

# Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 463 | Octubre 2021

ISSN: 1138-9540

## **El software de doble uso en la LGT**

Juan Ramón Pérez Tena

## **La contabilidad del beneficio residual**

Javier Romano Aparicio

y María Concepción Burgos García

## **Límites en la obtención de información tributaria**

Abelardo Delgado Pacheco

## **La ventaja fiscal y el diferimiento tributario sin motivo económico válido**

Germán Rodrigo Chaques

## **Procedimientos de comprobación limitada: regularización íntegra del IVA**

Antonio Longás Lafuente

## **Jurisprudencia del TS sobre el principio de buena administración**

Borja Garin Ballesteros

## **La presunción del artículo 1 del RIRPF y el fraude fiscal**

Alfonso Sanz Clavijo

## **Información no financiera en la información financiera**

Esther Ortiz Martínez, Marcos Antón Renart  
y José Manuel Santos Jaén

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](http://www.udima.es))

## MÁSTERES OFICIALES

### Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

### Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos • Educación y Recursos Digitales (Elearning) • 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 • Asesoramiento Financiero y Bancario • Dirección Comercial y Marketing • Dirección y Administración 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

Enseñanza Bilingüe • Interuniversitario en Unión Europea y China • Mercado del Arte • Seguridad, Defensa y Geoestrategia

¡ÚLTIMOS DÍAS DE MATRÍCULA!

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 463 | Octubre 2021

## Directora editorial

M.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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  
Isabel Brusca Alijarde. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Zaragoza  
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña  
Luis Castrillo Lara. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. EU de Burgos  
Juergen B. Donges. Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia  
Santiago Durán Domínguez. Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)  
Agustín Fernández Pérez. Presidente del REAF  
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia  
Ubaldo González de Frutos. Inspector de Hacienda del Estado Especialista Fiscal Líder BID  
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá  
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED  
Luis Alberto Malváez 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  
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)  
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario  
José Pedreira Menéndez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo  
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado  
José Andrés Rozas. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona  
Luz Ruibal Pereira. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela  
Víctor Salamanca Carrasco. Presidente de AUXADI  
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA  
Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM

## Evaluadores externos

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

## Edita

Centro de Estudios Financieros  
P.<sup>o</sup> 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](http://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

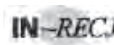
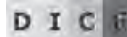
Centro de Estudios Financieros, SL  
Correo electrónico: [revistacef@cef.es](mailto:revistacef@cef.es)  
Edición digital: [www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm)  
Depósito legal: M-1947-1981  
ISSN: 1138-9540  
ISSN-e: 2531-2138



## 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](http://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 lucha contra el *software* de doble uso en la Ley General Tributaria: un ensayo de infracciones tributarias permanentes 5-46

*The fight against tax fraud software in the General Tax Law: a trial of permanent tax offences*

**1.º Premio «Estudios Financieros» 2021**

Juan Ramón Pérez Tena

Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio 47-78

*Limits for the tax authorities on obtaining and disclosing or exchanging information*

Abelardo Delgado Pacheco

Ⓐ El impuesto sobre determinados servicios digitales y su encuadre en la fiscalidad internacional 79-82

*The tax on certain digital services and their framing in international taxation*

Eva María Sánchez Sánchez

#### Actualidad

El concepto de ventaja fiscal en el régimen de diferimiento tributario ante la ausencia de motivo económico válido, antes y después de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre 83-104

*The concept of tax benefits in the tax deferral regime in the absence of valid commercial reasons, before and after Law 27/2014 of November 27th*

Germán Rodrigo Chaques

#### Análisis doctrinal y jurisprudencial

Regularización íntegra del IVA en procedimientos de comprobación limitada. (Análisis de las RRTEAC de 26 de febrero de 2020, RG 2449/2017, y de 17 de septiembre de 2020, RG 281/2018, y de la STS de 26 de mayo de 2021, rec. núm. 574/2020) 105-120

Antonio Longás Lafuente

La Administración tributaria no precisa probar la existencia de ánimo defraudatorio para aplicar la presunción del artículo 1 del Reglamento del IRPF. (Análisis de la RTEAC de 22 de abril de 2021, RG 2016/2020) 121-140

Alfonso Sanz Clavijo



La interpretación del deber de buena administración en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. (Análisis de la STS de 15 de marzo de 2021, rec. núm. 526/2020) 141-152  
Borja Garin Ballesteros

## Contabilidad

### Estudios

La contabilidad del beneficio residual 153-184  
*Accounting for residual profit*

**1.º Premio «Estudios Financieros» 2021**

M.ª Concepción Burgos García y Javier Romano Aparicio

Información no financiera en la información financiera 185-210  
*Non-financial information in the financial information*

Esther Ortiz Martínez, Marcos Antón Renart y José Manuel Santos Jaén

### Análisis doctrinal

Ayuda asociada al aval de un préstamo concedido por el ICO (NRV 18.ª). (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 125, de marzo de 2021) 211-220

Javier Collado Muñoz

### Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado 221-222

Ana Luna García González

Normas de publicación 223-224

@ | Solo disponible en <[www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://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 lucha contra el *software* de doble uso en la Ley General Tributaria: un ensayo de infracciones tributarias permanentes



**Juan Ramón Pérez Tena**

Ponente TEAR Cataluña. Profesor UAB

[juanramon.perez@uab.cat](mailto:juanramon.perez@uab.cat) | <https://orcid.org/0000-0002-0762-9579>

Este trabajo ha obtenido el 1.º Premio «Estudios Financieros» 2021 en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Agustín Fernández Pérez, don Ubaldo González de Frutos, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, don José Andrés Rozas y don Félix Alberto Vega Borrego.

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

## Extracto

La reacción legal contra el fraude fiscal en España trae en 2021 otra ley antifraude, que, entre otras medidas, incluye en la Ley General Tributaria una obligación formal, artículo 29.2 j), y un nuevo precepto sancionador, artículo 201 bis, esta vez relativos al *software* de doble uso, entendido como herramienta informática de falseamiento sistemático de los documentos oficiales de la actividad económica. El objeto del presente trabajo es el estudio de dicho instrumento y su régimen de infracciones tributarias permanentes, a la luz de los principios de la potestad sancionadora tributaria afectados por tal modalidad punitiva.

**Palabras clave:** fraude fiscal tecnológico; infracciones permanentes; sanciones; *bis in idem*.

Fecha de entrada: 04-05-2021 / Fecha de aceptación: 10-09-2021 / Fecha de revisión: 19-09-2021

**Cómo citar:** Pérez Tena, J. R. (2021). La lucha contra el *software* de doble uso en la Ley General Tributaria: un ensayo de infracciones tributarias permanentes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 5-46.



# The fight against tax fraud software in the General Tax Law: a trial of permanent tax offences

Juan Ramón Pérez Tena

## Abstract

The legislator's reaction against tax fraud in Spain brings in 2021, once again, an anti-fraud law that, among other measures, includes in the General Tax Law a formal obligation, article 29.2 j), and a new sanctioning rule, article 201 bis, this time about the so-called dual-use software, understood as a computerized instrument for the systematic falsification of official documents of economic activity. The aim of this work is study such instrument, and its regime of permanent tax offences, under the principles of the tax sanctioning power.

**Keywords:** technology-assisted tax fraud; permanent offences; penalties; *bis in idem*.

**Citation:** Pérez Tena, J. R. (2021). La lucha contra el *software* de doble uso en la Ley General Tributaria: un ensayo de infracciones tributarias permanentes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 5-46.







## Sumario

1. Introducción
  2. *Software* de doble uso
    - 2.1. Concepto
    - 2.2. El *software* de doble uso y la lucha contra el fraude fiscal
      - 2.2.1. Experiencia internacional
      - 2.2.2. Ámbito español
    - 2.3. La obligación formal del artículo 29.2 j) de la LGT
  3. Las infracciones
    - 3.1. Introducción
    - 3.2. Bien jurídico
    - 3.3. Tipos infractores
      - 3.3.1. Objeto material
      - 3.3.2. Acciones típicas
        - 3.3.2.1. Fabricación y producción de *software* de doble uso
        - 3.3.2.2. Comercialización de *software* de doble uso
        - 3.3.2.3. Tenencia de *software* de doble uso
    - 3.4. Elementos temporales
      - 3.4.1. Irretroactividad
      - 3.4.2. Plazo de prescripción
  4. Las sanciones
    - 4.1. Atribución de sanciones
    - 4.2. Proporcionalidad
    - 4.3. *Non bis in idem*
      - 4.3.1. Infracciones sancionadas sucesivamente en el artículo 201 bis de la LGT
      - 4.3.2. Concurso aparente de normas y concurso real en el artículo 201 bis de la LGT
      - 4.3.3. Posibles concurrencias derivadas de otras normas sancionadoras
        - 4.3.3.1. Preferencia penal
        - 4.3.3.2. Ámbito sancionador tributario
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

Como viene siendo habitual desde la aprobación de la actual Ley General Tributaria (LGT), en 2021 ha visto la luz otra ley de las denominadas antifraude<sup>1</sup>, que reforma aquella para introducir un conjunto heterogéneo de modificaciones. En esta ocasión, además, se incluye la reforma de la LGT en una norma de contenido mucho más amplio, lo cual ha llevado al Consejo de Estado a mostrar su preocupación «por la creciente fragmentación del ordenamiento jurídico» y a recomendar el desglose del anteproyecto por materias, una de ellas la reforma de la LGT<sup>2</sup>.

El objeto del presente estudio es el análisis de una de las nuevas medidas<sup>3</sup> de prevención y lucha contra el fraude fiscal, las infracciones y sanciones contenidas en el artículo 201 bis de la LGT relacionadas con el denominado *software* de doble uso, instrumentos informáticos de gestión que añaden mecanismos de falseamiento de los datos reales de la actividad, generalmente ocultando el rastro de operaciones de venta en efectivo.

---

<sup>1</sup> La Ley 58/2003 fue reformada por las Leyes antifraude 36/2006, 7/2012 y 34/2015. En el Boletín Oficial de las Cortes Generales (BOCG) de 23 de octubre de 2020 (Congreso de los Diputados, Serie A Núm. 33-1) se publicó el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Este estudio se realizó sobre el referido texto –procedente de un anteproyecto fallido en 2018– y enmiendas publicadas en el BOCG de 15 de enero de 2021, Serie A Núm. 33-2, cuando aún no se habían votado. La revisión de este trabajo para su publicación, en septiembre de 2021, obedece principalmente a la sustitución de las menciones al proyecto por las del texto definitivamente aprobado, Ley 11/2021 de 9 de julio (BOE 10 de julio de 2021, vigor día siguiente), no existiendo en los preceptos aquí analizados cambios relevantes en su tramitación: se incluyó una coma en el artículo 29.2 j) de la LGT entre las palabras «económicas» y «garanticen» y se sustituyó en el artículo 201 bis.2, párrafo segundo, de la LGT la expresión «sancionada por el apartado anterior» por «sancionada conforme al apartado anterior».

<sup>2</sup> Informe del Consejo de Estado núm. 279/2020, de 15 de julio de 2020 (apartado V.A).

<sup>3</sup> Para una panorámica general de la reforma, Malvárez Pascual (2021).

Sobre la estructura del trabajo, el primer bloque se dedica al concepto de *software* de doble uso, su papel en el fraude fiscal y la nueva obligación tributaria formal del artículo 29.2 j) de la LGT. La parte central corresponde al estudio del artículo 201 bis de la LGT, dividida a su vez en dos bloques, uno sobre los tipos infractores y otro relativo a las sanciones atribuidas, analizando en cada uno de ellos su diseño legal y los principios de la potestad sancionadora afectados por la circunstancia de tratarse de infracciones tributarias permanentes. Finalmente, expresaremos las principales conclusiones del trabajo, en general una articulación defectuosa e ineficaz de la medida, siendo vulnerados algunos de los referidos principios, debido principalmente a que 1) se ha optado solo por medidas punitivas contra el *software* de doble uso pese a la parcial inoperancia de las sanciones para la finalidad perseguida; y 2) existe un problema de técnica legislativa con relevancia constitucional, por desajuste entre las infracciones permanentes de riesgo abstracto y unas sanciones que parecen partir de un peligro concreto temporalmente delimitado.

## 2. *Software* de doble uso

### 2.1. Concepto

No existe una definición canónica de *software* de doble uso, ni en la legislación tributaria en España se había contemplado hasta ahora. En la doctrina encontramos alguna aproximación a su concepto, identificándose como «aquél que permite llevar de forma automática dos contabilidades (una de ellas opaca) para ocultar ventas» (Calvo Vérguez, 2016) o «programas informáticos que permiten ocultar ventas» (Romero Flor, 2017). Esta acepción usual, basada en un criterio posibilista, deberemos matizarla, pues su amplitud deviene en impracticabilidad jurídica.

*Software*, según el Diccionario de la Real Academia Española (RAE), es un «conjunto de programas, instrucciones y reglas informáticas para ejecutar ciertas tareas en una computadora». El «doble uso» significa que existe una utilidad lícita y otra ilícita, no desde el punto de vista de la información tratada –de acoger tal concepción todo programa informático sería susceptible de doble uso– sino en cuanto al propio diseño del *software*, que permite la gestión lícita económico-financiera, contable y de facturación de una actividad, pero también posibilita falsear los registros oficiales, sin dejar rastro.

El concepto de *software* de doble uso aparece no en el ámbito de la defraudación fiscal, sino en el de la propiedad intelectual frente a programas de descargas *peer-to-peer* o P2P<sup>4</sup>. En tal sentido lo encontramos en el artículo 196.2 del texto refundido de la Ley de

<sup>4</sup> Es clave la Sentencia del caso *Grokster*, *Supreme Court of the United States*, de 27 de junio de 2005. Fueron condenadas como inductoras en las infracciones de los usuarios distribuidoras de *software* de intercambios P2P. La Sentencia parte de la neutralidad del *software*, siendo el elemento subjetivo –fomen-

propiedad intelectual<sup>5</sup>, que permite reaccionar frente a *software* que: «... b) Solo tenga una finalidad o uso comercial limitado al margen de la elusión de la protección, o c) Esté principalmente concebido, producido, adaptado o realizado con la finalidad de permitir o facilitar la elusión de la protección». El precepto coincide en esencia con el criterio del Tribunal Supremo estadounidense en el caso *Grokster*, según el cual el uso ilícito de un programa no basta, se requiere un elemento objetivo (uso lícito no sustancial) o teleológico (concepción principal para el uso ilícito).

La diferencia con el ámbito tributario estriba en que, en la vulneración de los derechos de autor, idéntico *software* sirve para descargar un Decamerón gratis y música actual del «top 40», en palabras del Tribunal Supremo estadounidense<sup>6</sup>, mientras que en los programas de defraudación tributaria existe un «extra de operatividad» que solo sirve para actuaciones ilícitas. Es decir, no existe un uso lícito para una utilidad que consista, por ejemplo, en, una vez efectuada una venta en efectivo y trasladada la información real a otro servidor, eliminar la operación en los registros oficiales y el rastro informático del borrado. Siendo así, nos queda el elemento teleológico como mejor rasgo definitorio del *software* de doble uso tributario.

Otro ámbito en el que encontramos la figura del *software* como instrumento ilícito es el Código Penal. La alusión en él a «programas informáticos... específicamente destinados a» y a «programa informático... diseñado o adaptado para» la actividad delictiva<sup>7</sup>, avala la exigencia del referido elemento finalista, de destino en función de sus características, del *software*.

En el ámbito internacional, en el fraude fiscal en el sector minorista denominado *skimming* (captura de ventas, inicialmente rudimentaria mediante la mera omisión de registro de operaciones), este tipo de *software* aparece en los primeros años de este siglo<sup>8</sup>, en las cajas registradoras electrónicas (ECR) de puntos de venta (sistema POS), dotadas de un *software* que empezó a incorporar otro de supresión electrónica de ventas y recreación de registros. De la experiencia internacional<sup>9</sup>, resulta gran variedad de *software* de supresión de ventas, siendo

---

tar o aprovechar la actividad ilegal— determinante de la *contributory liability*. Sobre la situación en España, Escribano Tortajada (2016, pp. 187-189).

<sup>5</sup> Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril. El precepto citado es transposición de la 2001/29/CE, de 22 de mayo de 2001.

<sup>6</sup> Cita comentada en Casas Vallé (2005).

<sup>7</sup> Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre. Puede hallarse el concepto por ejemplo en delitos de riesgo abstracto en los artículos 248 (fabricar, introducir, poseer o facilitar *programas informáticos específicamente destinados* a la comisión de estafas) y 400 (fabricar, recibir, obtener o tener *programas informáticos específicamente destinados* a la comisión de los delitos de falsedades).

<sup>8</sup> En 2003 el *Bundesrechnungshof* (Tribunal Federal de Cuentas alemán) emitió un informe en el que aludía al riesgo de fraude por supresión electrónica de ventas, según el primero de los Informes de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) a que nos referiremos.

<sup>9</sup> Informes de la OCDE *Supresión de ventas: Una amenaza para los ingresos fiscales*, publicado el 18 de febrero de 2013 (Informe OCDE 2013) (<<https://www.oecd.org/ctp/crime/electronic-sales-suppression->

los principales el *Phantomware* (*software* instalado en el sistema POS u otro similar, como en balanzas de pesaje) y los *Zappers* (programas difíciles de detectar porque pueden ubicarse en dispositivos externos o utilizarse en línea)<sup>10</sup>.

El concepto de *software* de supresión de ventas es más restringido que el de *software* de doble uso, pues este puede incluir funcionalidades ilícitas que no se refieran solo a la captura de ventas<sup>11</sup>, sin perjuicio de reconocer que es su principal modalidad. En cualquier caso, lo que resulta constatado es que debe concurrir una utilidad ilícita buscada en su diseño y producción, utilidad de falseamiento y ocultación como finalidad que distingue el *software* de doble uso de la simple incorrecta utilización de *software* común. Por ello, podemos denominar *software* de doble uso sobrevenido el que no lo era inicialmente pero que, en algún punto de la cadena, es convertido en herramienta de defraudación mediante operaciones de programación a tal efecto<sup>12</sup>.

En conclusión, por *software* de doble uso tributario entendemos aquel que tiene una funcionalidad normal propia de cualquier *software* de gestión empresarial (registro de ventas, compras, emisión de facturas, etc.) junto a otra que lo caracteriza, de ocultación y falseamiento de los datos de la actividad *ad extra*, operatividad ilícita para la que ha sido concebida y realizada tal utilidad, o bien aquel *software* que únicamente presenta esta segunda funcionalidad ilícita, que se adhiere o complementa a efectos defraudatorios al *software* común.

El concepto tributario de *software* de doble uso ofrecido tendrá relevancia en el análisis de los tipos infractores del artículo 201 bis de la LGT, pues el incumplimiento que sirve de base al ilícito en algunos de ellos no tiene encaje en el más amplio concepto legal del artículo 29.2 j) de la LGT, y en tal caso habrá de acudir a la categoría genérica aquí analizada (art. 12.2 LGT).

---

[a-threat-to-tax-revenues.htm](#)) y *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, publicado el 31 de marzo de 2017 (en adelante, Informe OCDE 2017) (<<https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.htm>>). En la Unión Europea (UE) se desarrollan proyectos desde 2006 (proyecto sobre cajas registradoras que dio lugar a una Guía de Buenas Prácticas en la materia) y 2010 (Proyecto de la UE sobre ciber auditoría).

<sup>10</sup> Un estudio sobre tipología y funcionamiento de tales programas en casos sobre todo de Países Bajos, Quebec y Australia, y la poca incidencia por entonces en Estados Unidos, en Thompson Ainsworth (2008).

<sup>11</sup> Los Informes OCDE ya muestran preocupación por los avances tecnológicos, que podrían posibilitar 1) falsear ventas pagadas con tarjeta, 2) inflar ventas como instrumento de blanqueo de capitales y 3) que las técnicas para evitar la detección sean cada vez más sofisticadas.

<sup>12</sup> «... los indicios sugieren que en la mayoría de los casos, el proveedor minorista del sistema POS lo ha programado para permitir la utilización fraudulenta» (Informe OCDE 2013, p. 16). En tal sentido Thompson Ainsworth (2008, p. 11) afirma que «Phantom-ware outcomes can be achieved by knowledgeable operators working with legitimate programming options commonly (although occasionally "obscurely") available on modern ECRs».

## 2.2. El *software* de doble uso y la lucha contra el fraude fiscal

La lucha contra el fraude fiscal es un fin constitucional que justifica las medidas legislativas contra el *software* de doble uso. En palabras del Tribunal Constitucional (TC):

la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos... el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias<sup>13</sup>.

Igualmente el Tribunal de Luxemburgo (TJUE), en su ámbito, tiene declarado que la lucha contra el fraude es un objetivo reconocido y promovido por el ordenamiento de la UE<sup>14</sup>, que puede justificar la adopción de distintas medidas, también las sancionadoras, sin que deban ir más allá de lo necesario<sup>15</sup>.

### 2.2.1. Experiencia internacional

En el ámbito internacional, el Informe OCDE 2013 da noticia del problema del *software* de doble uso al menos desde 2003<sup>16</sup>, indicando que «[e]xisten pruebas de que la utilización de programas Phantomware y Zapper se ha extendido en todo el mundo», y aludiendo a casos de fraude fiscal con *software* de doble uso en Canadá, Suecia, Sudáfrica, Eslovenia y Noruega.

Las soluciones propuestas a tal fraude no se limitan al establecimiento de sanciones<sup>17</sup>, que se propone como última ratio, identificando en el citado informe (p. 26) otras posibles

<sup>13</sup> Sentencias del TC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3.º; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 5; 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 5, y 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 5.º.

<sup>14</sup> V.gr. Sentencia del TJUE 26 de febrero de 2019, asuntos (acumulados) C-116/16 y C-117/16, apartado 75.

<sup>15</sup> Juan Lozano (2018, pp. 517-527) pone de manifiesto las diferencias de fundamento axiológico de la lucha contra el fraude en la jurisprudencia del TC (el art. 31.1 de la Constitución Española –CE– vicario del principio de solidaridad) y del TJUE (con respeto al principio de proporcionalidad, la protección de los derechos financieros de la Unión).

<sup>16</sup> Llama la atención que España no se hallase en los grupos que dieron lugar a los Informes de la OCDE 2013 y 2017.

<sup>17</sup> Fue pionera en tal aspecto Irlanda que en 2011 creó tipos penales específicos para el *software* de doble uso (poseer o utilizar, proporcionar o facilitar, deliberadamente y a sabiendas, con el propósito de evadir impuestos el *software*) siendo delitos de riesgo concreto y dolosos. Posteriormente se han ido creando en diversos países, como Estados Unidos (Informe OCDE 2013, p. 35).

medidas ensayadas en algunos países: 1) Refuerzo del cumplimiento de la ley: información y cumplimiento colaborativo, *v. gr.* en Países Bajos se instauró un «sello de calidad» voluntario del *software*, indicador de bajo riesgo de fraude de cara a inspecciones tributarias; 2) Concienciación a través de reuniones y campañas en medios de comunicación; 3) Auditorías informáticas e investigación; 4) Implantación obligatoria de «cajas fiscales», como Italia o Grecia, guardando los datos de ventas en un dispositivo concreto o en el sistema informático de la Administración tributaria, o de certificación del *software*, como Portugal o Suecia.

### 2.2.2. Ámbito español

Pese a la temprana advertencia internacional, la batalla contra el *software* de doble uso se ha librado hasta ahora en España en los campos de la fase aplicativa, mediante las armas generales que la ley ponía a disposición de la Administración. Podemos observar dicha contienda en las Directrices del Plan Anual de Control Tributario de 2015<sup>18</sup>, en las que se alude a que

las actuaciones desarrolladas por la Agencia Tributaria a lo largo de 2014 han puesto de manifiesto la existencia, en determinados negocios, de herramientas informáticas específicas para la ocultación de ventas y manipulación de la contabilidad (el llamado comúnmente «*software* de doble uso») que permiten la alteración de los libros contables.

Tales actuaciones dieron lugar a diversos pronunciamientos judiciales: la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 4 de diciembre de 2015<sup>19</sup> (primera del ámbito tributario que usa el término «*software* de doble uso», en lo que nos consta), describe la operativa:

para la facturación en negro se suele utilizar *software* de doble uso que permite separar la contabilidad de las operaciones que van a ser declaradas de las que no, ocultando o borrando los datos de las segundas, de forma que, de ser este el caso, es decir, que el *software* utilizado por el Gremio posibilitara ese doble uso.

<sup>18</sup> Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), BOE de 11 de marzo de 2015. Las actuaciones de 2014 fueron la denominada «operación Scarpe» en empresas del sector del calzado y textil (nota de prensa de la AEAT de 13 de junio de 2014).

<sup>19</sup> Sección 1.<sup>a</sup>, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 74/2015. Existen decenas de sentencias por todo el territorio nacional, lo cual da noticia de un fenómeno extendido territorialmente y por sectores de actividad (*v. gr.* restauración, calzado, textil...). Así han dictado Sentencias los TSJ de Madrid (*v. gr.* de 22 de septiembre de 2020, rec. núm. 1937/2019), Andalucía (*v. gr.* de 8 de octubre de 2019, rec. núm. 3339/2019), Comunidad Valenciana (*v. gr.* de 11 de octubre de 2019, rec. núm. 8/2019) y Aragón (de 18 de diciembre de 2020, rec. núm. 146/2018).

En sentencias posteriores incluso se identifica algún *software* concreto: «un *software* de doble uso, respecto del cual existe información de su posible uso engañoso por otros contribuyentes del mismo sector, en concreto el *software* "CÁMBIAME" ...» (Sentencia del TSJ de Madrid de 19 de diciembre de 2019, rec. núm. 1401/2019).

Pues bien, tras tanto tiempo de lucha contra el *software* de doble uso y habida cuenta de lo extendido del instrumento defraudatorio, la intervención legislativa parece pretender su prohibición. Y ello se hace de manera disimulada, estableciendo no una norma prohibitiva de su producción, comercialización o tenencia<sup>20</sup>, sino una amplísima obligación positiva de garantizar la inocuidad del *software* (art. 29.2 j LGT), y unas infracciones que tipifican incumplimientos de unas prohibiciones implícitas por omisión de tal genérico deber de garantía (art. 201 bis LGT). Así, la Memoria del Análisis de Impacto Normativo del proyecto indica que se marca «su erradicación como prioridad de la AEAT», y la exposición de motivos, con una inefable prosa, fija como objetivo: «no permitir la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación de los datos contables y de gestión...». No permitir es prohibir, tal es la finalidad de la normativa diseñada. No se trata, por tanto, de prevenir el riesgo, sino de eliminarlo mediante la prohibición del *software* de doble uso, cuya labor de sustitución por otro inocuo se impone a los obligados tributarios.

### 2.3. La obligación formal del artículo 29.2 j) de la LGT

El artículo 29.2 j) de la LGT ha ampliado a sus efectos el concepto de *software* de doble uso anteriormente perfilado, creando uno *ex novo* mediante un cambio de perspectiva: a efectos del artículo 29.2 j) de la LGT no constituye *software* de doble uso el que cumpla los caracteres apuntados (funcionalidad ilícita que ha regido su diseño y producción) sino por defecto, el que no cumpla las características que deben garantizarse.

El artículo 29.2 j) de la LGT excede de una obligación tributaria formal al uso, pues condiciona jurídicamente la sustancia de la actividad económica de los concernidos por ella, constituyendo más bien una suerte de deber general de garantía de inocuidad informática. Y ello es así porque ante las eventuales dificultades técnicas de determinar cuándo un *software* tiene como finalidad principal un uso ilícito, el artículo 29.2 j) de la LGT no ha establecido, como hemos dicho, una prohibición directa sino una obligación positiva de garantía, se ha instaurado la obligación de productores, comercializadores y usuarios de evitar un riesgo abstracto, la peligrosidad inmanente en el *software*, mediante la obligación de que:

---

<sup>20</sup> Una medida de tal calado nos remitiría a la figura de los «géneros prohibidos» del artículo 1.12 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, con medidas complementarias como el comiso, como por ejemplo el Real Decreto-Ley 16/2018, de 26 de octubre, que señaló como género prohibido determinados tipos de embarcaciones.



los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, **garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos.**

Desde un punto de vista subjetivo, la obligación es amplísima, se convierte en obligaciones tributarios a todos los productores, comercializadores y usuarios, no requiriéndose que estos desarrollen actividades económicas pues tal nota se predica solo del objeto del *software*. La redacción del precepto resulta conscientemente abierta, pues no existe un verbo que enlace sujeto –productores, comercializadores y usuarios– y objeto –el *software*–, se desconoce qué relación se exige de los primeros respecto del segundo. Con tal redacción, por ejemplo, se obligaría a un empleado a que el programa contable que usa en su puesto de trabajo cumpla las condiciones de seguridad. El principio de proporcionalidad recogido en el artículo 3.2 de la LGT entendido como la adecuación de medios a fines de la medida, que ha de ser idónea, necesaria y proporcional en sentido estricto, exige corregir razonablemente tal ámbito subjetivo respecto de los meros usuarios, habiendo de exigirse para resultar destinatario pasivo una cierta relación con el *software*, un *animus possidendi* sobre el objeto, excluyendo los contactos esporádicos o al servicio de la posesión ajena.

En cuanto a su contenido, nos hallamos ante una obligación de evitar el riesgo mediante unas indicaciones que conducen a la norma por la peligrosa senda de las especificaciones técnicas de diseño y producción de *software*, con cuyo cumplimiento el obligado se hallará dentro de lo que los penalistas denominan el riesgo permitido (probablemente nunca un *software* dejará de ofrecer algún resquicio de peligro, como los informáticos se encargan de demostrarnos a diario), y fuera de las cuales se encontrará en situación de incumplimiento.

Tales características técnicas que deben garantizarse, que evocan las establecidas para la factura electrónica<sup>21</sup>, son completadas con tres previsiones de posible regulación reglamentaria, pudiendo exigirse del *software* que cumpla 1) determinadas especificaciones técnicas, 2) la obligación de certificación y 3) la adopción de formatos estándar de legibilidad. Parece que la certificación, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, puede ser la salida para no convertir en garantes de que el *software* cumpla las condiciones legalmente exigidas a usuarios a los que no se les presupone conocimiento informático alguno al respecto<sup>22</sup>. Y desde el punto de vista de productores y comercializadores, no se ha

<sup>21</sup> Vid. artículos 10 y 21 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012).

<sup>22</sup> Las observaciones presentadas al primer anteproyecto por el Consejo General del Registro de Economistas y Asesores Fiscales (15 de noviembre de 2018) expresan tal preocupación:

Como en la norma no queda claramente explicitado si, para su comercialización, en todo caso se exigirá una certificación de que los programas cumplen los requisitos exigidos por este precepto, si no fuera así el usuario podría incurrir en una infracción... porque podría adquirir el programa sin conocer que no cumple los requisitos exigidos.

sometido a un régimen de autorización toda su actividad sobre *software* de gestión, pero, según la extensión reglamentaria que se dé a la obligación de certificación, puede llegarse a una situación de hecho similar.

### 3. Las infracciones

#### 3.1. Introducción

Para conseguir el declarado objetivo de acabar con el *software* de doble uso, aparte de mecanismos de incentivación del cumplimiento, se disponía de toda la tipología de medidas de control y preventivas, además de las sancionadoras. Se ha optado por estas últimas en exclusiva, creando el artículo 201 bis de la LGT para conseguir la desaparición del tráfico del *software* peligroso.

Cabe preguntarse, desde un punto de vista de política legislativa, sobre la posible eficacia de la medida sancionadora para la consecución del resultado reconocidamente perseguido de erradicación de este instrumento: en primer lugar, quedan fuera de la medida todos los productores y distribuidores de *software* no sometidos a la legislación española como no residentes en España, y en el sector informático puede suponerse que son un buen número<sup>23</sup>. En segundo lugar, se excluye de las acciones más duramente reprimidas lo que no sean operaciones de venta, lo cual deja fuera buena parte de la comercialización. Finalmente, no se han regulado para los comercializadores y usuarios otras medidas que infracciones tributarias permanentes, y veremos que la operatividad directa e inmediata de las sanciones no es remover conductas incumplidoras recalcitrantes.

Respecto del diseño de la medida sancionadora, el artículo 201 bis de la LGT ha creado unas infracciones formales de riesgo abstracto, vinculadas a la peligrosidad del comercio y tenencia de *software* de doble uso. Se han descartado, por tanto, otras opciones más respetuosas con el principio de lesividad, y que a nuestro juicio provocarían menos distorsiones y problemas técnicos: 1) Poner en primer plano el carácter instrumental del *software* de doble uso en la lesión del crédito tributario, *v. gr.* mediante su consideración en el artículo 184.3 de la LGT como medio fraudulento autónomo o como agravante de las anomalías contables; 2) En las infracciones por incumplir obligaciones contables o registrales y de facturación, artículos 200 y 201 de la LGT, podría constituir una agravante, o 3) Vincular su punición autónoma a un riesgo concreto, sancionando su tenencia cuando mediante el *software* se haya llevado a cabo el falseamiento.

<sup>23</sup> El Informe OCDE 2017 *Technology tools to tackle Tax Evasion and Tax Fraud* ya avisa de que: «Often the service provider is in a foreign jurisdiction, making it difficult for domestic authorities to take enforcement action» (p. 10).

Frente a tales posibilidades, la opción legislativa por unas infracciones de riesgo abstracto permitirá, ya veremos con qué resultado, soslayar eventuales problemas concursales.

## 3.2. Bien jurídico

La sanción tributaria es un daño que tiene por objeto el castigo, la punición de una conducta antijurídica tipificada que ataca o lesiona un bien jurídico que el legislador considera digno de protección por representar un valor relevante socialmente reconocido como tal. De ello deriva que no todo incumplimiento tributario constituye un ilícito sancionador tributario (Sánchez Huete (2007, p. 37)<sup>24</sup> (Sentencia del TS de 10 de febrero de 2010, rec. casación núm. 2437/2004, FD 3.º: «que con frecuencia la sanción tributaria exija un incumplimiento de una obligación tributaria no permite inferir... que el incumplimiento de la obligación tributaria acarrea automáticamente la correspondiente sanción»).

Tal delimitación negativa debe completarse con otra relativa a las infracciones tributarias formales o sin perjuicio económico: el bien jurídico protegido no es la obediencia a la Administración, ni la sanción tiene por objeto la defensa de la organización administrativa como si de un interés individual de la Administración se tratase. Tales infracciones tributarias tienen un bien jurídico protegido mediato, el artículo 31.1 de la CE<sup>25</sup>, pero a dicha constatación debe seguir la identificación de un bien jurídico protegido directo o inmediato propio que, si bien ligado al anterior, singularice el tipo infractor correspondiente, lo cual tiene relevancia para delimitar el ámbito de conductas materialmente antijurídicas y para determinar la incompatibilidad de sanciones, pues pese a algunas críticas doctrinales<sup>26</sup> resulta invariable desde la Sentencia del TC 2/1981, de 30 de enero, la apreciación del *bis in idem* prohibido sobre la identidad de sujeto, hecho y fundamento, entendido este como bien jurídico protegido<sup>27</sup>. Siendo así, hemos de continuar indagando en la finalidad y concreta articulación

<sup>24</sup> No podemos coincidir, por tanto, con Nieto García (2012, p. 312) cuando afirma que «donde hay incumplimiento hay necesariamente infracción aunque la ley no lo diga».

<sup>25</sup> En tal sentido, que compartimos, se pronuncia el Tribunal Supremo (TS) (Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2020, rec. casación núm. 325/2019) al indicar que «todo el sistema sancionador tributario obedece a la salvaguarda del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los obligados tributarios (art. 31.1 CE). Igual sucede –mediatamente tutelan un mismo bien jurídico– con los tipos delictivos que se incardinan en un mismo Título del Código Penal». No coincidimos con Sánchez Gervilla (2017, p. 104) en busca de una diferenciación material entre infracción tributaria y delito fiscal, según la cual «la infracción tributaria tiene como finalidad directa la protección del fin constitucional encomendado a la Administración pública consistente en la gestión del Erario Público».

<sup>26</sup> Véase al respecto Palao Taboada (2021, pp. 106-107).

<sup>27</sup> Las Sentencias del TC 234/1991, de 10 de diciembre, FJ 2.º; 188/2005, de 4 de julio, FJ 5.º, y 236/2007, de 7 de noviembre, FJ 14.º, afirman que «para que la dualidad de sanciones sea constitucionalmente admisible es necesario, además, que la normativa que la impone pueda justificarse porque contempla los mismos hechos desde la perspectiva de un interés jurídicamente protegido que no es el mismo que aquel que la primera sanción intenta salvaguardar...».

técnica del artículo 201 bis de la LGT, pues «[c]onocer el bien jurídico protegido por un precepto requiere, además de deducir qué pretendía el legislador, examinar también la finalidad de la ley en la que se inserta y su contenido»<sup>28</sup>.

El bien jurídico protegido inmediato del artículo 201 bis de la LGT (excepto su apartado 1 f) se aproxima al de los tipos infractores de los artículos 200 de la LGT –la corrección de los asientos contables y registrales a efectos de su conocimiento por la Administración tributaria<sup>29</sup>– y 201 de la LGT –«la correcta información de la realidad de las transacciones económicas a través de la documentación fidedigna que se dirige a la Administración tributaria»<sup>30</sup>–, si bien tal no es su objeto inmediato de protección, pues el artículo 201 bis de la LGT no requiere ocultación o falseamiento.

