (2002). Reputation as an emerging construct in the business and society field: An introduction. *Business & Society*, 41(4), 365-370.
- McWilliams, A. y Siegel, D. S. (2011). Creating and capturing value: Strategic corporate social responsibility, resource-based theory, and sustainable competitive advantage. *Journal of Management*, 37(5), 1.480-1.495.
- Melo, T. y Garrido-Morgado, A. (2012). Corporate reputation: A combination of social responsibility and industry. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 19(1), 11-31.
- Michelon, G.; Pilonato, S. y Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 59-78.
- Milgrom, P. y Roberts, J. (1986). Price and advertising signals of product quality. *Journal of Political Economy*, 94(4), 796-821.
- Odriozola, M. D. y Baraibar-Diez, E. (2017). Is corporate reputation associated with quality of CSR reporting? Evidence from Spain. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 24(2), 121-132.
- Othman, S.; Darus, F. y Arshad, R. (2011). The influence of coercive isomorphism on corporate social responsibility reporting and reputation. *Social Responsibility Journal*, 7(1), 118-135.
- Owen, D. L.; Swift, T. A.; Humphrey, C. y Bowerman, M. (2000). The new social audits: accountability, managerial capture or the agenda of social champions? *European Accounting Review*, 9(1), 81-98.
- Pérez, A. (2015). Corporate reputation and CSR reporting to stakeholders: Gaps in the literature and future lines of research. *Corporate Communications: An International Journal*, 20(1), 11-29.
- Piechocki, R. (2004). Transparency of annual sustainability reports. *Corporate Reputation Review*, 7(2), 107-124.
- Ponzi, L. J.; Fombrun, C. J. y Gardberg, N. A. (2011). RepTrak™ pulse: Conceptualizing and validating a short-form measure of corporate reputation. *Corporate Reputation Review*, 14(1), 15-35.
- Rao, H. (1994). The social construction of reputation: Certification contests, legitimation, and the survival of organizations in the American automobile industry: 1895-1912. *Strategic Management Journal*, 15(S1), 29-44.
- Roberts, P. W. y Dowling, G. R. (2002). Corporate reputation and sustained superior financial performance. *Strategic Management Journal*, 23(12), 1.077-1.093.
- Rose, C. y Thomsen, S. (2004). The Impact of Corporate Reputation on Performance:

- Some Danish Evidence. *European Management Journal*, 22(2), 201-210.
- Rowley, T. y Berman, S. (2000). A brand new brand of corporate social performance. *Business & Society*, 39(4), 397-418.
- Russo, M. V. y Fouts, P. A. (1997). A resource-based perspective on corporate environmental performance and profitability. *Academy of Management Journal*, 40(3), 534-559.
- Sacconi, L. (2007). A social contract account for CSR as an extended model of corporate governance (II): Compliance, reputation and reciprocity. *Journal of Business Ethics*, 75(1), 77-96.
- Serafeim, G. (2015). Integrated reporting and investor clientele. *Journal of Applied Corporate Finance*, 27(2), 34-51.
- Sierra-García, L.; Zorio-Grima, A. y García-Benau, M. A. (2015). Stakeholder engagement, corporate social responsibility and integrated reporting: an exploratory study. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 22(5), 286-304.
- Surroca, J.; Tribó, J. A. y Waddock, S. (2010). Corporate responsibility and financial performance: The role of intangible resources. *Strategic Management Journal*, 31(5), 463-490.
- Tang, A. K.; Lai, K. H. y Cheng, T. C. E. (2012). Environmental governance of enterprises and their economic upshot through corporate reputation and customer satisfaction. *Business Strategy and the Environment*, 21(6), 401-411.
- Thomson Reuters Eikon™ (2016). Thomson Reuters ESG Scores. <<https://financial.thomsonreuters.com/content/dam/open-web/documents/pdf/financial/esg-scores-methodology.pdf>> (acceso 24/09/2017).
- Toms, J. S. (2002). Firm resources, quality signals and the determinants of corporate environmental reputation: some UK evidence. *The British Accounting Review*, 34(3), 257-282.
- Van der Laan Smith, J.; Adhikari, A. y Tondkar, R. H. (2005). Exploring differences in social disclosures internationally: A stakeholder perspective. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(2), 123-151.
- Vergin, R. C. y Qoronfleh, M. W. (1998). Corporate reputation and the stock market. *Business Horizons*, 41(1), 19-26.
- Vidaver-Cohen, D. y Brønn, P. S. (2015). Reputation, responsibility, and stakeholder support in Scandinavian firms: A comparative analysis. *Journal of Business Ethics*, 127(1), 49-64.
- Villafañe, J. (2004). *La buena reputación. Claves del valor intangible de las empresas*. Anaya.
- Waddock, S. y Googins, B. K. (2011). The paradoxes of communicating corporate social responsibility. *The handbook of communication and corporate social responsibility* (pp. 23-43). John Wiley & Sons, Inc.
- Wartick, S. L. (1992). The relationship between intense media exposure and change in corporate reputation. *Business and Society*, 31(1), 33-42. <<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2017.02.180>>.
- Williams, R. J. y Barrett, J. D. (2000). Corporate philanthropy, criminal activity, and firm reputation: Is there a link? *Journal of Business Ethics*, 26(4), 341-350.

Adquisición de un activo para donarlo a una entidad sin fines lucrativos (MCC)

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 124, de enero de 2021

Marta Borque Francisco

Profesora del CEF-

Extracto

Sobre el tratamiento contable de los ordenadores adquiridos, desde el punto de vista de la sociedad que adquiere dichos ordenadores con la finalidad de donarlos a una ONG o asociación.

Consulta 2

Adquisición de unos ordenadores para donarlos a una entidad sin fines lucrativos.

Respuesta:

La consulta versa sobre el tratamiento contable de los ordenadores adquiridos, desde el punto de vista de la sociedad que adquiere dichos ordenadores con la finalidad de donarlos a una ONG o asociación, y se pregunta si la sociedad debe calificarlos como inmovilizado, proceder a su amortización y contabilizar la correspondiente pérdida en el momento de la donación.

Sobre la cuestión planteada, habrá que determinar si los ordenadores adquiridos cumplen los requisitos para poder registrarlos como activos teniendo en cuenta la definición y los criterios de registro contable de los elementos de las cuentas anuales contenida en la primera parte Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del Plan General de Contabilidad



(PGC), aprobado por el Real Decreto de 1514/2007, de 16 de noviembre, ya que, en caso contrario, procederá el registro de un gasto.

En concreto, en el MCC se definen los activos como:

Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

Asimismo, los activos deben reconocerse en el balance, de acuerdo con lo señalado en el apartado 5.º del MCC:

Cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

En el caso que nos ocupa, parece desprenderse que los ordenadores han sido adquiridos con la finalidad exclusiva de donarlos a otra empresa por lo que dicha adquisición deberá ser contabilizada como un gasto (por donación) del ejercicio en el que se realiza la compra.

Ejemplo

La sociedad Echemosunamano decide colaborar activamente con la crisis generada por la COVID-19 y adquiere unos electrodomésticos con el fin de donarlos a un comedor social de su comunidad. Los electrodomésticos se adquieren por 10.000 con un IVA del 21 %.

Solución

En el ejemplo propuesto, conforme a lo dispuesto en la resolución, los electrodomésticos han sido adquiridos con la finalidad exclusiva de donarlos a otra empresa por lo que dicha adquisición deberá ser contabilizada como un gasto (por donación) del ejercicio en el que se realiza la compra, al no cumplirse la definición de activo del MCC del PGC.

La sociedad tendrá que satisfacer además del precio de adquisición el IVA soportado en la adquisición, no siendo deducible al corresponder a bienes no afectos a la explotación.

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	12.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100



Tercer ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado

Javier Aguilar López
Javier González Sainza
Elena Robledo Ancinas
Profesores del CEF-

(Tercer ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, convocados por Resolución de 27 de diciembre de 2019 [BOE 8 de enero de 2020]).

Sumario

- Caso 1.** Análisis de liquidez y de rentabilidad económica y financiera.
- Caso 2.** Consolidación. Ajustes de homogeneización y eliminaciones en balance homogeneizado agregado.
- Caso 3.** Costes y márgenes de un proyecto de construcción.



Caso práctico núm. 1

Análisis de la liquidez y la rentabilidad económica y financiera

Civnia es una empresa que desarrolla actividades comerciales. En los dos últimos ejercicios, 20X1 y 20X0, ha presentado los siguientes balances y cuentas de resultados:

Balance de situación de Civnia

	20X1	20X0
ACTIVO		
Inmovilizado material	20.000	15.000
Amortización acumulada	(3.250)	(2.000)
Existencias comerciales	1.375	1.250
Deudores comerciales, clientes	687	657
Efectivo y equivalentes líquidos	515	270
Total activo	19.327	15.177
PATRIMONIO NETO Y PASIVO		
Capital social	6.250	5.000
Reservas (de beneficios)	4.543	3.000
Resultados del ejercicio 20X0	–	3.087
Resultados del ejercicio 20X1	3.812	–
Subvenciones, donaciones y legados	500	–
Préstamos a corto plazo	3.350	3.250
Acreedores comerciales, proveedores	872	840
Total patrimonio neto y pasivo	19.327	15.177

Cuenta de pérdidas y ganancias de Clvnia

Ventas	13.750	12.500
Aprovisionamientos (consumos)	(4.700)	(4.500)
Gastos de personal	(1.700)	(1.625)
Otros gastos de explotación	(750)	(750)
Amortización del inmovilizado	(1.250)	(1.250)
= Resultado de explotación (REx)	5.350	4.375
Gastos financieros	(268)	(259)
= Resultado antes de impuestos (RAI)	5.082	4.116
Impuesto sobre beneficios (25 % del RAI)	(1.270)	(1.029)
= Resultado del ejercicio (RE)	3.812	3.087

Todas las ventas son a crédito. Las compras de aprovisionamientos, así como los otros gastos de explotación, se realizan a crédito. El resto de los gastos se pagan, en su caso, al contado, así como las operaciones de inversión y financiación.

Los resultados de 20X0 se distribuyeron, por mitades, como reservas y dividendos.

Trabajo para realizar (en caso necesario, pueden hacerse supuestos e hipótesis, que se consignarán en la solución):

1. Análisis de flujos de Clvnia:

- Determinar el importe cobrado de los clientes y el pagado a los proveedores/acreedores en el ejercicio 20X1.
- Teniendo en cuenta los saldos finales, ¿cómo han evolucionado desde el año anterior los plazos de cobro y pago?
- ¿Qué parte del aumento del efectivo se debe a los flujos netos de actividades de explotación en el ejercicio?

2. Determinar la rentabilidad económica para 20X1, teniendo en cuenta la inversión neta media (IN) en el ejercicio en activo fijo (AF) y capital corriente (CC), en función de sus componentes: margen y rotación. A estos efectos, las subvenciones de capital deben considerarse un menor valor del activo fijo, mientras que el efectivo debe considerarse como menor deuda neta.



- Determinar la rentabilidad financiera para 20X1. Para el cálculo se tendrá en cuenta el valor medio del patrimonio neto (PN) en el ejercicio. Además, se deberá analizar la diferencia entre la rentabilidad financiera y la económica calculada previamente, determinando la parte que se debe al efecto apalancamiento y la que se debe al efecto de los impuestos.

Solución

Apartado 1

Importe cobrado a los clientes y pagado a los proveedores/acreedores

El enunciado nos indica que la entidad realiza todas sus ventas, compras de aprovisionamientos y otros gastos de explotación a crédito, por lo que para determinar el importe cobrado a los clientes y el pagado a los proveedores partiremos de las cuentas de balance y de pérdidas y ganancias.

Saldos de balance:

	20X1	20X0
Clientes	687	657
Acreedores comerciales, proveedores	872	840

Cuenta de pérdidas y ganancias:

	20X1
Ventas	13.750
Aprovisionamientos	4.700

El importe cobrado a los clientes equivaldrá al importe de ventas y a la variación del saldo de la cuenta de balance de clientes, por ello durante el ejercicio 20X1 la entidad habrá cobrado a sus clientes: $13.750 + (657 - 687) = 13.720$ um.

El importe pagado a los acreedores comerciales/proveedores equivaldrá al importe de aprovisionamientos y a la variación del saldo de la cuenta de balance de acreedores comerciales/proveedores, por ello durante el ejercicio 20X1 la entidad habrá pagado a sus acreedores comerciales/proveedores: $4.700 + (840 - 872) = 4.668$ um.

Evolución de los plazos de cobro y pago

Para analizarlo, procederemos a calcular el número de días de cobro y pago teniendo presente, como nos indica la cuestión, los saldos finales de cada ejercicio.

Plazos de cobro a clientes

- Rotación clientes = $\frac{\text{Ventas netas}}{\text{Saldo final de clientes}}$
- Días de cobro = $\frac{360}{\text{Rotación clientes}}$

Ejercicio 20X0

- Rotación clientes = $\frac{12.500}{657} = 19,025875$
- Días de cobro = $\frac{360}{19,025875} = 18,9216$ días

Ejercicio 20X1

- Rotación clientes = $\frac{13.750}{687} = 20,014556$
- Días de cobro = $\frac{360}{20,014556} = 17,9869$ días

Podemos observar que ha existido una mejoría en aproximadamente un día en el periodo de cobro a clientes pasando de 18,9216 días a 17,9869 días.

Plazos de pago a proveedores

- Rotación proveedores = $\frac{\text{Cuentas netas}}{\text{Saldo final de proveedores}}$
- Días de cobro = $\frac{360}{\text{Rotación proveedores}}$



Ejercicio 20X0

- Rotación proveedores = $\frac{4.500}{840} = 5,357142$
- Días de pago = $\frac{360}{5,357142} = 67,2$ días

Ejercicio 20X1

- Rotación proveedores = $\frac{4.700}{870} = 5,389908$
- Días de pago = $\frac{360}{5,389908} = 66,79$ días

En el caso de pago a proveedores se ha reducido en medio día pasando de 67,2 días a 66,79 días.

Análisis del aumento del efectivo que se debe a los flujos netos de actividades de explotación en el ejercicio

En primer lugar, analizamos la variación de flujos de efectivo del año 20X1:

- Saldo inicial 270 um
- Saldo final 515 um

Observamos un incremento de 245 um.

A través del estado de flujos de efectivo analizaremos esta variación:

Estado de flujos de efectivo	20X1
A) Flujos de efectivo de las actividades de explotación	
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos	5.082
2. Ajustes del resultado	1.518



Estado de flujos de efectivo	20X1
▶	
a) Amortización del inmovilizado	(+) 1.250
h) Gastos financieros	(+) 268
3. Cambios en el capital corriente	-123
a) Existencias	(+/-) -125
b) Deudores y otras cuentas a cobrar	(+/-) -30
d) Acreedores y otras cuentas a pagar	(+/-) 32
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación	-1.538
a) Pagos de intereses	(-) -268
d) Cobros (pagos) por impuestos sobre beneficio	(+/-) -1.270
5. Flujo de efectivo de las actividades de explotación (1 + 2 + 3 + 4)	4.939
B) Flujos de efectivo de las actividades de inversión	
6. Pagos por inversiones	(-) -5.000
c) Inmovilizado material	-5.000
7. Cobros por desinversiones	(+)
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (7 - 6)	-5.000
C) Flujos de efectivo de las actividades de financiación	
9. Cobros y pagos por instrumento de patrimonio (a + b + c + d + e)	1.750
a) Emisión de instrumentos de patrimonio	(+) 1.250
e) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	(+) 500
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero (a - b)	100
a) Emisión de (1 + 2 + 3 + 4)	
2. Deudas con entidades de crédito	(+) 100





Estado de flujos de efectivo	20X1
▶	
11. Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio (a + b)	-1.544
a) Dividendos	(-) 1.544
b) Remuneración de otros instrumentos de patrimonio	(-)
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (9 + 10 + 11)	306
D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio	
E) Aumento/Disminución neta del efectivo o equivalentes (5 + 8 + 12 + D)	245
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio	270
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio	515

Podemos observar que los flujos de efectivo de las actividades de explotación equivalen a 4.939 um.