El bien jurídico inmediatamente protegido<sup>31</sup> por el artículo 201 bis de la LGT se ubica en un tercer nivel más genérico, y está constituido por el interés público en que los instrumentos informáticos y electrónicos que se utilizan en la confección de los asientos contables y registrales y en la emisión de facturas no estén diseñados para lesionar la corrección de la información tributaria y, más allá, el crédito tributario. Se trata, por tanto, de incorporar al ámbito de protección la peligrosidad de los medios informáticos<sup>32</sup>. Nos hallamos ante un bien jurídico supraindividual y de contornos difusos, que constituye un adelantamiento de la barrera punitiva respecto de la corrección contable, registral y de facturación, si bien tal anticipación es puramente preventiva pues el artículo 201 bis de la LGT no requiere que se haya producido incorrección, y por tanto solo en términos no técnicos puede hablarse de sanción de actos preparatorios<sup>33</sup>. Se regulan, en definitiva, unas infracciones de peligro

<sup>28</sup> Sentencia del TC 172/2020, de 19 de noviembre, FJ 3.º.

<sup>29</sup> La correcta identificación de un bien jurídico propio en tales infracciones formales es controvertida. Respecto del artículo 200 de la LGT se ha identificado el bien jurídico como «veracidad y exactitud» de los asientos (Sánchez Huete, 2007, p. 307) mientras que otros autores aluden a la necesidad de facilitar a la Administración la comprobación tributaria, finalidad esta que Blázquez Lidoy (2010, p. 997) considera que no se aprecia en todos los tipos del precepto.

<sup>30</sup> Sentencias del TC 146/2015, de 25 de junio, FJ 3.º, y 150/2015, de 6 de julio, FJ 3.º.

<sup>31</sup> Según la Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2020, rec. casación núm. 325/2019, en las infracciones tributarias además de la mediata protección del artículo 31.1 de la CE «cada infracción tributaria persigue, además, la tutela de un bien jurídico directo o inmediato (ligado, eso sí, al comúnmente denominado interés fiscal)»; pero su voto particular (Navarro Sanchís, Montero Fernández y Córdoba Castroverde) entiende que «todo el sistema sancionador tributario aspira al logro de un único y posible bien jurídico...: el deber de contribuir de los ciudadanos...».

<sup>32</sup> *V.gr.* la ocultación de ventas se realizaba con anterioridad al *software* de doble uso, pero con este las probabilidades de ser descubierto son menores. Es objeto de debate entre los penalistas la apreciación de bienes jurídicos específicos informáticos (integridad y disponibilidad de datos, seguridad informática...) o si es preferible utilizar y complementar los tipos tradicionales. Véase, partidario de esta segunda vía, González Rus, 2007.

<sup>33</sup> En parte de la doctrina penal se habla de tipos de emprendimiento o de preparación para referirse a una modalidad de los de peligro abstracto, que adelantan la barrera punitiva a actos preparatorios

abstracto, en que el riesgo no es incorporado como elemento típico sino que es apreciado *ex ante* por el legislador con criterios probabilísticos o estadísticos<sup>34</sup>, constituyendo el peligro la *ratio legis* para crear las infracciones.

El efecto de tal configuración es que una vez tipificada la acción como peligrosa –comercialización o tenencia de *software* de doble uso–, no solo es indiferente que no se produzca resultado lesivo (el falseamiento u ocultación, y más allá la lesión del art. 31.1 CE), sino que no excluye el desvalor de la acción la inexistencia de riesgo concreto *ex post*. Todo lo cual tiene como efecto reflejo una limitación del objeto de la prueba y una restricción de las posibilidades de defensa<sup>35</sup>.

En consonancia con lo expuesto, no resulta afectado el bien jurídico protegido cuando el *software* no es de doble uso, pues no concurre en tal caso ni siquiera peligro abstracto, no pudiendo admitirse el concepto meramente formal de antijuridicidad. En tal sentido, el artículo 201 bis.1 f) de la LGT no protege el bien jurídico identificado, sino que tipifica como ilícito un mero incumplimiento formal, la no certificación cuando exista obligación de ello, pero sin que se haya producido afectación de la garantía de fiabilidad del *software*. Existe protegido, pues, un mero interés administrativo formal, insustancial y ayuno de bien jurídico relevante, por lo cual su desatención no puede calificarse de omisión materialmente antijurídica a efectos punitivos.

### 3.3. Tipos infractores

El artículo 201 bis de la LGT no es el precepto epítome de depurada técnica normativa: 1) contiene una divergencia entre su título «Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable», y su contenido, puesto que los apartados a), b), c) y d) del artículo 201 bis.1 de la LGT singularizan el objeto material sin referencia a incumplimiento normativo alguno; 2) la descripción del objeto de la acción típica hace dudar sobre si el desarrollar actividades económicas es una característica de quienes producen, comercializan o tienen el *software* o de las funcionalidades de este; 3) en el apartado 2.º se alude

---

normalmente atípicos. Según tal categoría, que en la jurisprudencia ha tenido poco eco («poco afortunada expresión de delitos de emprendimiento» según Sentencias del TS núms. 6418 y 10666, de 14 de octubre de 1987), el ilícito preparatorio tiene su *iter criminis* completo y además integra un *iter criminis* más amplio, v. gr. artículo 400 del Código Penal. Vid. Corcoy Vidasolo (2015, p. 414) y estudio específico en Cruz Palmera (2020).

<sup>34</sup> Según Muñoz Machado (2017, pp. 311-312) en el peligro concreto «el daño es muy previsible», en el abstracto las conductas pueden ser inocuas, pero de generalizarse «afectarían con toda probabilidad al bien jurídico».

<sup>35</sup> Es por ello que especial preocupación, con origen en la doctrina alemana, provoca el riesgo abstracto en el ámbito penal. Nieto García (2012, pp. 343-344) indica que se está proponiendo el traslado «de tan molesto huésped» al ámbito sancionador administrativo. Véase al respecto Cerezo Mir (2002, pp. 47-72).

al objeto de la acción como «dispositivos», término que evoca elementos físicos (*hardware*) más que los programas o sistemas (*software*); 4) existen duplicidades terminológicas e incoherencias entre la acción típica y la atribución de efectos sancionadores<sup>36</sup>, etc.

Tales imperfecciones deben ser solventadas aplicando la prohibición de la extensión analógica de la norma *in malam partem* (arts. 25.1 CE<sup>37</sup>, 27.4 LRJSP<sup>38</sup> y 4.2 Código Civil), las reglas de interpretación generales (art. 3.1 Código Civil) y la particular del ámbito punitivo de prohibición de la interpretación extensiva *in malam partem*. Sobre la vigencia de esta última regla existen discrepancias doctrinales<sup>39</sup>, pero puede enunciarse como una última ratio cuando tras la exégesis conforme a las pautas generales continúan las dudas sobre cuál es el sentido literal admisible de la disposición, mecánica que el TC aplica, con una quizá consciente confusión entre analogía e interpretación extensiva, ante las dificultades prácticas para su delimitación (v. gr. Sentencia del TC 90/2012, de 7 de mayo, FJ 4.º).

### 3.3.1. Objeto material

Todas las infracciones del artículo 201 bis de la LGT tienen como objeto material de base «sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas», posteriormente calificado en función de determinadas circunstancias.

Las señas que califican el referido *software* son las siguientes, que podemos clasificar en tres grandes grupos, alterando el orden legal a efectos de claridad expositiva:

- a) El objeto de la acción típica en dos casos (art. 201 bis.1 e) y 2 LGT) es *software* que, además de no garantizar «la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los

<sup>36</sup> Compartimos que: «Hoy es sentir común la profunda inseguridad jurídica e incertidumbre social provocada, entre otros factores, por la imprecisión de las normas jurídicas. Lo que se manifiesta de manera muy significativa en el ámbito fiscal» (Sentencia del TS de 25 de febrero de 2021, rec. casación núm. 1986/2019, FD 3.º, ponente Merino Jara).

<sup>37</sup> V. gr. Sentencia del TC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 4.º.

<sup>38</sup> Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público: «Las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica».

<sup>39</sup> Díaz Fraile (2016, p. 29) afirma que «está prohibida la interpretación extensiva y la analogía *in malam partem*, rigiendo la más estricta legalidad». Nieto García (2012, pp. 316-317) matiza que lo prohibido es la analogía, no la interpretación de los tipos conforme a las reglas generales pese a que esta dé como resultado una extensión del tipo. Reconoce el autor, sin embargo, la dificultad de discernir en cada caso «si nos encontramos ante una analogía inadmisibles o ante una figura afín pero lícita». Pese a considerar la interpretación extensiva como «perfectamente admisible», Ramón Ribas (2014, p. 159) reconoce que «No obstante su licitud, interpretar de forma extensiva contra reo será la excepción».

órganos competentes de la Administración tributaria», no cumple formalmente con las especificaciones técnicas (productores y comercializadores) o con la certificación obligatoria o estando certificado ha sido alterado o modificado (tenedores). Se exigen en los dos primeros casos dos requisitos en el *software*, uno material de no fiabilidad y otro de incumplimiento formal, mientras que en el tercero se trata de un *software* inicialmente certificado pero que ha sido modificado, entendemos que, con relevancia, por una operación que altera las características que la certificación homologa, dejando desde entonces de constituir un *software* seguro.

En estos casos, el objeto de la acción típica no puede ser apreciado, ni por tanto esta realizada, sin el necesario desarrollo reglamentario.

- b) Un segundo grupo de circunstancias, aplicables a los productores y comercializadores, son aquellas en las que hemos de remitirnos al concepto de *software* de doble uso formulado *ut supra*, pues el objeto es calificado materialmente por las utilidades ilícitas que rigieron su diseño o modificación (art. 201 bis.1 a), b), c) y d) LGT). Se trata de sistemas y programas que «permitan» cualquiera de estos resultados:
- Llevar contabilidades distintas (apartado a) en los términos del artículo 200.1 d) de la LGT, es decir «referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario». Al respecto se ha afirmado que la llevanza de dos contabilidades no está prohibida<sup>40</sup>, pero si unimos a la dificultad típica de conocimiento por la Administración el uso de un *software* creado para tal llevanza de contabilidad «b», tales supuestos de doble contabilidad sin defraudación quedan descartados en este caso.
  - No reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas (apartado b); registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas (apartado c); alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable (apartado d). En todos estos supuestos puede producirse concurrencia con la llevanza de contabilidades distintas, pues normalmente a través de la omisión o alteración de operaciones se llevará una contabilidad oficial incompleta y otra oculta completa<sup>41</sup>. Respecto del apartado d), al aludir a alteraciones incumpliendo la «normativa aplicable», esta se trataría de la reguladora de los distintos registros (contables, impuesto sobre la renta

<sup>40</sup> En tal sentido Sánchez Huete (2007, p. 321). Blázquez Lidoy (2010, p. 1.026) pone de manifiesto que lo normal sin embargo será que tal doble contabilidad se produzca a causa de ingresos o gastos en «b».

<sup>41</sup> Blázquez Lidoy (2010, p. 1.026) pone de manifiesto que existen problemas de concurrencia de tipos infractores con el de omisiones o cuentas con significado distinto. Calvo Vérguez (2009, p. 17) afirma al respecto lo que entendemos que es lo habitual, que no existirán dos contabilidades completas «una verdadera y otra falseada. Y es que cabe la posibilidad de que únicamente exista esta última, a la que han de sumarse anotaciones efectuadas en los libros y registros *ad hoc* de las operaciones ocultadas, esto es, no contabilizadas».

de las personas físicas –IRPF–, impuesto sobre el valor añadido), que prevé la modificación de asientos pero cumpliendo ciertas formalidades<sup>42</sup>.

Los referidos tipos, al utilizar la expresión «permitan» son tan abiertos que no cumplen las exigencias del principio de taxatividad, pues en general cualquier *software* de gestión ofrece opciones (por ejemplo, su funcionamiento en modo de pruebas) susceptibles de «permitir» contabilidades distintas y omisiones, invenciones o alteraciones de asientos, lo cual no lo convierte en un instrumento peligroso, pues su funcionalidad no está regida por la ocultación y falseamiento, es decir, su utilización en una defraudación se asimila a una operativa rudimentaria de captura de ventas que dejaría rastro ante una auditoría informática. Por tanto, una interpretación conforme de tales preceptos obliga a acotar el objeto material de la acción a aquellos productos informáticos con la finalidad principal de tales ocultación y falseamiento.

Ahora bien, si ello es así, el objeto de la acción típica se trataría en todos los casos imaginables de *software* que no cumpliría las especificaciones técnicas reglamentarias de aprobarse, y el ilícito ya estaría incluido en el artículo 201 bis.1 e) de la LGT. Por tanto, una vez aprobadas las especificaciones reglamentarias, o los apartados a), b), c) y d) se refieren a un *tertius genus* de *software* de doble uso, aquel que pese a permitir resultados distorsionadores, y siendo esa su principal finalidad (concepto de *software* de doble uso) cumple las especificaciones técnicas del artículo 29.2 j) de la LGT (lo cual lo excluye del concepto legal de *software* de doble uso) o no, y en este caso existiría una duplicidad de tipos. Racionalmente no podemos optar por la primera de las alternativas, y por ello nos atrevemos a afirmar, de aprobarse la normativa reglamentaria, la inaplicabilidad de los cuatro primeros tipos infractores del artículo 201 bis.1 de la LGT, interpretación avalada por el título del precepto y por el Consejo de Estado cuando afirma que la regulación «requerirá, como complemento indispensable, de un desarrollo reglamentario»<sup>43</sup>.

- c) El artículo 201 bis.1 f) de la LGT tiene como objeto *software* sin certificación obligatoria reglamentaria, por lo cual no puede darse sin norma de complemento. Pese al literal, debe interpretarse que el objeto es *software* sin solicitar certificación (no se ha tipificado como infracción no utilizar «formatos estándar para su legibilidad», art. 29.2 j) LGT), o a lo sumo en función del régimen de silencio en el procedimiento, antes de la certificación, pues una vez denegada el objeto de la acción sería el del apartado e), o si no existen especificaciones técnicas de garantía, alguno de los apartados a) a d). Por tanto, este tipo infractor limita el objeto de la acción a *software* que cumple los requisitos materiales de garantía.

<sup>42</sup> Sería el caso del artículo 29 del Código de Comercio (RD de 22 de agosto de 1885); artículo 68 del Reglamento del IVA (RD 1624/1992, de 29 de diciembre) y el artículo 13 de la Orden HAC/773/2019, de 28 de junio, por la que se regula la llevanza de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>43</sup> Informe núm. 279/2020, de 15 de julio de 2020 (apartado VIII.L).



### 3.3.2. Acciones típicas

La acción como comportamiento humano base del tipo infractor es un concepto normativo, no de sentido natural<sup>44</sup>, el legislador puede desglosar un determinado hecho en varias acciones típicas o agrupar varios hechos como una sola acción infractora. En palabras del TC (Sentencia del TC 77/2010, de 19 de octubre, FJ 6.º):

lo que se compara no son meros acontecimientos de la realidad, sino la descripción que de tales acontecimientos ha efectuado el legislador en el supuesto de hecho de la norma correspondiente, descripción inevitablemente acotada a partir de elementos valorativos y según las finalidades que el legislador persigue...

El artículo 201 bis de la LGT tipifica en su apartado primero «la fabricación, producción y comercialización» del objeto material anteriormente tratado, sea materialmente inseguro (apartados a) a d), sea añadidamente con incumplimiento de las especificaciones técnicas reglamentarias (apartado e). El precepto no requiere habitualidad ni profesionalidad, por lo cual la acción podría ser realizada por cualquier obligado.

Por su parte, el apartado 2.º del artículo 201 bis de la LGT tipifica «la tenencia» del objeto material, bien concurriendo condiciones de peligrosidad más ausencia de certificación obligatoria, bien reuniendo las primeras por haber sido alterado o modificado el *software* certificado.

#### 3.3.2.1. Fabricación y producción de *software* de doble uso

El artículo 201 bis.1 de la LGT tipifica «la fabricación, producción...» del *software*. La primera cuestión es si existe diferencia entre fabricación y producción. Según el Diccionario de la RAE «fabricar» significa «producir objetos en serie, generalmente por medios mecánicos», o, en general, elaborar. Por su parte «producir» es un concepto más amplio, que en su quinta acepción significa «Fabricar, elaborar cosas útiles». Por tanto, en tal sentido son sinónimos, y

---

<sup>44</sup> Pese a que Nieto García alude a que la doctrina se encuentra dividida al respecto (2012, p. 489), es amplia mayoría, incluido el propio autor, la que considera que la acción debe reunir un elemento finalista (la acción se rige por un mismo impulso de la voluntad) y uno normativo (unidad típica de acción), véase al respecto Alarcón Sotomayor (2008, pp. 44-46). Y ello actualmente con el aval de la jurisprudencia, v. gr. Sentencia del TS de 11 de febrero de 2021, rec. casación núm. 977/2019, FD 10.º –en la que resulta evidente la influencia de la doctrina alemana (Roxin, 2014, pp. 943 y ss.)– razonando la sentencia que:

es preciso deslindar la unidad de acción en sentido natural, la unidad natural de acción, la unidad típica de acción y el delito continuado, de forma que concurrirá una unidad típica de acción cuando la norma penal engarza o ensambla varios actos o varias unidades naturales de acción en un único tipo penal, es decir, cuando varios actos son unificados como objeto único de valoración jurídica por el tipo...

en general producción es género y fabricación especie. En algún texto jurídico se hallan ambos términos cuando existe cierto matiz<sup>45</sup>, aquí no apreciable, por lo cual podría haberse limitado la tipificación a la producción de *software* (invención, diseño, elaboración estandarizada o no...).

En segundo lugar, el artículo 201 bis.4 de la LGT condiciona la sanción a que «se hayan producido ventas». Es decir, no se llega a reprimir como tal la producción interna de *software* de doble uso, la conducta típica está constituida por la producción con comercialización, pero tal acción no se diferencia de la venta, ni le es atribuida una sanción diferente, por lo cual podría haberse tipificado meramente la comercialización en la opción legislativa de no apreciar un mayor desvalor en la producción, cual es el caso.

Y finalmente, si se hubiese producido el *software* de doble uso sin iniciar aún la comercialización, el productor podría ser sancionado, de coincidir el objeto material, como tenedor, según resulta *contrario sensu* del artículo 201 bis.2 de la LGT. Dicha tenencia se configuraría como integrada en la producción y comercialización<sup>46</sup>, y merece una sanción sensiblemente inferior a la de la venta.

### 3.3.2.2. Comercialización de *software* de doble uso

Esta acción típica plantea como primera cuestión su delimitación, y ello porque el artículo 201 bis.4 de la LGT vincula la sanción a que «se hayan producido ventas», excluyendo operaciones como la cesión de uso, bastante habitual en el sector. Es más, el contrato de compraventa (art. 1.445 Código Civil) puede que sea excepción en el campo del *software* de doble uso<sup>47</sup>. Tal defecto de punibilidad injustificado es fruto de una mala técnica tipificadora, pero, como dijimos, no puede subsanarse mediante la extensión analógica del precepto en perjuicio del cedente, arrendador o similar, para equiparar su posición a la del vendedor. Eso sí, el comercializador en tales casos y siempre que coincida el objeto material de la acción, podría ser sancionado por la tenencia propia de la actividad, artículo 201 bis.2 de la LGT, con una diferencia sancionadora injustificada entre dos conductas similares desde el punto de vista de su antijuridicidad material.

<sup>45</sup> *V.gr.* producción –en el sentido de crianza u obtención de la naturaleza– o fabricación –en sentido artificial o sintético– de drogas, artículo 371.1 del Código Penal español.

<sup>46</sup> Se trataría de *software* afecto a la actividad como existencias o mercaderías.

<sup>47</sup> El Informe OCDE 2017 indica al respecto:

New sales suppression techniques have emerged. Referred to as «sales suppression as a service», this tool allows a taxpayer to achieve sales suppression through a foreign zapper which operates over the internet. The service provides deletion, alteration and replacement of sales data or remote crashing of the hard drive. This can be very difficult for the tax authority to detect as it otherwise appears authentic, or appears not to be attributable to any actions of the taxpayer (p. 10).

Tal grave conducta, en la normativa aprobada en España, es atípica para el proveedor de servicios.

En segundo lugar, la comercialización de *software* de doble uso configura los tipos del artículo 201 bis.1 de la LGT como infracciones tributarias permanentes, ya que existe una única acción duradera cuya antijuridicidad se prolonga temporalmente, en tanto el sujeto activo no decida cesar en la ejecución de su conducta<sup>48</sup>.

La infracción permanente se integra por una única acción típica –no por varias, a diferencia de las infracciones continuadas–, su consumación se inicia con la creación de la situación antijurídica (pudiendo sancionarse desde entonces) y se prolonga en el tiempo –frente a las infracciones instantáneas–, por voluntad de su autor –a diferencia de las infracciones de estado en que los efectos lesivos se prolongan sin dominio del agente– hasta su cese.

No compartimos la identificación a todo trance de las infracciones permanentes con infracciones de omisión<sup>49</sup>, pueden hallarse infracciones permanentes de actividad en la jurisprudencia, como veremos, y pese a que la omisión sea el subtipo más frecuente la categoría no se agota en este, siendo diversos los casos en que omisión de deber y actividad, ambos permanentes, pueden apreciarse (el cobro indebido de comisiones prolongadamente puede entenderse como omisión del deber de no cobrarlas; o la tenencia de un género puede entenderse como la omisión del deber de deshacerse de él, etc.). Lo esencial, por tanto, es la configuración legal de la acción infractora como permanente.

En la LGT no se daba –hasta la Ley 11/2021– la tipificación de infracciones tributarias permanentes, ni siquiera en las formales, porque la acción es instantánea al acotarse en función de la configuración temporal de una obligación tributaria de base (*v. gr.* arts. 200 y 201<sup>50</sup> LGT). Existen supuestos en que se podría dar la circunstancia de permanencia, por ejemplo, la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a facilitar determinada información<sup>51</sup>, pero en

<sup>48</sup> La producción con comercialización podría calificarse inicialmente, en la clasificación de Palma del Teso (2001, pp. 569 y 570) de infracción de pluralidad de actos o compleja («el tipo prevé la realización de varios actos o la comisión de la infracción en distintas fases dirigidas a la consecución de un único fin»), si bien tal distinción en este caso es baladí, ya que la infracción deviene permanente desde que el agente se emplea en la comercialización.

<sup>49</sup> «La categoría de infracciones permanentes ha sido también objeto de estudio por la doctrina jurídica, que en alguna ocasión ha optado por denominarlas infracciones por omisión...» (Sentencia de la AN de 11 de enero de 2018, rec. núm. 1/2016). Caballero Sánchez (2010, p. 648) indica que «son en realidad infracciones por omisión de deberes establecidos por el ordenamiento y tipificados como infracción en caso de incumplimiento».

<sup>50</sup> Respecto de la emisión de facturas falsas los criterios son contradictorios: a efectos del *dies a quo* de la prescripción la emisión de cada factura se trata como acción instantánea (Resolución del TEAC de 9 de enero de 2014, RG 3531/2013, FD 5.º) pero a efectos del alcance de las actuaciones (Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 2017, RG 212/2017, unificación de criterio), cuantía de los recursos y graduación (Sentencia de la AN de 5 de junio de 2020, rec. núm. 495/2018, FD 7.º) se vincula a las obligaciones materiales anuales, con sanción de un porcentaje sobre «el importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción», artículo 201.3 de la LGT.

<sup>51</sup> De hecho, tal es el supuesto en el que con más frecuencia la jurisprudencia ha apreciado infracciones administrativas permanentes (*v. gr.* Sentencia del TS de 8 de febrero de 2021, rec. casación núm. 4060/2020).

tales casos el legislador tributario ha optado por vincular las infracciones a la desatención de requerimientos concretos, incrementando la sanción única a medida que se reiteran<sup>52</sup>.

Ahora bien, que la infracción tributaria permanente no haya tenido reflejo hasta ahora en la LGT no es óbice para su apreciación y la aplicación de su régimen jurídico cuando se adopta tal configuración, pues a diferencia de la infracción continuada, la infracción permanente no es una técnica legal para aliviar la punición de la comisión reiterada, sino que requiere tan solo la constatación de una sola acción típica permanente normativizada. En tal sentido, la Sentencia del TS de 29 de mayo de 2019 (rec. casación núm. 1857/2018) declara con tino en su FD 2.º:

no resulta contrario al principio de tipicidad de las infracciones administrativas que el legislador no haya establecido de forma específica una clasificación de las infracciones con la finalidad de clarificar si su comisión es instantánea o de estado o permanente, si esta cualidad jurídica se infiere de una interpretación coherente, objetiva y racional de la regulación normativa sancionadora, atendiendo a la naturaleza intrínseca del hecho infractor.

En el artículo 201 bis de la LGT, en contraste con la obligación de garantía del *software* del artículo 29.2 j) de la LGT, lo que se ha tipificado inmediatamente no es no garantizar, sino comercializar en incumplimiento de una prohibición implícita tipificada en el mismo, lo cual difiere de la técnica tipificadora habitual de las infracciones tributarias<sup>53</sup>, creando la prohibición de su objeto y sancionándola, pese a que en el fondo subyace la omisión del deber de garantía citado. Y ocurre que en el artículo 201 bis de la LGT, por la propia configuración del bien jurídico, no existe vinculación entre ilícito e incumplimiento de obligaciones periódicas concretas; y tampoco se ha establecido como acción típica cada venta, lo cual podría haber conducido a un concurso real<sup>54</sup>.

Que la acción típica no es cada venta, resulta patente por la atribución de sanciones: una al año por comercialización si existe dicho año una venta, la misma sanción por cientos de ventas que por una. Así, la acción típica es la actividad, si se nos permite la licencia, de «tráfico de *software* de doble uso», quien comercializa un determinado *software* y es descubierto solo ha cometido una infracción, ni siquiera una infracción continuada. Lo cual conlleva la imposibilidad de sancionar reiteradamente sin un previo efecto de «ruptura jurí-

<sup>52</sup> Mecánica que supone una cierta traslación del tratamiento, más benévolo que el concurso real, de la infracción continuada (Sánchez Huete, 2007, p. 383).

<sup>53</sup> «Los tipos sancionadores administrativos, por el contrario, no son autónomos, sino que se remiten a otra norma en la que se formula una orden o una prohibición, cuyo incumplimiento supone cabalmente la infracción» (Nieto García, 2012, p. 276).

<sup>54</sup> Concurso real que podría ser sancionado acumulativamente por disposición del artículo 180.2 de la LGT, pues la normativa tributaria no aplica la habilitación contenida en el artículo 29.6 de la LRJSP para sancionar como infracción continuada.

dica» de la acción, que a falta de disposición especial, artículo 178 de la LGT y disposición adicional 1.ª 2 c) de la Ley de procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPAC), se refleja en el artículo 63.3 de la LPAC<sup>55</sup>: «No se podrán iniciar nuevos procedimientos de carácter sancionador por hechos o conductas tipificadas como infracciones en cuya comisión el infractor persista de forma continuada, en tanto no haya recaído una primera resolución sancionadora, con carácter ejecutivo», por tanto cuando no quepa contra la primera sanción ningún recurso ordinario en vía administrativa (arts. 90.3 y 98.1 b) LPAC y Sentencia del TS de 31 de enero de 2007, casación en interés de Ley 37/2005). No puede aceptarse que la ruptura de la acción se produzca por el señalamiento de una sanción periódica de darse un signo externo de actividad, una venta, pues tal venta solo es uno de los hechos naturales que en tracto sucesivo engloban la única acción típica.

Podría plantearse el supuesto en que no existan ventas del mismo *software* de doble uso todos los años, por ejemplo, solo en años alternos. En tal caso, a nuestro juicio, nos hallaríamos ante una cuestión de prueba del mantenimiento de la única acción típica de comercialización, para lo cual se deberían valorar tanto la continuidad espacio-temporal<sup>56</sup> como otros elementos que reflejen permanencia (alta censal, medios humanos y materiales, adquisiciones, publicidad, etc.). Es decir, la inexistencia de operaciones de venta un año no rompe necesariamente la permanencia de la acción infractora.

Tal configuración como infracción permanente, efecto de la elección de la comercialización como acción típica y del diseño del tipo como de riesgo abstracto desvinculado de cualquier obligación formal o material anual, es intuita por el Consejo de Estado<sup>57</sup>, que advierte: «en cuanto al importe de las sanciones, se atiende exclusivamente al ejercicio económico como parámetro temporal, pero cabe pensar en conductas infractoras que tengan una duración diferente». Parece que al Consejo de Estado le llama la atención el desajuste temporal entre acción y sanciones, si bien en la tramitación tal observación ha sido desatendida, aprobándose la Ley 11/2021 en tales términos<sup>58</sup>.

<sup>55</sup> Ley 39/2015, de 1 de octubre. Su artículo 63.3, junto con el artículo 29.6 de la LRJSP, han venido a reflejar el contenido del derogado artículo 4.6 del Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (RD 1398/1993, de 4 de agosto). En el ámbito penal tal ruptura jurídica se adelanta, «[u]n acto formal de imputación es ya un acto de ruptura con el estado de antijuridicidad que es propio del delito permanente o de tracto sucesivo» (Sentencia del TS 307/2020, de 12 de junio, en cita de la Sentencia del TS de 2 de febrero de 2021, Sala 2.ª, rec. núm. 10391/2020, FD 11.º).

<sup>56</sup> El elemento temporal es relevante en el análisis tanto de la unidad de acción como de acciones continuadas. La Sentencia del TS de 21 de enero de 2021 (rec. casación núm. 1117/2019) indica que en el caso de unidad de acción «los hechos albergan una unidad espacial y una estrechez o inmediatez temporal que, desde una perspectiva normativa, permiten apreciar un único supuesto fáctico subsumible en un solo tipo».

<sup>57</sup> Informe del Consejo de Estado núm. 279/2020, de 15 de julio de 2020 (apartado VIII.L).

<sup>58</sup> Quizá porque, como afirma la Main, prima la disuasión: «con el mero anuncio de la medida prevista contra la producción, comercialización y utilización de *software* de doble uso... se estima que se va a producir un importante efecto inducido». Creemos, sin embargo, que para ser disuasoria la norma

### 3.3.2.3. Tenencia de *software* de doble uso

La tenencia es tipificada en el artículo 201 bis.2 de la LGT. No se especifica en dicho tipo qué se entiende por tenencia, pudiendo mirarse hacia otros ámbitos jurídicos que sí conocen tal acción en la tipificación<sup>59</sup>. Además, el artículo 29.2 j) de la LGT alude a la obligación de garantía de los «usuarios», pudiendo interpretar, por tanto, que tal tenencia debe producirse en el ámbito del uso del *software* en aprovechamiento de su funcionalidad ilícita (que será lo habitual, excepto que los sancionados sean los productores o comercializadores que no realizan ventas, en cuyo caso tal tenencia se integra en la propia acción de producción/comercialización), como disponibilidad con *animus possidendi*, descartando al servidor de la posesión ajena, contactos o detenciones ocasionales o accidentales<sup>60</sup>. En los supuestos de tenencia compartida (*v. gr.* grupos de entidades), y dado que se entiende la tenencia como disponibilidad, será posible la comisión del tipo por los distintos usuarios.

De nuevo en esta acción nos encontramos con una infracción permanente, habiendo de reiterarse lo antes razonado sobre tal tipología de acción. Nos hallamos ante una única infracción en la que el tenedor prolonga la acción típica a su voluntad y con dominio de la misma, no existiendo diversas infracciones. En el caso de la tenencia, añadidamente, ni siquiera se plantea la cuestión anteriormente analizada en la comercialización de si el precepto ha pretendido tipificar actos concretos de ruptura jurídica, pues a la tenencia continua se ha atribuido una pluralidad de sanciones sucesivas, sin más requisitos. Por tanto, iniciada una inspección de los últimos cuatro años, la constatación de la tenencia de *software* de doble uso desde el principio constituye, si concurren todos los requisitos, una sola infracción.

## 3.4. Elementos temporales

Procede ahora abordar la aplicación temporal del artículo 201 bis de la LGT y la prescripción de sus infracciones, cuestiones condicionadas por la configuración de los tipos del

---

sancionadora ha de ser bien diseñada y respetuosa con el ordenamiento, nada más pernicioso para una lucha eficaz contra el fraude que unas sanciones inaplicables, en buena parte por sus imperfecciones.

<sup>59</sup> *V. gr.* Código Penal, artículos 348, 386, 399 bis, 400, 563 y ss.; Ley Orgánica 12/1995, de Represión del Contrabando, artículos 2 y 11.

<sup>60</sup> En tal sentido, respecto de la tenencia ilícita de armas, pueden verse las Sentencias del TS de 8 de noviembre de 2018, rec. casación núm. 536/2018, y de 16 de julio de 2018, rec. casación núm. 2689/2017. El FD 6.º de la última razona que

la tenencia se integra de un «corpus»... tal elemento radica en la disponibilidad de la misma por el agente o sujeción a su voluntad, ... y un «animus»... son suficiente soporte anímico de la tenencia, tanto el «animus possidendi», como el más inferior «animus detinendi», siempre que se dé la detentación y disponibilidad propias del «corpus», excluyendo solamente de la conducta típica los supuestos llamados de «tenencia fugaz» como serían los de mera detentación a efectos de contemplación o examen, reparación del arma o de simple transmisión...

artículo 201 bis de la LGT como infracciones permanentes, relevante punto en común que aconseja su tratamiento en este momento sacrificando el orden estructural canónico en el altar de una mayor claridad y continuidad expositiva.

Previamente se ha de indicar que, respecto del *software* de doble uso, se establece en la disposición final 7.<sup>a</sup> a) de la Ley 11/2021 una *vacatio legis* para los nuevos artículos 29.2 j) y 201 bis de la LGT, de tres meses, lo que supone su entrada en vigor el 11 de octubre de 2021<sup>61</sup>.

### 3.4.1. Irretroactividad

Uno de los corolarios del principio de legalidad sancionadora es la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables. Dicho principio tiene reconocimiento en tratados internacionales ratificados por España<sup>62</sup>, y en los artículos 9.3 y 25.1 de la CE, proclamado en el segundo implícitamente, como derecho fundamental<sup>63</sup>.

Con rango legal, el artículo 178 de la LGT dispone que «El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley». El artículo 10.2 de la LGT no refleja la irretroactividad *in peius*, sino la más controvertida en cuanto a su fundamento y reconocimiento constitucional<sup>64</sup>, retroactividad de la norma sancionadora *in melior*. Por su parte el artículo 26.1 de la LRJSP establece que «Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa».

<sup>61</sup> La enmienda núm. 141 introducida en el Congreso de los Diputados proponía una mayor vacación, hasta 1 de enero de 2022. Se justificaba tal ampliación por la crisis económica y por una obligación de uso de *software* certificado que no resulta de la norma proyectada, «... millones de usuarios... a quienes se obligaría a cambiar dichos sistemas y programas por otros debidamente certificados en un plazo demasiado corto de tiempo».

<sup>62</sup> Artículos 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, de 19 de diciembre de 1966; 7.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CPDHLF), de 4 de noviembre de 1950, y 49.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (CDFUE), de 12 de diciembre de 2007.

<sup>63</sup> El TC extrae del artículo 25.1 de la CE la irretroactividad *in malam partem*. Su Sentencia 21/1993, de 18 de enero, FJ 5.º, afirma «la estricta prohibición de retroactividad que incluye el art. 25.1 C.E. está referida a la retroactividad en perjuicio del reo»; y la Sentencia del TC 38/1997, de 27 de febrero, FJ 6.º, alude en tal sentido a los artículos 9.3 y 25.1 de la CE y a la «constante jurisprudencia, la estricta prohibición de retroactividad que establecen tales preceptos».

<sup>64</sup> La retroactividad *in bonam partem* no tiene rango constitucional para Nieto García (2012, p. 202) y López Menudo (2010a, pp. 727-732). El TC sí la fundamenta en el artículo 9.3 de la CE leído *contrario sensu*, pero su ubicación en tal precepto y no en el artículo 25.1 de la CE la excluye de las vías de protección de un derecho fundamental (*v.gr.* Sentencias del TC 15/1981, de 7 de mayo, FJ 7.º; 99/2000, de 10 de abril, FJ 5.º; 21/2008, de 31 de enero, FJ 5.º). Critica tal exclusión Zornoza Pérez (1992, pp. 92-93), afirmando que la retroactividad de la norma más favorable «debe entenderse lógicamente conectada con el principio de irretroactividad en materia sancionadora».

En el tema que nos ocupa, hallándonos ante un régimen sancionador nuevo, es clara la improcedencia de aplicar el artículo 201 bis de la LGT a acciones anteriores a su entrada en vigor, siendo la cuestión clave cuál es el *tempus commissi infractionis*. Dado que los tipos del artículo 201 bis de la LGT son infracciones de acción permanente –comercialización y tenencia de *software* de doble uso–, se entienden cometidas desde su inicio hasta la finalización de la situación antijurídica, que permanecía por voluntad del autor<sup>65</sup>, habiendo de atenderse al momento de cese de la acción para determinar el momento comisivo. En palabras del TS, «en las infracciones permanentes, por voluntad del autor, se renueva continuamente la acción típica, manteniéndose así la situación antijurídica hasta que el infractor le pone término»<sup>66</sup>.

Desde un punto de vista de la sucesión temporal de normas, la Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2020 (rec. casación núm. 4442/2019) ha sentado para las infracciones administrativas de acción no instantánea que ha de estarse a la norma «existente en el momento en que se consumó la infracción, esto es, cuando finalizó la conducta infractora». Y en materia penal, la Circular de la Fiscalía General del Estado 2/1996, de 22 de mayo, indica:

En cuanto a los delitos permanentes... se entenderá perpetrado bajo la vigencia del nuevo Código y se aplicarán sus disposiciones en todo caso, aunque pudieran ser más beneficiosas las del Código Penal derogado (sentencias de 7 de junio de 1988 o 21 diciembre de 1990).

En conclusión, es aplicable el artículo 201 bis de la LGT a la comercialización de *software* de doble uso ya iniciada pero que se prolongue tras la entrada en vigor del artículo 201 bis.1 a), b), c) y d) de la LGT. En los restantes tipos infractores de comercialización y tenencia, que requieren desarrollo reglamentario de las especificaciones técnicas y de la certificación, la entrada en vigor de tal normativa de complemento determinará igualmente su aplicabilidad a las acciones de comercialización y tenencia de *software* de doble uso que, tras dicho momento, permanezcan incumpliendo las especificaciones (art. 201 bis.1 e) LGT) o certificación (art. 201 bis.2 LGT), no siendo óbice a tal régimen temporal la precedencia de la actividad con el *software*.

### 3.4.2. Plazo de prescripción

Procede analizar ahora la cuestión de la prescripción de las infracciones tributarias tipificadas en el artículo 201 bis de la LGT, y en concreto lo relativo al *dies a quo* del cómputo del plazo extintivo de cuatro años.

<sup>65</sup> Se distingue tal supuesto de las infracciones de estado (Palma del Teso, 2001, p. 558), cuyo interés es relativo pues representan en realidad infracciones instantáneas, y por tanto sin especialidad temporal, cuyos efectos lesivos se prolongan, pero no la acción típica con dominio del agente. Ejemplo de infracción de estado, Sentencia del TS de 27 de enero de 2021, rec. casación núm. 335/2019.

<sup>66</sup> Sentencia del TS, Sala 3.ª, de 8 de febrero 2021, rec. casación núm. 4060/2020, FD 5.º, citando Sentencia del TS de 23 de octubre de 2015, rec. casación núm. 384/2013.



El artículo 189.2 de la LGT contiene una regla según la cual el plazo «comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones». Dicha norma por lo general ha sido suficiente respecto de las infracciones de acción instantánea contenidas en la LGT, en que la acción infractora se produce en un momento concreto que fija la consumación del tipo<sup>67</sup>. Sin embargo, en las infracciones de comercialización y tenencia de *software* de doble uso, ha de acudir a la norma supletoria del artículo 30.2 de la LRJSP: «En el caso de infracciones continuadas o permanentes, el plazo comenzará a correr desde que finalizó la conducta infractora»<sup>68</sup>. Por tanto, la menor punición que supone la configuración legal de una conducta infractora como permanente tiene el contrapunto de este tratamiento prescriptivo más riguroso.

Ante la claridad de la regla aplicable, el cómputo del plazo se inicia desde la finalización de la situación ilícita<sup>69</sup>, las dificultades aparecen en un momento anterior, en la identificación en la práctica de los supuestos de infracciones de acción no instantánea, observándose una misma tendencia por motivos distintos: los tribunales son cautelosos en su apreciación por el déficit de punición que conllevan frente al concurso real de infracciones<sup>70</sup>, mientras que algunos autores también recelan de que la Administración o los jueces puedan alargar indebidamente el cómputo del plazo prescriptivo mediante una apreciación extensiva de la infracción permanente<sup>71</sup>.

<sup>67</sup> Quizá por ello ni la configuración temporal de la acción ni el momento comisivo han merecido demasiada atención por los tributaristas. Zornoza Pérez (1992, p. 174) afirma que la acción «no parece plantear especiales problemas en el ámbito de las infracciones tributarias»; Pérez Royo (1972, pp. 51-69) la aborda resaltando determinados rasgos diferenciales con la dogmática penal.

<sup>68</sup> El artículo 132 del Código Penal respecto de los delitos permanentes ordena el cómputo «desde que se eliminó la situación ilícita».

<sup>69</sup> El TS así lo tiene declarado, por ejemplo, respecto de a) Infracciones permanentes de desarrollo de actividad incumpliendo la declaración de impacto ambiental (Sentencia del TS de 12 de noviembre de 2014, rec. casación núm. 3564/2012); b) Infracciones permanentes por no dar información en el sector de la energía (Sentencias del TS de 8 de febrero de 2021, rec. casación núm. 4060/2020, y de 17 de noviembre de 2020, rec. casación núm. 5392/2019); c) Infracciones permanentes por no adaptar instalaciones nucleares (Sentencias del TS de 28 de enero de 2019, rec. casación núm. 2697/2016, y de 24 de septiembre de 2018, rec. casación núm. 2687/2016); d) Infracciones permanentes del mercado de valores por no facilitar información (Sentencia del TS de 29 de mayo de 2019, rec. casación núm. 1857/2018) o por no actuar una sociedad gestora de instituciones de inversión colectiva en beneficio de los partícipes, cobrando comisiones excesivas (Sentencia del TS de 23 de octubre de 2015, rec. casación núm. 384/2013); e) Infracciones permanentes por no garantizar la efectividad del derecho de oposición en protección de datos de carácter personal (Sentencia del TS de 15 de junio de 2020, rec. casación núm. 601/2019).

<sup>70</sup> En las infracciones continuadas exacerbado por la inexistencia en Derecho Administrativo Sancionador de previsiones penológicas análogas a las del artículo 74 del Código Penal, véase al respecto la Sentencia de la AN de 15 de abril de 2020, rec. núm. 559/2020, FD 10.º, y Sentencia del TS de 30 de julio de 2013, rec. casación núm. 6965/2010, FD 3.º.

<sup>71</sup> En tal sentido Palma del Teso (2001, p. 561) advierte contra la determinación arbitraria del momento de consumación del ilícito para prolongar indebidamente el plazo de prescripción. Por su parte Caballero

Dado que en las infracciones tipificadas en el artículo 201 bis de la LGT no albergamos duda sobre su carácter de permanentes, pues como dijimos las acciones típicas son la comercialización o la tenencia con la consiguiente omisión prolongada por voluntad del autor del deber de garantía de la seguridad del *software* de doble uso, la regla del cómputo de la prescripción indicada resulta la aplicable, no siendo, por tanto, de apreciar la prescripción por el solo hecho de que desde el inicio de la conducta típica hayan transcurrido más de cuatro años, pues ha de atenderse a la fecha de conclusión de la misma como día inicial del plazo.

## 4. Las sanciones

### 4.1. Atribución de sanciones

Las sanciones correspondientes a los tipos infractores por *software* de doble uso son las siguientes multas fijadas (art. 201 bis.4 LGT):

1. Fabricación/producción/comercialización: 150.000 euros por «cada ejercicio económico» con venta por cada tipo distinto de *software*. Además, 1.000 euros –el precepto no prescribe la imposición anual– por cada *software* sin certificar pese a cumplir los requisitos de garantía.
2. Tenencia: 50.000 euros por «cada ejercicio» de tenencia de *software* sin certificación obligatoria que incumpla los estándares de garantía, o certificado pero manipulado. No se sanciona por cada tipo de *software*.

Las sanciones citadas presentan, excepto lo dicho para el artículo 201 bis.1 f) de la LGT, el defecto estructural de remitirse al «ejercicio económico» o «ejercicio» para su delimitación temporal, sin definir a qué ejercicio se refieren ni qué relación tiene con unas acciones infractoras permanentes. Podemos interpretar que el término ejercicio se podría referir, generalmente, a un cómputo anual, porque en el impuesto sobre sociedades (IS) el artículo 27 de la Ley del impuesto sobre sociedades utiliza el término «ejercicio económico de la entidad» para delimitar el periodo impositivo, lo que podríamos trasladar al IRPF –art. 12 Ley del IRPF–, pero la situación es aún más ilógica en periodos inferiores al año<sup>72</sup>, pues podría

---

Sánchez (2010, p. 648) se muestra muy crítico en general con esta construcción porque a su juicio supone «convertir a las infracciones por omisión en imprescriptibles».

<sup>72</sup> Previsión contenida en los preceptos indicados para determinados casos (fallecimiento en IRPF; extinción, cambio de residencia al extranjero o determinadas transformaciones en IS). Además, en IS, por remisión, el periodo impositivo podría ser inferior al año según los Estatutos Sociales, pues los artículos 26 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg. 1/2010) y 125 del Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996) prohíben ejercicios superiores al año, pero nada impide los inferiores.

darse el caso de que el mismo desvalor de acción –dos entidades que tienen o venden el mismo *software* el mismo tiempo– fuese sancionado con importes diferentes por el hecho ajeno a la infracción de que una tenga, por ejemplo, un ejercicio semestral y la otra, anual.

En realidad, la interpretación de la norma en tal punto pierde buena parte de su interés por lo que vamos a indicar respecto del *bis in idem*, pero se trasluce en dicha configuración la eventual afectación que al crédito tributario –y antes a la información veraz y completa– puede producir el *software* de doble uso, lo cual es contradictorio con unas infracciones de riesgo abstracto que ni siquiera exigen el uso de tal *software*.

## 4.2. Proporcionalidad

La proporcionalidad es un principio que impregna todo el ordenamiento, y nos remite a un juicio de idoneidad y necesidad de las medidas y de adecuación de estas y sus efectos<sup>73</sup>. Dado que no se explicita en la CE (Sentencia del TC 6/1988, de 21 de enero, FJ 3), la proporcionalidad se ubica por el TC (*v. gr.* Sentencia del TC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 12) en la justicia y el Estado de Derecho (art. 1 CE), la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), en relación con el artículo 25.1 de la CE en materia de sanciones, no siendo considerada canon autónomo de constitucionalidad.

En el régimen sancionador tributario, la proporcionalidad se halla en el artículo 178 de la LGT, regulándose en el artículo 29 de la LRJSP como principio de la potestad sancionadora administrativa. En el ámbito internacional encuentra reconocimiento expreso, además de en el artículo 1 del Protocolo Adicional 1.º del CPDHLF, en la CDFUE (art. 49.3), estableciendo esta que «La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción».

La proporcionalidad debe inspirar todas las fases de un régimen sancionador, su creación legal –selección de bienes jurídicos relevantes y ataques significativos; atribución de sanciones ajustadas al desvalor de acción y de resultado–, su aplicación –adaptando la intensidad del castigo a las circunstancias del caso, si normativamente es posible– y la revisión de esta.

Si bien en las sanciones tributarias la proporcionalidad aplicativa ha sido descartada por el régimen de la LGT<sup>74</sup>, en parte de la doctrina (Sánchez Huete y Pérez Tena, 2021, pp. 16 y ss.), y también en el TS, se comienza a apreciar la convicción de que la falta de matices en el sistema de cálculo de sanciones tributarias en ciertos casos puede lesionar el principio de

<sup>73</sup> Al respecto, *vid.* Sánchez Huete y Pérez Tena, 2021.

<sup>74</sup> Sentencia del TS de 11 de diciembre de 2014, rec. casación núm. 2742/2013, FD 3.º.

proporcionalidad, un patente derroche inútil de coacción en palabras del TC<sup>75</sup>. Así, el Auto del TS de 25 de febrero de 2021 (rec. casación núm. 1481/2019) plantea una cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo 203.6 b).1.º de la LGT<sup>76</sup>, razonando, en lo que nos interesa, que «no parece respetarse el principio de proporcionalidad cuando la sanción se impone, de forma automática, al margen de las consideraciones relativas a la culpabilidad, gravedad de la infracción, perjuicio causado y mayor o menor reprochabilidad de la conducta, siempre en función del bien jurídico protegido». Si tal argumento, que no es acorde con la actual doctrina constitucional<sup>77</sup>, fuese admitido por el TC, debería revisarse todo el régimen sancionador de la LGT. El artículo 201 bis de la LGT sigue el modelo objetivador propio de la LGT, imponiendo sanciones pecuniarias fijas sin atender a ningún elemento adicional, por tanto, se ve afectado por la cuestión de inconstitucionalidad citada<sup>78</sup>.

Sobre la utilidad y necesidad de medidas sancionadoras administrativas en abstracto, consideramos que se hallan justificadas, debiendo tenerse en cuenta que en algunos países<sup>79</sup> (Irlanda, algunos Estados de Estados Unidos) el *software* de doble uso ha sido objeto de respuesta penal. Cuestión distinta es la idoneidad de las concretas sanciones aprobadas, pues si la finalidad es erradicar este instrumento de defraudación, resulta claro que en buena parte, tal y como se han configurado, no son estructuralmente aptas para ello, incluso desde el punto de vista de la proporcionalidad a que se refiere el artículo 29.2 de la LRJSP, pues, una vez sancionada la conducta, nada la impide hasta que la primera sanción sea firme en vía administrativa, lo cual dado el tiempo medio de resolución de la revisión tributaria<sup>80</sup>, permitiría que el *software* de doble uso continúe en el tráfico durante años.

<sup>75</sup> En el ámbito tributario, Autos del TC 20/2015, de 3 de febrero; 111/2015, de 23 de junio, y 145/2015, de 10 de septiembre.

<sup>76</sup> El FD 9.º basa la inconstitucionalidad del precepto en «su eventual oposición al principio de proporcionalidad que, sin nombrarlo *expressis verbis*, queda vinculado, para las sanciones administrativas, en relación con el de culpabilidad, en el artículo 25 CE y, en su caso, por vulneración del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos del artículo 9.3 de la Constitución».

<sup>77</sup> *Vid.* Autos del TC 187/2016, de 15 de noviembre, FJ 6.º, y 43/2017, de 28 de febrero, FJ 2.º.

<sup>78</sup> El Informe del Consejo de Estado núm. 279/2020, p. 84, advierte sobre la objetivación del sistema y recomienda «sopesar la conveniencia de modular el importe de la sanción en atención a las circunstancias concretas de cada caso».

<sup>79</sup> Informe OCDE 2013, p. 26.

<sup>80</sup> La reclamación es de procedimiento general en única instancia (arts. 229.1 a), b) y 2 a), 240.1 y 245.1 LGT y arts. 36 y 64 Reglamento revisión en vía administrativa –RD 520/2005–), por lo cual se parte de trece meses de plazo legal hasta que se pudiese incoar un nuevo procedimiento. Pero de hecho, a) El plazo de resolución de recursos de reposición julio/2018-junio/2019 era superior a un mes el 39,3 % de los casos, excediendo de 90 días en un 11,9 % (Informe de Evaluación del Desempeño FMI, diciembre 2020, <<https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2013/061013.pdf>>); b) La tasa de congestión en los órganos económico-administrativos es enorme: en los TEA Regionales y Locales el tiempo medio de tramitación (de interposición a notificación de la resolución) en procedimientos generales estaba en 886 días en 2019 y 893 días en 2020 (Informe Anual sobre tiempos de tramitación en 2020).

Quizá porque no tiene en cuenta dicha perspectiva, el Informe del Consejo de Estado núm. 279/2020 afirma: «las sanciones previstas tienen unos importes que realmente les permite cumplir una función disuasoria».

En cuanto a la proporcionalidad en sentido estricto, en un análisis interno del artículo 201 bis de la LGT, aparte de la ausencia de matiz alguno citada y de que todas las infracciones se califiquen como graves pese a su distinta punición, podemos cuestionarnos por qué la diferencia de sanción entre comercialización y tenencia, aquella es sancionada por cada *software* y con el triple de importe que esta. La sanción por venta de *software* de doble uso no se limita a retribuir la cooperación en o inducción a la tenencia, pues de ser así no tendría sentido su mayor castigo. Por tanto, es en primer término la intervención en el mercado lo que parece tenerse en cuenta al atribuir mayor sanción; se reprocharía añadidamente la innovación, la puesta en el mercado de distintos *softwares* de doble uso sustancialmente diferentes, otro producto en el mercado y no meramente una actualización o mantenimiento del anterior.

Desde un punto de vista comparativo, existe una evidente desproporción entre las sanciones aquí analizadas y la del artículo 200.1 d) y 3 de la LGT, pues no se entiende cómo la tenencia del instrumento se sanciona con multa fija de 50.000 euros y su resultado, en forma de llevanza de contabilidades distintas, con 600 euros por ejercicio. No obstante, creemos que la falta de proporción se halla en este caso no en el régimen aquí analizado sino en el importe de sanción del artículo 200 de la LGT<sup>81</sup>, un supuesto palmario de desproporción en menos.

### 4.3. *Non bis in idem*

La prohibición de *bis in idem* es un principio implícito en el artículo 25.1 de la CE, según tiene reconocido el TC desde sus primeros pronunciamientos (Sentencia del TC 2/1981, de 30 de enero, FJ 4.º), y además reconocido en diversos tratados internacionales de aplicación a España<sup>82</sup>.

Tal principio tiene una vertiente sustantiva, evitar dos sanciones sobre los mismos hechos, sean dos sanciones penales, administrativas, o una de cada orden, y una procedimental que está al servicio de aquella, pues asegura que no se vaya a producir el *bis*, pero que también tiene un fundamento autónomo en la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica (Sentencia del TC 2/2003, FJ 3.º).

<sup>81</sup> Desproporción insoportable si se tiene en cuenta la similitud del artículo 200.1 d) de la LGT, sancionado con 600 euros, con el delito contable del artículo 310 b) del Código Penal, que conlleva prisión de cinco a siete meses. Al respecto, Blázquez Lidoy (2010, pp. 1.002-1.003 y 1.025-1.027) y Zornoza Pérez (1992, p. 259).

<sup>82</sup> Artículo 14.7 del Pacto internacional de derechos civiles y políticos, hecho en Nueva York el 16 de diciembre de 1966 (BOE de 30 de abril de 1977); artículo 4 del Protocolo Adicional núm. 7 del CPDHLF; artículo 54 del Convenio de aplicación del Acuerdo de Schengen de 14 de junio de 1985, y artículo 50 del CDFUE.

El presupuesto de la prohibición es la clásica triple identidad de sujeto, hecho (en sentido de acción típica<sup>83</sup>) y fundamento (como interés jurídico protegido<sup>84</sup>) de las dos sanciones impuestas, con reflejo en el artículo 31.1 de la LRJSP: «No podrán sancionarse los hechos que lo hayan sido penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento».

La prohibición de *bis in idem* se refiere estrictamente a casos de una acción típica común y presencia del mismo bien jurídico protegido, por lo cual el *bis in idem* es una patología que puede aparecer 1) por la configuración y aplicación de una misma norma sancionadora<sup>85</sup> o 2) por la aplicación de dos normas sancionadoras, concurso aparente de normas. El resto de situaciones de dos o más sanciones nos lleva a la teoría de los concursos de infracciones, que no trata en puridad de *bis in idem* prohibido sino de respuesta sancionadora a diversas infracciones, bien por constituir distintos hechos (concurso real) bien uno solo pluriofensivo (concurso ideal).

En la normativa tributaria no existe un precepto similar al artículo 31.1 de la LRJSP, siendo este de aplicación, pues el artículo 180 de la LGT se dedica a resolver situaciones de concursos mediales (apartado 1.º) y reales (apartado 2.º), lo cual difiere sistemáticamente de la normativa común, que regula tal tema al tratar la proporcionalidad (art. 29 LRJSP). El Reglamento general del régimen sancionador tributario (RD 2063/2004 –RGRS–) contiene una serie de reglas de resolución de concursos de infracciones (*v. gr.* arts. 16.4 y 17.3) y previsiones (arts. 32 y 33) sobre la preferencia de la jurisdicción penal, regla justificada en la preservación del *non bis in idem* (*v. gr.* Sentencia del TC 70/2012, de 16 de abril, FJ 3.º), aun cuando ello solo es así cuando se dé la triple identidad, pues en otros casos su fundamento estriba en el efecto positivo de la cosa juzgada<sup>86</sup>.

<sup>83</sup> Cano Campos (2001, p. 196) afirma que «El supuesto de hecho de la norma –el *idem*– sería la infracción». Como recuerda la Sentencia del TS de 2 de febrero de 2021 (Sala 2.ª, rec. núm. 10391/2020), FD 11, «Toda la jurisprudencia del TJUE, siguiendo la del TEDH viene sosteniendo que para apreciar el *ne bis in idem* lo relevante son los hechos». Basta con la identidad de acciones típicas o que una de ellas englobe a la otra (*idem factum*), sin que quepan diferenciaciones artificiales, como el caso tratado en la Sentencia del TJUE de 20 de marzo de 2018 (asunto C-524/15, caso Menci) en que el gobierno italiano basaba la inexistencia de *idem* en que en vía administrativa el impago sancionado de IVA era mensual o trimestral y en la penal, anual.

<sup>84</sup> Tal es la doctrina constitucional, *v. gr.* Sentencias del TC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3.º, y 1/2020, de 14 de enero, FJ 8.º, y del Tribunal de Estrasburgo (TEDH), Sentencia de 15 de noviembre de 2016, A y B contra Noruega. Por su parte Nieto García (2012, p. 470) recuerda que en una enmienda en el proceso de elaboración de la Ley 30/1992 se intentó cambiar en el artículo 133.1 (actual art. 31.1 LRJSP) el término «fundamento» por «interés jurídico protegido». Para Alarcón Sotomayor (2008, p. 51) ha de darse identidad de bien jurídico protegido y del ataque o lesión al mismo.

<sup>85</sup> Para tal supuesto no puede compartirse que el *non bis in idem* no se mueva tanto en el ámbito de la creación del Derecho sancionador cuanto en el de su aplicación (Cano Campos, 2001, p. 194), pues aun cuando sea excepcional, el *bis in idem* puede ser generado por la estricta aplicación de una sola norma defectuosa, siendo provocado en la fase de creación de esta.

<sup>86</sup> Alarcón Sotomayor (2008, p. 129) identifica las posibles contradicciones en caso de no paralización.

Uno de los mayores problemas prácticos que plantea el *bis in idem* es determinar cuándo nos hallamos ante un mismo hecho y ante idéntico fundamento<sup>87</sup>. En lo aquí analizado, una vez hemos identificado las acciones típicas y el bien jurídico protegido del artículo 201 bis de la LGT, corresponde ahora extraer las consecuencias respecto del *non bis in idem*, analizando, además, por razones sistemáticas, las posibles situaciones de concursos de infracciones.

#### 4.3.1. Infracciones sancionadas sucesivamente en el artículo 201 bis de la LGT

Las infracciones tributarias por comercializar o tener *software* de doble uso son únicas mientras no exista una ruptura jurídica conforme al artículo 63.3 de la LPAC, como ya razonamos *ut supra*. Siendo así, una infracción tributaria ha de dar lugar a una reacción sancionadora, no siendo posible la acumulación sucesiva de sanciones sobre la misma infracción.

Compartimos que puede existir un mayor desvalor de la acción cuanto más prolongada, pero la técnica legislativa habilita ciertos mecanismos para que el mayor contenido de injusto sea reprochado y en concreto, centrándonos en la cuantificación de la respuesta sancionadora, la graduación de la sanción en función de la continuidad o persistencia, antes de la ruptura jurídica de la acción típica (art. 29.3 b) LRJSP, y la comisión repetida<sup>88</sup> tras esta (art. 187.1 a) LGT). Tales mecanismos han sido desechados por el legislador, que ha optado por atribuir al mismo sujeto, en la misma norma, varias sanciones sobre la misma acción permanente y con el mismo fundamento, mecánica que el artículo 25.1 de la CE prohíbe. Ha de advertirse respecto del fundamento, entendido como el bien jurídico protegido, que la prolongación temporal del ataque o lesión no hace aparecer uno nuevo y diferente al contemplado al imponer una primera sanción (Sentencias del TC 188/2005, de 7 de julio, FJ 5.º, y 86/2017, de 4 de julio, FJ 5.º)<sup>89</sup>.

Por tanto, la configuración legal de la respuesta sancionadora reiterada del artículo 201 bis de la LGT es contraria al principio *non bis in idem*, conclusión acorde con el fundamento de tal prohibición en la evitación de la desproporción<sup>90</sup> y de la arbitrariedad de los pode-

<sup>87</sup> Aboga por una necesaria mejora de la labor de tipificación a tales efectos Cubero Marcos (2018, pp. 264 y ss.).

<sup>88</sup> La constitucionalidad de la agravación por reincidencia está fuera de toda duda (Sentencias del TC 150/1991, de 4 de julio, FJ 9, y 189/2013, de 7 de noviembre, FJ 5.º).

<sup>89</sup> Boto Álvarez (2006, p. 279) afirma, sobre un supuesto que presenta la similitud con el aquí analizado de la disparidad entre finalidades y soluciones técnicas:

... la técnica defectuosa y las opciones legislativas formalmente poco acertadas pueden acabar trascendiendo al fondo material del asunto. Es cierto que la interpretación de las normas debe atender a su espíritu y finalidad, pero las cuestiones de técnica legislativa son importantes.

<sup>90</sup> Los ejemplos de desproporción son muchos: una venta por año durante cuatro años, 600.000 euros y miles de ventas un año, 150.000 euros; dos ventas en un año, 150.000 euros y las mismas ventas una el

res públicos (Sentencia del TC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3.º), sostenidos como principal finalidad de este principio por algunos autores<sup>91</sup>.

Nos interesa profundizar en la causa de tan lamentable diseño normativo. No se pretende con este sistema multisanción, a diferencia de lo planteado en las Sentencias del TC 188/2005 y 86/2017, retribuir la reincidencia, porque no existen varias infracciones hasta que no se ha producido la ruptura de la acción. Lo que se persigue, como dijimos, es la erradicación del *software* de doble uso. Ahora bien, los efectos jurídicos de las sanciones son represivos de ilícitos pasados, pues los preventivos, disuadiendo de los futuros y conminando a una determinada conducta, tienen carácter psicológico y no coercible. Por ello, el instrumento elegido en buena parte casa mal con la finalidad perseguida, no tiene operatividad inmediata para lograrla.

Ello nos remite a la figura de la multa coercitiva, artículos 101.1 c) y 103 de la LPAC, definida por el TC (Sentencia del TC 239/1988, de 14 de diciembre, FJ 2.º) como «medida de constreñimiento económico, adoptada previo el oportuno apercibimiento, reiterada en lapsos de tiempo y tendente a obtener la acomodación de un comportamiento obstativo del destinatario del acto a lo dispuesto en la decisión administrativa previa».

Ha sido debatido si las sanciones, además de sus finalidades represiva y preventiva, pueden tener la operatividad propia de las multas coercitivas, existiendo en más de una ocasión confusión de ambas figuras<sup>92</sup>. Es muy relevante la Sentencia del TS de 5 de junio de 2018 (rec. casación núm. 1502/2018), que trata del recurso interpuesto por una comunidad autónoma por la anulación en la instancia de una multa coercitiva, por considerarla sanción. Pues bien, el TS anula la sentencia impugnada reconociendo la naturaleza de multa coercitiva<sup>93</sup>, basando su decisión en el FD 6 en que:

[...] el derecho administrativo sancionador no contempla... sanciones económicas de multa a imponer cada año, con los sucesivos y correspondientes expedientes sancionadores por idéntica conducta... Dicho de otro modo, lo anterior permitiría, sin duda alguna, anular todas las sanciones impuestas... por la lesión del principio

---

31 de diciembre y otra el 1 de enero siguiente, 300.000 euros. Añádanse a ello las desproporciones en función de la duración del ejercicio social puestas de manifiesto *ut supra*.

<sup>91</sup> Alarcón Sotomayor (2008, p. 25) identifica algunos de los autores que basan la prohibición del *bis in idem* en el efecto de desproporción, *v.gr.* Cano Campos (2001, pp. 202 y ss.), completado con el principio de legalidad en su función excluyente para evitar la acumulación de sanciones, incluso dos administrativas, pues «esta concepción del *non bis in idem* conduciría realmente a su desaparición».

<sup>92</sup> López Menudo (2010b, pp. 467-468) afirma que la multa coercitiva no es una sanción pero «esto no impide reconocer que desde el punto de vista material o práctico la imposición de la multa coercitiva tiene un carácter análogo al de una sanción, tanto por su efecto afflictivo como por representar una carga económica nueva».

<sup>93</sup> Por la constatación de una plantación no autorizada y ante la falta de cumplimiento del requerimiento para arrancar los viñedos.



ne bis in ídem... Su regulación no solo no se acomoda, en definitiva, a los presupuestos esenciales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora, sino que constituyen una flagrante contradicción de los mismos.

Las palabras transcritas resultan de plena aplicación a las segundas y ulteriores sanciones del artículo 201 bis.4 de la LGT. Pese a que la jurisprudencia relativa a infracciones permanentes<sup>94</sup> ha admitido la operatividad de las sanciones también para vencer resistencias, pues «si la persistencia en el incumplimiento no pudiera ser sancionada se estaría propiciando la impunidad», no obstante «puede ser sancionada de nuevo siempre que se respete lo dispuesto en el artículo 4.6 del Real Decreto 1398/1993» (actual art. 63.3 LPAC).

Por tanto, según tal jurisprudencia las multas coercitivas, expresión de autotutela, responden al incumplimiento de un requerimiento administrativo, pueden reiterarse en intervalos temporales y no requieren procedimiento sancionador; mientras que la sanción por infracción permanente exige un tipo legal, tiene finalidad retributiva y preventiva, requiere procedimiento sancionador y solo puede ser reiterada si la segunda responde a otra acción diferente, por ser firme en vía administrativa la primera sanción.

Dado que el efecto previsto en el artículo 201 bis de la LGT es formal y materialmente sancionador, de lo expuesto, no cabe la reiteración sancionadora regulada en el artículo 201 bis.4 de la LGT por ser contraria al artículo 25.1 de la CE, hasta que la primera sanción por comercialización o tenencia de *software* de doble uso sea firme en vía administrativa.

#### 4.3.2. Concurso aparente de normas y concurso real en el artículo 201 bis de la LGT

El artículo 201 bis.2, párrafo segundo, de la LGT contiene una regla de resolución de un concurso aparente de normas: no será aplicable la sanción por tenencia de *software* de doble uso en caso de sanción por venta del mismo. El precepto identifica expresamente la norma sancionadora aplicable al caso en que en una acción infractora única de comercialización se produzcan ventas y tenencia de las existencias, se aplica la norma que engloba todo el contenido del injusto, el apartado 1.º, solución a la que se podría haber llegado con los principios del artículo 8 del Código Penal, de aplicación al ámbito sancionador tributario según tiene reconocido la jurisprudencia (Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2020, rec. casación núm. 325/2019, FD 3.º).

Ahora bien, tal regla plantea algunas cuestiones problemáticas, no resueltas por la propia configuración defectuosa del precepto: en primer lugar, el objeto material del apartado 1.º no coincide totalmente con el del apartado 2.º del artículo 201 bis de la LGT, por lo cual su-

<sup>94</sup> V.g. Sentencias del TS de 28 de enero de 2018, rec. casación núm. 3697/2016, y de 8 de febrero de 2021, rec. casación núm. 4060/2020.

cede que una acción de comercialización sin venta, para la que la regla aquí analizada actúa *contrario sensu* como una norma tipificadora y de atribución de sanción, resulta atípica, sin justificación, de no recaer sobre *software* inseguro con incumplimiento de certificación o *software* certificado manipulado.

En segundo lugar, de tramitarse varios procedimientos sancionadores por una misma infracción permanente de comercialización de *software* de doble uso, incumpliendo el artículo 63.3 de la LPAC, con imposición de una primera sanción por tenencia de existencias y otras por ventas, cabe plantearse si, ante el *bis in idem* prohibido, debería mantenerse la primera anulando todas las posteriores o podría procederse a la técnica del descuento, admitida en ocasiones respecto de sanciones administrativas previas a una sentencia penal en la jurisprudencia constitucional<sup>95</sup> y criticada por diversos autores<sup>96</sup>. En el caso aquí analizado no existe previsión legal al respecto, por lo cual de darse tal supuesto no solo la prohibición de *bis in idem* material y procedimental sino el principio de legalidad en la actuación administrativa deberían conducir, a nuestro juicio, al mantenimiento únicamente de la primera sanción<sup>97</sup>.

Finalmente, la interpretación del artículo 201 bis.2, párrafo 2.º, de la LGT como resolución de un concurso de normas, permite sostener que cabe concurso real entre comercialización y tenencia de *software*, pese a que del literal del precepto pudiese parecer lo contrario, sin que ello suponga usar métodos analógicos *in malam partem*, solo dar su recto sentido a una regla de conflicto. Así, podría ocurrir que un vendedor de *software* de doble uso, añadidamente lo tenga como usuario para capturar ventas minoristas en sus tiendas. En tal caso sería de aplicación el artículo 180.2 de la LGT, y cada infracción podría ser sancionada por separado. No resultaría lógico, ni acorde con la finalidad de la norma, que la sanción por la primera infracción excluyese la segunda, pues las dos infracciones permanentes y su desvalor son diferentes.

#### 4.3.3. Posibles concurrencias derivadas de otras normas sancionadoras

Las infracciones del artículo 201 bis de la LGT a nuestro juicio no presentan triple identidad, pero sí relación fáctica subyacente, con tipos penales e infracciones tributarias, dependiendo la apreciación de concursos de normas, real o ideal<sup>98</sup> del concepto de unidad

<sup>95</sup> Sentencias del TC 2/2003, de 16 de enero, y 334/2005, de 20 de diciembre.

<sup>96</sup> Por cuestiones de conflictos de facultades, en el propio voto particular a la Sentencia del TC 2/2003, de 16 de enero, o meramente por considerarse una mecánica contraria al principio *bis in idem*, *vid.* resumen de opiniones doctrinales en Alarcón Sotomayor (2008, pp. 150 y ss.).

<sup>97</sup> Para el caso de concurso de normas en que no sea posible aplicar los criterios del artículo 8 del Código Penal, admite el criterio cronológico, pese a calificarlo de regla rudimentaria, Alarcón Sotomayor, 2008, pp. 86-87.

<sup>98</sup> El concurso medial es una modalidad del real, pero la jurisprudencia (*v. gr.* Sentencia del TS de 10 de marzo de 2021, rec. casación núm. 2112/2019) se refiere a concurso «ideal medial» o «ideal impropio». Se trata, según Roxin (2014, p. 963), de una vieja controversia sin incidencia práctica, existiendo «una pluralidad de valoración basada en una unidad de acción».

de hecho y de bien jurídico que se sostenga, como lo demuestra el voto particular de la Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2020 (rec. casación núm. 325/2019), que ve en la solicitud de devolución o acreditación de créditos fiscales con emisión de facturas falsas una unidad, aunque sea natural y no típica, de hecho, y concluye en la existencia de *bis in idem*, con omisión del bien jurídico directo del artículo 201.3 de la LGT, no apreciando concurso de infracciones sino de normas. Tal no es el criterio reiterado por la jurisprudencia del TS<sup>99</sup> ni el aquí sostenido, si bien el voto particular muestra los relevantes puntos débiles del análisis del *bis in idem* –unidad típica de acción frente a unidad natural de acción e identificación del bien jurídico protegido directo y su relación con el mediato–.

#### 4.3.3.1. Preferencia penal

La tenencia de *software* de doble uso podría relacionarse con falsedades (arts. 392 y 400 Código Penal), delito contable (art. 310 Código Penal) y delito fiscal (arts. 305 y 305 bis Código Penal), pudiendo suceder que en la punición de tales delitos se retribuya también cierto desvalor por dicho instrumento<sup>100</sup>.

La jurisprudencia del TS sostiene la absorción del delito contable por el delito fiscal como inicio del *iter criminis*<sup>101</sup>, pero no la de las falsedades<sup>102</sup> con las que existe concurso ideal. Respecto de las falsedades, puede apreciarse un posible solapamiento de hecho del artículo 201 bis de la LGT con el artículo 400 del Código Penal, «fabricación, recepción, obtención o tenencia de... programas informáticos... específicamente destinados a la comisión de los delitos...», tipo de mera actividad preparatoria que es absorbido si se produce la falsedad (Queralt Jiménez, 2015, pp. 772-773). No obstante, debe tenerse en cuenta la atipicidad de la falsedad ideológica por particulares (art. 390.1.4.º Código Penal), por lo cual el caso frecuente de falseamiento de algún elemento, como el precio o el peso del producto, en las facturas fruto del *software* de doble uso no se englobaría en el tipo penal<sup>103</sup>.

La judicialización del expediente (arts. 95.3 y título VI LGT; 262 Ley de Enjuiciamiento Criminal y 32 y 33 RGRS) obliga a la paralización de la actividad sancionadora administrativa: en caso de delito fiscal, respecto de toda infracción tributaria relacionada con los he-

<sup>99</sup> A la citada, se unen dos Sentencias de la misma fecha, recursos de casación núms. 665/2019 y 7714/2018.

<sup>100</sup> El artículo 66.1.6.º del Código Penal permite que los jueces impongan la pena «en la extensión que estimen adecuada, en atención a las circunstancias personales del delincuente y a la mayor o menor gravedad del hecho».

<sup>101</sup> Sentencia del TS de 28 de diciembre de 2000, rec. núm. 712/1999.

<sup>102</sup> Puede encontrarse un supuesto de condena por falsedad en concurso medial con delito fiscal en la Sentencia del TS de 10 de junio de 2020, rec. casación núm. 3687/2018.