Apartado 2

Procedemos a calcular la rentabilidad económica:

$$RE = \frac{\text{BAII}}{\text{Ventas}} \times \frac{\text{Ventas}}{\text{ATM}}$$

De donde tenemos: Margen = $\frac{\text{BAII}}{\text{Ventas}}$ y Rotación = $\frac{\text{Ventas}}{\text{ATM}}$

Sustituyendo obtenemos:

$$\text{Margen} = \frac{5.350}{13.750} = 0,38909$$

Para la rotación primero obtenemos la inversión neta media:

- Por una parte, analizamos la inversión en activo fijo media teniendo presente que la subvención minorra dicho valor:

- Activo fijo al inicio de 20X1: 13.000 um (15.000 – 2.000).
 - Variación de valor: 5.000 (20.000 – 15.000) – 1.250 (3.250 – 2.000) = 3.750
um variación media: $\frac{3.750}{2} = 1.875$.
 - Total inversión neta media en activo fijo menos subvenciones: 13.000 + 1.875 – 500 = 14.375 um.
- Por otro lado, analizamos el activo circulante teniendo presente al capital corriente:
 - Activo circulante al inicio de 20X1: 1.250 + 657 = 1.907.
 - Variación del capital corriente:
 - Importe al inicio del ejercicio: (1.250 + 657) – (3.250 + 840 – 270) = –1.913 um.
 - Importe al cierre del ejercicio: (1.375 + 687) – (3.350 + 872 – 515) = –1.645 um.

Observamos que tenemos un capital corriente negativo cuya variación media a lo largo del ejercicio ha sido: $\frac{-1.645 - (-1.913)}{2} = 134$. Estamos ante un incremento.

Total activo circulante: 1.907 + 134 = 2.041 um.

$$\text{Rotación} = \frac{13.750}{(14.375 + 2.041)} = 0,83759$$

$$\text{RE} = 0,38909 \times 0,83759 = 0,32589; 32,589 \%$$

Apartado 3

$$\text{Rentabilidad financiera: } \frac{\text{BDII}}{\text{Pneto}}$$

$$\text{BDII} = 3.812 \text{ um}$$

Patrimonio neto medio:

- Patrimonio neto inicial: 5.000 + 3.000 + 3.087 = 11.087 um.
- Patrimonio neto final: 6.250 + 4.543 + 3.812 + 500 = 15.105 um.
- Incremento medio: $\frac{15.105 - 11.087}{2} = 2.009 \text{ um}$.



Importe patrimonio neto medio: $11.087 + 2.009 = 13.096$ um

$$\text{Rentabilidad financiera: } \frac{3.812}{13.096} \times 100 = 29,108 \%$$

En un primer momento la diferencia entre la rentabilidad financiera y económica es negativa debido al efecto impositivo, al estar calculada la económica antes de impuestos.

El impacto en la rentabilidad económica después de impuestos: $32,589 \times (1 - 0,25) = 24,441 \%$.

Una vez tenido en cuenta el efecto impositivo en la rentabilidad económica, analizamos el apalancamiento:

$$\text{Rentabilidad financiera} = \text{Rentabilidad económica} + \text{Apalancamiento}$$

$$29,108 \% = 24,441 \% + \text{Apalancamiento}$$

Apalancamiento = $4,667 \%$ (el coste de la financiación asciende aproximadamente a un

$$8 \% = \frac{268}{3.350})$$

Observamos que el efecto apalancamiento es positivo incrementando la rentabilidad de los accionistas.

Caso práctico núm. 2

Ajustes de consolidación

La sociedad Grande, SA está preparando, a 31 de diciembre de 20X1, sus estados financieros consolidados con la filial Chica, SL, que adquirió el 1 de enero de ese mismo año. Es la primera vez que se realiza la consolidación, porque hasta ahora el grupo no tenía obligación de hacerlo, por razón del tamaño. El marco normativo utilizado es el derivado del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

El responsable de la consolidación ha procedido a obtener información sobre los ajustes y eliminaciones a realizar este primer año en el balance de situación, que se resumen a continuación.

1. Homogeneización (ambas sociedades)

- 1.1. Chica tiene como único inmovilizado material un edificio, comprado a primeros de enero de 20X1 por 600.000 um, de las que un 20 % se asignaron al terreno y el resto a las construcciones. La vida útil del elemento se fijó en 40 años, a efectos de calcular la amortización, pero la dominante utiliza para estas mismas construcciones una vida útil de 50 años, practicando también un sistema de amortización lineal sin valor residual.
- 1.2. El grupo ha empezado a ofrecer en este ejercicio a los directivos de las dos empresas, como parte de sus retribuciones, opciones sobre acciones de la sociedad dominante, que se conceden anualmente siempre que se alcancen unos objetivos de rentabilidad. Aunque la dominante ha procedido a la contabilización de estos derechos para sus ejecutivos, ninguna de las dos ha registrado los que corresponden a los directivos de Chica. Según la valoración realizada, estos directivos tienen derecho a 50 opciones de compra de acciones, cuyo valor razonable a la fecha de cierre es de 1.000 um por opción. Al preguntar a expertos contables externos cómo contabilizar esta retribución, han informado al grupo que debe ser registrada por ambas empresas: la matriz como una mayor inversión en Chica y la filial como un gasto de personal del ejercicio y una aportación a su patrimonio neto por igual importe.
- 1.3. El saldo de proveedores, empresas del grupo, que figura en el balance de Grande es de 75.000 um, mientras que el de clientes, empresas del grupo, que figura en el de Chica es de 82.000 um. La diferencia se debe a una transferencia bancaria realizada por Grande, cuya recepción no había sido comunicada por el banco a Chica en la fecha de cierre. De hecho, figura como primer apunte en el año siguiente.
- 1.4. Grande comercializa una parte de los productos que Chica fabrica, considerándolos en sus cuentas de existencias como mercaderías. El saldo de productos terminados en Chica, al cierre del ejercicio, es de 120.000 um.
- 1.5. Meses después de la adquisición, el 1 de julio de 20X1, Grande ha concedido a Chica un préstamo a largo plazo por importe de 150.000 um. A consecuencia de los costes de transacción, el coste amortizado de la partida en las cuentas de la dominante es un activo de 153.000 um, mientras que en las cuentas de la dependiente es un pasivo por valor de 148.000 um.

2. Eliminaciones

2.1. Inversión-patrimonio neto

- En la fecha de la adquisición, Grande tenía 100 acciones de las 1.000 que constituyen el capital de Chica, que había adquirido por 2.000 um cada una hace va-

rios años. El 1 de enero de 20X1 compró 700 acciones más al precio de 2.500 um cada una. Por tanto, su porcentaje de participación es el 80 % a la fecha de cierre, siendo el resto el capital que pertenece a los socios externos.