<sup>103</sup> Sentencia del TS de 14 de octubre de 2020, Sala 2.ª, rec. núm. 10575/2018, FD 30, con abundante cita de precedentes.

chos (art. 32 RGRS); tratándose de delito contable, en cuanto al artículo 200 de la LGT y la agravación con tal circunstancia (art. 33 RGRS); en caso de delito de falsedad, en el tipo de emisión de facturas falsas del artículo 201.3 de la LGT<sup>104</sup>. Siendo así, dicha preferencia de la jurisdicción penal debe aplicarse, pese a la ausencia de previsión específica, en caso de tales presuntos delitos con intervención de *software* de doble uso, lo que debería suponer la no incoación o paralización del procedimiento sancionador por las infracciones del artículo 201 bis de la LGT, pues corresponderá al juez determinar en el caso concreto el contenido e *iter* de la actividad eventualmente delictiva, habiendo de estarse a los hechos declarados probados por la resolución penal (art. 77.4 LPAC)<sup>105</sup>.

#### 4.3.3.2. Ámbito sancionador tributario

Puede producirse una relación instrumental del *software* de doble uso respecto de infracciones formales de los artículos 200 y 201 de la LGT y materiales de los artículos 191-197 de la LGT. Ahora bien, la configuración de las infracciones de comercialización y tenencia de *software* de doble uso como de actividad permanente y de peligro abstracto hace que no pueda identificarse su acción típica como incardinada concretamente en el *iter* comisi-vo de cualquiera de las otras infracciones hasta el punto de apreciar una acción infractora común, un concurso de normas. Y desde el punto de vista del bien jurídico protegido inmediato, tampoco es coincidente, según hemos razonado.

Añadidamente, la improbable apreciación de un concurso medial no evitaría la punición autónoma del artículo 201 bis de la LGT conforme al artículo 180.2 de la LGT, pues no se ha regulado el *software* de doble uso como agravante de la calificación o graduación a los efectos de la inherencia del artículo 180.1 de la LGT, por lo cual ni los restantes preceptos protegen inmediatamente el mismo bien jurídico y modalidad de ataque que el artículo 201 bis de la LGT, ni el desvalor de la conducta relacionada con el *software* de doble uso queda consumido por las restantes infracciones.

## 5. Conclusiones

**Primera.** La lucha contra el fraude fiscal es una exigencia constitucional que justifica las medidas contra el **software de doble uso**, definido como aquel con una funcionalidad pro-

<sup>104</sup> Pese a la inexistencia de precepto específico, tal es el criterio sostenido correctamente por la AEAT, Informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de 28 de octubre de 2005 (IOL 6/2005).

<sup>105</sup> En este caso la preferencia penal, como dijimos, no se basaría, en principio, en evitar el *bis in idem*, sino en la «identidad fáctica subyacente», que será fijada judicialmente con vinculación para la Administración tributaria, *vid.* en tal sentido la Sentencia del TS de 21 de febrero de 2019, rec. casación núm. 3780/2017, FD 4.º.

pia de cualquier *software* de gestión empresarial junto a otra, que lo caracteriza, de ocultación y falseamiento de datos de la actividad *ad extra*, operatividad ilícita para la que ha sido concebida tal utilidad, o bien aquel *software* que únicamente presenta esta segunda funcionalidad ilícita.

Sentada la reacción tardía del legislador español, a la vista de los trabajos de la OCDE y de las experiencias internacionales desde 2003, resulta sorprendente que, para conseguir la desaparición del tráfico de un instrumento peligroso, la **opción legislativa** exclusiva sea medidas punitivas. El artículo 201 bis de la LGT crea unas infracciones formales de riesgo abstracto, vinculadas a la peligrosidad de la mera venta y tenencia de *software* de doble uso, descartando otras opciones vinculadas al riesgo concreto más garantistas y menos distorsionadoras.

El análisis efectuado arroja importantes lagunas punitivas injustificadas, la imposibilidad de reiterar sanciones a corto plazo y la inexistencia de mecanismos para combatir conductas persistentes, por lo cual la medida legal creemos que resulta poco eficaz para la finalidad declarada y, además, puede provocar efectos desproporcionados.

**Segunda.** El **bien jurídico protegido** inmediato en el artículo 201 bis de la LGT es el interés público en que los instrumentos informáticos y electrónicos que se utilizan en la confección de los asientos contables y registrales y en la emisión de facturas no estén diseñados para lesionar la corrección de la información tributaria y, más allá, el crédito tributario. Se trata de un bien jurídico difuso, no se exige lesión o ataque concretos a los bienes jurídicos mediatos pues el peligro ha sido apreciado *ex ante* en el objeto material de la acción, por lo cual el juicio de antijuridicidad material en las conductas tipificadas se difumina y objetiviza.

Por su parte, el artículo 201 bis.1 f) de la LGT no protege dicho bien jurídico, sino que tipifica como ilícito un incumplimiento formal insustancial, la no solicitud de certificación de un *software* seguro y fiable. Existe protegido, pues, un mero interés administrativo formal sin bien jurídico relevante y, por ello, su desatención no constituye una omisión materialmente antijurídica.

**Tercera.** El **catálogo de infracciones por producción/comercialización** de *software* de doble uso tiene un diseño defectuoso: contiene un grupo de tipos, los cuatro primeros apartados del artículo 201 bis.1 de la LGT, que dejarán de ser aplicables una vez que se hayan aprobado las especificaciones técnicas reglamentarias y otro supuesto, el artículo 201 bis.1, apartado f), de la LGT que no puede ser sancionado por lo indicado en la conclusión anterior. El tipo general, artículo 201 bis.1 e) de la LGT, presenta un déficit sancionador notable en supuestos de producción y comercialización sin venta.

Se trata de **infracciones tributarias permanentes** que se prolongan en el tiempo por voluntad del autor hasta que se produzca la ruptura jurídica de la acción, una sanción contra la que no quepa recurso en vía administrativa, lo cual, habida cuenta de los plazos rea-

les de resolución de los recursos tributarios, supone la presencia del *software* de doble uso en el tráfico durante años y contraría la finalidad declarada de la reforma.

La configuración como infracciones permanentes tiene consecuencias en el régimen de aplicación temporal de la norma –podrá aplicarse a acciones iniciadas antes de su entrada en vigor– y en el plazo de prescripción, siendo su *dies a quo* la finalización de la conducta ilícita.

**Cuarta.** En cuanto a los **tipos infractores de tenedores de *software* de doble uso**, el artículo 201 bis.2 de la LGT contiene dos, 1) la tenencia de *software* que no cumpla las condiciones materiales de garantía y además sin certificación obligatoria, tenencia que debe producirse con *animus possidendi*, descartando detenciones ocasionales, accidentales o al servicio de terceros y 2) la tenencia de *software* certificado manipulado, cuya comisión exige la creación de un riesgo relevante, la alteración de todas o alguna de las características certificadas, dejando de constituir un *software* blindado a manipulaciones.

Al igual que en el supuesto de comercialización, nos hallamos ante **infracciones tributarias permanentes**, que acreditan el tratamiento como tales a todos los efectos indicados.

**Quinta.** En las **sanciones** por cada ejercicio diseñadas en el artículo 201 bis.4 de la LGT se trasluce la eventual afectación al crédito tributario y a la correcta información que puede producir el *software* de doble uso, premisa contradictoria con unas infracciones permanentes de riesgo abstracto que ni siquiera exigen el uso del *software*. Tal configuración evita concursos de normas y mediales en el ámbito administrativo, pero **la previsión legal de sanciones reiteradas cada ejercicio por comercialización o tenencia de *software* de doble uso, además de no ser respetuosa con el principio de proporcionalidad, genera, en tanto no se haya producido la ruptura jurídica de la acción, un *bis in idem* prohibido**, por sancionarse al mismo sujeto por una única acción y con el mismo fundamento, por lo cual las sanciones subsiguientes previstas legalmente vulneran el artículo 25.1 de la CE.

## Referencias bibliográficas

- Alarcón Sotomayor, Lucía. (2008). *La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*. Iustel.
- Blázquez Lidoy, Alejandro. (2010). Incumplimientos de obligaciones contables y registrales. En AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Boto Álvarez, Alejandra. (2006). Sobre el principio non bis in idem y la importancia de la técnica legislativa (al hilo de la STC 188/2005, de 7 de julio). *Revista Española de Derecho Constitucional*, 76.
- Caballero Sánchez, Rafael. (2010). Prescripción de infracciones y sanciones. En Blanca Lozano Cutanda (dir.), *Diccionario de Sanciones Administrativas*. Iustel.
- Calvo Vérguez, Juan. (2016). Perspectivas de futuro en la gestión del IVA. *Quincena Fiscal*, 7.
- Calvo Vérguez, Juan. (2009). El papel de las anomalías sustanciales en contabilidad y en los libros o registros dentro de la calificación de la infracción tributaria. *Crónica Tributaria*, 131.
- Cano Campos, Tomás. (2001). Non bis in idem, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el Derecho administrativo sancionador. *Revista de Admón. Pública*, 156.
- Casas Vallé, Ramón. (2005). La lucha por el derecho en las redes peer-to-peer: el caso Grokster ante el Tribunal Supremo de las EE.UU. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 15.
- Cerezo Mir, José. (2002). Los delitos de peligro abstracto en el ámbito del Derecho Penal del riesgo. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 2.ª época, 10.
- Corcoy Vidasolo, Mirentxu. (2015). *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*. Tirant lo Blanch.
- Cruz Palmera, Roberto. (2020). Límites para los delitos de preparación: Criterios restrictivos para su inclusión en el Código Penal. *Revista de la Universidad de Deusto*, 68(1).
- Cubero Marcos, José Ignacio. (2018). Las aporías del principio non bis in idem en el Derecho Administrativo sancionador. *Revista de Administración Pública*, 207, 253-288.
- Díaz Fraile, José. (2016). *Derecho Administrativo Sancionador*. Atelier.
- Escribano Tortajada, Patricia. (2016). La responsabilidad civil por infracción de los derechos de autor en Internet: estado de la cuestión. En Antonio Fayos Gardó, *La propiedad intelectual en la era digital*. Dykinson.
- González Rus, Juan José. (2007). Precisiones conceptuales y político-criminales sobre la intervención penal en Internet. En AA.VV. *Delito e informática: algunos aspectos. Cuadernos Penales José María Lidón* n.º 4. Universidad de Deusto.
- Juan Lozano, Ana María. (2018). El fraude fiscal en la jurisprudencia (TJUE, TC y TS). En AA.VV. *El Fraude Fiscal en España*. (1.ª ed.). Thomson Reuters Aranzadi.
- López Menudo, Francisco. (2010a). Principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras. *Diccionario de Sanciones Administrativas*. Iustel.
- López Menudo, Francisco. (2010b). Figuras afines: multas coercitivas. *Diccionario de Sanciones Administrativas*. Iustel.
- Malvárez Pascual, Luis A. (2021). Comentarios al Proyecto de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (II). *Quincena Fiscal*, 4.

- Muñoz Machado, Santiago. (2017). *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General. XII Actos administrativos y sanciones administrativas*. Agencia Estatal BOE.
- Nieto García, Alejandro. (2012). *Derecho Administrativo Sancionador*. (5.ª ed.). Tecnos.
- Palao Taboada, Carlos. (2021). *Non bis in idem* y derivación de la responsabilidad por expedición de facturas falsas al sancionado por su utilización. Análisis de la STS de 17 de septiembre de 2020, rec. núm. 325/2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, 93-113.
- Palma del Teso, Ángeles de. (2001). Las infracciones administrativas continuadas, las infracciones permanentes, las infracciones de estado y las infracciones de pluralidad de actos: distinción a efectos del cómputo del plazo de prescripción. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 112.
- Pérez Royo, Fernando. (1972). *Infracciones y sanciones Tributarias*. IEF.
- Queralt Jiménez, Joan J. (2015). *Derecho Penal Español. Parte Especial*. Tirant Lo Blanch.
- Ramón Ribas, Eduardo. (julio de 2014). Interpretación extensiva y analogía en el Derecho Penal. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 3.ª época, 12.
- Romero Flor, Luis María. (2017). El nuevo procedimiento de Suministro Inmediato de Información (SII). *Quincena Fiscal*, 18.
- Roxin, Claus. (2014). *Derecho Penal Parte General. Tomo II*. Thomson Reuters.
- Sánchez Gervilla, Antonio. (2017). *Fundamentos del Derecho Sancionador Tributario*. Tesis Doctoral. Universitat Abat Oliba CEU.
- Sánchez Huete, Miguel Á. (2007). *Las infracciones en la nueva LGT*. Marcial Pons.
- Sánchez Huete, Miguel Ángel y Pérez Tena, Juan Ramón. (2021). Las nuevas infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad. *Quincena fiscal*, 1.
- Thompson Ainsworth, Richard. (2008). Zappers & phantom-ware: a global demand for tax fraud technology. *Boston University School of Law Working Paper*, 8.
- Zornoza Pérez, Juan J. (1992). *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Civitas.





# Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio

**Abelardo Delgado Pacheco**

*Abogado. Profesor asociado de la UAM*

[abelardo.delgado@uam.es](mailto:abelardo.delgado@uam.es) | <https://orcid.org/0000-0003-0395-6457>

## Extracto

Una Administración tributaria necesita disponer de datos o de información relativa a los contribuyentes. En estas líneas, abordaremos el equilibrio que debe existir hoy entre la potestad de obtención de información tributaria y el derecho a la intimidad, tanto en su vertiente estricta como en su manifestación de derecho a la protección de datos. Analizaremos esta cuestión desde la perspectiva del artículo 18 de la Constitución española, pero también desde la que da la doctrina construida sobre los artículos 7 y 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, acudiendo a la jurisprudencia tanto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

**Palabras clave:** información tributaria; intimidad; protección de datos.

Fecha de entrada: 25-05-2021 / Fecha de aceptación: 21-06-2021

**Cómo citar:** Delgado Pacheco, A. (2021). Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 47-78.





# Limits for the tax authorities on obtaining and disclosing or exchanging information

Abelardo Delgado Pacheco

## Abstract

The tax authorities need to have data or information on taxpayers. Along these lines, we will address the balance that must exist today between the power to obtain tax information and the right to privacy, in the strict sense and as an expression of the right to data protection. We will analyze this issue from the perspective of article 18 of the Spanish Constitution. We will also bear in mind the doctrine built on articles 7 and 8 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union and article 8 of the European Convention for the Protection of Human Rights and of Fundamental Freedoms, using the case law of both the Court of Justice of the European Union and the European Court of Human Rights.

**Keywords:** tax information; privacy; data protection.

**Citation:** Delgado Pacheco, A. (2021). Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 47-78.



## Sumario

1. Introducción
  2. La práctica administrativa y la jurisprudencia del TS
    - 2.1. La práctica administrativa
    - 2.2. La jurisprudencia del TS
  3. La doctrina del TC
  4. La jurisprudencia del TJUE
    - 4.1. El marco normativo en el Derecho de la Unión Europea
    - 4.2. El principio de proporcionalidad en la interpretación de los artículos 7 y 8 de la Carta
    - 4.3. El contenido esencial de los artículos 7 y 8 de la Carta y las cesiones internacionales de datos
    - 4.4. Doctrina del TJUE en el ámbito tributario del acceso o intercambio de información
  5. La doctrina del TEDH
  6. La jurisprudencia del TS de los Estados Unidos
  7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Bibliografía



## 1. Introducción

La Ley General Tributaria (LGT) regula, por un lado, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, como procedimientos administrativos, y, por otro, dedica los artículos 93 a 95 a la obtención de información. La LGT no regula la obtención de información de terceros en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos y prevé límites en los apartados cuarto y quinto de su artículo 93 para la obtención de información por suministro o por captación. Este artículo regula los requerimientos de información sobre la situación del propio obligado tributario, pero continúa apegado a la diferencia entre el suministro de información, previsto en una disposición de carácter general dirigida normalmente a una pluralidad de destinatarios, y la captación de información, mediante un requerimiento puntual dirigido a una persona, aunque pueda coincidir con otros requerimientos similares dirigidos a otras, para que esa persona dé información con trascendencia tributaria para terceros, otra u otras personas, a los que esa información o esos datos conciernen.

El Tribunal Supremo (TS) y el Tribunal Constitucional (TC) han respaldado sustancialmente una práctica administrativa en la que el deber constitucional de contribuir previsto en el artículo 31 de la Constitución española (CE) basta para justificar el acceso de la Administración tributaria a datos de una persona con la mera justificación de la trascendencia tributaria de la información solicitada. En estas líneas, defenderemos, sin embargo, la necesidad de repensar el equilibrio que debe existir entre la potestad de obtención de información tributaria y los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos. Teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), sobre los límites que ha de tener el acceso a la información personal por parte del Estado en cualquiera de sus ámbitos, el acceso a unos datos personales no puede aceptarse juzgando solo desde la perspectiva de su trascendencia tributaria de forma que sea posible acceder genéricamente a cualesquiera datos que afectan a personas físicas solo porque esa información pudiera hipotéticamente tener esa trascendencia. Cualquiera que sea la naturaleza de las actuaciones realizadas para la obtención de esa información tributaria, la legalidad de este tratamiento de datos, desde una perspectiva constitucional, exige tener en cuenta la naturaleza de los datos a los que se accede, la medida en la que afectan a la intimidad personal y la existencia de razones que justifican el acceso a esa información en un caso concreto, sin que sea posible siempre el acceso generalizado a tales datos. Asimismo, el intercambio internacional de información tributaria, a pesar de la posición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), no puede soslayar la exigencia de que la Administración que recibe esa información ofrezca garantías de una protección equivalente, de derecho y de hecho.

## 2. La práctica administrativa y la jurisprudencia del TS

### 2.1. La práctica administrativa

Las Administraciones tributarias españolas, lideradas sin duda por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agencia Tributaria o AEAT), son pioneras en una política de aplicación de los tributos basada en la obtención de datos de los contribuyentes, la potenciación histórica de las herramientas informáticas y, como punto de llegada de lo anterior, la digitalización de los procedimientos tributarios, tanto para el mejor fin de las actuaciones de comprobación como para la mejora de los servicios de asistencia e información prestados a los contribuyentes. En nuestra práctica administrativa, respaldada por el TS, el criterio principal para analizar la legalidad de una exigencia de información se ciñe a la trascendencia tributaria de los datos demandados. La jurisprudencia ha añadido la necesidad de respetar el principio de proporcionalidad, pero con escasa virtualidad<sup>1</sup>. En particular, ni el artículo 93 de la LGT ni esta práctica administrativa han admitido que la potestad de obtención de información tenga como límite general el derecho al respeto de la vida privada, a la intimidad y a la protección de datos.

La Agencia Tributaria ha dado por hecho que ningún problema legal plantea tampoco el acceso directo por ella a la información sobre una persona existente en redes sociales y páginas web de todo tipo. La Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021<sup>2</sup>, nos dice que se diseñarán perfiles de riesgo; pero estos perfiles se insertan en ese Plan, que, de acuerdo con el artículo 116 de la LGT, tiene carácter reservado, sin perjuicio de la necesaria publicidad a través de las directrices generales que lo informan. Igualmente, se habla de técnicas de «Big Data», en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y que la Agencia Tributaria ha impulsado la captación de nuevas fuentes de información, unidas a herramientas masivas de tratamiento de datos que han permitido determinar el patrimonio neto de los ciudadanos, sus flujos globales de renta y sus relaciones familiares, económicas y societarias. Tales herramientas, basadas de nuevo en técnicas de «Big Data», han permitido comprobar la residencia de ciertos contribuyentes al proporcionar indicios sobre su presencia en España, la existencia aquí de su centro de intereses económicos o de relaciones familiares.

<sup>1</sup> La llamada DAC6 ha obligado a abordar finalmente el valor del secreto profesional de los abogados frente a la potestad de obtención de información de la Administración tributaria, desde la perspectiva del derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva. En este sentido, son decisivos tanto el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 26 de septiembre de 2019 como el dictamen del Consejo de Estado de 5 de marzo de 2020, ambos en la tramitación del anteproyecto de Ley de trasposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

<sup>2</sup> BOE de 1 de febrero.

A nuestro juicio, este enfoque es correcto, pero adolece del defecto de pensar que en estas tareas la Administración carece de límites tanto desde la perspectiva de los datos a los que puede acceder y en qué circunstancias, como a los efectos del tratamiento y conservación posterior de esos datos o de su cesión a otros órganos o Administraciones o de la transparencia de los criterios seguidos cuando pueden dar lugar a decisiones individualizadas de cualquier tipo con efectos sobre un contribuyente. Dicho con otras palabras, la Administración ha de aceptar que estas técnicas, como es sabido en la escena internacional, plantean problemas de conciliación con los derechos fundamentales de los contribuyentes, por lo que, igual que no hay derechos sin límites, tampoco, y ello es aún más obvio, potestades sin límites. Pero estos no se explicitan, para saber que esta vigilancia no va más allá de lo necesario y respeta la vida privada de los ciudadanos, para conocer lo que de nosotros se conoce en cada momento y saber si ello está justificado y para comunicar las razones de cualquier perfil o seguimiento de que seamos objeto<sup>3</sup>.

## 2.2. La jurisprudencia del TS

Prescindiendo de otros pronunciamientos anteriores, la jurisprudencia más reciente del TS cristaliza en dos grupos de sentencias sobre requerimientos de dos tipos, los dirigidos a entidades de tasación sobre el resultado de sus valoraciones para servir en transacciones inmobiliarias y, por otra parte, aquellos hechos a entidades gestoras de tarjetas de crédito o de pago en relación con el importe de las compras u operaciones de los titulares de esas tarjetas.

En el primer caso, la Sentencia decisiva es la de 20 de octubre de 2014<sup>4</sup>. La Administración solicitó los datos relativos a ciertas tasaciones, incluyendo los datos de identificación del inmueble y la fecha y valor de la tasación. Aplicando aún el artículo 111 de la LGT anterior, el TS afirma que hay datos cuya trascendencia tributaria resulta evidente, como los saldos de cuen-

---

<sup>3</sup> Como ha destacado Calderón Carrero (2020), reviste interés la decisión del Consejo Constitucional francés de 27 de diciembre de 2019 (Décision n.º 2019-796 DC), sobre determinados preceptos de la Ley de Finanzas para 2020, entre los que se encontraba el artículo 154 de la misma. Este precepto, de forma experimental y por tres años, autoriza a la Administración tributaria a obtener y explotar de forma automatizada los datos procedentes de sitios públicos accesibles en internet. El Consejo Constitucional acepta la constitucionalidad de la norma sobre la base de su finalidad y de las cautelas tomadas por el legislador acerca del uso de tales datos y la conservación, limitada en el tiempo, de los mismos, que garantizarían una utilización proporcionada de esa información a fin de perseguir determinadas infracciones tributarias, teniendo en cuenta además el carácter temporal de la norma.

No obstante, el Consejo Constitucional considera que ese equilibrio, entre el valor constitucional de la lucha contra el fraude fiscal y el respeto al derecho a la vida privada y a la libertad ideológica, se rompe cuando se permite la obtención y el tratamiento de esos datos para la persecución de otros incumplimientos fiscales que no justifican la necesidad de esa afectación a derechos fundamentales.

<sup>4</sup> Recurso número 1414/2012. Esta sentencia fue seguida de otras sobre este tipo de requerimientos, como las de 23 de octubre de 2014 (rec. núm. 2182/2012) y dos de 22 de enero de 2015 (recs. núms. 1290/2012 y 1075/2012).

tas en entidades financieras o las operaciones de caja en bancos con billetes de 500 euros<sup>5</sup>. En tales casos basta la mera mención de tales datos. Sin embargo, cuando la relevancia tributaria no resulta evidente, la Administración debe realizar un mayor esfuerzo de motivación para justificar concretamente esa relevancia que da validez al requerimiento. Bajo el principio de proporcionalidad, la sentencia recoge la exigencia de no solicitar más información de la necesaria para el fin perseguido y, en realidad, considera que infringe este principio la solicitud de información sin la necesaria trascendencia tributaria. Pero la Sala recuerda, una vez más, que esta trascendencia no ha de entenderse referida a una relación o hecho imponible concretos, que atribuyan directamente esa relevancia a ciertos datos, no siendo necesario, además, cuando esa información se pide a un tercero, que antes se haya pedido al propio contribuyente.

La sentencia confirma el previo parecer de la Audiencia Nacional y considera que los datos pedidos no tienen por sí mismos trascendencia tributaria. La tasación de un inmueble, a juicio de la Sala, «[n]o siempre y necesariamente se encuentra vinculada a una operación que, mediata o inmediatamente, haya de tener trascendencia fiscal», pues puede que no esté vinculada con una transacción económica o que esta no se lleve a cabo finalmente. La sentencia enlaza con la doctrina sentada en la de 12 de noviembre de 2003<sup>6</sup> que anuló el requerimiento dirigido a Telefónica de España en solicitud de los datos de los abonados al servicio de telefonía móvil automática. Como entonces, el tribunal considera ahora que los datos relativos a las tasaciones inmobiliarias, pedidos con esa generalidad, carecen de una relevancia evidente, por lo que, solicitados sin concretar los motivos, se ha vulnerado el principio de proporcionalidad<sup>7</sup>.

Más importancia, a nuestros efectos, tienen las sentencias del TS que, en el ámbito ya del artículo 93 de la LGT vigente, afrontan la validez de requerimientos dirigidos a entidades gestoras de tarjetas de crédito o pago, para que proporcionaran a la Administración la identidad de las personas que hubieran realizado pagos a través del correspondiente sistema

<sup>5</sup> El tribunal recuerda así su doctrina en los casos relativos a requerimientos sobre cuentas con sumas de apuntes o movimientos superiores a determinada cifra y sobre operaciones en metálico con billetes de 500 euros. Respecto del primer caso, destacan las Sentencias de 3 de noviembre de 2011 (rec. núm. 2117/2009), que enlaza con la vieja doctrina sobre requerimientos relativos a pólizas de seguro a prima única, y de 17 de marzo de 2014 (rec. núm. 5149/2010), seguida de las de 23 de octubre de 2014 (rec. núm. 593/2012) y 20 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3073/2012). En cuanto a la segunda categoría de asuntos, las Sentencias iniciales decisivas son las de 28 de noviembre de 2013 (rec. núm. 5692/2011) y 7 de febrero de 2014 (rec. núm. 5688/2011). En realidad, en estas sentencias el problema subyacente era el procedimiento aplicable que dependía de la consideración de estos requerimientos como referidos a movimientos de cuentas bancarias.

<sup>6</sup> Recurso número 4783/1998.

<sup>7</sup> Tres magistrados de la Sala formularon un voto particular. A su parecer, recordando el fallo de una Sentencia anterior de 18 de octubre de 2012 favorable a la validez de un requerimiento similar, el fallo debía haber estimado el recurso de la Administración y respaldado el requerimiento pues este se refería

[a] datos de contenido económico que, de forma directa o interrelacionada con otros, eran susceptible de revelar signos de capacidad económica que pudieran desencadenar, en el futuro actuaciones de comprobación por parte de la Administración.

por un importe anual igual o superior a 30.000 euros. Los casos decisivos son los resueltos en las Sentencias de 15 de diciembre de 2014<sup>8</sup> y de 18 de febrero de 2015<sup>9</sup>.

En la Sentencia de 15 de diciembre de 2014, la Sala invoca lo dicho por el TC en su Sentencia 110/1984 y afirma como principio que «[l]a Administración está constitucionalmente habilitada para exigir a la sociedad la información y la aportación de datos necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos»<sup>10</sup>. Este es un deber de colaboración con raíces constitucionales, legalmente regulado, que debe ser aplicado respetando otros valores y principios constitucionales y el principio de proporcionalidad, «[p]ero sin que ello suponga mantener un criterio restrictivo y estricto que excluya de la información tributaria debida los datos que, teniendo trascendencia tributaria, procedan de relaciones que afectan solo indirectamente a los obligados tributarios».

Y, en este caso y sobre esta base, el TS aborda la posible colisión de un requerimiento de este tipo con el derecho a la intimidad consagrado en el artículo 18 de la CE. Enlaza con una Sentencia anterior, la de 18 de julio de 2011<sup>11</sup>, y se limita a decir que el mencionado derecho fundamental no puede desvincularse del artículo 31.1 de la CE, «[d]el que emana la inexorable obligación de facilitar a la Administración la información con trascendencia tributaria necesaria para garantizar el debido cumplimiento de los deberes con el fisco». La sentencia reproduce los argumentos de la doctrina constitucional en las Sentencias 110/1984 y 50/1995, que luego analizaremos, para concluir que:

<sup>8</sup> Recurso número 3565/2012. Caso *Sistema 4B*.

<sup>9</sup> Recurso número 3479/2012. Caso *Financiera El Corte Inglés EFC*. Con esta misma fecha, hay otra sentencia (rec. núm. 4062/2012), caso *REDSYS*, y más tarde, sobre este tipo de requerimientos, encontramos la Sentencia de 22 de abril de 2015 (rec. núm. 4495/2012), caso *SERVIRED*. La primera de las sentencias citadas merece una consideración especial por el auto posterior en un incidente de nulidad de actuaciones.

<sup>10</sup> La sentencia, tras reiterar la clásica distinción entre información por captación e información por suministro, distingue también entre información *a priori* e información *a posteriori*. En el primer ámbito se hallarían las dos modalidades anteriores, así como la información que pudiera solicitarse directamente del contribuyente o persona a la que se refieran los datos. En el segundo, estaría la información que puede solicitarse en el curso de una actuación de comprobación. Un requerimiento individualizado de información no puede recabar información que debería haberse recogido a través del deber general de suministro periódico.

<sup>11</sup> Recurso número 2790/2009. En esta sentencia se debatía la suspensión de un requerimiento sobre cuentas bancarias con un importe total anual por suma de apuntes en el haber superior a una determinada cuantía. Antes de llegar a la Sentencia de 15 de diciembre de 2014, el TS reiteraría estas consideraciones sobre la intimidad en otra Sentencia importante, la de 14 de noviembre de 2011 (rec. núm. 5782/2009), que encabeza la doctrina del tribunal sobre los requerimientos dirigidos por órganos de recaudación a entidades de crédito sobre cajas de seguridad.

Una última Sentencia de interés y peculiar es la de 11 de marzo de 2021 (rec. núm. 8040/2019), de la Sección 4.<sup>a</sup> de la Sala Tercera, en la que se anula la revocación de una licencia administrativa por haberse adoptado sobre la base de los datos recibidos de la Agencia Tributaria para fines tributarios sin que la cesión de esos datos permitiera pues otros usos con arreglo al artículo 95 de la LGT. Esta doctrina se reitera en otra Sentencia posterior de 15 de marzo de 2021 (rec. núm. 8288/2019).



[p]or lo tanto, en principio y con carácter general, no cabe apreciar vulneración del artículo 18.1 CE por el hecho de que los ciudadanos y entidades queden obligados a facilitar información que, pese a afectar a la intimidad, tiene relevancia tributaria. Si bien solo es así si el deber de colaboración y los eventuales requerimientos se ajustan al régimen jurídico diseñado por el legislador (STS de 21 de noviembre de 2005, rec. de cas. 2294/2004). (FD 5.º)

En definitiva, como la sentencia recuerda a continuación, el Alto Tribunal se ha ceñido tradicionalmente a entender que «el deber de colaboración con la Administración tributaria se impone sin más límite que la trascendencia tributaria de la información solicitada». Una trascendencia que tal y como ha sido entendida por el Alto Tribunal permite que la Administración tributaria acceda a cualquier dato que pueda serle útil para averiguar si ciertas personas cumplen o no con sus obligaciones tributarias y con el deber recogido en el artículo 31 de la CE. Por lo tanto, la trascendencia tributaria no exige que el dato la tenga directamente pues basta que la información pedida se refiera a datos que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponderables no declarados «[o], sencillamente, para guiar después la labor inspectora –que, no se olvida, no puede alcanzar absolutamente a todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible– hacia ciertas y determinadas personas (en el mismo sentido, sentencia de 14 de marzo de 2007 –rec. de cas. 1320/2002)».

La posterior Sentencia de 18 de febrero de 2015 se remite a la de 15 de diciembre de 2014, que acabamos de comentar. Nada cambia, salvo el voto particular, de los mismos dos magistrados. En la primera, el voto particular se centra en la inexistencia de una relación económica directa entre los titulares de las tarjetas y las compañías requeridas como gestoras del sistema de pago. En la segunda, el voto particular incide en la contradicción entre la doctrina sentada en estos casos y la decisiva en el caso de los requerimientos dirigidos a entidades de tasación.

En el caso de la Sentencia de 18 de febrero de 2015, la entidad afectada planteó un incidente de nulidad de actuaciones que fue resuelto por Auto de 24 de abril de 2015<sup>12</sup>. En el incidente la entidad alegaba, entre otros motivos, la vulneración del derecho a la intimidad. Sin embargo, el tribunal resuelve el incidente sin apreciar esa vulneración de nuevo, «[p]ues la legitimidad de la intromisión está más que justificada en el asunto que decidimos». Por lo tanto, «[t]ambién es evidente que si no hay una intromisión legítima (sic) en la privacidad es manifiesto que no concurre la vulneración del Derecho de Protección de Datos que en el tercer motivo se alega».

En estos dos casos, pues, se condensa una doctrina del TS que se centra en la trascendencia tributaria de la información pedida y la legitimidad constitucional para solicitar cualquier dato con esa trascendencia que se entiende ampliamente como relevancia o utilidad no solo para la aplicación del sistema tributario sino para la labor de control o investigación de la Administración. Como límite, solo aparece el principio de proporcionalidad que, muchas

<sup>12</sup> Recurso número 3479/2012.

veces, se subsume en el propio análisis de la trascendencia tributaria. Por añadidura, esta doctrina da a entender que el suministro de información tendría menos límites aún, al menos desde la perspectiva del juicio de proporcionalidad. Por todo ello, si la Administración justifica esa trascendencia, lo que no será necesario cuando la misma sea notoria, nada cabe alegar desde la perspectiva del derecho a la intimidad. El tribunal no concibe que pueda surgir una colisión ni siquiera indirecta entre el deber de contribuir y el derecho a la intimidad, tal vez porque asume que siempre estamos hablando de datos de puro carácter económico.

Pero en el proceso de construcción de esta doctrina, llegamos a la particular Sentencia de 13 de julio de 2016<sup>13</sup>. El TS confirma la legalidad de un requerimiento dirigido a un colegio en el que se solicitan «las facturas emitidas por la escolarización, transporte, comedor, así como cualquier actividad extraescolar relacionada» con determinados alumnos menores, por la relevancia de estos datos en la comprobación de su padre. Nos dice el Alto Tribunal que se pide esa información y «nada más». Es decir, se piden, a juicio del tribunal, datos con relevancia económica, sin reclamar información de otra naturaleza, aunque, entregadas las facturas que se piden, su examen muestra que en ellas se hacen constar, además de las cantidades satisfechas por el padre, otros datos relativos al tipo de enseñanza recibida. Para el tribunal, «[s]on todos ellos datos con relevancia económica pues llevan aparejado un precio que el padre de los menores satisfizo al colegio». Aunque las facturas contienen datos personales de los menores,

[n]o todo dato personal es íntimo ni la protección que a la información personal fundamenta el artículo 18 de la Constitución puede erigirse en obstáculo para el cumplimiento del deber que la propia Constitución impone a todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno. Las referencias al colegio en que estudiaban los menores, a que realizaban alguna actividad extraescolar y a que comían en el centro no forman parte, propiamente, del ámbito de la intimidad y, en ningún caso están excluidas del conocimiento de la Administración Tributaria desde el momento en que todas ellas tienen una traducción económica y, por tanto, son relevantes para establecer la capacidad económica de su padre.

Y la sentencia termina recordando que no estamos ante datos privados no patrimoniales a los efectos del artículo 93.5 de la LGT, dando relevancia al deber de secreto y sigilo exigido a la Administración por el artículo 95 de la misma ley y asumiendo que la cesión de datos producida es correcta pues está prevista en una ley.

<sup>13</sup> Recurso número 1670/2015. La sentencia, de la Sección 7.ª de la Sala Tercera, se produce en un procedimiento especial de derechos fundamentales y resuelve el recurso de casación interpuesto contra una Sentencia anterior de 15 de abril de 2015 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que había respaldado el requerimiento de la Administración.

De la misma Sección y en el mismo tipo de proceso, podemos citar la Sentencia de 22 de junio de 2015 (rec. núm. 2339/2014), sobre una pretendida cancelación de datos tributarios.

Ciertamente, en esta sentencia echamos de menos una posible lectura alternativa de la situación, incluso sin entrar en un análisis de los límites de la potestad de obtención de información tributaria. Si los datos requeridos afectan, como la Sala viene a admitir, al derecho a la intimidad, se debería exigir una motivación reforzada de la trascendencia tributaria. Aceptando esta en la suma de honorarios pagados, la Administración ni necesitaba ni debió pedir unas facturas completas que sí contenían datos personales sin ninguna trascendencia tributaria, como el tipo de enseñanza recibida y las actividades realizadas por unos menores. Si la trascendencia está en la traducción económica, el requerimiento debió limitarse a la misma sin pedir más datos. Pero la sentencia muestra en realidad el poco aprecio que se da al derecho a la intimidad. Se podría decir que tal derecho es poca cosa en suma frente al deber de contribuir por lo que la ponderación de los valores en juego debe reducirse a una pura referencia formal a aquel derecho fundamental<sup>14</sup>.