- El patrimonio neto contable de Chica, en la fecha de la combinación, era de 1.800.000 um, 1.000.000 de um de capital y el resto reservas. En los estudios previos a la adquisición se detectaron dos diferencias entre el valor contable y el valor razonable de las partidas del balance: una de ellas se debía al terreno sobre el que se asienta el edificio de la compañía, que fue tasado en 200.000 um, y la otra era una provisión por litigios fiscales, que debería haberse dotado por 40.000 um y no se había registrado. La tasa nominal de impuestos vigente es del 25 %.
- Como no hay estudios de la vida útil del fondo de comercio, el grupo se ha acogido al plazo máximo concedido por la normativa para la amortización.

2.2. Existencias

- Grande comercializa productos que fabrica Chica, sin transformarlos posteriormente.
- Las ventas intragrupo son por el valor de mercado, de cuyo total el coste es el 80 % y el resto es margen de beneficio.
- Las existencias que Grande tiene en inventario de mercaderías compradas a Chica, a 31 de diciembre, tienen un coste de adquisición de 60.000 um.

2.3. Compraventa de títulos intragrupo

- Con el fin de obtener liquidez para sus operaciones, Chica vendió a Grande, en la fecha de cierre del ejercicio y al contado, 100 letras del Tesoro, de 1.000 um de nominal, que tenía contabilizadas, por 970 um cada una, en el activo no corriente. El precio total de la operación, que se hizo a valor de mercado, fue de 104.000 um. Chica, que contabilizó el beneficio obtenido, no reflejó el cupón corrido desde la compra hasta el momento de la venta, que era de un 3 % del nominal para cada uno de los títulos.

2.4. Eliminación débitos-créditos

- Contando con la información anterior sobre homogeneizaciones, deben eliminarse los saldos existentes entre Grande y Chica, ya que son los únicos saldos recíprocos que figuran en ambos balances de situación.

- No se deben hacer ni ajustes ni eliminaciones que correspondan a gastos e ingresos, ya que se trata de conseguir, exclusivamente, el balance consolidado.

Trabajo para realizar (los nombres de las cuentas pueden ser aproximados, y los efectos impositivos solo se tendrán en cuenta cuando se citen explícitamente en el texto):

1. Asientos para reflejar, los ajustes por homogeneización, en las cuentas del balance de cada una de las sociedades.
2. Asientos para reflejar las eliminaciones en el balance homogeneizado agregado, con la indicación de si las cuentas corresponden a Grande (G) o a Chica (C). Al tratarse del balance, puede utilizarse de forma genérica la cuenta de resultado del ejercicio, poniendo entre paréntesis el concepto de gasto o ingreso que corresponda.
3. Si la cuenta de pérdidas y ganancias agregada de las dos sociedades tenía un saldo igual a cero, antes de todos los ajustes ¿qué saldo le corresponderá en las cuentas ya consolidadas?

Solución

A continuación, se propone la solución a cada punto de los enunciados atendiendo a la normativa vigente en materia (RD 1159/2010 y RD 1514/2007, respectivamente).

Apartado 1

Apartado 1.1

Las políticas contables indican lo siguiente:

En la parte no asignada al terreno, se deriva que el valor contable de la construcción asciende a: $600.000 \times (100\% - 20\%) = 480.000$ um. Si se establece un método de amortización lineal y sin valor residual alguno, tal y como establece el enunciado:

Periodo	Individual (a)	Consolidado (b)	Ajuste (a) - (b)
20X1	12.000 um/año	9.600 um/año	2.400 um/año
Cálculo	$(480.000 - 0) \text{ um}/40 \text{ años}$	$(480.000 - 0) \text{ um}/50 \text{ años}$	$480.000 \text{ um} \times (1/40 - 1/50)$

Al haberse adquirido al comienzo del ejercicio, solo habrá de realizarse un ajuste de homogeneización valorativa por el año cuyos estados financieros consolidados se quieren formular, esto es, 20X1. De igual forma, se reconoce un exceso de amortización anual atendiendo a la mayor vida útil.

Ajuste sobre el balance de situación individual Chica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2811	Amortización acumulada inmovilizado material	2.400	
129	Resultado del ejercicio		2.400

Ajuste sobre pérdidas y ganancias individual Chica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Saldo pérdidas y ganancias (B.º/P.º)	2.400	
6811	Dotación amortización inmovilizado material		2.400

Apartado 1.2

Consulta 7 del BOICAC 75/2008, consulta 2 del BOICAC 97/2014, Resolución del ICAC 5 de marzo de 2019

Siguiendo la consulta 7 del BOICAC 75/2008 (NFC031160) en su último párrafo (a la que hace referencia la propia consulta 2 del BOICAC 97 –NFC050565–), así como la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, en materia de contabilidad de sociedades, se produce una «transferencia gratuita no proporcional al porcentaje de participación de la matriz en la filial por parte de la anterior, debiendo contabilizar la donación entre no vinculados por la parte atribuida correspondiente a socios externos» (atribución de una parte a los socios externos en la propia contabilidad individual. Aunque sea de aplicación la NRV 17.^a, no menos cierto que lo que subyace detrás de esta operación también es la propia aplicación de la NRV 21.^a 1 del PGC, «Operaciones entre empresas del grupo. Norma general»). Si bien se podría pensar, y haber resuelto, exclusivamente en la NIIF-UE 2 sin tener en consideración «el regalo» (porque no sale de su bolsillo) que se hacía a los socios externos en la filial (recordemos que la matriz participaba en la filial al 80 %).

Ajuste sobre el balance de situación individual Chica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (Chica) (en términos netos por comparación a lo que sucede en el ajuste de pérdidas y ganancias)	40.000	
118	Aportaciones de socios (80% × 50 opciones × 1.000 um/opción)		40.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias individual Chica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6450	Retribuciones al personal liquidadas con instrumentos	50.000	
778	Ingresos excepcionales (parte atribuible a socios externos) (20% × 50.000)		10.000
-	Saldo pérdidas y ganancias (B.º/P.ª) (80% × 50.000)		40.000

Ajuste sobre el balance de situación individual Grande:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participación en empresas del grupo, Chica	40.000	
129	Resultado del ejercicio	10.000	
1111	Otros instrumentos de patrimonio neto. Resto de instrumentos de patrimonio		50.000

La cuenta 111 incluye las opciones sobre acciones propias. Cuenta que se cargará cuando se entreguen los otros instrumentos de patrimonio neto, al establecer como hipótesis que la liquidación de cada opción se realizará mediante entrega física con un número fijo de acciones. En el consolidado desaparecerá mediante ajuste de eliminación de la inversión de Grande en Chica-patrimonio neto de Chica.

Ajuste sobre pérdidas y ganancias individual Grande:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gasto excepcional	10.000	
-	Saldo pérdidas y ganancias (B.º/P.ª) (20% × 50.000)		10.000

Apartado 1.3

Se establece como hipótesis de política contable consolidada una extensión de las políticas contables de la matriz Grande, por lo que se procede a realizar un ajuste de homogeneización valorativa en cuentas de la filial Chica por importe del diferencial con motivo de la conciliación bancaria llevada a cabo:

Ajuste sobre el balance de situación individual Chica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c, vista	7.000	
433	Clientes, empresas del grupo, Grande (82.000 – 75.000)		7.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias individual Chica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
No procede ajuste de homogeneización.			

Posteriormente, habrá que proceder a eliminar el crédito-débito recíproco, por 75.000 um para mostrar el consolidado, como mínimo tenemos información de que existe un crédito-débito recíproco comercial por ese importe. Este ajuste se termina realizando como último ajuste de consolidación (en el apartado 3).

Apartado 1.4

A efectos consolidados, los productos que Grande comercializa son producidos (objeto de transformación industrial) por otras empresas del grupo en concreto por parte de Chica, por lo que, a efectos consolidados, aquellas existencias finales que figuren en el balance de Grande debieran reclasificarse a producto terminado siguiendo un razonamiento consolidado de grupo como unidad económica frente a terceros, sin dejarlos clasificados como mercaderías. Adicionalmente, habrá que tener en cuenta el margen de las operaciones pendientes de realizar, al objeto de reducir la valoración del margen pendiente de «realizar» por no haber salido del grupo, así como posibles créditos-débitos recíprocos o ingresos gastos recíprocos. Si hubiese existencias finales en Grande procedentes de Chica, se reclasificarían a producto terminado, dado que, a efectos de unidad económica frente a terceros, han sido objeto de un proceso de transformación industrial cuando estaban en Chica.

En este caso, por las existencias que están al cierre del ejercicio en Chica, se entiende que estarán como producto terminado y valoradas al coste de producción, por lo que no procede ajuste de homogeneización alguno.

Apartado 1.5

Para el inversor Grande, la diferencia entre las 153.000 y las 150.000 fue una salida de tesorería que reduce la rentabilidad de la operación, operación que a efectos consolida-

dos no existirá por tratarse de una operación de financiación inversión entre dos empresas del grupo. El gasto incurrido con el tercero a efectos consolidados se considera realizado desde el mismo 1 de julio de 20X1. Para la sociedad financiada Chica, la diferencia entre las 150.000 y las 148.000 son un mayor gasto realizado en pérdidas y ganancias con un tercero a la misma fecha. Así se trata de reflejar en los ajustes. El asiento de crédito débito recíproco será realizado en etapa posterior sobre los estados financieros agregados homogeneizados.

Por el ajuste de homogeneización valorativa en Chica:

Ajuste sobre el balance de situación individual Chica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	2.000	
16131	Deuda con empresas del grupo, sociedad Grande [(150.000 – 148.000), en aras de dejarlo por 150.000]		2.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias individual Chica:

Código	Cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	2.000	
–	Saldo pérdidas y ganancias (B.º/P.º ^a)		2.000

Por el ajuste valorativo en contabilidad de la sociedad Grande:

Ajuste sobre el balance de situación individual Grande:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	3.000	
23231	Créditos, empresas del grupo Chica [(153.000 – 150.000), en aras de dejarlo por 148.000]		3.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias individual Grande:

Código	Cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	3.000	
–	Saldo pérdidas y ganancias (B.º/P.º ^a)		3.000

Queda pendiente de realizar el asiento de eliminación créditos-débitos financieros recíprocos por importe de las 150.000 um que se debieran realizar en la siguiente fase de ajustes sobre estados financieros homogeneizados agregados.

2. Eliminaciones

Apartado 2.1

Se trata de una adquisición de control por etapas equivalente a las reguladas en la NRV 19.^a 2.7, pero teniendo en cuenta el mantenimiento de personalidades jurídicas diferenciadas lo que obliga a realizar cuentas consolidadas. Se establece como hipótesis que previamente a la adquisición de control la participación previa se encontraba categorizada en la NRV 9.^a 2.3, «Activos financieros valorados a valor razonable con cambios en el patrimonio neto», y que como consecuencia de la adquisición adicional hay una reclasificación a la NRV 9.^a 2.4, «Activos financieros valorados a coste», quedando en cuentas individuales los ajustes valorativos positivos previos en la cuenta 133, «Ajustes por cambios de valor en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto», hasta que la inversión en dicha empresa se deteriore o venda. Por su lado, a efectos de cuentas consolidadas, dichos ajustes habrán sido transferidos a pérdidas y ganancias en la propia fecha de adquisición, generando el ajuste correspondiente.

(+) Valor razonable de la participación previa a fecha 1-1-20X1: 250.000 um (2.500 um/accs. \times 100 accs.).

(-) Precio de adquisición (valor contable inicial) de la participación previa a 1-1-20X1: 200.000 um (2.000 um/accs. \times 100 accs.) ajustadas a 31-12-20X0.

(=) Ajuste a valor razonable por permuta comercial tras adquirir control: 50.000 um que se llevan a resultado del ejercicio de la tenedora de la participación, en los ajustes del consolidado en el ejercicio 20X1.

Cálculo de la diferencia de primera consolidación:

1.a) (+) Valor razonable de la participación previa: 2.500 um/accs. \times 100 acciones = 250.000.

1.b) (+) Valor razonable de la participación que otorga el control: 2.500 um/accs. \times 700 acciones = 1.750.000.

1) (=) Total contraprestación = 2.000.000.

2.a) (-) 80 %s/Patrimonio neto a 1-1-20X1 (80 % \times 1.800.000) = (1.440.000).

2.b) (-) 80 %s/Ajuste plusvalía terrenos [80 % \times (200.000 - 20 %s/600.000)] = (64.000).

2.b.1) (-) (-) 80 %s/Ajuste fiscal por pasivo diferencia temporaria imponible plus-valía terreno $(80 \% \times 25 \% \times 80.000) = 16.000$.

2.c) (-) (-) 80 %s/Provisión para impuestos $(80 \% \times 40.000) = 32.000$.

2.c.1) (-) (+) 80 %s/Ajuste fiscal por activo por diferencia temporaria deducible provisión para impuestos $(80 \% \times 25 \% \times 40.000) = (8.000)$.

2) (-) (10 % + 70 %) Valor razonable activos identificables netos pasivos asumidos sociedad Chica = (1.464.000).

3) 1) - 2) Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio de consolidación en Chica) = 536.000.

Entre los asientos de ajuste se encuentran los siguientes:

Estando varios años en el balance la participación previa clasificada dentro de la categoría de Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto (NRV 9.^a 2.3), una vez reclasificado se deja al coste dicho valor razonable. En el consolidado el acumulado en la cuenta 133, «Ajustes por cambios de valor en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto», se recicla a pérdidas y ganancias.

Como consecuencia del reciclaje/transferencia a pérdidas y ganancias de los ajustes valorativos previos a valor razonable con cambios en el patrimonio neto:

Ajuste sobre el balance de situación homogeneizado agregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Ajuste en activos financieros valorados a valor razonable con cambios en patrimonio neto (Grande)	50.000	
	Resultado del ejercicio (Grande) [(2.500 - 2.000) um/acc. × 100 accs. de Chica]		50.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias homogeneizada agregada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Saldo pérdidas y ganancias (Grande)	50.000	
	Beneficios en activos financieros valorados a valor razonable con cambios en patrimonio neto		50.000

Por el asiento de eliminación inversión en Chica (Grande)-patrimonio neto (Chica) por referencia a los saldos vigentes a la fecha de primera consolidación (1 de enero de 20X1), teniendo en cuenta que formulamos a 31 de diciembre de 20X1:



Ajuste sobre el balance de situación homogeneizado agregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Capital social (Chica)	1.000.000	
	Reservas (Chica)	800.000	
	Plusvalías terrenos	80.000	
	Activos por diferencias temporarias deducibles (25% × 40.000)	10.000	
	Fondo de comercio de consolidación en Chica	536.000	
	Participación en Chica (Grande)		2.000.000
	Provisión para impuestos		40.000
	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (25% × 80.000)		20.000
	Socios externos en Chica [20% × (1.890.000 – 60.000)]		366.000

A posteriori, por haber contabilizado como homogeneización en el apartado 1.2 las opciones sobre acciones de la sociedad dominante, se incrementa la participación en la inversión y la aportación de socios de la filial, en aplicación de la NRV 21.^a 1.