### 3. La doctrina del TC

La doctrina constitucional sobre la cuestión que nos ocupa parte de una sentencia decisiva, la de 26 de noviembre de 1984, Sentencia 110/1984. En esta sentencia, el TC aborda ya el equilibrio que debe existir entre el deber de contribuir y el derecho a la intimidad personal y familiar, al hilo del levantamiento del secreto bancario que había traído consigo la Ley 50/1977, de 14 de noviembre. Los derechos fundamentales no son ilimitados y entre

<sup>14</sup> Por último, conviene aludir a la Sentencia de 13 de noviembre de 2018 (rec. núm. 620/2017), que estima el recurso interpuesto por el Consejo General de la Abogacía, contra el acuerdo del Consejo General del Poder Judicial, de remisión a la Agencia Tributaria de datos relativos a la participación de los abogados y procuradores en procedimientos judiciales. Esta sentencia acude a un argumento nuevo para estimar el recurso pues considera que el requerimiento carecía de coherencia con los objetivos del Plan de Control Tributario. El plan hablaba de actuaciones dirigidas a ciertos profesionales en los que concurrían determinados indicios y, por ello mismo, no podía servir para justificar una petición de información que afectara a la generalidad de abogados y procuradores.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) dictó en este sentido dos Resoluciones importantes, de 18 de septiembre de 2018 (RG 7111/2015) y de 14 de febrero de 2019 (RG 4829/2017). En ambas se confirman requerimientos de información dirigidos a Colegios de Abogados en solicitud de informes o dictámenes referentes a minutas de sus colegiados. La primera contiene un resumen completo de la doctrina del TEAC y del TS. La segunda es posterior a la Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2018, pero el TEAC razona que la doctrina de esta última no es aplicable a un requerimiento de contenido, a su juicio, diferente.

Finalmente, aunque nos hemos centrado en la jurisprudencia del TS, debemos citar otra reciente Resolución del TEAC, de 4 de diciembre de 2018 (RG 5521/2015). El TEAC anula un requerimiento dirigido a una compañía de seguros para obtener datos con trascendencia económica para los médicos relacionados con esa compañía. Pero el requerimiento comprendía datos relativos a los pacientes tales como el tipo de servicio recibido. El TEAC observa el exceso y anula el requerimiento. Pero la anulación llega por la falta de trascendencia tributaria o de justificación de la misma. En realidad, tal vez innecesariamente o por error, el requerimiento afectaba a datos sensibles relativos a la salud de unas personas físicas que, con independencia de su falta de trascendencia tributaria, deberían ser inaccesibles siempre para una solicitud general de información, por suministro o por captación individualizada.

los límites que ha de soportar el derecho fundamental a la intimidad han de estar los exigidos por el deber de contribuir de acuerdo con el artículo 31 de la misma CE, un deber que recoge un bien constitucionalmente protegido que puede exigir limitar otros derechos constitucionales y hace imprescindible la labor de la inspección fiscal. La sentencia concede una gran importancia al deber de sigilo que pesa sobre los funcionarios de la Inspección de los Tributos. Incluso el tribunal recuerda que esos datos han sido confiados a una entidad de crédito, lo que conduce inevitablemente a que sean conocidos por empleados de la misma, y si bien es cierto que el ciudadano puede elegir su entidad bancaria, no es menos cierto que por eso mismo los funcionarios de la Administración tienen ese deber reforzado de sigilo<sup>15</sup>.

Pero el tribunal destaca también la naturaleza de la información a la que se accede pues no otra cosa hace cuando destaca que los certificados controvertidos se refieren a los extractos de las cuentas, en los que figura la causa genérica de cada apunte, pero no su causa concreta. Y, sobre todo, el tribunal implícitamente da relevancia constitucional al procedimiento establecido en 1977, que impide requerimientos genéricos en estos casos pues solo en el curso de actuaciones de inspección, y hoy de recaudación, cabe solicitar de un contribuyente concreto esa información bancaria. Este procedimiento especial se mantiene en el artículo 93.3 de la LGT, como si la Sentencia 110/1984 hubiera hecho de este procedimiento una exigencia constitucional. Este procedimiento especial supone en realidad la presencia en nuestro ordenamiento tributario de una tercera categoría entre el suministro de información y los requerimientos individuales. Aunque se haya diluido la motivación de este acceso a los movimientos de cuentas bancarias, lo que no debería suceder sobre todo en el caso de personas físicas sin una actividad económica, ofrece interés esta excepción cuando hoy las razones que justificaban este régimen especial aparecen con más intensidad en otros casos, como el acceso a los datos contenidos en los extractos de una tarjeta de crédito o de pago, en un dispositivo móvil o derivados del uso de internet.

Tras esta sentencia, destacan dos sentencias históricas de nuestro TC: la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, y la Sentencia 76/1990, de 26 de abril<sup>16</sup>. La primera de estas sentencias afronta la inconstitucionalidad de la tributación conjunta familiar y en su fundamento jurídico noveno afirma que esa tributación conjunta podía lesionar la intimidad familiar al exigir siempre y con independencia de las circunstancias de cada caso un conocimiento

<sup>15</sup> El tribunal alude en ese punto a las consecuencias de la distinción entre datos plenamente íntimos y datos conocidos por otros, aunque sea en un círculo limitado, una cuestión que, como veremos, ha preocupado desde siempre en la doctrina de otros tribunales como el TS de los Estados Unidos.

<sup>16</sup> Antes debemos recordar el Auto del TC 642/1986, de 23 de julio, por el que se inadmitió el recurso de amparo de la generalidad de las entidades bancarias españolas contra, en última instancia, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 24 de noviembre de 1980 por la que se aprobaba el modelo de resumen anual de retenciones respecto de los rendimientos del capital mobiliario. El tribunal en su auto se remitió a la Sentencia 110/1984 afirmando que el secreto bancario debía ceder ante las exigencias del deber de contribuir, insistiendo en la irrelevancia de los datos pedidos en ese resumen para la intimidad personal y familiar, sin que esta pueda extenderse de tal modo que constituya un instrumento que imposibilite o dificulte el citado deber consagrado en el artículo 31 de la CE.

recíproco entre los cónyuges de sus datos económicos. A nuestro juicio, lo importante es la conclusión a la que llega el tribunal cuando, en esta oposición entre la estructura de un impuesto y el derecho a la intimidad, no duda en salvar esta y exigir que se modifique aquella obligando al legislador a regular los medios que hagan posible la imposición separada.

En la segunda de estas dos sentencias, se abordó la constitucionalidad de varios preceptos de la LGT de 1963, modificados por la Ley 10/1985, de 26 de abril. En el fundamento jurídico décimo, la sentencia aborda la posible inconstitucionalidad de la sanción derivada de la falta de aportación de documentos contables. Aunque la cuestión se planteaba más bien desde la perspectiva del derecho a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia, se suscita la existencia de un supuesto derecho del contribuyente a la reserva de sus datos económicos, derecho que el tribunal niega reiterando la doctrina contenida en la Sentencia 110/1984. Ese pretendido derecho haría imposible la comprobación tributaria y dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber de contribuir, lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos como bien constitucionalmente protegido.

En este recorrido histórico, la siguiente sentencia relevante es sin duda la 143/1994, de 9 de mayo, en la que el TC desestima el recurso de amparo dirigido en definitiva contra la regulación del número de identificación fiscal. El derecho a la intimidad descansa en la existencia de un ámbito reservado que debe preservarse, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana y el tribunal descarta ese carácter reservado previo y exigible cuando la intimidad se invoca respecto de las actividades económicas que suponen una relación con terceros y sus propias exigencias de publicidad. La sentencia, además, plantea ya en este ámbito tributario la relación entre intimidad y protección de datos y los efectos que para aquella pudiera tener la utilización de medios tecnológicos para el tratamiento de datos. La sentencia acepta esta conexión, da relevancia a la normativa sobre protección de datos, pero niega que la regulación del número de identificación fiscal pueda interpretarse suponiendo una amenaza real y actual<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Esta remisión a la normativa sobre protección de datos ha de conducirnos a la Sentencia 292/2000, de 30 de noviembre. Esta sentencia distingue entre el derecho a la intimidad y el derecho a la protección de datos, como derecho fundamental recogido en el artículo 18.4 de la CE, que otorga un poder de control sobre los datos personales, sobre todos y no solo sobre los protegidos por el derecho a la intimidad, lo que exige que el ciudadano conozca qué datos posee un tercero que le afecten. Solo por ley pueden establecerse límites a este derecho, respetando su contenido esencial, sin que la ley pueda confiar en otros poderes públicos el establecimiento de esos límites, debiendo hacerlo el legislador con claridad y precisión.

En la Sentencia 76/2019, de 22 de mayo, sobre la colisión entre el derecho a la protección de datos y la recopilación por los partidos políticos, prevista en la Ley electoral, de datos personales relativos a las opiniones políticas de los ciudadanos, el tribunal se remite a la Sentencia del TJUE de 8 de abril de 2014 (asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12), caso *Digital Rights Ireland*, cuya importancia tendremos ocasión de destacar. En particular, el TC, en el fundamento jurídico sexto, afirma que el tratamiento de datos ha de realizarse en condiciones que aseguren la tutela judicial efectiva y que los datos no se recojan de forma desproporcionada, teniendo en cuenta tres factores: el tipo de tratamiento de datos que se pretende llevar a cabo, la naturaleza de los datos y la probabilidad y la gravedad de los riesgos de abuso y de utilización ilícita que, a su vez, están vinculadas al tipo de tratamiento y a la categoría de datos de que se trate.

Y, para terminar, dos últimas sentencias. En primer lugar, la Sentencia 233/2005, de 26 de septiembre. Tras un proceso penal por delitos contra la Hacienda Pública, se discute en amparo la validez del acceso a las cuentas bancarias del condenado llevado a cabo por la Inspección de los Tributos. El tribunal recuerda su doctrina y como ya en el fundamento jurídico séptimo de la Sentencia 233/1999, por remisión al Auto 462/1996, había dicho que los datos relativos a la situación económica de una persona entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida. Pero la lucha contra el fraude fiscal es un fin que puede justificar esa injerencia y el artículo 111.3 de la LGT de 1963 bastaba para cumplir la exigencia de que estos límites estén previstos en una ley, sin que sea constitucionalmente necesario que exista autorización judicial para el examen de los movimientos de unas cuentas bancarias<sup>18</sup>, en unas actuaciones que habrían respetado el principio de proporcionalidad dada la gravedad de los hechos investigados y los indicios que obraban en poder de la Administración<sup>19</sup>.

Y, en segundo lugar, la Sentencia del TC 97/2019, de 16 de julio, sobre incorporación de una prueba de origen ilícito a un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, en una de las consecuencias de la llamada «Lista Falciani». En esta sentencia encontramos una referencia interesante, aunque sea indirecta, a la cuestión de la intimidad tributaria. El TS, en la Sentencia cuestionada en amparo, de 23 de febrero de 2017, aceptó que había

---

La relevancia de la naturaleza de los datos aparece también en una Sentencia anterior, la 96/2012, de 7 de mayo. Los datos bancarios entran en el ámbito del derecho fundamental del artículo 18.4 de la CE. La ley autoriza al juez civil a solicitar tales datos, pero ha de resolver ponderando todos los intereses concurrentes, lo que no sucede cuando se obliga a ceder genéricamente datos personales de terceros sin justificar que hubiera otro medio, menos lesivo para el derecho fundamental, para averiguar los integrantes del grupo de afectados en una acción colectiva contra una entidad de crédito.

<sup>18</sup> La cuestión de la necesidad o no de autorización judicial plantea interrogantes de especial trascendencia hoy a la vista de la evolución de la jurisprudencia penal y de la del TJUE. En el primer caso, destaca sin duda la aparición de un derecho al entorno digital, a partir de la Sentencia del TS, Sala Segunda, de 23 de octubre de 2018 (rec. núm. 1674/2017), seguida de la de 27 de junio de 2019 (rec. núm. 10732/2018). Como también asumen los artículos 588, sexies, a) y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, más allá de los supuestos previstos en el artículo 18 de la CE, se exige autorización judicial para el acceso a dispositivos de almacenamiento masivo de información. No obstante, la jurisprudencia posterior de la Sala Segunda es vacilante, como resulta de tres Sentencias decisivas, las de 13 de mayo de 2020 (rec. núm. 2749/2018), que hace una interesante referencia a la jurisprudencia europea y comparada; 15 de diciembre de 2020 (rec. núm. 671/2019), y 4 de marzo de 2021 (rec. núm. 1292/2019), evitando la Sala en las dos últimas la necesidad de intervención judicial en el acceso a la información.

Las dudas del Alto Tribunal son razonables, pero cabría pensar que en su postura influye el delito cometido sin que el tribunal tenga en cuenta ideas que aparecen en la jurisprudencia de otros tribunales como la diferencia que existe entre ceder unos datos y aceptar su divulgación, o entre ceder tales datos y aceptar el poder de agregar datos que puede tener el Estado, o ciertas empresas concretas, o, por último, entre aceptar unas determinadas condiciones generales de contratación y verse obligado a aceptar por las condiciones del mercado una especie de policía privada y delegada de las comunicaciones.

Por otra parte, el TJUE, como veremos, da relevancia en algunas decisiones a la existencia de un control judicial o de una autoridad administrativa independiente.

<sup>19</sup> Fundamento jurídico octavo de la Sentencia 233/2005.

existido en el origen una vulneración del derecho a la intimidad. Al analizar si ello conduce a una vulneración del artículo 24 de la CE en relación con el 11.1 de la Ley orgánica del poder judicial, el TC no solo da relevancia a la ausencia de intervención del Estado en ese origen ilícito, sino que realiza una curiosa ponderación basada precisamente en la naturaleza de los datos utilizados por la Hacienda Pública española que

[s]e refieren a aspectos periféricos e ino cuos de la llamada «intimidad económica». No se han introducido dentro del proceso penal datos, como podrían ser los concretos movimientos de cuentas, que puedan revelar o que permitan deducir los comportamientos o hábitos de vida del interesado (SSTC 142/1993, de 22 de abril, FJ 7, y 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 4<sup>20</sup>).

En suma, el TC sentó las bases constitucionales de la expansión de la potestad de obtención de información de la Administración tributaria, sobre la relevancia constitucional del deber de contribuir. Sobre esa base, el tribunal ha respaldado las actuaciones de la Administración y las medidas del legislador en el ámbito de la obtención de información tributaria. Sin embargo, con el paso del tiempo, el tribunal ha recibido las exigencias derivadas del derecho a la protección de datos y ha recalcado la necesidad de que la ley recoja con precisión las limitaciones de los derechos fundamentales, respetando el principio de proporcionalidad y asumiendo la existencia de una intimidad económica. Aunque esta evolución no ha tenido aún trascendencia en el ámbito tributario, pero sí en otros ámbitos, abre la puerta a matizaciones futuras, no solo ante datos personales sensibles, sino ante aquellos que simplemente traspasen el umbral de lo económico y revelen el modo de vida de un ciudadano. Además, el TC ha mostrado su sensibilidad a la evolución de la jurisprudencia del TJUE y del TEDH. Veamos, pues, qué nos han aportado estos dos tribunales.

## 4. La jurisprudencia del TJUE

### 4.1. El marco normativo en el Derecho de la Unión Europea

La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea consagra, en sus artículos 7 y 8, el derecho a la intimidad y el derecho a la protección de datos; derechos reconocidos en el artículo 18 de la CE y el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. En el desarrollo de estos derechos fundamentales, el Derecho de la Unión no ha abordado con resolución la relación entre aquellos y la cesión o el intercambio de información tributaria.

<sup>20</sup> A datos tributarios se refiere también la Sentencia 67/2020, de 29 de junio, en un recurso de amparo sobre la utilización en un procedimiento tributario sancionador de datos obtenidos en un previo proceso penal. La sentencia ve una base legal suficiente en el artículo 94.3 de la LGT, para la transmisión de datos, y alude a la importancia del secreto fiscal y del deber de sigilo previstos en el artículo 95.

El artículo 23 del Reglamento 2016/679, de 27 de abril, de protección de datos (RGPD), en relación con las letras c) y e) del apartado primero de su artículo 6, permite limitar los derechos de los ciudadanos reconocidos por el propio reglamento, siempre que esas limitaciones respeten el contenido esencial de tales derechos y libertades fundamentales y sean medidas necesarias y proporcionadas en una sociedad democrática, para salvaguardar una serie de intereses generales. Entre estos intereses generales, el RGPD incluye la prevención, investigación, detección o enjuiciamiento de infracciones penales, incluida la protección y prevención de amenazas a la seguridad pública, así como los intereses económicos y financieros de la Unión o de un Estado miembro, en el ámbito fiscal o de la seguridad social. Según el considerando 31 del RGPD, las autoridades fiscales y aduaneras, como autoridades públicas, a las que se comunican datos personales en virtud de una obligación legal, no deben considerarse destinatarios de tales datos si son necesarios para llevar a cabo una investigación concreta de interés general, de conformidad con el Derecho de la Unión o de los Estados miembros. El considerando 31 añade que estas solicitudes de comunicación de las autoridades públicas siempre deben presentarse por escrito, de forma motivada y con carácter ocasional, y no deben referirse a la totalidad de un fichero ni dar lugar a la interconexión de varios ficheros.

El artículo 25 de la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, en su redacción vigente, se limita a hacer una remisión a esta normativa sobre protección de datos, que hoy debe entenderse hecha al citado RGPD. No obstante, los apartados tercero y cuarto, de este artículo 25, establecen deberes a cargo de las entidades financieras, de información a las personas afectadas, y recuerdan la necesidad de regular los plazos de conservación de la información. Antes, los artículos 16 y 24 reiteran los principios de confidencialidad de la información y los que rigen las relaciones con terceros Estados.

En el derecho tributario internacional, ni el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE ni los comentarios que lo completan nos aclaran demasiado, más allá de reconocer el secreto profesional de los abogados y de la remisión genérica a las limitaciones derivadas de la legislación de cada Estado, que sean compatibles con el convenio. Los artículos 21 y 22 del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal se remiten también a los límites del derecho interno de cada Estado, recordando el secreto que ampara la información y que limita el objeto de la cesión de esos datos.

Esta base legal parece exigir únicamente que la cesión de datos o su intercambio estén previstos en una ley, como ocurre en el artículo 93 de la LGT y en los instrumentos internacionales que sirven de base para el intercambio de información tributaria. A este enfoque responden tanto nuestra práctica administrativa como las disposiciones adicionales decimotercera y decimocuarta de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, en cuanto a las transferencias internacionales de datos tributarios y la vigencia de los artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, así como las normas contenidas en los artículos 46 bis y 155, y la disposición adicional decimoséptima, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Estas normas responden a una excepcionalidad tributaria coherente con la tradición de nuestro derecho público.



Sin embargo, el TJUE, aunque no se ha pronunciado concretamente aún sobre la conexión entre la obtención de información por una Administración tributaria y los artículos 7 y 8 de la Carta, cuenta con una jurisprudencia relevante a este respecto, desde tres perspectivas diferentes. En primer lugar, el TJUE se ha pronunciado sobre el alcance y significado de los artículos 7 y 8 de la Carta, en relación con el artículo 52, al pronunciarse sobre el contenido esencial de los derechos fundamentales a la intimidad y a la protección de datos a la hora de establecer límites o restricciones de los mismos, en general, respetando el principio de proporcionalidad<sup>21</sup>. En segundo lugar, el TJUE ha dictado una serie de sentencias de especial trascendencia sobre el significado de los artículos 7 y 8 de la Carta en las cesiones transnacionales de datos. Finalmente, el TJUE sí se ha pronunciado acerca de los derechos del contribuyente a la hora de impugnar las actuaciones de la Administración requirente en un intercambio de información, así como de los derechos de aquel a ser informado de una cesión de datos desde una Administración tributaria o a impulsar la petición de datos a otra Administración.

## 4.2. El principio de proporcionalidad en la interpretación de los artículos 7 y 8 de la Carta

El TJUE abordó ya la interpretación de los artículos 7 y 8 de la Carta en la Sentencia de 9 de noviembre de 2010, caso *Volker* (asuntos acumulados C-92/09 y C-93/09). Después, el TJUE ha dictado sobre esta cuestión algunas de sus sentencias más trascendentales, desde *Digital Rights Ireland*, en 2014, hasta la correspondiente al caso *Prokuratuur*, en 2021. Aunque estas sentencias se refieren al acceso a datos de comunicaciones electrónicas, su interpretación de los artículos 7 y 8 de la Carta ha de tenerse en cuenta cuando de cualquier tratamiento de datos se trate.

En *Volker*<sup>22</sup>, el TJUE asume que la publicación de datos relativos a la percepción de ayudas derivadas de la política agrícola afecta a los derechos consagrados en los artículos 7 y 8 de la Carta, aunque se tratase de datos referidos a actividades profesionales o económicas. Existe un derecho de los contribuyentes a ser informados de la utilización de los fondos públicos, pero, para ponderar equilibradamente los diversos intereses en conflicto, las instituciones competentes debieron verificar si la publicación de estos datos, en un sitio web único por el Estado miembro y de consulta libre, sin tener en cuenta la duración de las ayudas, su frecuencia o su importe, no iba más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos legítimos perseguidos<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> De acuerdo con el artículo 52 de la Carta, que se corresponde con el artículo 53 de la Constitución, pueden introducirse limitaciones al ejercicio de derechos fundamentales, siempre que estén establecidas por la ley, respeten su contenido esencial y el principio de proporcionalidad y respondan efectivamente a objetivos de interés general o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

<sup>22</sup> Hallamos un antecedente en la Sentencia de 29 de enero de 2008, caso *Promusicae* (asunto C-275/06).

<sup>23</sup> El apartado 87 de la sentencia admite que los artículos 7 y 8 de la Carta pueden ser invocados por las personas jurídicas, pero en su caso la obligación de publicación no sobrepasa los límites que impone el respeto del principio de proporcionalidad, pues las personas jurídicas ya están sometidas a una obligación

Tras la sentencia *Volker*, llega la Sentencia de 8 de abril de 2014, *Digital Rights Ireland Ltd* (en los asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12). El TJUE se pronuncia sobre la validez de la Directiva 2006/24/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de marzo de 2006, sobre la conservación de datos generados o tratados en relación con la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas de acceso público o de redes públicas de comunicaciones y por la que se modifica la Directiva 2002/58/CE. Esa validez se enjuicia desde la perspectiva de los artículos 7, 8 y 11<sup>24</sup> de la Carta.

La sentencia *Digital Rights Ireland* sigue esa técnica ya observada en *Volker*. El TJUE asume que el deber de conservar estos datos afecta a las libertades y derechos consagrados en los citados artículos de la Carta. Pero esa afectación puede estar justificada desde la perspectiva del artículo 52 de la misma Carta, si la medida persigue objetivos legítimos, se salvaguarda el contenido esencial de los derechos afectados y se respeta el principio de proporcionalidad, de tal manera que la medida no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los fines que la sirven al mismo tiempo de base y justificación. La directiva responde al objetivo de preservar la seguridad y la medida respeta el contenido esencial de estos derechos fundamentales. Y, sin embargo, el TJUE considera inválida la directiva pues el deber de conservación, por su generalidad, va más allá de lo necesario para conseguir el fin perseguido y desborda el principio de proporcionalidad. El apartado 27 de la sentencia destaca que los datos sobre los que se proyecta el deber de conservación,

[c]onsiderados en su conjunto, pueden permitir extraer conclusiones muy precisas sobre la vida privada de las personas cuyos datos se han conservado, como los hábitos de la vida cotidiana, los lugares de residencia permanentes o temporales, los desplazamientos diarios u otros, las actividades realizadas, sus relaciones sociales y los medios sociales que frecuentan.

El TJUE superpone la aplicación de los artículos 7 y 8 de la Carta y destaca la importancia creciente de los medios de comunicación electrónica en la vida cotidiana de las personas, de forma que la injerencia se proyecta sobre prácticamente toda la población europea. Y el apartado 58 de la sentencia especialmente señala lo siguiente:

En efecto, por una parte, la Directiva 2006/24 afecta con carácter global a todas las personas que utilizan servicios de comunicaciones electrónicas, sin que las personas cuyos datos se conservan se encuentren, ni siquiera indirectamente, en una situación que pueda dar lugar a acciones penales. Por lo tanto, se aplica incluso a personas respecto de las que no existen indicios que sugieran que su

---

acrecentada de publicación de los datos que les conciernen y supondría una carga administrativa desmesurada examinar si el nombre de cada persona jurídica beneficiaria de ayudas identifica o no a alguna persona física. Esta misma idea se confirma en las recientes Sentencias de 18 de junio de 2020 (asunto C-78/18), *Comisión contra Hungría*, y de 10 de diciembre de 2020 (asunto C-620/19), *J & S Service*.

<sup>24</sup> El artículo 11 de la Carta protege la libertad de expresión y de información.

comportamiento puede guardar relación, incluso indirecta o remota, con delitos graves. Además, no establece ninguna excepción, por lo que se aplica también a personas cuyas comunicaciones están sujetas al secreto profesional con arreglo a las normas de la legislación nacional.

Además, el TJUE advierte que la directiva no precisa las condiciones del acceso a los datos conservados ni afirma claramente que el acceso y la utilización posterior de los mismos deberán limitarse estrictamente a fines de prevención y detección de delitos graves delimitados de forma precisa o al enjuiciamiento de tales delitos. Del mismo modo, la directiva no contiene reglas precisas sobre los distintos periodos de conservación de los datos ni obliga a que los datos en cuestión se conserven en el territorio de la Unión. Por todo ello,

[d]ebe considerarse que esta Directiva constituye una injerencia en los derechos fundamentales de gran magnitud y especial gravedad en el ordenamiento jurídico de la Unión, sin que esta injerencia esté regulada de manera precisa por disposiciones que permitan garantizar que se limita efectivamente a lo estrictamente necesario<sup>25</sup>.

Esta necesidad de limitar el acceso a los datos a supuestos directamente vinculados con los objetivos perseguidos se reafirmará recientemente en dos sentencias, de 6 de octubre de 2020, casos *La Quadrature du Net* (asuntos acumulados C-511/18, C-512/18 y C-520/18) y *Privacy International* (asunto C-623/17). Aunque, ante las alegaciones de los Estados miembros, el TJUE añade una referencia a la seguridad nacional como concepto distinto de la seguridad pública, en el ámbito de la Directiva 2002/58, el tribunal reitera la conexión existente entre la citada Directiva y el derecho a la protección de datos y rechaza la validez de deberes generales de conservación de datos de tráfico y de localización vinculados a las comunicaciones electrónicas<sup>26</sup>.

Por último, el TJUE resume su doctrina hasta hoy en el caso *Prokuratuur*, Sentencia de 2 de marzo de 2021 (asunto C-746/18). En una cuestión prejudicial remitida por el TS de Esto-

<sup>25</sup> Tras *Digital Rights Ireland*, esta doctrina se reitera en la Sentencia de 21 de diciembre de 2016, caso *Tele2 Sverige AB* (asuntos acumulados C-203/15 y C-698/15), de nuevo sobre la conservación de datos por los proveedores de servicios de comunicaciones electrónicas, en el marco de la Directiva 2002/58/CE, en su versión modificada por la Directiva 2009/136/CE. El TJUE tiene en cuenta la doctrina sentada tanto en el caso *Digital Rights Ireland* como en *Schrems* (Sentencia de 6 de octubre de 2015 que veremos más tarde) para reiterar que la conservación de datos debe mantener un carácter excepcional a pesar de la validez de los objetivos perseguidos, lo cual exige limitar el alcance de la medida según criterios objetivos.

Destaca también el Dictamen 1/15 del TJUE, de 26 de julio de 2017, sobre el acuerdo con Canadá de transferencia de datos de los viajeros.

<sup>26</sup> La sentencia añade que el objetivo de la persecución de infracciones penales graves no justifica un acceso indiferenciado a los datos pertenecientes a personas físicas ni tampoco un acceso específico para la persecución de otras infracciones. El principio que prevalece es aquel que permite acceder a estos datos cuando existan indicios o un vínculo entre los datos a los que se accede y los fines que justifican el acceso.

nia, para un proceso penal, el TJUE precisa que «[s]olo las injerencias en tales derechos fundamentales que no presenten un carácter grave pueden estar justificadas por el objetivo de prevención, investigación, descubrimiento y persecución de delitos en general pretendido por la normativa controvertida en el litigio principal» (apartado 33). Por supuesto, la gravedad de la injerencia depende de la naturaleza de los datos y de la información que transmitan sobre la vida privada, de modo que una injerencia será siempre grave cuando el conjunto de datos «pueda permitir extraer conclusiones precisas sobre la vida privada de las personas afectadas» (apartado 39), sin que este criterio se limite solo a los datos sensibles. Por último, se reitera que el acceso a los datos exige una conexión directa con el fin perseguido, lo que sucede solo cuando los datos se refieran a personas de las que se sospeche su relación con un delito grave y, en el contexto de la conservación de datos relativos a comunicaciones electrónicas, se insiste en la necesidad de un control previo, bien judicial o bien de una entidad administrativa independiente<sup>27, 28</sup>.

#### 4.3. El contenido esencial de los artículos 7 y 8 de la Carta y las cesiones internacionales de datos

Tras *Digital Rights Ireland* en 2014, el TJUE afrontará pronto la trascendencia de su posición desde la perspectiva ya de la cesión internacional de datos, aunque sea en un campo totalmente alejado del tributario, al menos en apariencia. Y así encontramos la Sentencia de 6 de octubre de 2015, caso *Schrems*, asunto C362/14, a resultas de una cuestión prejudicial planteada por la *High Court* de Irlanda. El caso *Schrems* se plantea en el marco de la cesión de datos hacia los Estados Unidos derivados del uso de la red Facebook y, por ello, se cuestiona la validez de la Decisión 2000/520, de la Comisión, a la vista de los artículos

<sup>27</sup> Esta doctrina ya se había expuesto en la Sentencia de 2 de octubre de 2018, caso *Ministerio Fiscal* (asunto C-207/16), de nuevo en el ámbito de la Directiva 2002/58. Esta sentencia resulta de una cuestión prejudicial planteada por la Audiencia Provincial de Tarragona. El TJUE recuerda que el artículo 15.1 de la directiva señala como objetivo la lucha contra los delitos o infracciones penales en general y no solo los delitos graves. No obstante, la sentencia establece una relación entre la gravedad de los delitos como justificación y el grado de la injerencia en los derechos fundamentales reconocidos en los artículos 7 y 8 de la Carta. Solo la persecución de delitos graves justifica una injerencia asimismo grave en tales derechos. La injerencia no reviste esa gravedad en un caso en el que solo se pretendía el acceso individualizado a datos que no afectan a las comunicaciones efectuadas ni a la localización de un teléfono móvil.

<sup>28</sup> Esta doctrina del TJUE se refleja en la Sentencia de 23 de marzo de 2021 (rec. núm. 4218/2018), de la Sala Segunda del TS, que se plantea si la invalidez de la Directiva 2006/24/CE acarrea la nulidad o inaplicabilidad de la Ley 25/2007, de 18 de octubre, de conservación de datos relativos a las comunicaciones electrónicas y a las redes públicas de comunicaciones, rechazando esta conclusión con diferentes argumentos. A los efectos que ahora importan, la sentencia defiende la validez del uso probatorio de los datos obtenidos en la investigación, porque el juez penal, en la situación creada por esa doctrina del TJUE, puede tener en cuenta cómo se ha accedido en cada caso a tales datos. La prueba será válida cuando ese acceso haya tenido lugar previa decisión judicial demandando datos concretos ante los indicios que justifican la utilidad de esos datos en una investigación.

7, 8 y 47 de la Carta y de lo dispuesto en la normativa europea sobre protección de datos, constituida entonces por la Directiva 95/46/CE.

En la sentencia *Schrems*, el TJUE establece que los derechos fundamentales reconocidos en los artículos 7 y 8 de la Carta deben protegerse en cualquier cesión internacional de datos. Pero, a diferencia de lo sucedido en *Digital Rights Ireland*, no descansa en un análisis de proporcionalidad. La Decisión cuestionada es inválida porque no respeta el contenido esencial de los derechos fundamentales al respeto de la vida privada y a la protección de datos, al permitir a las autoridades públicas del Estado de destino acceder de forma generalizada al contenido de las comunicaciones electrónicas. Además, al no prever acciones en Derecho para acceder a los datos personales o para obtener su rectificación o supresión, ignora asimismo el contenido esencial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, que reconoce el artículo 47 de la Carta<sup>29</sup>.

La doctrina sentada en *Schrems* se confirma en la posterior Sentencia de 16 de julio de 2020, que pudiéramos llamar *Schrems 2*, en el asunto C-311/18, caso *Facebook Ireland*, en una nueva cuestión prejudicial planteada por la *High Court* de Irlanda sobre la validez de Decisiones de la Comisión sobre cesiones de datos a Estados Unidos, ahora en el marco del llamado escudo de privacidad UE-EE. UU., decisiones que van a ser consideradas inválidas. La sentencia sigue la estela del caso anterior, pero el tribunal tiene ya en cuenta las disposiciones del RGPD y entiende que su artículo 45.1 debe interpretarse, de acuerdo con el considerando 104 del mismo reglamento, exigiendo que el tercer país, al ofrecer un nivel de protección adecuado, garantice efectivamente un nivel de protección de las libertades y de los derechos fundamentales sustancialmente equivalente al garantizado en la Unión, siendo ello exigible cuando los datos se transfieren sobre la base de cláusulas tipo de protección o de una decisión de adecuación<sup>30</sup>.

#### 4.4. Doctrina del TJUE en el ámbito tributario del acceso o intercambio de información

Aunque el TJUE no ha construido aún una doctrina completa sobre las consecuencias en el ámbito tributario de su jurisprudencia sobre los artículos 7 y 8 de la Carta, no ofrece

<sup>29</sup> Apartados 94 y 95 de la sentencia.

<sup>30</sup> El TJUE resume su doctrina en los apartados 171 a 177 de la sentencia. A nuestros efectos nada añade luego la Sentencia de 15 de junio de 2021 (asunto C-645/19), caso *Facebook Ireland Ltd.*, relativa a la cooperación entre las autoridades de control en materia de protección de datos.

El TJUE recogía esta misma doctrina en la Sentencia de 18 de junio de 2020, asunto C-78/18, caso *Comisión contra Hungría*. Juzgando la adecuación del derecho húngaro sobre asociaciones, el TJUE analiza la justificación de normas que persiguen un mayor control de entidades que reciben fondos desde el exterior. El tribunal reitera su doctrina, pero parece limitar claramente la protección a los datos relativos a personas físicas, de modo que la cesión de datos concernientes a personas jurídicas, solo merecen esta protección en la medida en la que afecten a una persona física.

dudas de que el acceso de una Administración tributaria a datos de un contribuyente constituye una cesión de datos. En las Sentencias de 27 de septiembre de 2017, caso *Puskár* (asunto C-73/16) y de 16 de enero de 2019, *Deutsche Post AG* (asunto C-496/17), el tribunal afirma que la elaboración de una lista con datos relativos a personas físicas, que dan a conocer supuestos de incumplimiento tributario, constituye un tratamiento de datos personales y que los datos fiscales son datos personales en el sentido de la normativa de protección de datos. La recaudación y la lucha contra el fraude fiscal son misiones de interés público y objetivos que justifican esa cesión o tratamiento siempre que aquellos objetivos estén claramente establecidos en el momento de recoger los mencionados datos y estos no sean datos sensibles sobre una persona<sup>31, 32</sup>.

Por otra parte, el TJUE se ha pronunciado en dos ocasiones sobre los derechos del contribuyente ante una cesión de datos que le afecta; dos sentencias que tal vez carezcan de la necesaria coherencia y que son anteriores al RGPD vigente. En el caso *Sabou*, Sentencia de 22 de octubre de 2013 (asunto C-276/12), el TJUE pareció entender que el contribuyente no tiene derecho a ser informado sobre una solicitud de asistencia mutua que le afecte ni a intervenir en la misma. En cambio, en el caso *Bara*, Sentencia de 1 de octubre de 2015 (asunto C-201/14), el tribunal afirmó que una cesión de información con relevancia tributaria entre órganos de un mismo Estado constituye un tratamiento de datos y, por ello, que la exigencia de tratamiento leal de los datos obliga a la Administración cedente a informar a los interesados de la transmisión de sus datos, salvo que esa información haya sido excluida en ciertos casos y justificadamente por una norma legal expresa<sup>33</sup>.

Finalmente, en el ámbito del intercambio de información entre Administraciones tributarias, el TJUE ha creado una jurisprudencia favorable a la legitimación de quien es requerido

<sup>31</sup> Apartados 106 y siguientes de la sentencia en el caso *Puskár* y apartado 66 de la sentencia *Deutsche Post*. En la primera de estas sentencias, el TJUE no abordó en realidad la cuestión de fondo que era la licitud de la publicación de una lista de personas que habrían incumplido determinadas obligaciones tributarias. Para el tribunal, de acuerdo con su análisis habitual, la publicación de una lista como la cuestionada será razonable si existen motivos suficientes para sospechar que el afectado había incumplido sus deberes tributarios ocupando puestos directivos ficticios en una entidad, siempre que, además, la publicación fuese idónea y necesaria para cumplir los objetivos perseguidos.

<sup>32</sup> Por otra parte, esta sujeción de los datos fiscales a la normativa sobre protección de datos y la aplicación de esta a las personas físicas se confirma indirectamente en una reciente y curiosa Sentencia, de 10 de diciembre de 2020, *J & S Service* (asunto C-620/19). La sentencia inadmite una cuestión prejudicial del TS de lo contencioso-administrativo de Alemania, por no ser competente el TJUE para responderla, al tratarse de datos fiscales relativos a una persona jurídica ajenos pues al ámbito de aplicación de la normativa sobre protección de datos personales.