Ajuste sobre el balance de situación homogeneizado agregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Aportación de socios (Chica)	40.000	
	Participación en empresa del grupo Chica (Grande)		40.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias homogeneizada agregada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Ingresos excepcionales (Chica)	10.000	
	Gastos excepcionales (Grande)		10.000

Según el BOICAC 83, noviembre 2010, consulta 2 (NFC039178):

b) Cuentas anuales consolidadas.

Desde esta perspectiva, es claro el mandato contenido en las Normas de consolidación respecto a la eliminación o diferimiento de los resultados producidos en las operaciones internas entre empresas del grupo.

Por tanto, la sociedad debe proceder, en el caso de que no lo hubiera hecho, a realizar el correcto tratamiento contable en cuentas anuales individuales de los hechos descritos, para posteriormente practicar su eliminación a los exclusivos efectos de formular las cuentas anuales consolidadas.

Del texto de la consulta se desprende que el resultado se ha realizado en el ejercicio frente a terceros, por lo que solo procederá la eliminación de los correspondientes ingresos y gastos recíprocos, así como, en su caso, de los créditos y débitos recíprocos que traigan causa de la transacción. Por su parte, la operación de aportación no tendrá repercusiones desde la perspectiva de las cuentas consolidadas, debiéndose tratar como un aumento de la inversión sin aumento del porcentaje de participación, circunstancia que llevará a que no se vean alteradas las valoraciones de los activos consolidados. Sin embargo, una vez realizados los ajustes descritos en cuentas individuales, el reparto del resultado consolidado entre la sociedad dominante y los socios externos sí que se verá afectado, en la medida en que disminuya el beneficio en la sociedad dependiente y se reconozca el correspondiente incremento en la dominante.

Por la amortización del fondo de comercio de consolidación, a pesar de poder pensar que estaba en vigor la disposición transitoria sexta del Real Decreto 1159/2010, la adquisición se realiza a comienzos de 20X1, mismo año en el que deja de acogerse a dispensa de la obligación de consolidar por razón de tamaño.

Ajuste sobre el balance de situación homogeneizado agregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Resultado del ejercicio (Grande)	53.600	
	Amortización acumulada inmovilizado intangible fondo de comercio de consolidación en Chica [(536.000 - 0)/10]		53.600

Ajuste sobre pérdidas y ganancias homogeneizada agregada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Dotación a la amortización inmovilizado intangible	53.600	
	Saldo pérdidas y ganancias (B.º/P.º) (Grande)		53.600

Apartado 2.2

Por la reclasificación de las existencias finales existentes en el almacén de Grande por las existencias que le había comprado a Chica:

Ajuste sobre el balance de situación homogeneizado agregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Producto terminado (Grande)	75.000	
	Mercaderías (Grande)		75.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias homogeneizada agregada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Variación de existencias de mercaderías (Grande)	75.000	
	Variación de existencias de producto terminado (Grande)		75.000

Hay que eliminar créditos-débitos recíprocos, ingresos-gastos recíprocos y el margen por importe del $20\% \times (60.000/80\%)$, en la medida en la que aún se encuentre en el grupo y no se pueda considerar realizado dicho margen entre dichas empresas del grupo:

Ajuste en el balance de situación homogeneizado agregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Resultado del ejercicio (Chica)	15.000	
	Producto terminado (Grande) $[20\% \times (60.000/80\%)]$		15.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias homogeneizada agregada

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Variación de existencias de producto terminado (Grande)	15.000	
	Saldo pérdidas y ganancias (B.º/P.º) (Chica)		15.000

$60.000 = 80\% \text{s/Valor de mercado: } 60.000/0,8 = \text{Valor de mercado de las existencias finales en Grande: } 75.000 \text{ um; Margen a diferir a ejercicios posteriores hasta que salga del grupo: } 15.000 (75.000 - 60.000).$



Por los créditos-débitos mínimos entre Chica-Grande a 31 de diciembre de 20X1:

Ajuste sobre el balance de situación homogeneizado agregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Proveedores, empresas del grupo (Grande)	75.000	
	Clientes, empresas del grupo (Chica)		75.000

Como mínimo, las compraventas realizadas a lo largo del ejercicio lo serán por las existencias de producto terminado.

Ajuste sobre pérdidas y ganancias homogeneizada agregada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Ingresos por ventas (Chica)	75.000	
	Gastos por compras (Grande)		75.000

Apartado 2.3

(+) Precio venta interco.	(+) 104.000	(+) Precio ex cupón	(+) 101.000	(+) Precio total	(+) 104.000
(-) Valor contable ex cupón	(-) 97.000	(-) Valor contable ex cupón	(-) 97.000	(-) Valor contable individual + Intereses devengados	(-) 100.000
Beneficio 763	7.000	Beneficio 763	4.000	Beneficio	4.000

Ajuste por error, que no afecta al balance de situación, en la medida en la que la compradora en la operación entre empresas del grupo, esto es, la sociedad Grande, haya contabilizado correctamente el cupón corrido que ha pagado.

Por las características del instrumento financiero, hay un cupón corrido del 3 % que ha de ser corregido como error contable de Chica a efectos consolidados y, posteriormente, se tendrá que diferir temporalmente a efectos consolidados el beneficio de 4.000 um.

Ajuste sobre el balance de situación homogeneizado agregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación.			

Ajuste sobre pérdidas y ganancias homogeneizada agregada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Beneficio por venta de VRD (Chica)	3.000	
	Ingresos por intereses de VRD (Chica)		3.000

Apartado 2.4

Por el préstamo de 150.000 um concedido el 1 de julio de 20X1, por la eliminación de créditos-débitos recíprocos por importe de 150.000 ya mencionado previamente en el apartado 1.5.

Ajuste sobre el balance de situación homogeneizado agregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
	Deudas con empresas del grupo Grande (Chica)	150.000	
	Créditos con empresas del grupo Chica (Grande)		150.000

Ajuste sobre pérdidas y ganancias homogeneizada agregada:

Código	Cuenta	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación.			

Apartado 3

Ajustes en cada fase sobre el saldo pérdidas y ganancias (Grande), saldo pérdidas y ganancias (Chica) y el consolidado atribuido al grupo y a socios externos. Hemos de tener en cuenta que de cara al consolidado estas cuentas se incrementan por el debe y disminuyen por el haber.

	Ajustes homogeneización (a)		Ajustes en pérdidas y ganancias agregada (b)		Agregado ajustado (a) + (b)		Saldo pérdidas y ganancias (Grande)/(Chica)
	Debe (+)	Haber (-)	Debe (+)	Haber (-)	Debe (+)	Haber (-)	
Grande		13.000	50.000	53.600	50.000	66.600	Saldo acreedor: 16.600 100 % atribuido a Grande



	Ajustes homogeneización (a)		Ajustes en pérdidas y ganancias agregada (b)		Agregado ajustado (a) + (b)		Saldo pérdidas y ganancias (Grande)/(Chica)
	Debe (+)	Haber (-)	Debe (+)	Haber (-)	Debe (+)	Haber (-)	
▶							
Chica	2.400	42.000	15.000	2.400	57.000	Saldo acreedor: 54.600	80 % atribuido a Grande; 20 % atribuido a socios externos

En el consolidado, en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas, quedará de la siguiente manera:

- a) Atribuido al grupo, con saldo acreedor (de ahí el signo negativo): (100 % Grande + 80 % Chica): $100 \% \times (-16.600) + 80 \% \times (-54.600) = -60.280$.
- b) Atribuido a socios externos en Chica, con saldo acreedor (de ahí el signo negativo): (20 % en Chica): $20 \% \times (-54.600) = -10.920$.