<sup>33</sup> En la Sentencia *Sabou*, como en los casos *Twoh International*, Sentencia de 27 de septiembre de 2007 (asunto C-184/05), y *WebMindLicenses*, Sentencia de 17 de diciembre de 2015 (asunto C-419/14), el TJUE abordó también incidentalmente el derecho del contribuyente a exigir de un Estado que acuda a una actuación de asistencia mutua para requerir información de otro Estado. El TJUE parece negar este derecho aunque en la última de estas sentencias admite ese deber de la Administración cuando la solicitud de información sea útil o indispensable para sus actuaciones.

para facilitar datos, para impugnar el requerimiento, aunque este sea consecuencia de la petición enviada por otra Administración. Son dos las sentencias decisivas: la de 16 de mayo de 2017, *Berlioz* (asunto C-682/15), y la de 6 de octubre de 2020, *Etat Luxembourgeois* (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19). Nos hallamos ante cuestiones prejudiciales remitidas por el TS de lo contencioso-administrativo de Luxemburgo, en casos en los que la autoridad de este Estado había sido requerida para obtener y facilitar ciertos datos a otra Administración. En la segunda de estas sentencias, la autoridad requirente era la Administración española.

La doctrina del TJUE dependerá en el futuro próximo de lo que decida en el caso SIA o Valsts ierņēmumu dienests (asunto C-175/20), del que conocemos las recientes conclusiones del abogado general Bobek, presentadas el 2 de septiembre de 2021. En una cuestión prejudicial planteada por un tribunal de Letonia, se pide al TJUE que responda sobre las implicaciones del Derecho europeo en una solicitud de cesión de datos tributarios contenidos en anuncios publicados en un portal de internet para la venta de vehículos. El abogado general asume que el RGPD es aplicable a una cesión de datos de esta naturaleza y que esta tendrá una base jurídica suficiente si el artículo 23.1 e) del RGPD ha sido incorporado al derecho nacional, en relación con el artículo 6 y el considerando 45 del mismo reglamento. Por supuesto, la recaudación tributaria y la prevención del fraude fiscal constituyen objetivos y finalidades legítimos de un tratamiento de datos en el sentido del artículo 6 del RGPD. Y las conclusiones terminan proponiendo que el TJUE responda que el RGPD no se opone a una petición de este tipo. Pero, antes, las conclusiones contienen diferentes consideraciones de interés, aunque un tanto imprecisas. En primer lugar, el abogado general resalta que, en realidad, la posición relevante sería la de la persona a la que se refieren los datos, que no interviene en el procedimiento. Asimismo, acepta que el problema reside en que la petición de datos supone una búsqueda general que plantea un problema de proporcionalidad. No obstante, el abogado general entiende que el considerando 31 del RGPD no puede ser interpretado excluyendo peticiones de esta naturaleza, si bien acepta que no es crucial la cantidad sino el tipo de datos solicitados. Y comparte una de las observaciones realizadas ante el TJUE, en el sentido de que las solicitudes de información deben limitarse a datos relativos a la actividad económica de los contribuyentes y no a su vida privada. Por último, añade la afirmación de que las autoridades públicas deberían informar a los afectados por la transferencia de datos cuando esta no sea previsible a la luz de la base jurídica nacional que sirve de fundamento a la misma.

## 5. La doctrina del TEDH

El artículo 8 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, Convenio de Roma de 4 de noviembre de 1950, garantiza el respeto de la vida privada y familiar. El TEDH y el TJUE han seguido criterios semejantes en la interpretación de este derecho fundamental. Ante medidas de vigilancia o investigación, el TEDH ha interpretado el artículo 8.2 del convenio, asumiendo que aquellas suponen una injerencia en el derecho al respeto de la vida privada, que puede estar justificada, si está prevista en la ley, persigue objetivos que la justifiquen y resulta necesaria en el marco de una sociedad

democrática. El tribunal ha admitido la amplitud de los objetivos previstos en el artículo 8 del convenio, a la hora de justificar una medida que afecte a este derecho al respeto de la vida privada, pero ha exigido que la ley que prevea la medida ha de establecer con claridad en qué supuestos y con arreglo a qué procedimientos y garantías cabe tal injerencia, de tal forma que el ciudadano pueda razonablemente prever cuándo puede verse afectado por tales medidas de injerencia en su vida privada. Por otro lado, la medida debe responder a las necesidades de una sociedad democrática lo que supone que debe justificarse la existencia de razones imperiosas de interés general, de *pressing social needs*, que justifiquen esa afectación del derecho a la vida privada.

El TEDH ha coincidido esencialmente con el TJUE al entender que la justificación de las medidas depende en última instancia de la naturaleza de los datos o del grado de afectación que aquellas suponen. Una afectación mayor o unos datos más cercanos al núcleo de la vida privada exigen una mayor justificación, una limitación de las medidas a casos de especial gravedad y unas mayores garantías, en relación con el control independiente de su adopción, la duración de las mismas y la destrucción posterior de los datos recibidos. En todo caso, el tribunal rechaza que ante medidas que afectan a la vida privada quepan actuaciones generales, que no respeten el principio de proporcionalidad al no descansar en la existencia de indicios concretos que justifiquen esa intromisión en los casos concretos y particulares en los que se produzca<sup>34</sup>.

Además, el TEDH ha tratado cuestiones específicamente fiscales adaptando a las mismas esta doctrina general. En primer lugar, son de cita obligada tres sentencias del TEDH de 2015, caso *Othimia Investments BV v. the Netherlands*, Sentencia de 16 de junio de 2015; caso *M.N. and Others v. San Marino*, Sentencia de 7 de julio de 2015; y, por último, *G.S.B. v. Suisse*, Sentencia de 22 de diciembre de 2015. En todas estas se abordan directamente cuestiones relativas a la obtención o al intercambio internacional de información tributaria.

La primera de ellas se refiere a unas actuaciones de la Administración neerlandesa consecuencia de un requerimiento de información de la Administración española, sobre la base legal de la Directiva de la Unión Europea sobre asistencia mutua y el artículo 28 del Convenio entre España y Países Bajos. El tribunal afirma que el Derecho de la Unión Europea puede aplicarse con preferencia a las disposiciones más estrictas del convenio y recalca que, por supuesto, el objetivo de asegurar la recaudación tributaria es un fin legítimo a la hora de justificar una medida que afecte al derecho al respeto de la vida privada en los términos

<sup>34</sup> Entre las sentencias del TEDH de interés podemos destacar los siguientes casos: *Weber and Saravia v. Germany*, Sentencia de 29 de junio de 2006; *Szabó and Vissy v. Hungary*, Sentencia de 12 de enero de 2016; *Ben Faiza v. France*, Sentencia de 8 de febrero de 2018; *Big Brother Watch and Others v. United Kingdom*, Sentencia de 13 de septiembre de 2018; y, finalmente, *Breyer v. Germany*, Sentencia de 30 de enero de 2020, en la que se resume la doctrina actual del tribunal.

Sin duda, en la evolución de esta jurisprudencia influye la doctrina construida por el TC alemán destacando la Sentencia de 2 de marzo de 2010 (BvR 256/08 - BvR 263/08 - BvR 586/08), también sobre la cuestión de la retención de datos derivados de comunicaciones electrónicas.



del artículo 8.2 del convenio. Finalmente, el tribunal se remite a la sentencia del TJUE, en el caso *Sabou*, para aceptar la validez de unas actuaciones de intercambio de información sin conocimiento previo de la entidad afectada en el Estado requerido<sup>35</sup>.

En el caso *M.N. and Others v. San Marino*, el TEDH aborda la obtención de información de personas residentes en Italia con cuentas bancarias en San Marino vinculadas a actividades penalmente relevantes. La información bancaria forma parte de la información incorporada al ámbito de la vida privada protegida por el artículo 8 del convenio y el tribunal va a considerar que en los procedimientos seguidos en San Marino hubo una violación de dicho artículo por la falta de adecuadas garantías para que una persona afectada pudiera defenderse frente a posibles excesos en las actuaciones, más allá pues de lo necesario en una sociedad democrática.

Finalmente, en *G.S.B v. Suisse*, se unen ambos aspectos, la existencia de una información bancaria requerida y el intercambio de la misma entre Suiza y Estados Unidos. Un acuerdo de intercambio de información se aplica a las actuaciones futuras o en curso, aunque se refirieran a informaciones o datos surgidos con anterioridad, sin que la práctica administrativa suiza previa, contraria al intercambio de información, permitiera a un ciudadano albergar la confianza de que sus cuentas bancarias estarían al margen de controles fiscales futuros. No obstante, el TEDH recuerda la vinculación entre protección de datos y derecho al respeto de la vida privada, para afirmar que el nivel de protección de tales datos depende de una pluralidad de factores, principalmente su importancia en la vida privada de una persona, la naturaleza de la injerencia y las razones que justifican esta. Cuando los datos afectan a aspectos particularmente destacados en la vida privada de una persona, el margen de tal injerencia ha de ser menor. Sin embargo, los datos bancarios, cuando afectan a informaciones puramente financieras, no forman parte de ese núcleo esencial de la intimidad personal, por lo que el margen de apreciación de un Estado ha de ser forzosamente mayor<sup>36</sup>. Por añadidura, la persona afectada había gozado en Suiza de las garantías procedimentales que el tribunal echaba de menos en el caso *M.N. v. San Marino*<sup>37</sup>.

<sup>35</sup> Véase el apartado 43 de la sentencia del TEDH. El tribunal acepta la distinción hecha por el TJUE en *Sabou* entre la fase de investigación y la fase contenciosa ya realizada con el contribuyente, de tal manera que la primera no exige ese conocimiento previo del contribuyente para garantizar su derecho de defensa. En el apartado 44 de la sentencia el tribunal relaciona la cuestión con su doctrina sobre la viabilidad de investigaciones encubiertas. Sin duda, la postura del TEDH descansa en la del TJUE en *Sabou*, sin tener en cuenta los matices introducidos después en la jurisprudencia del TJUE tras el caso *Bara*.

<sup>36</sup> Véase el apartado 93 de la sentencia.

<sup>37</sup> La doctrina del TEDH en materia de información tributaria se completaría con dos sentencias. En primer lugar, la de 6 de octubre de 2016, caso *K. S. and M. S v. Germany*, recaída en el llamado caso *Liechtenstein*, analiza la validez de las pruebas utilizadas en Alemania derivadas de la compra de datos bancarios en el citado Estado. Finalmente, la Sentencia del TEDH de 14 de marzo de 2013, en el caso *Bernh Larsen Holding and Others v. Norway*, es crucial sobre la aplicación de los principios relativos a la protección de datos en el ámbito de una comprobación tributaria, recordando el tribunal la necesidad de una legislación que prevea con claridad cuándo se puede acceder a tales datos, cómo y cuál debe ser su tratamiento posterior.

## 6. La jurisprudencia del TS de los Estados Unidos

El TS de los Estados Unidos nos ofrece tres sentencias de especial relevancia sobre la relación entre el derecho a la intimidad y los poderes del Estado para obtener información privada, por razones de interés general: *United States v. Jones*, 23 de enero de 2012; *Riley v. California*, 25 de junio de 2014; y, por último, *Carpenter v. United States*, 22 de junio de 2018. Estas sentencias descansan en una vieja doctrina construida especialmente en el caso *Katz v. United States*, Sentencia de 18 de diciembre de 1967, que, a su vez, cuenta con un antecedente específicamente tributario, en el caso *United States v. Miller*, Sentencia de 21 de abril de 1976.

En el caso *Katz*<sup>38</sup> el tribunal definió su concepto de *reasonable expectation of privacy* partiendo de una interpretación de la cuarta enmienda de la Constitución de los Estados Unidos conforme a la cual la necesidad de justificación reforzada y autorización judicial no solo surge en los casos de intromisión física en una propiedad sino también ante cualquier medida que suponga una intromisión en la esfera íntima de una persona y en un ámbito respecto de la cual esa persona tuviera una razonable expectativa de privacidad o intimidad de forma que los datos correspondientes quedasen al abrigo de su conocimiento por terceros.

En *Miller*<sup>39</sup>, sin embargo, el tribunal entendió que los datos bancarios no gozaban de esa protección, atendiendo a la denominada *third party doctrine*. El tribunal venía entendiendo que quien defiende su derecho a la intimidad alegando una razonable expectativa, debe haber mantenido esos datos reservados, lo que no sucede cuando tales datos han sido consciente y libremente cedidos a un tercero. Por lo tanto, los datos bancarios caerían bajo esta excepción pues la intimidad a proteger no sería la de la entidad bancaria sino la del cliente, quien no podría oponer pues esa expectativa de privacidad ante un requerimiento dirigido a la entidad para facilitar los datos de un cliente. Ahora bien, en *Miller*, nos hallábamos ante requerimientos individualizados de datos, frente a los que se discutía la necesidad o no de una intervención judicial. En las tres decisivas sentencias citadas inicialmente, el TS va a matizar precisamente esta doctrina. En el estado actual de las comunicaciones electrónicas, el ciudadano se ve obligado a compartir sus datos con compañías, sin que esta cesión a terceros suponga que el ciudadano ha renunciado a sus razonables expectativas de mantener esos datos en la esfera de su vida privada o de su intimidad.

En *Jones*<sup>40</sup>, el tribunal se enfrenta a la vieja cuestión del régimen aplicable a medios de seguimiento colocados fuera de un domicilio o de cualquier bien. En aquel caso, el medio de seguimiento se adosó a un vehículo. La sentencia se enfrenta ya al impacto de las nuevas tecnologías y cuenta con dos *concurrent opinions* que aportan los materiales para un debate más amplio, que llegará más tarde. En ellas, se resalta la ausencia de una reacción legislativa frente

<sup>38</sup> (389 U.S. 347 (1967)).

<sup>39</sup> 425 U.S. 435 (1976). Junto a *Miller*, suele citarse como precedente *Smith v. Maryland* 442 U.S. 735 (1979).

<sup>40</sup> 565 U.S. 400 (2012).

al significado de nuevos medios técnicos de vigilancia y el poder que estas nuevas tecnologías dan al Estado a la hora de acumular datos o información. En un mundo digital, las personas revelan gran cantidad de información a terceros en el desarrollo de su propia vida ordinaria. Tal vez, cabría considerar que esta nueva realidad conduce inevitablemente a una esfera más limitada de intimidad. Sin embargo, la mayoría de nuestra sociedad no aceptaría haber renunciado a su intimidad respecto de tales datos por el hecho de obrar en manos de terceros<sup>41</sup>.

En *Riley*<sup>42</sup>, el tribunal extendió la necesidad de una autorización judicial a los casos de acceso a la información contenida en un teléfono móvil. El tribunal destaca la cantidad de información personal que aquel contiene y que exige proteger el acceso a esa información con las mismas cautelas que históricamente se habían tenido cuando se accedía a una vivienda o a una propiedad.

Finalmente, en el caso *Carpenter*<sup>43</sup>, estamos ante un acceso a la información contenida en un teléfono móvil, pero en concreto acerca de la llamada CSLI (*cell-site location information*). Para este acceso, las autoridades encargadas de una investigación habían contado con la autorización de un juez al amparo de la llamada *Stored Communications Act*. Los tribunales confirmaron la condena basada en esta información y el tribunal va a desautorizar sin embargo la forma de obtención de la misma<sup>44</sup>. La sentencia asume definitivamente que la cesión de datos a terceros no supone siempre una renuncia a la esfera protegida por el derecho a la intimidad, aunque cuenta con tres votos particulares o *dissenting opinions* que critican y matizan esta parcial separación del precedente que *Miller* supuso. Y, ciertamente, el tribunal se resiste a establecer una doctrina más general e insiste en que su decisión resuelve el caso concreto sin pretender cambiar su jurisprudencia anterior ni cuestionar las excepciones derivadas de la seguridad nacional. Pero la sentencia consolida la posición del tribunal ante la trascendencia de los cambios tecnológicos en curso y la capacidad que los mismos tienen tanto para captar información como para agregarla. La vieja jurisprudencia no puede desconocer esta nueva realidad, aunque no sepamos aún cómo abordarla.

<sup>41</sup> Véase la *concurrent opinion* de la juez Sotomayor que hace estas consideraciones para terminar señalando lo siguiente:

I would not assume that all information voluntarily disclosed to some member of the public for a limited purpose is, for that reason alone, disintegrated to Fourth Amendment protection. See *Smith*, 442 U. S., at 749 (Marshall, J., dissenting) («Privacy is not a discrete commodity, possessed absolutely or not at all. Those who disclose certain facts to a bank or phone company for a limited business purpose need not assume that this information will be released to other persons for other purposes»); see also *Katz*, 389 U. S., at 351-352 («[W]hat [a person] seeks to preserve as private, even in an area accessible to the public, may be constitutionally protected»).

<sup>42</sup> 573 U.S. 373 (2014).

<sup>43</sup> No. 16-402. U. S. 138 S. Ct. 2206, 2220 (2018).

<sup>44</sup> Como ya ocurría en casos anteriores, hay una cuestión propia del Derecho de los Estados Unidos, la distinción entre una autorización de un juez, basada en una ley específica tras un requerimiento individualizado o *subpoena*, y una decisión judicial que supone la autorización de un registro tras una *warrant* en el sentido de la cuarta enmienda, la cual pues debe fundarse en un principio de sospecha que justifique esa intromisión.

Por supuesto, no todas las esferas de la intimidad son iguales. Como apuntaban las opiniones que acompañaban a *Jones*, merecen una especial consideración los datos a través de los cuales surge una foto de la vida de una persona alcanzando a sus relaciones familiares y sociales de todo tipo. Sin duda, entre estos datos se hallan los que permiten reconstruir la localización de una persona en un largo periodo de tiempo. Y ante datos de esta naturaleza, no cabe aplicar automáticamente la vieja doctrina de la cesión de datos a terceros, cuando esa cesión tiene un alcance que impide entenderla justificando una renuncia anticipada a esa esfera de intimidad<sup>45</sup>.

## 7. Conclusiones

Ante la potestad de obtención de información por la Administración tributaria, cabe, por supuesto, aceptar que aquella está constitucionalmente legitimada para solicitar cualquier dato o información con trascendencia tributaria o simplemente útil para asegurar el cumplimiento general del deber de contribuir. No debería preocuparnos el acceso general de la Administración tributaria a datos personales relativos a contribuyentes ajenos a cualquier sospecha de fraude o a cualquier comprobación tributaria concreta, pues tales datos se hallarían siempre en la periferia económica del derecho a la intimidad. Y, en última instancia, el secreto fiscal garantiza que los datos solo van a ser utilizados para los fines para los que fueron cedidos. Sin embargo, en las líneas anteriores hemos tratado de exponer que la cuestión es más compleja. La evolución del sistema fiscal y la de la aplicación de los tributos desaconsejan fiar todo a una confianza carente de cautelas, incluso en un país, como el nuestro, con un escaso aprecio por el derecho a la intimidad, en nuestra sociedad y en nuestra práctica legal.

Pensemos simplemente en el impuesto sobre determinados servicios digitales. De acuerdo con la Ley 4/2020, de 15 de octubre, el impuesto grava determinadas prestaciones de servicios digitales que se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando el usuario esté situado en ese ámbito territorial, conforme a la dirección IP del dispositivo o mediante la utilización de otros medios de prueba admisibles en derecho, en particular, la utilización de otros instrumentos de geolocalización. Y el artículo 7 de la ley prevé que pueden, en realidad deben, recopilarse los datos de los usuarios que permitan la localización de sus dispositivos en el territorio de aplicación del impuesto. Los contribuyentes del impuesto, es decir, las empresas que prestan los servicios sujetos al mismo, deben conservar, durante el plazo de prescripción, estos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado. Estamos ante un deber de conservación de datos que permiten localizar a un usuario en términos idénticos a los deberes vistos en relación con las comunicaciones electrónicas. Por este motivo, la propuesta de

<sup>45</sup> *Carpenter* es un caso con una decisión abierta y con tres *dissenting opinions* suscritas por cuatro magistrados, con reflexiones de gran interés. En particular, la primera de estas opiniones ofrece una reflexión sobre la incoherencia de la decisión mayoritaria a la hora de reconocer un mayor nivel de protección a ciertos datos olvidando que otros, como los derivados de un listado tradicional de llamadas, de registros bancarios o de registros del uso de tarjetas de crédito, han merecido en la jurisprudencia del tribunal, que no se rectifica, un nivel de protección menor.

Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales<sup>46</sup> preveía, en su considerando 34, la aplicación del RGPD respecto de estos datos y asumía la necesidad de establecer medidas técnicas y organizativas adecuadas para cumplir las normas relativas a la legalidad y seguridad de las actividades de tratamiento. En la medida de lo posible, los datos personales deberían anonimizarse. Nada se ha previsto en la ley española al respecto, sin duda porque prevalece la visión de la potestad de obtención de información de la Administración tributaria solo necesitada de la base legal derivada de la propia necesidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del impuesto, lo que unido al secreto fiscal hace superflua cualquier otra previsión o preocupación<sup>47</sup>.

Como ya hemos dicho, el Plan de Control Tributario de 2021 admite el acceso a datos personales en masa y su tratamiento con técnicas de «Big Data». No podemos olvidar los datos a los que accede la Administración a través de sistemas de información relacionados con la facturación a los efectos del impuesto sobre el valor añadido y que no existen reglas claras sobre el acceso a datos de terceros en un procedimiento de inspección de cualquier empresa con gran cantidad de clientes personas físicas.

Las preocupaciones en torno al tratamiento de datos y de información por las Administraciones tributarias no pueden verse al margen del debate actual sobre el significado de los sistemas de tratamiento masivo de datos en manos del Estado o de empresas privadas y de los riesgos que tales sistemas de agregación de datos implican. Por supuesto, no estamos en un terreno de posturas y principios consolidados. Hay quienes opinan que el desarrollo tecnológico exige un sacrificio de la intimidad personal, justificado por los beneficios que aquel desarrollo aportará. Pero tampoco faltan quienes ven en ese tratamiento sin freno de datos el peligro real de alumbrar un sistema de vigilancia y control. Situados en una posición más matizada, aunque no por ello ambigua, pensamos que el derecho al respeto de la vida privada es un derecho fundamental que debe ser preservado y defendido sin que baste para ello la confianza en la reserva de las propias empresas u órganos de la Administración. Es falsa la radical oposición entre derecho a la intimidad y deber de contribuir, pues entre ambos hay que buscar un equilibrio. Pero tal equilibrio ha de construirse sin olvidar el carácter del derecho a la intimidad como un derecho fundamental. Cualquier otro enfoque exigiría como mínimo un debate abierto sobre la trascendencia constitucional del sacrificio pedido tanto por razones fiscales como de seguridad nacional, pública o sanitaria, salvo que aceptemos sin tal debate una erosión imparabile del modelo de derechos y libertades surgido a mediados del siglo pasado.

En consecuencia, consideramos relevante, en la búsqueda de ese equilibrio, la doctrina estudiada y construida especialmente por el TJUE y por el TEDH. Y nuestra postura a la vista de esta doctrina nos conduce a cinco conclusiones fundamentales.

<sup>46</sup> COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS).

<sup>47</sup> Tampoco aborda adecuadamente esta cuestión el Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, por el que, en particular, se desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios. Se habla de una memoria descriptiva de los sistemas empleados para establecer la localización, pero no se regula el acceso a la información personal obtenida por aquellos.

En primer lugar, debemos reflexionar sobre la validez de un sistema que históricamente ha asumido que el deber de contribuir exige una potestad de obtención de información de la Administración tributaria de tal amplitud que permita el acceso de aquella a cualesquiera datos del contribuyente con tal de que tengan trascendencia tributaria. Es verdad que, en ocasiones, pocas, nuestros tribunales no han visto esa trascendencia y, en otras, han acudido al principio de proporcionalidad para negar la legalidad de ciertos requerimientos de información. Pero esta necesaria proporcionalidad se ha entendido como mera reiteración de la trascendencia tributaria y, en suma, el TS no se ha planteado hasta hoy qué límites deberíamos poner a esa capacidad de obtención de información de la Administración tributaria. Nuestra jurisprudencia ha asumido que siempre hablaremos de datos pertenecientes a la intimidad económica, pero, en realidad, no ha querido ver que en ciertos casos ya estábamos al menos cerca de otros ámbitos.

En segundo lugar, hay que atender en cada caso a la naturaleza de los datos. Esta perspectiva es constitucionalmente exigible siempre que se pretenda construir un equilibrio entre el derecho a la intimidad y otros derechos o principios de nuestro ordenamiento o de cualquier otro con la misma identidad constitucional. Sin embargo, al introducir esta exigencia reiteramos que no es posible atender solo a la trascendencia tributaria de los datos. La ausencia de aquella excluye tales datos del alcance de la Administración. Pero ante datos que ofrezcan un conocimiento de la vida íntima de un ciudadano, la mera trascendencia económica no basta y será preciso reforzar los límites.

En realidad, este escalonamiento de la protección de los datos no solo se encuentra en la doctrina analizada del TJUE y del TEDH. También puede verse en la doctrina del TC español ya desde la decisiva y lejana Sentencia 110/1984. El procedimiento especial para los requerimientos relativos a los movimientos de cuentas bancarias es el resultado de esa doctrina que aparta esos datos del ámbito de requerimientos relativos a una generalidad de personas, exigiendo la doble individualización del requerimiento, hacia la entidad y respecto de una persona concreta por razones derivadas de una comprobación o actuación en curso. Y, por supuesto, el TJUE ha repetido incansablemente la necesidad de examinar en paralelo la razón de la injerencia y la naturaleza de los datos. Cuando estos revelan información de la vida privada de una persona física, solo una razón especialmente fundada de interés general puede justificar la afectación del derecho al respeto de la vida privada.

Por todo ello, en tercer lugar, pensamos que la cesión de datos a la Administración tributaria exige distinguir cuatro tipos de datos. Primero, hay datos cuyo acceso está vedado a la Administración, como es el caso de los datos protegidos por el secreto profesional de los abogados, cuando afecta al derecho a la defensa, y los datos sensibles. Segundo, habrá datos cuyo acceso solo será posible mediando una autorización judicial, como sucederá cuando el acceso a esos datos implica la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido o el acceso a comunicaciones en el sentido del artículo 18.3 de la CE. Por supuesto, como las vacilaciones de la Sala de lo Penal del TS revelan, se ha abierto camino la tesis de que ni toda actuación que afecta al derecho a la intimidad exige autorización judicial ni solo la reclaman la entrada en el domicilio o el acceso a las comunicaciones. Parece que sí la exige el acceso a equipos de almacenamiento masivo de información, pero no otras actuaciones cuyo perímetro es incierto. Y, por supuesto, habría una última categoría, la más amplia en realidad, que,

referida a datos económicos, permite el conocimiento de estos por la Administración como hasta hoy ha sucedido. Pero, antes habría otra categoría de datos, relativa a aquellos que, sin exigir una autorización judicial, revelan detalles sobre la vida íntima de una persona física. No son datos puramente económicos, aunque tengan la trascendencia tributaria imprescindible para que sean accesibles a la Administración tributaria. A nuestro juicio, estos datos no pueden ser objeto de acceso generalizado sino solo cuando existan circunstancias concretas e individualizadas que justifiquen su obtención. Y tales circunstancias conducen a un principio graduado de motivación de la solicitud y a una solución para estos datos similar a la que hoy el artículo 93 de la LGT prevé para los movimientos de cuentas bancarias, cuando actualmente hay multitud de datos cuya naturaleza justifica esta limitación en mucha mayor medida.

Esta diferenciación es necesaria siempre que estemos ante un tratamiento de datos por la cesión de estos a la Administración. En realidad, la potestad de obtención de información es única y sobre todo lo es desde la perspectiva del derecho a la intimidad. Por lo tanto, los límites anteriores deberían tenerse en cuenta tanto en requerimientos individualizados de obtención de información como cuando la cesión se produce por suministro o a raíz de otras actuaciones inspectoras o de comprobación. En cambio, solo las personas físicas gozarían propiamente de esta protección que solo indirecta y limitadamente alcanzaría a las personas jurídicas.

En cuarto lugar, y debido a esta visión general, es imprescindible una regulación completa y hecha por norma con rango de ley de las condiciones no solo de acceso sino de tratamiento y conservación de los datos por la Administración tributaria. No basta la previsión legal de la cesión y una referencia a las normas generales sobre protección de datos. Sería conveniente o tal vez imprescindible que la ley regulara con más detalle los derechos de acceso y rectificación y, especialmente, la necesidad de comunicar al interesado las transferencias nacionales o internacionales de datos y las normas sobre conservación de los mismos, en cada caso, más allá de la genérica alusión a que los datos se conservarán mientras sea necesario para las actuaciones de la Administración.

Finalmente, el intercambio internacional de información tributaria no puede ser ajeno al principio de protección equivalente, aunque sea verdad que en el derecho tributario internacional no se ha querido afrontar este reto.

Por supuesto, las conclusiones anteriores son coherentes con una concepción del derecho a la intimidad como un derecho fundamental que debe ser preservado porque resulta esencial para mantener los pilares de nuestra vida social y política. Hasta hoy, esta concepción ha prevalecido al menos en la teoría frente a las exigencias derivadas de la seguridad nacional o pública, así como de la lucha contra la delincuencia. La doctrina del TJUE así lo pone de manifiesto. Curiosamente, la Administración tributaria ha gozado de una cierta posición de privilegio frente a estas preocupaciones, como si el deber de contribuir justificase lo que no justifica el derecho a la seguridad o tal vez ha existido una merecida confianza en el uso de la información desde la Administración tributaria. Sin embargo, la evolución de las tecnologías de tratamiento de información hace inviable mantener esta postura. Tal vez tengan razón quienes dan por perdida o desean que se pierda esta batalla frente a esas tecnologías. Pero al menos deberíamos ser conscientes de lo que está en juego.

## Referencia bibliográfica

Calderón Carrero, J.M. (2020). El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal. Análisis de la decisión del Consejo Constitucional francés de 27 de

diciembre de 2019 (Décision n.º 2019-796 DC), sobre la Ley de Presupuestos 2020. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 119-128.

## Bibliografía

Gorospe Oviedo, J.I. (2021). Derecho a la vida privada y familiar. Arts. 18 CE, 7 CEDF y 8 CEDH. En I. Merino Jara (Dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*. Wolters Kluwer.

Lanaerts, K. (2019). Limits on Limitations: The essence of fundamental rights in the EU. *German Law Journal*, 20.

Moreno González, S. (2016). El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales. *Quincena Fiscal*, 12, 39-70.

Moreno González, S. (2017). La posición jurídica de los obligados tributarios en los procedimientos de intercambio de información previa solicitud. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 6, 223-229.

Navarro Egea, M. (2019). El requerimiento de la AEAT al CGPJ sobre datos de abogados y procuradores: deber de contribuir y protección de datos personales. *Revista Técnica Tributaria*, 125, 13-33.

Olivares Olivares, B. (2017). *La protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención en España*. Aranzadi.

Olivares Olivares, B. (2021). El tratamiento lícito de la información y las limitaciones del derecho a la protección de datos en el ordenamiento tributario. En I. Merino Jara (Dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*. Wolters Kluwer.

Peña Amorós, M.M. (2021). Algunas cuestiones en torno a la utilización de los requerimientos individualizados por parte de la Administración. *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 456, 101-140.

Pfisterer, V. (2019). The right to privacy. A fundamental right in search of its identity: uncovering the CJEU's flawed concept of the right to privacy. *German Law Journal*, 20.

Tokson, M. (2021). Inescapable Surveillance. *Cornell Law Review*, 106(2).

Van der Smitte, P. (2019). Taxpayer's rights in the mutual assistance procedure for the recovery of tax claims. *Revista Técnica Tributaria*, 125, 81-93.

Véliz, C. (2020). *Privacy is Power*. Penguin Random House.

Wöhler, V. (2018). *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. IBFD.

Zuboff, S. (2019). *The age of surveillance capitalism*. Profile Books.





# El impuesto sobre determinados servicios digitales y su encuadre en la fiscalidad internacional

**Eva María Sánchez Sánchez**

*Profesora ayudante doctora de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos*

## Extracto

El auge de determinadas actividades digitales y de nuevos modelos de empresas trae consigo innumerables beneficios y oportunidades, pero también se ha vuelto un reto para los sistemas fiscales actuales, que requiere ajustes en nuestras normas y sistemas tradicionales. El marco fiscal internacional debe adaptarse a la sensibilidad cambiante de las empresas digitales, para adoptar medidas coordinadas a fin de evitar el peligro de doble imposición. La Unión Europea manifiesta su voluntad de trabajar para dar soluciones de ámbito mundial en el seno de la OCDE, para adaptar nuestras normas en el ámbito de la fiscalidad, dado el carácter global de esta cuestión. Muchos Estados entre los que se encuentra España han adoptado unilateralmente medidas impositivas provisionales hasta tanto no haya una fiscalidad mundial para atenuar la elusión fiscal de estas compañías digitales.

**Palabras clave:** fiscalidad; actividades digitales; beneficios; empresas; usuarios.

Fecha de entrada: 13-04-2021 / Fecha de aceptación: 10-05-2021 / Fecha de revisión: 22-07-2021

**Cómo citar:** Sánchez Sánchez, E. M.<sup>a</sup> (2021). El impuesto sobre determinados servicios digitales y su encuadre en la fiscalidad internacional. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, E1-E26.



# The tax on certain digital services and their framing in international taxation

Eva María Sánchez Sánchez

## Abstract

The rise of certain digital activities and new business models brings with it countless benefits and opportunities, but it has also become a challenge for today's tax systems, which requires adjustments to our traditional rules and systems. The international fiscal framework must adapt to the changing sensitivity of digital enterprises, in order to take coordinated measures to avoid the danger of double taxation. The European Union expresses its willingness to work to provide global solutions within the OECD to adapt our rules in the field of taxation, given the overall nature of this issue. Many States, including Spain, have unilaterally adopted provisional tax measures until there is global taxation to mitigate the tax avoidance of these digital companies.

**Keywords:** taxation; digital activities; benefits; companies; users.

**Citation:** Sánchez Sánchez, E. M.<sup>a</sup> (2021). El impuesto sobre determinados servicios digitales y su encuadre en la fiscalidad internacional. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, E1-E26.





## Sumario

1. Introducción
2. ¿Qué es? El IDSD y su finalidad
  - 2.1. Naturaleza y objeto del IDSD
  - 2.2. La finalidad del IDSD
3. Los proyectos desarrollados por los países europeos y de la OCDE relacionados con los impuestos sobre los servicios digitales
  - 3.1. La propuesta digital fiscal de Francia
  - 3.2. La propuesta digital fiscal de Reino Unido
  - 3.3. La propuesta digital fiscal de Italia
4. La necesidad de nuevas normas para la fiscalidad digital internacional en la UE
5. La propuesta de la OCDE sobre el impuesto de los servicios digitales
6. A modo de conclusión

Referencias bibliográficas

Bibliografía

## 1. Introducción

La digitalización de la economía mundial tiene como consecuencia novedosos modelos de negocios inspirados en la capacidad de ejecutar actividades a distancia y transfronterizas, sin presencia física, principalmente en activos intangibles y en valor de los datos y conocimientos de usuarios, presentando conflictos para evitar la «deslocalización de estos activos intangibles a jurisdicciones de escasa o nula tributación» (preámbulo I de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales –LIDSD–), lo que causa una división entre el lugar donde realmente se origina el valor y en el que las empresas tributan. En su conjunto, todo ello da lugar a que las vigentes y consolidadas normas fiscales relativas al impuesto sobre sociedades creadas sobre la presencia física de los negocios no resultan adecuadas para gravar los beneficios obtenidos de la economía digital, por lo que requieren una revisión, máxime cuando estos beneficios están intrínsecamente relacionados al valor creado por datos y usuarios<sup>1</sup>.

El Gobierno defiende la creación de esta nueva figura tributaria del impuesto sobre determinados servicios digitales (IDSD) para modificar su sistema fiscal, haciéndolo más progre-

---

<sup>1</sup> «Inditex pagó en España en el último ejercicio –2020– un total de 372 millones de euros a la Agencia Tributaria en concepto de Impuesto de Sociedades sobre beneficios. Esta cifra representa 14 veces más que las cuatro grandes tecnológicas –Apple, Google, Amazon y Facebook– juntas, ya que entre todas solo llegaron a 23,5 millones» (Romera y Semprún, 2021). Por todo ello, el Ministerio de Hacienda ha iniciado el planteamiento de una reforma fiscal muy ambiciosa, en la que pretende introducir la revisión del impuesto sobre sociedades, por entender que ya no tiene el rendimiento deseado y valorar el sistema de módulos por el que tributan muchos autónomos al igual que revisar la utilidad de algunos beneficios y deducciones que se encuentran actualmente obsoletas. Sin embargo, la obligación constitucional de contribuir por este impuesto recoge a las sociedades y demás entidades jurídicas que residan en territorio español, es decir, se refiere a sociedades con presencia física en nuestro país, por lo que no resulta de utilidad para aquellas grandes compañías digitales que operan desde el extranjero y necesitan un nuevo modelo de imposición. Las normas mundiales del impuesto sobre sociedades son centenarias y no están a la altura del auge de la era digital, ya que fueron creadas para las empresas que están físicamente en un país para tributar en él.

sivo y redistributivo en respuesta a las nuevas realidades digitales que figuran a nivel global. Se trata de un impuesto que busca atenuar la elusión fiscal de las grandes compañías tecnológicas, con ingresos que se obtienen en territorio español a partir de ciertas actividades digitales que, al estar fuera del actual marco fiscal, están perpetrando competencia desleal al pequeño comercio en especial.

El IDSD se ha adoptado en España como una solución unilateral para que inmediatamente le faculte el poder tomar decisiones de derechos de imposición que le corresponden con legitimidad, por ser en su territorio donde se producen los datos y las contribuciones de los usuarios que generan valor a la empresa. Su anticipación, sin embargo, se debe al largo periodo transcurrido y a la falta de conclusión en las discusiones relativas al mismo desde que comenzaron los debates en los foros internacionales para adoptar soluciones prácticas. Todo ello unido a otras razones de justicia y sostenibilidad del sistema tributario, así como de presión social, han llevado a la materialización del impuesto, siguiendo el camino iniciado por otros Estados como Francia, Italia, Reino Unido o Alemania, para aplicar la tributación a los nuevos modelos de negocios digitales, permaneciendo a la espera del viable acuerdo global que puedan adoptar por parte de la Unión Europea (UE) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre este impuesto.

Siguen, no obstante, los proyectos para superar la problemática planteada a nivel global. Así, desde el seno de la OCDE se han reiniciado recientemente los trabajos para de algún modo adaptar el sistema tributario internacional a los servicios digitales mediante la concesión de los derechos de imposición a los Estados o territorios de mercado cuando se tome parte en la actividad económica, sin que sea necesaria la presencia física, creando un nuevo vínculo al efecto. Además, en el ámbito de la UE su trabajo se ha reflejado en la Comunicación de la Comisión Europea relativa a «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital», que fue adoptada el 21 de septiembre de 2017<sup>2</sup>, se planteó los retos de la digitalización respecto de las normas fiscales en vigor. En la «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa»<sup>3</sup> se planteó progresos a nivel internacional. Asimismo, la Recomendación de la Comisión relativa al mismo fin<sup>4</sup> fomentó los acuerdos a nivel internacional.

Un gran esfuerzo que evidencia la preocupación que existe a nivel global para dar solución al problema que suscita el gravamen relacionado con determinados modelos de negocio digitales, en la consecución de un consenso internacional y hallar una solución común al respecto, que, por su afectación a todos los Estados, se acordó que fuese liderado y conseguido en el seno de la OCDE.

<sup>2</sup> COM (2017) 547 final.

<sup>3</sup> COM (2018) 147 final.

<sup>4</sup> COM (2018) 1650 final.

Dicha solución podría consistir en permitir la asignación de la parte del beneficio obtenido por las compañías correspondiente al valor derivado de los datos y contribuciones de los usuarios al país donde se desarrolle la actividad, es decir, donde se produzcan esos datos y esos usuarios. Sin embargo, el retraso en la implementación de estas medidas para ser consensuadas internacionalmente se ha demorado en el tiempo, por lo que diversos países como el nuestro han empezado a adoptar medidas normativas unilaterales de imposición digital para dar solución al problema.

En este contexto internacional, Francia se encuentra a la vanguardia del impuesto digital, al convertirse en el primer Estado de Europa en introducir un impuesto dirigido especialmente a las gigantes empresas digitales, con la intención de avanzar hacia una solución internacional. Sería la cumbre del G7 en Biarritz, en agosto de 2019, la que hizo posible prosperar en la cuestión del impuesto, allanando el camino para la introducción de la fiscalidad digital internacional de las grandes empresas. Sin embargo, la recaudación del impuesto se había suspendido hasta que concluyeran las negociaciones de la OCDE, pero al fracasar estas negociaciones, en el pasado mes de diciembre ha sido restablecido el impuesto francés a las grandes empresas digitales, que ya han recibido la notificación fiscal para los pagos de 2020. La misma medida que ha sido adoptada por España.

Otros países como Italia, Alemania y Hungría han desarrollado alguna figura tributaria sobre servicios digitales, se espera que este impuesto sea aplicado a más de 30 compañías de todo el mundo, entre las que están Meetic, Airbnb, Instagram y la francesa French Criteo.

Estas iniciativas unilaterales de los países pondrán fin al impuesto tan pronto como se llegue a un acuerdo dentro de la OCDE, que se espera esté alcanzado para octubre de 2021 y puesto en marcha en 2023. Los países están convencidos de que la mejor manera de abordar esta importante cuestión de la fiscalidad digital es a través de conseguir un acuerdo multilateral en el marco de la OCDE.

## 2. ¿Qué es? El IDSD y su finalidad

Superados los trámites de la aprobación parlamentaria, el 16 de octubre de 2020 fue publicada finalmente en el BOE la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, que entró en vigor a los tres meses de su publicación, en concreto, el día 16 de enero de 2021. No obstante, tendrá carácter transitorio hasta tanto no se logre una normativa mundial o europea en el marco de la OCDE o el G20 para su adecuación a la misma.

El IDSD es un impuesto de naturaleza indirecta, «aplicable en todo el territorio español que grava las prestaciones de determinados servicios digitales con intervención de usuarios situados en el territorio nacional donde es aplicable» (art. 1 LIDSD). El impuesto resulta necesario para minorizar la elusión fiscal de las grandes empresas tecnológicas que persiguen el

beneficio fiscal adecuado para pagar menos impuestos. Hablamos de Google, Apple, Facebook y Amazon, entre otras. En referencia a ello, la gigantesca tecnológica estadounidense Google opera en Europa desde Irlanda, donde existen unas condiciones fiscales muy ventajosas y, desde este país, traslada sus ganancias al paraíso fiscal de las Bermudas, intentando sacar todo el beneficio posible de su actividad, aprovechando la laguna existente del sistema fiscal de la UE y no ser sometido a los altos impuestos sobre la renta de Estados Unidos. Es decir, son capaces de organizar su empresa de forma legal, aun tributando en los Estados con impuestos bajísimos<sup>5</sup>.

Lo que se busca con este impuesto es más presión fiscal para aquellas grandes multinacionales digitales que operen en nuestro país, gravando las ganancias que alcancen «un importe neto de su cifra de negocios anuales superior a los 750 millones de euros a nivel global y sumen por encima de 3 millones de euros de facturación en España» (Alcaraz, 2021), en la importancia de «servicios de publicidad e intermediación en línea y la venta de datos originados por la información facilitada por el usuario a lo largo de su actividad o la venta de datos, que soportarán un gravamen al tipo del 3 %» (Ballester, 2018).

En esta línea, este segundo umbral de 3 millones de euros es uno de los más bajos dentro de las jurisdicciones que han llevado a cabo medidas, enfocadas en el hecho de materializar e instaurar un impuesto análogo o similar al IDSD. Así, podemos ejemplificar, el *digital service tax* precave un umbral interno de 5,5 millones de euros en Italia; de 25 millones de euros, en Francia y Austria; y de 25 millones de libras esterlinas, en Reino Unido.

En cuanto al devengo, hay que decir que se producirá en el momento en el que se presten o efectúen «cada prestación gravada de servicio digital y, el periodo para presentar la liquidación será trimestral» (preámbulo VII LIDSD). No obstante, quedarán fuera del impuesto las prestaciones digitales que se desarrollen entre sociedades y constituyan parte de un grupo con una aportación del cien por cien, ya sea directa o indirectamente<sup>6</sup>.

En consecuencia, la nueva imposición digital va dirigida a empresas que prestan servicios digitales localizados en España, gravando únicamente los ingresos obtenidos por cada prestación de servicios digitales imponibles que se encuentren emplazados en nuestro territorio. Entre otros, se establece la obligación de crear sistemas que permitan la localización de prestación de servicios, cumplir los requisitos de información, designar representante

<sup>5</sup> En este sentido, el IDSD es un tributo manifiestamente inspirado en una propuesta de Directiva impulsada en 2018, que finalmente no prosperó. Propuesta de Directiva del Consejo relativa al «sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales» [COM (2018) 148 final].

<sup>6</sup> «Por tanto, el devengo se producirá cuando, en primer lugar, se incluya en una interfaz digital publicidad dirigida a los usuarios, en segundo lugar, se ponga a disposición de los usuarios una interfaz multifacética que facilite la realización de entregas o prestaciones de servicios o permita a los usuarios interactuar entre ellos o, en tercer lugar, se transmitan los datos recopilados acerca de los usuarios» (Dircomfidencial, 2019).

cuando se trate de contribuyentes que no se encuentren establecidos dentro de la UE, etc. De todas estas obligaciones formales, su incumplimiento comporta un riesgo de «sanción del 0,5 % del importe neto de la cantidad de negocios del año natural anterior, con una cantidad máxima de 400.000 euros» (Wolters Kluwer, 2021).

En ejercicio de la iniciativa legislativa y normativa vigente, la elaboración normativa de la LIDSD se ha efectuado de acuerdo con los «principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia», quedando suficientemente justificada su adecuación a dichos principios.

- **Necesidad y eficacia.** Se cumplen los principios de necesidad y eficacia jurídica por su adopción mediante una norma con rango de ley justificada por una razón de interés general, puesto que lo que regula la nueva norma es la creación de una medida unilateral *ex novo* de un tributo.

Respecto al principio de eficacia queda reflejado en la nueva ley al configurarse como el instrumento idóneo para alcanzar los objetivos de política económica general previstos en la misma, haciendo frente a los retos fiscales que conlleva la digitalización de la economía, corrigiendo la inapropiada retribución de derechos de gravamen producida por la ausencia a la hora de reconocerlo en las vigentes normas fiscales internacionales en relación con la asignación que realizan los usuarios de valor para las compañías en los Estados donde estas desempeñan su actividad.

- **Proporcionalidad.** De igual forma, el principio de proporcionalidad también se respeta, al haberse procurado alcanzar rigurosamente los objetivos perseguidos, después de comprobar que no existen otras medidas que impongan menos obligaciones a los destinatarios. Es decir, contiene la necesaria regulación para conseguir los objetivos que justifican su aprobación.
- **Seguridad jurídica.** En cuanto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la relación del proyecto normativo con el resto del ordenamiento jurídico español, para tratar que esa garantía de seguridad jurídica surte efectos claros que facilite su conocimiento y comprensión en la interpretación y aplicación del IDSD, a pesar del reto que tiene el carácter tan actual del mismo, en el entorno de nuestro derecho interno y a nivel mundial.
- **Transparencia.** Ha quedado reflejada la garantía del principio de transparencia a través del trámite de audiencia e información pública del proyecto de ley. En aplicación de este principio se posibilitará el acceso por todos los ciudadanos a los documentos propios del proceso de elaboración de la norma, sin perjuicio de su publicación en el BOE.
- **Eficiencia.** Finalmente, el principio de eficiencia persigue que la norma genere las menores cargas administrativas y costes indirectos posibles a los interesados, con el fin de impulsar la eliminación de obstáculos injustificados a la actividad eco-



nómica, fomentando el uso racional de los recursos públicos. Se ha intentado en este sentido que las exigencias de información y documentación que se solicitan de los contribuyentes sean las justas e imprescindibles para garantizar un detallado control de su actividad por parte de la Administración tributaria y favorecer el crecimiento económico.

## 2.1. Naturaleza y objeto del IDSD

En las condiciones previstas en esta LIDSD, constituyen su naturaleza y objeto «las prestaciones de determinados servicios digitales» (art. 1 LIDSD) en donde exista intervención de usuarios, que suponga una contribución al proceso de creación de valor de la sociedad y a través de los mismos obtener dinero con base en esas contribuciones. Es decir, los servicios que contempla este impuesto serían aquellos que no pueden existir en su forma actual sin la implicación digital de los usuarios, que no tiene en cuenta las especificidades del prestador, como su capacidad económica, lo que determina que no es un impuesto sobre la renta o el patrimonio y, por tanto, sin que pueda encuadrarse en los convenios de doble imposición, al que se refiere el informe intermedio de la OCDE y G20 relativo a los retos fiscales que devienen de la digitalización.

A su vez, ha sido configurado por el legislador como un tributo de naturaleza indirecta, que puede ser relacionado con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), en virtud de lo dispuesto por el artículo 401 de la Directiva del IVA «las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de [...] cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios»<sup>7</sup>. En esta reflexión, cabe mencionar determinadas peculiaridades del IDSD, como su devengo es instantáneo en cuestión de las prestaciones de determinados suministros digitales no tiene en cuenta la capacidad global del contribuyente y grava exclusivamente solo los ingresos correspondientes con usuarios situados dentro del territorio donde se aplica el impuesto. De esta manera, el IDSD acomete que sean las empresas quienes soporten en materia económica este gravamen. En esta misma línea, la Comisión Europea en la consecución de un «impuesto común sobre determinados servicios digitales», afirmó que el coste del impuesto no fuera trasladado a los consumidores, para lo que apeló a la responsabilidad de las empresas (véase European Commission, 2018).

El impuesto establece un límite para gravar únicamente aquellas prestaciones de servicios, que a efectos de esta ley quedan identificados como tres supuestos de servicios di-

---

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

giales, en los que debe haber una participación de usuarios en España como la inclusión, en una interfaz digital, de publicidad enfocada a los usuarios de la misma («servicios de publicidad en línea»);

la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios («servicios de intermediación en línea»); y la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales («servicios de transmisión de datos») (art. 4 LIDSD) [ECIJA Blog, 2021].

Con respecto a los supuestos de no sujeción del impuesto, quedan fuera de su ámbito, entre otros casos, los servicios de intermediación en línea y las actividades minoristas de comercio electrónico, siempre que el proveedor minorista no opere como intermediario y la creación de valor resida en los bienes y servicios suministrados por cuenta propia. Es decir, estará exento el comercio electrónico que implique la venta de bienes o servicios que sean contratados directamente al proveedor, sin intermediario. Para determinar si los servicios prestados son por cuenta propia o por intermediación, será necesario recordar la sustancia jurídica y económica que se derive de la operación.

Como consecuencia de la fundamentación del impuesto, solo quedarán sujetas al gravamen aquellas prestaciones de servicios digitales que estén vinculadas de alguna forma con el país donde es aplicado el impuesto, lo que sucederá cuando los usuarios del citado servicio se encuentren ubicados en ese territorio, que es precisamente lo que constituye el nexa que evidencia la existencia del gravamen. A los efectos de considerar la situación de los usuarios en el territorio donde se aplica el impuesto, para cada uno de los servicios digitales hay establecidas unas normas e instrumentos de geolocalización de los dispositivos utilizados y a partir de las direcciones de protocolo de Internet (IP) de los mismos<sup>8</sup>.

De esta forma, en un primer plano, serían contribuyentes de este impuesto

las entidades y personas jurídicas [art. 35.4 Ley General Tributaria –LGT–], que ya estén establecidas en España o en cualquiera de los Estados o jurisdicciones pertenecan o no a la Unión Europea, que superen los dos siguientes pasos: el umbral de 750 millones de euros, como ingresos netos de su volumen de negocios dentro del año natural anterior y, en un segundo plano, que los ingresos que se

<sup>8</sup> La dirección IP es el código que se asigna a los dispositivos interconectados para posibilitar su comunicación a través de internet (art. 4.2 LIDSD).

corresponden con usuarios situados en territorio español, superen los 3 millones de euros de negocios en el mismo año natural anterior (art. 8 LIDSD).

En el primer caso, se limita la aplicación del impuesto a todas las empresas de gran importancia que suministran sus servicios digitales con base en los datos y contribución de los usuarios a través de amplias redes y gran tráfico de datos, gozando de una acreditada posición en el mercado. En el segundo supuesto, el impuesto se limitará al ámbito territorial donde existan huella de los servicios digitales gravados. Es decir, solo estarán sujetas al impuesto aquellas compañías que facturen más de 750 millones de euros a escala mundial o 3 millones de euros en España. Ello, dejará fuera del nuevo impuesto a todas las pymes y empresas emergentes, para que no se vean vinculadas al cumplimiento de esta imposición, ya que podrían tener efectos desproporcionados<sup>9</sup>.

La base imponible del IDSD como regla general está constituida por

el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el IVA u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de los servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del impuesto. En las prestaciones de servicios digitales entre entidades de idéntico grupo, la base imponible será su valor normal de mercado (art. 10 LIDSD).

La base imponible vendrá determinada por las reglas que intentan relacionar los ingresos obtenidos por los prestadores de los servicios al territorio de aplicación del impuesto, que será, en el supuesto de la publicidad en línea se aplicará a los ingresos obtenidos por las veces que aparezca la publicidad, y en los servicios de intermediación y transmisión en línea será aplicable a la totalidad de los ingresos ganados en la proporción en que se sitúe el número de usuarios que estén situados en el territorio en el que se aplique el impuesto.

Para sustentar todo lo anterior, se ha tenido en cuenta la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, que establece la declaración relativa al informe país por país, en las normas internacionales equivalentes adoptadas en aplicación de la Acción 13 del Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el

---

<sup>9</sup> «Son contribuyentes del IDSD las personas jurídicas (o entidades recogidas en el art. 35.4 LGT) deberán superar un primer umbral fijado en 750 millones de euros sobre el importe neto de la cifra de negocios en el año natural anterior para ser consideradas contribuyentes del IDSD, en la forma que establece la LIDSD. En este sentido, el cómputo de esta cifra deberá incluir todos los ingresos de las sociedades del grupo de sociedades, independientemente de la residencia y nacionalidad (española o no) de las entidades que forman el grupo. Por ello, con la redacción actual de la LIDSD, podrían ser contribuyentes del IDSD grandes grupos multinacionales que no se dediquen puramente a negocios digitales pero que exponencialmente puedan desarrollar alguna de las actividades que engloban en el hecho imponible del IDSD» (Iberley, 2021).



Traslado de Beneficios (BEPS), relativa a la documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, lo que permitirá a las compañías y la Administración tributaria comprobar de manera más fácil si una empresa queda sujeta al impuesto.

Finalmente, en cumplimiento de formalizar el intercambio de información citado, se ha comunicado a la Comisión Europea a los efectos del artículo 5.1 en relación con el artículo 7.4 de la Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, con el objeto de poner en conocimiento la adopción de la regulación del IDSD por parte del Estado español.

## 2.2. La finalidad del IDSD

Conforme a la exposición de motivos de la LIDSD, el IDSD tiene como fin último gravar determinados servicios digitales ofertados por empresas de amplia dimensión y con una estela digital explícita en España, con la condición de que no varíe el hecho de que sea este país de donde provengan los datos y contribuciones de los usuarios que generen valor a estas empresas. El IDSD gravaría entonces demostraciones de riqueza o de capacidad económica que, según el criterio del legislador, en el marco fiscal actual basado en la presencia física no tributarían en España.

En principio, este impuesto es una respuesta unilateral a la espera de que se realice una solución consensuada y multilateral en el seno de la OCDE y el G20 para adecuar las medidas de la fiscalidad internacional a los desafíos que plantea la imposición de determinados tipos de negocio digitales. En efecto, desde el marco inclusivo OCDE/G20 sobre el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), se están llevando a cabo las soluciones multilaterales para hacer frente a los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía y establecer un impuesto mínimo mundial para la tributación de las empresas multinacionales.

Ante la espera de este hecho con el suficiente consenso, el legislador español ha decidido realizar esta medida unilateral con la responsabilidad de adaptarla al posible acuerdo internacional, así como el pasado 8 de junio desarrolló sus «obligaciones formales» a través del Real Decreto 400/2021.

## 3. Los proyectos desarrollados por los países europeos y de la OCDE relacionados con los impuestos sobre los servicios digitales

En los últimos años se ha planteado la preocupación de que el sistema fiscal internacional existente no captura adecuadamente la digitalización de la economía. Según las normas

fiscales en el ámbito global vigentes, las multinacionales generalmente pagan el impuesto sobre la renta de las sociedades donde se genera la producción en lugar de donde se encuentran específicamente los usuarios para el sector digital. Sin embargo, algunos sostienen que, a través de la economía digital, las compañías implícitamente obtienen ingresos de usuarios en el extranjero, pero sin presencia física, por lo que no están sujetas al impuesto sobre la renta de las sociedades en ese país extranjero.

Para hacer frente a estas preocupaciones, la OCDE ha estado organizando negociaciones con 130 países para adaptar el sistema fiscal internacional. La propuesta actual obligaría a las empresas multinacionales a pagar algunos de sus impuestos sobre la renta donde se encuentran sus consumidores o usuarios. Según la OCDE, próximamente se espera un acuerdo. Por su parte, la presidenta de la Comisión Europea, Ursula Von der Leyen, afirmó recientemente que no se restringen esfuerzos para lograr un acuerdo sobre el impuesto digital en el marco de la OCDE o el G20, pero dejó claro que, si no se consigue alcanzar un acuerdo global para este año, la UE aprobará una propuesta propia para este año 2021<sup>10</sup>.

A pesar de estas negociaciones multilaterales en curso, varios países han decidido avanzar con medidas unilaterales para gravar la economía digital, hasta que vean la luz estos acuerdos. Aproximadamente la mitad de todos los países europeos de la OCDE han anunciado, propuesto o implementado un impuesto que grava los servicios digitales, sobre determinadas fuentes de ingresos brutos de grandes empresas digitales. Debido a que estos impuestos afectan principalmente a las empresas estadounidenses y se perciben como discriminatorios, los Estados Unidos han respondido con amenazas de represalia.

En efecto, la Oficina del Representante Comercial de Estados Unidos, en su responsabilidad de supervisar la política comercial internacional, ha informado que este impuesto al igual que los adoptados por Francia, Reino Unido, Austria o este de España, discrimina a las compañías estadounidenses al representar el mayor porcentaje, resultando además inconsistente con los principios de la tributación internacional y limita el comercio, por lo que valorará las posibles iniciativas de estos impuestos.

En su informe, defiende que las reglas para la localización de los servicios de las compañías son complejas y muy discutidas para que se ajusten a la fiscalidad española. Sin em-

---

<sup>10</sup> La presidenta de la Comisión Europea Ursula Von der Leyen informaba de sus directrices para una próxima Comisión el 17 de julio de 2020, expresando que los sistemas de impuestos corporativos de la UE e internacionales necesitan una reforma urgente. No se ajustan a las realidades de la economía global moderna y no reflejan los nuevos modelos comerciales en el mundo digital. Me aseguraré de que la fiscalidad de las grandes empresas tecnológicas sea una prioridad. Trabajaré duro para asegurar que las propuestas actualmente sobre la mesa se conviertan en ley. Las discusiones para encontrar una solución internacional están en curso, especialmente en la OCDE. Sin embargo, si para finales de 2021 todavía no existe una solución global para un impuesto digital justo, la UE debería actuar sola.

bargo, este nuevo impuesto digital español ha entrado en vigor, a pesar de haberse creado en medio de las amenazas de Estados Unidos con nuevos aranceles contra productos españoles, pero finalmente la aplicación del impuesto ha sido posible en el territorio español, a la espera de que se produzca una figura internacional anunciada.

Desde finales de 2020, han sido muchos los países que han realizado, anunciado o propuesto un impuesto sobre los servicios digitales, entre ellos, Francia, Italia, Hungría, Austria, Turquía, Polonia o Reino Unido, a los que se ha sumado España que ya lo ha implementado; Eslovaquia, Bélgica y República Checa han anunciado propuestas para proclamar el impuesto, mientras que Noruega, Letonia y Eslovenia han mostrado oficialmente sus intenciones de aplicar el citado impuesto. Aunque estos países consideran generalmente sus impuestos como medidas provisionales hasta que no se alcance un acuerdo internacional a nivel de la OCDE, pero no es seguro si todas ellas serán derogadas en ese momento.

Los impuestos sobre servicios digitales propuestos e implementados en cada país difieren ligeramente en su estructura. En Austria y Hungría el alcance del gravamen se limita a los ingresos procedentes de la publicidad en línea, incluidos los ingresos que proceden de la provisión de una interfaz digital, la publicación y la transmisión de datos recopilados sobre usuarios con fines publicitarios. Los tipos impositivos oscilan entre el 2 % en el Reino Unido y el 7,5 % para Turquía. Al frente del campo se encuentra Francia que ha impulsado su propio impuesto digital y «recaudó más de 400 millones de euros con el gravamen en 2020» (Ayuso, 2021).

### 3.1. La propuesta digital fiscal de Francia

Francia fue el país pionero en aprobar el impuesto digital, esperando ingresar 400 millones de euros en un principio para llegar a alcanzar los 650 millones en 2020 (Ayuso, 2021), al gravar menos servicios que España, pero respetando el mismo tipo de imposición. En su inicio lo dejó en suspenso por las presiones norteamericanas y el año pasado lo ha activado.

En el impuesto digital francés la base imponible incluye los ingresos por la provisión de

una interfaz digital, publicidad dirigida y la transmisión de datos recopilados sobre los usuarios con fines publicitarios, obtenidos en el país galo, aplicando un gravamen del 3 % cuando son obtenidos en su territorio por aquellas grandes empresas que generen ingresos de más de 750 millones de euros en todo el mundo, de los que 25 millones están sujetos a usuarios situados en Francia.

Todos los impuestos a los servicios digitales tienen umbrales de ingresos nacionales y globales, por debajo de los cuales las empresas no están sujetas al impuesto.

Según el Gobierno francés, el impuesto digital que ha establecido es una medida temporal hasta que se llegue a un acuerdo internacional sobre la fiscalidad de la economía digital.

Sin embargo, su ley fiscal no incluye una cláusula de extinción que derogue el impuesto en un momento determinado en el futuro. Con la aprobación de este nuevo impuesto, se sitúa como uno de los primeros países europeos en imponerlo.

El ejecutivo francés fue un firme defensor del impuesto digital que propuso la UE. Según las declaraciones de Bruno Le Maire:

sin la movilización de Francia, la fiscalidad de los gigantes digitales quedaría bloqueada a nivel internacional. Propondré a todos nuestros socios europeos [...] definir una posición europea común sobre la fiscalidad de las grandes empresas digitales que se defenderán a nivel internacional.

Este impulso galo no pudo salir adelante en un principio por la oposición frontal de Suecia, Dinamarca, Irlanda y Finlandia. Otros países europeos, como Italia, Reino Unido, Austria y España, favorecieron en su día la iniciativa anunciando planes para promover sus propios impuestos digitales.

En julio de 2019, Francia aprobó su impuesto sobre los servicios digitales. Debido a que se esperaba que el impuesto afectara principalmente a las empresas estadounidenses, el representante comercial de los Estados Unidos comenzó una investigación de la Sección 301 sobre si el impuesto era discriminatorio contra las empresas estadounidenses. El informe de investigación se publicó en diciembre de 2019, encontrando discriminatorio el impuesto sobre los servicios digitales.

Sobre esta base, la administración norteamericana propuso aranceles de represalia. Sin embargo, Estados Unidos y Francia llegaron al acuerdo de que el impuesto francés sobre los servicios digitales no se recaudaría hasta 2020, aunque la obligación fiscal seguía devengando y se acumularía en ese año, al mismo ritmo, que los países continuarían con los trabajos sobre la fiscalidad de la economía digital a nivel de la OCDE. Por tanto, respetando el acuerdo entre ambos países, los aranceles no han llegado a entrar en vigor.

Esta decisión adoptada por Francia de congelar la aplicación del impuesto era para dotar de más fuerza la negociación que se estaba realizando en el marco de la OCDE y abogar por la armonización fiscal a nivel internacional, al mismo tiempo que conceder seguridad jurídica. Pero su prioridad es el acuerdo internacional que evite la doble imposición y también que evite que el impuesto tenga diferentes tratamientos fiscales en unos países u otros.

Todo queda pendiente de la negociación que se logre en el marco de la OCDE, que podría llevar por sus ventajas a evitar represalias con Estados Unidos, que es donde se encuentra la mayor parte de las compañías a las que afecta el impuesto. Si se consigue un impuesto global en vez de por países unilateralmente, resultará más difícil que sea utilizado como desencadenante de un ataque comercial que ni interesa ni es el momento, dado que lo más importante es reactivar la economía.

## 3.2. La propuesta digital fiscal de Reino Unido

El impuesto sobre los servicios digitales introducido por el gobierno del Reino Unido y otros países de todo el mundo es un impuesto que se aplica a las empresas de la industria de servicios digitales, que ha sido el mayor reto al que se han enfrentado las autoridades fiscales al tratar de gravar los servicios digitales que prestan cuando estas empresas se encuentran físicamente en otros países, pagando muy poco el impuesto sobre sociedades, lo que lleva a los gobiernos a perder la financiación de los servicios públicos.

El Reino Unido propuso un impuesto digital del «2 por ciento sobre los ingresos de los motores de búsqueda, las plataformas de redes sociales y los mercados de intermediación en línea» (ICEX, 2018), que grava la generación de valor originada de la actuación de los usuarios en su territorio. Dejando fuera del gravamen las ventas *online*, pues lo que se grava son los ingresos provenientes de la intermediación en las ventas. Los umbrales de ingresos se fijan en 500 millones de euros a nivel mundial y 25 millones de euros a nivel nacional. Esto es, el beneficio generado será considerado por un ciudadano del Reino Unido cuando los ingresos generados están conectados a un usuario de su país. Los primeros 25 millones de euros en ingresos estarían exentos. Con ello, se pretende alcanzar una recaudación de 420 millones de euros al año.

Se establece un escudo seguro para aquellos contribuyentes que obtengan pérdidas no tengan que soportar el impuesto y los que actúen con márgenes muy bajos de ganancias pagarán un gravamen reducido. Además, se admite que el importe del impuesto digital sea un gasto deducible del impuesto sobre sociedades británico.

Este impuesto entró en vigor en abril de 2020. Si bien el gobierno británico declaró que el impuesto sería una medida temporal hasta que se llegase a un acuerdo internacional sobre la fiscalidad de la economía digital, por su compromiso con las iniciativas globales de la UE, OCDE y G20, que en cualquier caso consideraba mejor que las actuaciones unilaterales. El proyecto de ley no incluía una cláusula por extinción, solo un examen del horario de tarifas antes de finales de 2025.

Al considerar cuál es el objetivo del impuesto, se puede argumentar que es perfectamente justo, porque se basa en servicios digitales que también dependen fundamentalmente de los servicios públicos. Si bien los servicios digitales no utilizan carreteras para el transporte de mercancías, sí que son necesarios otros servicios de ingeniería para mantener vínculos de comunicación. Es evidente que los negocios digitales también dependen del dinero pagado por el gobierno por el consumo de la población que necesita servicios de salud y educación o defensa, que ayuda a crear una economía segura que beneficia aún más a los servicios digitales cuando están aprovechando el mercado nacional. Por tanto, cualquier negocio independientemente de su naturaleza depende del ecosistema que está apoyado por el dinero de los contribuyentes. Teniendo en cuenta que el impuesto sobre sociedades está cerca del 20 % del tipo impositivo (aunque ha anunciado una



subida al 25 % para 2023) [El Confidencial Digital, 2021], el 2 % del impuesto digital parece ser una cantidad justa.

Este impuesto se dirige a todas las grandes empresas que operan a nivel global, en cualquier país, sin que se pueda negar que la mayoría de ellas son estadounidenses. Sin embargo, el objetivo del impuesto es poner fin a todas las grandes compañías que trabajan digitalmente y que utilizan técnicas de minimización fiscal, que producen productos que no son fácilmente gravados con los impuestos existentes.

### 3.3. La propuesta digital fiscal de Italia

El impuesto sobre los servicios digitales italiano es un gravamen equivalente al «3 % de los ingresos procedentes de determinados servicios digitales realizados por empresas muy grandes», del que Italia cuenta con ingresar «700 millones de euros». En particular, el impuesto será pagado por las empresas que explotan actividades comerciales digitales, tanto residentes como no residentes en el territorio del Estado con ingresos globales de «no menos 750 millones de euros», siempre que hayan logrado alcanzar al menos los «5,5 millones de euros» en ingresos derivados de determinados servicios digitales realizados en Italia. El impuesto con efectos ya en 2020 se pagará a partir de este 2021 en relación con los servicios digitales prestados en el año anterior (El Digital, 2020).

Tras la prórroga del plazo previsto por el Decreto Ley 3/2021, la definición oficial del impuesto se encuentra en el comunicado emitido por la Agencia Tributaria el pasado 15 de enero de 2021, donde se explicaba cómo se iba a seguir definiendo el nuevo impuesto que reanudó las actividades de cobro previstas que se efectuaron desde el pasado 16 de marzo de 2021. La fecha límite para las obligaciones declarativas es hasta el 30 de abril. Por tanto, este impuesto se pagará en 2021 y cubrirá los servicios digitales prestados en 2020, que implicará gravar la publicidad digital y los servicios prestados a través de internet, cuya naturaleza hace que la prestación del servicio sea esencialmente automática y exista una mínima intervención humana.

Una vez cerrada la consulta pública realizada por la Agencia Tributaria italiana sobre el régimen fiscal de servicios digitales y, teniendo en cuenta las numerosas ideas y sugerencias de profesionales recibidas con el fin de garantizar la máxima certeza para la aplicación del impuesto, se espera próximamente una circular donde se confiarán las aclaraciones de los aspectos más interpretativos que hayan surgido. Con todo, la medida de la Agencia Tributaria inicia oficialmente el impuesto digital italiano. A la espera del debut del impuesto digital a nivel europeo, Italia ya tiene su propio impuesto sobre los servicios en línea.

El impuesto digital italiano fue establecido por la Ley de Presupuestos de 2019, número 160/2019, de 27 de diciembre, que implicaría a plataformas e interfaces ricas en servicios y publicidad para los usuarios, chat y servicios multilaterales destinados también al suministro

tro directo de bienes y servicios, actividades de recopilación de datos e información de los usuarios útil para la creación de campañas, pero también para nuevos productos o servicios.

A efectos de la determinación de la base imponible del impuesto digital, se especifica que los ingresos imposables se asumen antes de los costes incurridos por la prestación de servicios digitales y netos del IVA y otros impuestos indirectos. Partiendo de este análisis, el cálculo del impuesto digital derivará de la identificación de los ingresos imposables y su ubicación en el territorio italiano sobre la base de su dirección IP del dispositivo. Por ello, el producto de los ingresos totales en todas partes realizados por cada contribuyente será el porcentaje representativo de la parte de los citados servicios que estén vinculados al territorio del Estado.

No se tendrán en cuenta los ingresos procedentes de los servicios digitales prestados a personas residentes o no en el país, que se consideren controlados por la misma sociedad matriz en el mismo año civil. Otro caso de exclusión es el suministro directo de bienes y servicios, como parte de un servicio de intermediación digital.

#### **4. La necesidad de nuevas normas para la fiscalidad digital internacional en la UE**

Las actuales normas fiscales internacionales sobre el impuesto sobre sociedades no se adaptan a la realidad de la economía global moderna porque no tienen en cuenta los nuevos modelos comerciales que obtienen beneficios de los servicios digitales en un país sin estar físicamente presentes.

La Comisión Europea está estudiando cómo adaptar los sistemas fiscales de los Estados miembros para que resulten idóneos en la era digital, en aquellos países que tiene poca o ninguna presencia física y que como resultado existe una discordancia entre dónde se crea el valor y dónde se pagan los impuestos.

En este sentido, la UE acepta el desarrollo de la digitalidad, pero entiende que ha creado una importante distorsión fiscal relacionada con el tipo impositivo efectivo, que para las empresas digitales representa aproximadamente el 9,5 % y a veces mucho menos, lo que supone la mitad del que soportan los modelos de negocios tradicionales que asciende a un 23,2 %. Ello conlleva un riesgo real para los ingresos fiscales de los Estados miembros (European Commission, 2018).

Sería en marzo de 2018, cuando la Comisión Europea presentó:

un paquete de medidas para asegurar que las actividades digitales tributasen de manera justa y sostenible dentro del núcleo de la Unión, con dos propuestas, la

primera definida para el establecimiento de normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa y la segunda, relativa al sistema común de un nuevo impuesto sobre los servicios digitales que gravase los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales<sup>11</sup>.

Debido a la falta de consenso político sobre estas medidas por parte de los países y a que en ese momento se estaban acelerando los trabajos en la OCDE para ofrecer una solución mundial, la tramitación de estas propuestas quedó suspendida<sup>12</sup>.

Como solución provisional, la Comisión Europea propuso la introducción de un impuesto sobre los servicios digitales fiable, que abarcara los ingresos resultantes de la prestación de determinadas actividades, que escapan por completo de la fiscalidad en la UE. El impuesto se aplicará a los ingresos creados o derivados de actividades en las que los usuarios ejercen un papel importante en la creación de valor y que son muy difíciles de recuperar con las normas fiscales actuales.

En consecuencia, se propuso también una reforma a las normas del impuesto sobre sociedades, pero sería una solución muy a largo plazo y no encajaría en el momento actual, en donde se gravarían los beneficios de las empresas cuando tienen una interacción muy significativa con los usuarios a través de canales digitales, aun si no tiene presencia física se daría en la jurisdicción en cuestión. Es decir, se trataría de introducir un nuevo régimen relativo a la fiscalidad de las sociedades que tengan una presencia digital relevante, destinado a obstaculizar los desafíos fiscales de los servicios digitales en la UE. Lo cierto es que estas reglas fiscales fueron diseñadas para aplicarse a empresas con presencia física en un determinado país y ahora no tienen cabida.