Caso práctico núm. 3

Costes y márgenes de un proyecto de construcción

La empresa Construyendo, SA ha concurrido y obtenido la licitación para la construcción de un sistema de dos grandes depósitos subterráneos de basura, convocada por el ayuntamiento del municipio XYZ. El compromiso contraído consiste en tener terminado y entregado al final del primer año el Depósito 1 (capacidad: 40.000 m³) y al final del segundo año el Depósito 2 (capacidad 60.000 m³). Debido a la programación de gastos por inversiones del ayuntamiento, el precio a percibir se dividirá en tres anualidades iguales, pospagables, de 6.000.000 de um cada una.

Los dos depósitos se comenzarán a la vez, y se construirán de forma conjunta, pero tendrán un ritmo de ejecución diferente, de manera que se puedan cumplir los plazos acordados.

La dirección financiera de Construyendo está haciendo los cálculos de costes y márgenes que corresponden a los dos proyectos, a partir de los datos de ejecución, contando con

las principales clases de costes. La descripción técnica, que ha elaborado el Departamento técnico, para seleccionar y distribuir los costes a los depósitos, es la siguiente:

Clase de coste (concepto)	Comportamiento	Importe (um)	Observaciones	Ejecución	
				Año 1	Año 2
Redacción del proyecto	Fijo	200.000 um	Servicio externo (estudio de ingeniería)	100 %	–
Costes directos de la licitación	Fijo	30.000 um	Servicio interno	100 %	–
Dirección de obra	Variable	7 % sobre coste variable de la obra ejecutada	Servicio externo (estudio de ingeniería)	50 %	50 %
Excavaciones y movimiento de tierras	Variable	40 um por m ³	Subcontratado a otra empresa	100 %	–
Cimentación, construcción e instalaciones básicas	Variable	160 um por m ³	Realizado por la empresa	50 %	50 %
Instalaciones especializadas de tratamiento de residuos	Variable	80 um por m ³	Subcontratado a varias empresas	40 %	60 %
Control de calidad y otros gastos indirectos relacionados con la construcción	Fijo	40.000 um	Servicio interno	50 %	50 %
Administración y dirección general de la empresa	Fijo	180.000 um	Servicio interno	50 %	50 %

El Departamento financiero de la empresa se ha ocupado de los cálculos relativos a coste por intereses, que no se incluyen aquí ni para los ingresos ni para los gastos. De forma coherente con lo anterior, puesto que hay un diferimiento de cobros, se ha calculado el ingreso imputado a cada proyecto descontando los tres cobros a los momentos de la entrega, suponiendo que la proporción que corresponde al Depósito 1 es el 40 % y al Depósito 2 el 60 % del valor actual neto. Por ello, los ingresos serán de 7.039.000 y 10.558.500 euros, respectivamente.

Trabajo para realizar (en cada caso, deben explicitarse las hipótesis y criterios de reparto utilizados, así como los conceptos que son y que no son acumulables en los depósitos):

1. Determinar, utilizando la información que resulte relevante del cuadro, el coste total de cada uno de los depósitos que componen el proyecto.

2. Calcular el coste total acumulado en el Depósito 2 al finalizar el primer año de ejecución.
3. Determinar el margen bruto obtenido por la empresa en uno y otro, suponiendo que el ingreso total se reparte en proporción a la capacidad de los depósitos.

Solución

En primer lugar, vamos a realizar un análisis de los costes, partiendo de la Resolución de 14 de abril de 2015, del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

Según dice la norma segunda:

El coste de producción estará formado por el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, así como el resto de los bienes o servicios consumidos y directamente imputables al activo. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al activo, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de producción, construcción o fabricación...

Según la norma cuarta formarán parte del coste de producción, entre otros, los de control de calidad.

Asimismo, la norma decimotercera, aplicable a las empresas constructoras, establece en el punto 1.1 b) que los gastos iniciales del anteproyecto o proyecto, anteriores a su adjudicación, formarán parte del coste de producción en caso de adjudicación del proyecto de obras.

Por último, y de acuerdo con la norma octava, los gastos generales de administración o dirección de empresa no formarán parte del coste de producción.

Con base en lo anterior, son costes de producción todos los relacionados en el supuesto, excepto los de administración y dirección general de la empresa. En particular, los siguientes:

- Redacción del proyecto.
- Costes directos de la licitación.
- Dirección de obra.
- Excavaciones y movimiento de tierras.
- Cimentación, construcción e instalaciones básicas.
- Instalaciones especializadas de tratamiento de residuos.



Identificados los costes de producción, el siguiente paso será determinar el criterio de reparto de los costes entre los dos depósitos a construir, en función de lo indicado en la norma quinta, que regula la producción conjunta, según la cual los costes imputados a cada producto serán lo más paralelos o proporcionales al valor neto realizable del citado producto.

Para ello, calculamos el peso que cada depósito tendrá en los ingresos a obtener:

	Depósito 1	Depósito 2	Total
Capacidad (m ³)	40.000	60.000	
	40%	60%	
Ingreso total	7.039.000	10.558.500	17.597.500
	40%	60%	

Por ello, el criterio de imputación de costes será el siguiente:

- Costes fijos: se repartirán en un 40 % para el Depósito 1 y un 60 % para el Depósito 2, dado que estos son los porcentajes que representa cada depósito en los ingresos a obtener.
- Costes variables: se repartirán en función de la capacidad de cada depósito.

Desglose de los costes de producción por depósito y año:

Costes		Depósito 1	Depósito 2	
Redacción proyecto	Fijo			Criterio imputación
Importe	200.000			% ingreso
Año 1	200.000	80.000	120.000	
Año 2	-	-	-	
Costes directos licitación	Fijo			Criterio imputación
Importe	30.000			% ingreso
Año 1	30.000	12.000	18.000	
Año 2	-	-	-	





Costes		Depósito 1	Depósito 2	
▶				
Excavación y movimiento de tierras	Variable			Criterio imputación
Importe	40 um/m ³	1.600.000	2.400.000	Coste m ³ × Capacidad de cada depósito
Año 1	100%	1.600.000	2.400.000	
Año 2		-	-	
Cimentación, construcción e instalaciones técnicas	Variable			Criterio imputación
Importe	160 um/m ³	6.400.000	9.600.000	Coste m ³ × Capacidad de cada depósito
Año 1	50%	3.200.000	4.800.000	
Año 2	50%	3.200.000	4.800.000	
Instalaciones especializadas	Variable			Criterio imputación
Importe	80 um/m ³	3.200.000	4.800.000	Coste m ³ × Capacidad de cada depósito
Año 1	40%	1.280.000	1.920.000	
Año 2	60%	1.920.000	2.880.000	
Control calidad	Fijo			Criterio imputación
Importe	40.000	16.000	24.000	% ingreso
Año 1	50%	8.000	12.000	
Año 2	50%	8.000	12.000	
Administración	Fijo			Criterio imputación
Importe	180.000	72.000	108.000	% ingreso
Año 1	50%	36.000	54.000	
Año 2	50%	36.000	54.000	



	Depósito 1	Depósito 2	Total
Coste total de producción	11.308.000	16.962.000	28.270.000
Año 1	6.180.000	9.270.000	15.450.000
Año 2	5.128.000	7.692.000	12.820.000

Una vez calculados los costes, procedemos a calcular el ingreso a imputar en cada ejercicio:

	Año 1	Año 2	Año 3
Coste año	15.450.000	12.820.000	0
Coste total	28.270.000	28.270.000	0
% avance	55 %	45 %	0
Ingreso total	18.000.000	18.000.000	
Ingreso a imputar	9.837.283	8.162.717	-
Cobro	6.000.000	6.000.000	6.000.000

Por último, calculamos el margen y resultado en cada ejercicio:

	Año 1			Año 2		
	Depósito 1	Depósito 2	Total	Depósito 1	Depósito 2	Total
Ingreso ventas	3.934.913	5.902.370	9.837.283	3.265.087	4.897.630	8.162.717
Coste producción	6.180.000	9.270.000	15.450.000	5.128.000	7.692.000	12.820.000
Margen industrial	(2.245.087)	(3.367.630)	(5.612.717)	(1.862.913)	(2.794.370)	(4.657.283)
Costes administración	36.000	54.000	90.000	36.000	54.000	90.000
Resultado	(2.281.087)	(3.421.630)	(5.702.717)	(1.898.913)	(2.848.370)	(4.747.283)



Asientos contables

Año 1

Por los costes incurridos durante el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
62X	Servicios exteriores	15.450.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.450.000

Por la imputación del ingreso y del cobro obtenido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	6.000.000	
4309	Clientes, facturas pendientes de formalizar	3.837.283	
705	Prestaciones de servicios		9.837.283

Año 2

Por los costes incurridos durante el ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
62X	Servicios exteriores	12.820.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.820.000

Por la imputación del ingreso, del cobro obtenido y de la facturación al cliente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	6.000.000	
430	Clientes	6.000.000	
705	Prestaciones de servicios		8.162.717
4309	Clientes, facturas pendientes de formalizar		3.837.283



Año 3

Por el cobro obtenido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	6.000.000	
430	Clientes		6.000.000

Normas de publicación

La *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF)* editada por el Centro de Estudios Financieros, SL, con ISSN 1138-9540 (en versión impresa) e ISSN-e: 2531-2138 (en versión electrónica), es una publicación dirigida a los estudiosos y profesionales de las materias conectadas con las áreas tributaria y contable del Derecho que pretende ser un medio al servicio de aquellos que, a través de sus trabajos de investigación y opinión, desean ofrecer al lector su aportación doctrinal o profesional sobre temas controvertidos y de interés.

La *RCyT. CEF* tiene una periodicidad mensual e incluye estudios de naturaleza académica de las materias relacionadas con el objeto de la publicación: Contabilidad y Tributación. También incluye artículos que analizan las disposiciones normativas y resoluciones judiciales y doctrinales de actualidad tributaria y contable más relevantes. Asimismo, destina un espacio al análisis de cuestiones de controvertida aplicación práctica tributaria y contable.

Los contenidos de la revista en versión impresa están también disponibles en versión digital en la página web <www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>, vehículo de divulgación y a su vez instrumento que permite la difusión de aquellos estudios que por las limitaciones propias del soporte papel verían dificultada su publicación.

Normas para el envío y presentación de originales

1. Los trabajos deberán ser originales e inéditos y se remitirán por correo electrónico a la dirección revista@cef.es, identificándose el archivo con los apellidos del/de la autor/a del trabajo seguidos de un guión y de la abreviatura de la sección de la revista a la que se destina: EDT (estudios doctrinales tributarios), EDC (estudios doctrinales contables), AJDT (análisis jurisprudencial y doctrinal tributario), ADC (análisis doctrinal contable), EPT (estudios profesionales tributarios), EPC (estudios profesionales contables), CPT (caso práctico tributario) o CPC (caso práctico contable).

Los trabajos destinados a la sección «Estudios doctrinales» se presentarán anonimizados, indicándose en un archivo independiente los datos de autoría y, en su caso, de la financiación de la investigación.

2. Los trabajos (excepto los dirigidos a la sección «Análisis jurisprudencial y doctrinal») han de estar encabezados por:
 - Título en español e inglés.
 - Lista de palabras clave/descriptores (no menos de 2 ni más de 5), en español e inglés.
 - Extracto de no más de 20 líneas, en español e inglés.
 - Sumario (comenzando en página nueva), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...; tres dígitos: 1.1.1., 1.1.2...).

El análisis jurisprudencial y doctrinal ha de estar encabezado por:

- Título en español.
- Extracto de no más de 20 líneas en español.
- Estructura: 1. Supuesto de hecho, 2. Doctrina del tribunal, y 3. Comentario crítico (se trata de un análisis crítico y no descriptivo. Tiene que ser más del 60% del total), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...) en el caso de que fuera necesario.

3. La extensión de los artículos (incluyendo título, extracto, palabras clave y sumario), en formato Microsoft Word (Times New Roman, cuerpo 11 e interlineado 1,5 para el texto y cuerpo 10 e interlineado sencillo para las notas a pie de página), será la siguiente:
 - Estudios doctrinales tributarios o contables: mínimo 20 y máximo 35 páginas.
 - Análisis jurisprudencial y doctrinal tributario o contable: mínimo 5 y máximo 10 páginas.
 - Estudios profesionales tributarios o contables: máximo 25 páginas.
 - Casos prácticos: máximo 25 páginas.
4. Las notas se numerarán consecutivamente y su texto se recogerá a pie de página y no al final. Se evitarán las que sean simples referencias bibliográficas, en cuyo caso deberán ir integradas en el texto señalando entre paréntesis solo el apellido del autor, el año de publicación y, si procede, las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.). La mención completa se incluirá al final en las «Referencias bibliográficas».
5. Las citas de referencias legislativas o jurisprudenciales contendrán todos los datos necesarios para su adecuada localización y serán neutras. Se recomienda el empleo de la base de datos NormaCEF (<www.normacef.es>). Las citas textuales deberán incluirse entre comillas latinas («») y, al final de las mismas, entre paréntesis, solo el apellido del autor, el año de publicación y las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.) de las que se ha extraído dicho texto. No se utilizará letra cursiva para las 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.

Descubre nuestras novedades editoriales

del área de tributación

Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Comentarios y casos prácticos (2 volúmenes). 2021



Roberto Alonso Alonso

978-84-454-2974-7

2021 (11.ª ed.)

1.808 págs.

130 € (papel)

Esta obra, presentada en dos volúmenes, ha sido concebida tras una larga trayectoria docente y profesional del autor, que permite aunar la doblevisión que ofrece el mundo del derecho. Destacamos por ello el sentido práctico y didáctico de los distintos capítulos que la integran, y que se pone de manifiesto tanto en las explicaciones teóricas como en los continuos ejemplos prácticos que facilitan su comprensión. En el desarrollo de estos dos volúmenes nos hemos basado fundamentalmente en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y en la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre.

Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos (2 volúmenes). 2021



Antonio Longás Lafuente

978-84-454-3004-0

2021 (11.ª ed.)

2.224 págs.

130 € (papel)

Este manual, dividido en dos volúmenes, proporciona una visión didáctica y práctica de la mayoría de las cuestiones relevantes que afectan al IVA. Además del sentido práctico y didáctico que impregna el contenido de los distintos capítulos (puesto de manifiesto tanto en las explicaciones teóricas como en los continuos ejemplos), debemos también destacar que se recogen las últimas novedades legislativas, tanto a nivel nacional como de la Unión Europea, así como la mención de las más importantes consultas de la DGT, resoluciones del TEAC y sentencias de los distintos tribunales.

Impuesto sobre sociedades. Comentarios y casos prácticos (2 volúmenes). 2021



*Fernando Borrás Amblar
y José Vicente Navarro
Alcázar*

978-84-454-4155-8

70 € (Tomo I)

1.072 págs.

978-84-454-4162-6

60 € (Tomo II)

736 págs.

2021 (10.ª ed.)

Esta obra, presentada en dos volúmenes (régimen general y regímenes especiales), tiene como objeto desgranar, desde una perspectiva eminentemente práctica, las peculiaridades de la regulación del impuesto contenida básicamente en la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, y en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, persiguiendo que tanto los alumnos como los gerentes y los gestores de empresas tengan un conocimiento completo de este tributo.

CEF.-

+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

DESCUENTO ESPECIAL AHORA

PRESENCIAL | TELEPRESENCIAL | ONLINE