Efectivamente, la segunda propuesta del impuesto provisional, ante el auge de las nuevas tecnologías y modelos de negocio en el mundo digital, sin tener presencia física en el país y a partir de la interacción con usuarios y clientes, precisa de una nueva fiscalidad digital

---

<sup>11</sup> Propuesta de Directiva del Consejo de 21 de marzo de 2018, por la que se establecen normas relativas al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales [COM (2018) 148 final]. Por ello, la presente propuesta establece:

el sistema común del impuesto sobre los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales por parte de los sujetos pasivos (en lo sucesivo, «Impuesto sobre los Servicios Digitales» o «ISD»). El objetivo específico de la presente propuesta es introducir una medida que se aplique a los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales y que sea fácil de implementar y contribuya a crear unas condiciones de competencia equitativas durante el periodo transitorio, hasta que se adopte una solución global.

<sup>12</sup> Particularmente, fue rechazada en la reunión del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE mantenida el 12 de marzo de 2019, al no alcanzarse la unanimidad requerida para su aprobación entre los distintos Estados miembros.

para garantizar que las actividades digitales que aún no están gravadas de manera efectiva empiecen a generar ingresos a los Estados miembros. El IDSD se aplica a los ingresos creados a partir de gestiones en las que los usuarios son esenciales en la creación de valor, a partir de publicidad en línea e intermediación digital.

Pues bien, dado que la Comisión Europea no ha llegado aún a un consenso sobre su propuesta inicial de 21 de marzo de 2018 sobre un impuesto digital del 3 %, muchos Estados han tomado la iniciativa de aplicar las medidas provisionales con respecto a sus territorios locales.

Es el caso de España, que ha adoptado el establecimiento del IDSD pese a que no haya prosperado la propuesta europea; lo cierto es que, aunque la interrupción de la tramitación de la propuesta europea se ha paralizado junto al auge de la solución mundial y consensuada a nivel internacional, ello no frena a los Estados miembros a adoptar medidas unilaterales con la condición de que se respeten el resto de disposiciones del Derecho de la Unión y la normativa nacional española, incluyendo los tratados internacionales.

Los Estados han adoptado medidas unilateralmente, pero con bases muy similares, en el caso del Gobierno del Reino Unido el impuesto grava los ingresos en lugar de los beneficios, con lo que se desvía de otros impuestos corporativos. En lo que sí coinciden todos es que, si surge un consenso internacional, revocarán sus propias disposiciones; en España específicamente, el impuesto se aplicará a los ingresos brutos sin IVA; en Italia este impuesto se aplicará al importe de los ingresos procedentes de las entregas digitales; Rumanía y muchos Estados más, también han expresado su preocupación para incorporar el impuesto y habrá que esperar para ver como decide su próximo paso cada territorio.

Asimismo, se encuentran los que se han quedado fuera de la negociación, como son los Países Bajos, Irlanda y Luxemburgo, que han expresado fuertes reservas sobre los planes de la Comisión Europea a la hora de gravar a las grandes empresas digitales. Queda también al margen Alemania que, a pesar de sus intentos iniciales, no ha seguido adelante con sus planes, aunque no se descarta que lo haga posteriormente. En el caso de Bélgica, su oposición a la propuesta de la Comisión Europea es sobre una serie de aspectos que quieren claridad, por lo que no es descartable que lo haga a su debido tiempo.

Por tanto, continúa habiendo una sensación de prioridades algo dispares. Sin embargo, debido a que los planes de la Comisión Europea se han visto expuestos al escrutinio de los países internacionales, parece que el concepto es muy popular entre los mismos, no tanto para las empresas que su reacción ha sido mucho más cautelosa, dado que para algunos supone un freno a la innovación. Se espera que a medida que el resto de los países presenten el impuesto, los que se oponen en principio se adhieran también.

Parece muy probable que, a medida que la OCDE avance con su colaboración mundial sobre el impuesto digital, empecemos a ver más esfuerzos fiscales por parte de los Estados cohesionados para alcanzar una era digital global, lo que a su vez puede proporcionar a las empresas alguna razón para colaborar.

Con todo, el trabajo que está llevando a cabo la OCDE resultará esencial para alcanzar el consenso internacional sobre esta cuestión. Asimismo, la Comisión Europea efectuará un seguimiento estrecho de la evolución de la situación.

## 5. La propuesta de la OCDE sobre el impuesto de los servicios digitales

El proceso de digitalización de las empresas supone un reto para la fiscalidad internacional. La OCDE formada por 37 países y territorios junto con el G20 trabajan conjuntamente para dar solución a dichos retos, pues es quien tiene ahora la palabra sobre la mesa de esta cuestión. En 2015 se identificaron por la OCDE los principales desafíos generalizados que afectaban a la fiscalidad digital, entre los que se encuentra la necesidad de identificar un punto de conexión para someter a imposición los negocios digitales que se llevan a cabo principalmente sin presencia física, y para afrontarlos presentó el paquete BEPS como su eje central.

A nivel global la OCDE en su proyecto inicial del Plan de Acción sobre la Erosión Base y Cambio de Beneficios (BEPS) reconoció ya en su informe sobre la Acción 1 que algunos modelos de negocio digitales suponían retos para la fiscalidad internacional, que se haría público en 2015 (OECD, 2015). El plan establecía un proceso multilateral para que desde la OCDE se abordaran las políticas que permitían a las empresas multinacionales utilizar prácticas de planificación fiscal que les hacían no pagar impuestos sobre los ingresos. Lo que motivó la adopción de medidas contra la evasión fiscal, dando lugar a que muchos países hayan adoptado estas políticas recientemente.

Asimismo, a pesar de la conveniencia de afrontar una solución global, en aquel momento también se reconoció la posibilidad de que los países afectados pudieran adoptar unilateralmente, y por un tiempo, alguna de las medidas provisionales entre las que se encuentra un impuesto digital indirecto, con la condición de respetar los convenios de doble imposición y adecuarlos cuando se alcanzara una solución global.

Al hilo de lo anterior, aunque inicialmente fue admitida por la OCDE el hecho de adoptar este tipo de soluciones, en particular se ha manifestado alguna crítica en este ámbito, considerando que se trata de soluciones que acrecientan el nivel de tributación de las empresas digitales, pueden también dar lugar a alteraciones económicas, una mayor inseguridad y dificultad, unos elevados costes de cumplimiento y en ocasiones entrar en conflicto con los convenios de doble imposición (OECD, 2018).

En 2018, se presentó el informe provisional que recogía las conclusiones emitidas por los ministros de Finanzas del G20, denominado «Desafíos fiscales derivados de la Digitalización», el cual hacía propaganda de las medidas unilaterales aprobadas por diferentes paí-

ses con la instauración de innovadoras figuras tributarias llamadas *digital services tax* o DST (OECD, 2018), que actualmente hay ya más de 40 Estados que participan en este asunto, y consideraba que con esta unilateralidad no sería bueno que se planteara una competición entre ellos para regular las actividades digitales, puesto que lo más conveniente sería encontrar una solución común.

Actualmente, la comunidad internacional bajo el Enfoque Unificado de la OCDE trabaja sobre dos propuestas, el Pilar I que se concentra en definir las reglas sobre conexión y atribución de beneficios en el contexto digital, mientras se sigue avanzando en los aspectos técnicos y prácticos de ambas propuestas Pilar I y Pilar II.

Abordar los desafíos fiscales planteados por la digitalización es actualmente la máxima prioridad para el marco inclusivo de la OCDE y el G20, motivo por el cual la comunidad internacional ha seguido realizando progresos sustanciales que lleven a alcanzar una solución mundial basada en el consenso a los desafíos fiscales que han venido derivados de la digitalización de la economía, para encontrar una solución común.

Aunque el compromiso inicial de la comunidad internacional era alcanzar una solución consensuada en el transcurso del 2020, ha pospuesto este objetivo y ha acordado seguir trabajando para que el acuerdo esté terminado en octubre del ejercicio 2021 y puesto en marcha en 2023.

## 6. A modo de conclusión

El IDSD español es un gravamen que se impone a las grandes empresas tecnológicas por servicios como la publicidad *online*, el comercio entre usuarios o la venta de datos recopilados de una web. Se fija un tipo del 3 % a los ingresos que han sido obtenidos por servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y la venta de datos generados a partir de información proporcionada por el usuario. Estas medidas se corresponden con la propia evolución y modernización de un sistema tributario que debe basarse en la digitalización actual, para adaptarse a la fiscalidad que impera internacionalmente.

El Gobierno ha presentado su propuesta más ambiciosa donde prevé recaudar unos «968 millones de euros anuales, al reducir su estimación inicial, que se cobrarán a compañías que facturen más de 750 millones de euros en el mundo y más de 3 millones de euros en el Estado español» (RTVE, 2020).

Con esta iniciativa, España se adelanta al proyecto que prepara la OCDE para conseguir un acuerdo global para finales del año 2021, siguiendo el camino de países como Francia que creó un impuesto propio, sin embargo, en esta ocasión no lograron su aplicación por las presiones de Estados Unidos que anunció represalias en forma de aranceles, dado que

la mayor parte de las grandes empresas están radicadas en su territorio. No obstante, Francia ha seguido manteniendo su impuesto y lo ha restablecido recientemente, dejando atrás los recelos norteamericanos, mientras que en Italia se está ultimando.

En efecto, la Oficina del Representante Comercial de Estados Unidos en su responsabilidad de supervisar la política comercial internacional ha informado de que este impuesto, al igual que los adoptados por Francia, Reino Unido o Austria, discrimina a las compañías estadounidenses porque representan el mayor porcentaje, resultando además inconsistente con los principios de la tributación internacional y limita el comercio, por lo que valorará las posibles iniciativas de los impuestos. En su informe, defienden que las reglas para la localización de los servicios de las compañías son complejas y muy discutidas para que se ajusten a la fiscalidad española.

Otros muchos países quieren tener o tienen ese impuesto digital, como es nuestro caso español, pero en la OCDE y el G20 concuerdan en la necesidad de una concertación y coordinación global para resolver de mejor manera el problema.

También hay países en contra de la adopción de establecer medidas unilaterales dentro de la tributación de la economía digital. Alemania en enero de 2020 abandonó cualquier iniciativa de ordenar una medida tributaria interna en espera del acuerdo de la OCDE. Sin embargo, el ministro de Finanzas alemán manifestó la posibilidad de adherirse a los demás países siempre que la tributación se base en los Pilares I y II de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). De igual manera, otros Estados que han renunciado a la adopción de medidas unilaterales pendientes del consenso internacional son Australia, Chile, Dinamarca, Finlandia, Suecia, Suiza, Polonia y los Estados Unidos de América. No obstante, es posible que esta situación cambie a la luz de las futuras comunicaciones de la OCDE que determinan un nuevo plazo para lograr una propuesta consensuada entre todos los países miembros para octubre de 2021.

Nos encontramos ante un impuesto que pretende una fiscalidad más justa debido a que las grandes multinacionales de internet apenas tributan por su actividad en España. El dato de 2018 refleja que Google, Amazon, Facebook y Apple solo pagaron «24 millones de euros» a Hacienda (Romera y Semprún, 2021). La filosofía del impuesto es que estos gigantes de internet paguen en el país donde realmente generan su negocio. Algo que, para algunos intelectuales en la materia, como el Premio Nobel de Economía, Paul Krugman, experto en comercio internacional de bienes y servicios diversos, le parece una excelente idea.

De cualquier forma, pagar impuestos es un mandato constitucional, el artículo 31.1 de la Constitución española hace referencia al deber de «todos» a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mediante un sistema tributario justo. Expresión que ha de entenderse como la voluntad de que las cargas públicas se imputen a todos los que se encuentren y desarrollen su actividad profesional en el Estado español, más allá de que tengan sus actividades físicas en este territorio.

En la actualidad, las estadísticas señalan que la presión impositiva total del Estado recae sobre el ciudadano medio, cargando con una imposición media alrededor de un 50 %, que deviene del salario o rendimientos legítimos de cualquier tipo, debiendo ser aportados para el mantenimiento de esos gastos públicos. El Tribunal Constitucional diría al respecto... Lo que no paguen unos debiéndolo pagar, lo harán otros con más aptitud cívica. Lo más grave es que ese contribuyente medio, pagará de una forma u otra las consecuencias finales de esa ilusión tributaria.

En este sentido, el este tribunal, en muchas ocasiones, ha reconocido que los impuestos «además de ser un medio para recaudar ingresos públicos, sirven como instrumentos de política económica general y para asegurar una mejor distribución de la renta nacional» (Sentencia del TC 46/2000, de 17 de febrero –NFJ008490–).

## Referencias bibliográficas

- Alcaraz, D. (14 de septiembre de 2019). Los impuestos que vienen. *Garrigues opina*. <[https://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/los-impuestos-que-vienen](https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/los-impuestos-que-vienen)>.
- Ayuso, S. (12 de enero de 2021). Francia reclama al Gobierno de Biden que acepte la «tasa Google» internacional. *El País*. <<https://elpais.com/economia/2021-01-12/francia-reclama-al-gobierno-de-biden-que-accepte-la-tasa-google-internacional.html>>.
- Ballester, D. (15 de noviembre de 2018). Así es el nuevo Impuesto sobre Servicios Digitales que viene. *Telefónica, Think Big-Empresas*. <<https://empresas.blogthinkbig.com/nuevo-impuesto-sobre-servicios-digitales-que-viene/>>.
- Dircomfidencial. (18 de enero de 2019). *El Gobierno aprueba la «Tasa Google» que gravará determinados servicios de la publicidad digital*. <<https://dircomfidencial.com/marketing-digital/el-gobierno-aprueba-la-tasa-google-que-gravara-determinados-servicios-de-la-publicidad-digital-20190118-1652/>>.
- El Confidencial Digital. (marzo 2021). *Reino Unido subirá al 25% el impuesto de sociedades para grandes empresas*. <<https://www.elconfidencialdigital.com/articulo/ultima-hora/reino-unido-extiende-erte-subira-25-impuesto-sociedades-grandes-empresas/20210303154209219467.html>>.
- El Digital. (marzo 2020). *Situación actual de la tasa digital en Europa*. <<https://www.digitales.es/wp-content/uploads/2020/04/Situaci%C3%B3n-actual-tasa-Digital-en-Europa.pdf>>.
- European Commission. (21 March 2018). *Questions and Answers on a Fair Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*. <[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_18\\_2141](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141)>.
- Iberley. (18 de enero de 2021). *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (Tasa Google)*. <<https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales-tasa-google-64900>>.
- Ley 4/2020, de 15 de octubre. Ley del Impuesto sobre Determinados Servi-



- cios Digitales (2021). *Revista Aranzadi de derecho y nuevas tecnologías*, 55.
- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*. <<https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>.
- OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*. <<https://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>>.
- Red de Oficinas Económicas y Comerciales de España en el Exterior (ICEX). (2018). *Reino Unido anuncia un impuesto de servicios digitales dirigido a las tecnológicas que más facturan*. <<https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/paises/navegacion-principal/noticias/NEW2018802102.html?idPais=GB>>.
- Romera, J. y Semprún, A. (24 de enero de 2021). Inditex tributa en España 14 veces más que Apple, Amazon, Facebook y Google juntas. *El Economista*. <<https://www.economista.es/empresas-finanzas/noticias/11009461/01/21/Inditex-tributa-en-Espana-14-veces-mas-que-Apple-Amazon-Facebook-y-Google-juntas.html>>.
- RTVE. (18 de febrero de 2020). ¿Qué es la «Tasa Google» que ha aprobado el Gobierno? <<https://www.rtve.es/noticias/20200218/tasa-google-preguntas-respuestas/2001928.shtml>>.
- Wolters Kluwers. (2021). *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales («Tasa Google»)*. <<https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es>>.
- ## Bibliografía
- AEAT. (25 de febrero de 2021). *Las multinacionales españolas pagan por el Impuesto sobre Sociedades a nivel mundial el 17% de su beneficio*. <[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_componentes/\\_/Notas\\_de\\_prensa/Las\\_multinacionales\\_espanolas\\_pagan\\_por\\_el\\_impuesto\\_sobre\\_Sociedades\\_a\\_nivel\\_mundial\\_el\\_17\\_de\\_su\\_beneficio.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes/_/Notas_de_prensa/Las_multinacionales_espanolas_pagan_por_el_impuesto_sobre_Sociedades_a_nivel_mundial_el_17_de_su_beneficio.shtml)>.
- CEF. (16 de octubre de 2020). *Aspectos esenciales del nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. <<https://www.fiscal-impuestos.com/ley-4-2020-impuesto-determinados-servicios-digitales.html>>.
- Clifford Chance. (octubre 2020). *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España*. <<https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/briefings/2020/10/Impuesto-sobre-Determinados-Servicios-Digitales-en-Espa%C3%B1a.pdf>>.
- Constantin, E. (12 de enero de 2021). Netherlands: Impuesto a los servicios digitales: ¿un mal necesario? *Mondaq*. <<https://www.mondaq.com/tax-authorities/1024904/impuesto-a-los-servicios-digitales-un-mal-necesario>>.
- Cuatrecasas. (16 de octubre de 2020). *Aprobado el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*. <[https://www.cuatrecasas.com/es/publicaciones/espana\\_aprobado\\_el\\_impuesto\\_sobre\\_determinados\\_servicios\\_digitales.html](https://www.cuatrecasas.com/es/publicaciones/espana_aprobado_el_impuesto_sobre_determinados_servicios_digitales.html)>.
- García de Pablos, J.F. (2020). *El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*.



*Revista de Fiscalidad Internacional y negocios transnacionales*, 14, 47-70.

Iglesias Caridad, M. (2020). Impuestos sobre Servicios Digitales: el TJUE convalida el impuesto húngaro. Análisis de la sentencia de 3 de marzo de 2020. *Nueva Fiscalidad*, 2, 235-251.

PBS. (2020). *La nueva «Tasa Google» española*. <<https://www.pbs.es/tasa-google/>>.

Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2020). El impuesto sobre determinados servicios digitales a la luz de su naturaleza jurídica. En M.A. Collado Yurrita y L.M. Romero Flor (dirs.), *Tributación de la economía digital* (pp. 69-84). Atelier.

Sánchez, R.M. (14 de octubre de 2020). La OCDE retrasa a mitad de 2021 la nueva fiscalidad digital. *El Periódico*. <<https://www.elperiodico.com/es/economia/20201012/ocde-negociacion-fiscalidad-empresas-tecnologicas-8152506>>.

Tort, R. (13 de enero de 2021). Decálogo de preguntas y respuestas sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. *ECIJA Blog*. <<https://ecija.com/decalogo-de-preguntas-y-respuestas-sobre-el-impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales/>>.



# El concepto de ventaja fiscal en el régimen de diferimiento tributario ante la ausencia de motivo económico válido, antes y después de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre

**Germán Rodrigo Chaques**

*Socio de Tax de Grant Thornton  
Abogado. Profesor del CEF.-*

## Extracto

En este artículo, se analiza el concepto de beneficio fiscal en caso de que no concurran motivos económicos válidos y la transacción se realice principalmente por motivos de evasión o fraude que, en la práctica administrativa, suele concluir con la exclusión total del régimen de diferimiento aun cuando la ventaja fiscal suele ser normalmente bien identificada y no tiene por qué coincidir con la operación principal ni con los impuestos previstos en la Directiva Europea.

**Palabras clave:** ventaja fiscal; motivos económicos válidos; elusión fiscal.

**Cómo citar:** Rodrigo Chaques, G. (2021). El concepto de ventaja fiscal en el régimen de diferimiento tributario ante la ausencia de motivo económico válido, antes y después de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 83-104.



# The concept of tax benefits in the tax deferral regime in the absence of valid commercial reasons, before and after Law 27/2014 of November 27th

Germán Rodrigo Chaques

## Abstract

In this article, the concept of tax benefit is analyzed in the event that there are no valid commercial reasons, and the transaction is carried out mainly for reasons of tax evasion or tax avoidance that, in the Spanish administrative practice, usually concludes with the total exclusion of the benefits of the Merger Directive, even in the case when the tax benefit is usually clearly identified and would not coincide with the main operation or the taxes foreseen in the Merger Directive.

**Keywords:** tax benefits; valid commercial reasons; tax avoidance.

**Citation:** Rodrigo Chaques, G. (2021). El concepto de ventaja fiscal en el régimen de diferimiento tributario ante la ausencia de motivo económico válido, antes y después de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 83-104.





## Sumario

1. Introducción
2. La reforma de la LIS y la cuestión sujeta a debate
3. Análisis de la jurisprudencia comunitaria y sus efectos en la jurisprudencia de los tribunales españoles
4. Casos prácticos y confusión técnica producida
5. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria versus abuso de derecho versus cláusula específica Directiva
6. ¿Fin de la cuestión tras la reforma del 2014?
7. Conclusiones

**Nota:** Miembro IFA, AEDAF y AEDF. El artículo expresa solo opinión del autor.



## 1. Introducción

El motivo del presente trabajo es determinar si las comprobaciones administrativas y la jurisprudencia española relativas a la aplicación del régimen de neutralidad fiscal de reorganizaciones empresariales encajan con la normativa europea y la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Dichas comprobaciones suelen acabar, en muchos casos, con la retirada o no aplicación del régimen fiscal especial de neutralidad en su totalidad y sin matices y ello, en nuestra opinión, motivado por tres razones: a) la dificultad de llevar a cabo el proceso teleológico que se describirá más adelante, b) encontrarnos ante conceptos jurídicos indeterminados y c) el importe de la deuda tributaria que pudiera derivar, más en aquellos casos en los cuales, el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) entra en juego y con menos interés en el impuesto sobre sociedades (IS).

El artículo 96.2 de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), supuso un cambio relevante, al menos de dicción, respecto del anterior artículo 89.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (aprobado por el RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo –TRLIS–), y lo que planteamos en el presente artículo es si la redacción actual es técnicamente correcta, así como si los efectos del actual artículo 96.2 ya existían antes de la reforma del 2014.

Todo ello traído, además, a colación del Auto del Tribunal Supremo (TS) de 28 de noviembre de 2018 (rec. núm. 5443/2018 –NFJ072202–)<sup>1</sup>.

No es objeto del presente trabajo analizar lo que se entiende por motivación económica, ya que la cuestión está ampliamente estudiada y desarrollada casuísticamente con excelentes trabajos al respecto.

---

<sup>1</sup> No consta sentencia a la fecha del presente artículo.

## 2. La reforma de la LIS y la cuestión sujeta a debate

El primer asunto que nos ocupa es centrar la cuestión para lo cual es conveniente comparar la dicción de ambos artículos antes y después de la reforma del 2014.

Establecía el artículo 96.2 del TRLIS que:

No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

El actual artículo 89.2 de la LIS señala:

No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.

La pregunta inmediata es si supone dicha modificación una actuación unilateral e innovadora del legislador español o puede ser que la misma encontrara fundamento en alguna normativa o jurisprudencia anterior finalmente trasladada a la legislación española.

Comencemos con la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, que establecía en su artículo 11:

1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones:

a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el ar-

título 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.

Y el artículo 15 de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro:

1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el artículo 1:

a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.

Por tanto, prácticamente coincidentes en su contenido.

Volviendo a la comparación de ambas normas nacionales, siendo la dicción del primer párrafo de ambos artículos idéntica, la diferencia se halla en el segundo párrafo donde la normativa actual parece permitir a la Administración tributaria la inaplicación parcial del régimen, eliminando los efectos de la ventaja fiscal. Esta es la redacción de este artículo con entrada en vigor para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

Y para coadyuvar a esta cuestión, el TS en el auto mencionado plantea la siguiente cuestión jurídica:

Determinar si resulta posible que el Estado invoque el efecto directo de la Directiva 90/434 para aplicar selectivamente el régimen de neutralidad respecto de concretos activos comprendidos en una operación única de escisión parcial financiera, cuya motivación económica fue expresamente reconocida por la Administración.

La peculiaridad de este auto es que se refiera a una operación de escisión parcial financiera ejecutada en el año 2007 y, por tanto, antes de la entrada en vigor de la reforma fiscal llevada a cabo en 2014 cuando el anterior artículo 96.2 no preveía ninguna aplicación parcial.

Nos planteamos, llegados a este punto, si la cuestión contenida en el auto es correcta, en el sentido de:



- a) En realidad, ¿estamos ante una aplicación parcial del régimen de la Directiva o más bien ante la identificación de la ventaja fiscal y la eliminación de sus efectos?
- b) Y si estamos ante esta segunda alternativa, ¿cabría defender que la eliminación de la ventaja fiscal y la no exclusión total del régimen ya existía en nuestro Derecho antes de la reforma fiscal del 2014?

Vamos a intentar dar respuesta a ambas cuestiones a lo largo de las siguientes líneas.

### 3. Análisis de la jurisprudencia comunitaria y sus efectos en la jurisprudencia de los tribunales españoles

En primer lugar, y sin ánimo de extenderse excesivamente, debería analizarse cuándo se entiende que se dan las circunstancias para la inaplicación del régimen fiscal de la Directiva mencionada aun cuando no es objeto del presente trabajo profundizar en la controversia acerca del concepto de «motivo económico válido» sino más bien determinar sus consecuencias cuando aquel no existe.

El TJUE en la Sentencia de 17 de julio de 1997 (asunto C-28/95 –NFJ005725–), *Leur-Bloem*, estableció una doctrina posteriormente seguida por otras en el sentido:

El artículo 11 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para comprobar si la operación contemplada tiene como objetivo principal, o como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a un examen global de dicha operación. Tal examen debe ser susceptible de control jurisdiccional. Conforme a la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Directiva, los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que la operación contemplada no se haya efectuado por motivos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal. A ellos les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, respetando el principio de proporcionalidad. No obstante, el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones basándose en criterios como los mencionados en la respuesta a la letra a) de la segunda cuestión, tanto si se ha producido efectivamente una evasión o un fraude fiscal como si no, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva.

c) El concepto de motivo económico válido con arreglo al artículo 11 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que es más amplio que la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como la compensación horizontal de pérdidas.

Sin ser exhaustivos, la mencionada sentencia establecía unas premisas básicas: a) debe analizarse operación a operación (posteriormente algunas sentencias añadirán que no caben indicios generales o catálogos de operaciones), b) la ausencia de motivos económicos válidos supone una presunción de fraude (por tanto, susceptible de desvirtuarse o prueba en contrario), c) debe aplicarse el principio de proporcionalidad en cuanto a las presunciones y d) debe recalcar que la ausencia de motivos económicos válidos es el presupuesto de hecho de la presunción, no un hecho claro y sin discusión que deba llevar sin más a rechazar la aplicación del régimen de diferimiento.

Ahondando en estos puntos, el TJUE dictó una nueva Sentencia, de 10 de noviembre de 2011, en el conocido caso *Foggia* (asunto C-126/10 –NFJ044771–), donde se viene a decir:

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma. En efecto, el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente la evasión o el fraude fiscal, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/434 (sentencia *LeurBloem*, antes citada, apartados 41 y 44).

Por tanto, nada se opone, en principio, a que una operación de fusión que lleve a cabo una reestructuración o una racionalización de un grupo que permita reducir los gastos administrativos y de gestión de este pueda tener motivos económicos válidos. No obstante, ese no es el caso de una operación de absorción, como la controvertida en el litigio principal, en el que parece resultar que, habida cuenta de la amplitud de la ventaja fiscal que se pretende obtener, a saber más de 2 millones de euros, el ahorro realizado por el grupo de que se trata en términos de costes estructurales es completamente marginal.

Esta sentencia ya nos indica criterios de especial importancia y que deben ser tenidos en cuenta, entre ellos: a) requiere que se haya producido efectivamente la evasión o fraude fiscal y b) deviene esencial identificar la ventaja fiscal porque será de la confrontación de dicha ventaja fiscal con los motivos económicos válidos, lo que llevará a enjuiciar si la finalidad fiscal era predominante sobre los motivos económicos.

A *contrario sensu*, no será aceptable una situación en la cual a) se rechacen motivos económicos válidos sin más, b) no se identifique motivo fiscal y c) no se pondere adecuadamente ambos a fin de determinar cuál es el predominante.

Es decir, el simple rechazo en vía administrativa de la existencia de motivos económicos válidos no debiera llevar sin más a la inaplicación del régimen.

Pero, además, la sentencia apunta a la propia calificación de la cláusula contenida en el artículo 11 de la citada Directiva, lo cual, en nuestra opinión, es fundamental, cuando afirma que:

Por otra parte, el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso de derecho. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en dicho Derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1999, Centros, C212/97, Rec. p. I1459, apartado 24; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C255/02, Rec. p. I1609, apartados 68 y 69, y Kofoed, antes citada, apartado 38).

Esta parte de la sentencia vincula el artículo 11 de la Directiva con la prohibición del abuso de Derecho, con lo que cabe plantearse cuál sería la naturaleza jurídica de la misma cláusula trasladada, más o menos literalmente, en los artículos 89.2 (TRLIS) y 96.2 (LIS) de nuestra legislación del IS.

Una de las sentencias mencionadas es la del TJUE de 20 de mayo de 2010, en el asunto C-352/08 (NFJ038357), conocido como *Modehuis A. Zwijnenburg*. El asunto se produce en el ámbito de la legislación neerlandesa en la cual una serie de particulares pretendían la aplicación del régimen de diferimiento a una fusión y su aplicación es rechazada (con solicitud previa) por la autoridad fiscal porque entiende que lo que se pretende realmente es evitar el impuesto sobre transmisiones al suponer la fusión una cesión o transmisión encubierta de un inmueble.

El TJUE comienza a desarrollar una serie de cuestiones importantes:

De ello se desprende que la determinación de las operaciones que pueden acogerse a las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 no depende de consideraciones financieras, económicas o fiscales. En cambio, los motivos de la operación proyectada vuelven a tener importancia al hacer uso de la facultad conferida por el artículo 11, apartado 1, de dicha Directiva.

Así, con arreglo al artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de canje de acciones tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Esta misma disposición precisa, entre otras cosas, que el hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción

de que esta operación tiene tal objetivo (sentencias, antes citadas, LeurBloem, apartados 38 y 39, y Kofoed, apartado 37).

Para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma (sentencia LeurBloem, antes citada, apartado 41).

En efecto, en virtud del artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/4343, los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o a retirar el beneficio de las mismas solo excepcionalmente y en casos particulares (sentencias, antes citadas, Kofoed, apartado 37, y A.T., apartado 31).

Por consiguiente, el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/4343, como disposición que establece una excepción, debe interpretarse de manera estricta y teniendo en cuenta su tenor, su finalidad y el contexto en el que se inscribe.

Al mencionar, por lo que se refiere a los motivos económicos válidos, la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, que, de concurrir, desvirtúan la presunción de fraude o de evasión fiscal, la citada disposición se circunscribe claramente a la materia de fusiones de sociedades y de las demás operaciones de reorganización de sociedades y se aplica únicamente a los impuestos devengados con ocasión de estas operaciones.

Las constataciones precedentes se ven corroboradas además por el hecho de que, en el estado actual del Derecho de la Unión, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en su ámbito de competencia.

En efecto, como ha señalado la Abogado General en el punto 52 de sus conclusiones, la Directiva 90/434 no implica una completa armonización de los impuestos y tributos que pueden devengarse con ocasión de una fusión o de una operación similar entre sociedades de Estados miembros diferentes. Al establecer normas fiscales neutras desde el punto de vista de la competencia, esta Directiva se limita a eliminar algunas desventajas fiscales que afectan a la reestructuración transfronteriza de empresas.

De ello se desprende que los únicos impuestos que pueden acogerse a las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 y, consiguientemente, entrar en el ámbito de aplicación de la excepción prevista por el artículo 11, apartado 1, letra a), de la misma son los expresamente contemplados por ella.

Pues bien, en el marco de las ventajas establecidas, la Directiva 90/434, aun reconociendo una posición particular a la tributación de las plusvalías, se refiere esencialmente a los impuestos que gravan las sociedades y a los adeudados por los socios.

Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que las ventajas que establece no pueden denegarse al sujeto pasivo que proyecta, mediante un montaje jurídico que incluye una fusión de empresas, evitar el pago de un impuesto como el controvertido en el

procedimiento principal, en concreto, el impuesto sobre transmisiones, dado que este impuesto no está incluido en el ámbito de aplicación de la citada Directiva.

En primer lugar, sorprende que, no negándose por el tribunal que el contribuyente neerlandés persiguiera evitar el impuesto sobre transmisiones en la cesión de inmuebles, no hubiera descartado la aplicación del régimen por tener un propósito de evasión o fraude fiscal, por lo que se supone que responderá a alguna razón que trataremos de desvelar.

En esta sentencia se destacan varios puntos interesantes: a) el tribunal profundiza e identifica la ventaja fiscal (evitar el pago del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias), b) identificado, analiza si el citado impuesto está incluido o no en el objeto de la Directiva llegando a una conclusión negativa, c) la Corte define el artículo 11 como una medida excepcional que debe interpretarse restrictivamente (¿tiene que ver con la proporcionalidad que habla la sentencia anterior?), d) con base en ello, no admite que la autoridad fiscal neerlandesa puede retirar o mejor denegar en este caso la aplicación del régimen de diferimiento y, finalmente, e) habla de la posibilidad de aplicar total o parcialmente el régimen de diferimiento previsto en la Directiva.

Respecto a la recepción en la jurisprudencia española de esta posición del TJUE, son de destacar varias sentencias del TS, clarificadoras al respecto.

En cuanto a la existencia de motivos económicos válidos, el TS en su Sentencia de 23 de noviembre de 2016 (rec. núm. 3742/2015 –NFJ064776–) parece aclarar cierta línea emprendida por la Audiencia Nacional –AN– (Sentencia de 15 de octubre de 2015, rec. núm. 162/2013 –NFJ061167–) en el sentido de que el hecho que el negocio jurídico ejecutado tenga o no causa legítima o lícita no supone excluir la aplicación del régimen fiscal de diferimiento, pues lo relevante, según el Alto Tribunal, es que no se persiga como objetivo principal el fraude o evasión fiscal, nada más, «y simple y llanamente para despejar posibles incógnitas de la concurrencia o no de dicho objetivo con la intensidad requerida, se establece la presunción vista, que no concurran motivos económicos válidos».

No podemos estar más de acuerdo con el párrafo citado y consideramos coincidente con lo que venía estableciendo el TJUE en el sentido: a) la causa legítima o lícita del negocio jurídico no afecta, solo que se haya realizado la operación con fines de evasión o fraude fiscal, b) la ausencia de motivos económicos válidos es una simple presunción que puede desvirtuarse, c) acertadamente habla el TS de la «intensidad requerida» lo que parece relacionarse con la ponderación de la finalidad fiscal (y una simple ventaja fiscal no excluye el régimen) y con el principio de proporcionalidad en nuestra opinión y d) es implícito, pero manifiesto en toda la sentencia, que debe identificarse el propósito fiscal para dicha ponderación y, en este punto, no parece aludir a la propia aplicación del régimen como la «ventaja fiscal» identificable<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> La aplicación del régimen no debe considerarse, como se desarrollará, como la propia ventaja fiscal sino los actos posteriores que generen, basándose en el mismos, una ventaja fiscal no amparada por la norma.

La AN, al menos en lo que se refiere a causa legítima y su absoluta inoperancia para decidir la aplicación del régimen, ya ha acogido dicha doctrina en su Sentencia de 29 de septiembre de 2017 (rec. núm. 662/2015 –NFJ068754–) aludiendo a otra Sentencia del TS, en concreto, a la de 23 de noviembre de 2016 (rec. núm. 3742/2015 –NFJ064776–).

Sin embargo yerra, en nuestra modesta opinión, la AN (y la sentencia del TS a la cual hace referencia) cuando en su fundamento jurídico segundo concluye que: «Se entiende por tanto que el régimen de neutralidad implica una ventaja fiscal y requiere un motivo económico válido pues reduce el coste fiscal de la operación» y entendemos que no apunta realmente a la cuestión por varias razones: a) el régimen de neutralidad fiscal tal cual se ha venido definiendo siempre supone una ventaja, el puro diferimiento, es una consecuencia necesaria de la aplicación del régimen desde luego, b) el hecho de que la aplicación del régimen fiscal produzca dicho diferimiento no supone que el contribuyente haya buscado el mismo como finalidad fiscal última, creemos que es confundir el fin con los medios, c) la existencia de motivos económicos válidos es pura presunción que no excluye al menos identificar concretamente la finalidad de fraude o evasión fiscal, finalidad que no coincide con la aplicación del régimen (pues, en caso contrario, el TJUE lo hubiera tenido fácil en la sentencia del caso *Modehuis A. Zwijnenburg* en lugar de analizar cuál era el impuesto que se pretendía «defraudar»)<sup>3</sup>.

#### 4. Casos prácticos y confusión técnica producida

Inciendo en lo dicho en la letra b) anterior, se puede entender lo absurdo de considerar que la ventaja fiscal obtenida es precisamente el régimen de diferimiento, llevando a tributación la ganancia patrimonial o renta obtenida en dicha transmisión (por ejemplo, en un canje de valores del art. 76.5 LIS).

Imaginemos el supuesto de la constitución de una sociedad *holding* a fin de reunir bajo un mismo grupo sociedades que, teniendo los mismos accionistas/socios, operaban como un grupo horizontal. Constituida la citada sociedad *holding* mediante un canje de valores es evidente que nos encontramos ante un hecho imponible bien en el IRPF, bien en el IS. La cuestión central es: ¿constituyeron los socios del grupo horizontal la sociedad *holding* para reducir la tributación de la renta obtenida en el IRPF o bien en el IS<sup>4</sup>? La respuesta es sencilla: el canje de valores se produce como medio para conseguir el objetivo de constitución de la

<sup>3</sup> Véase la Sentencia del TJUE de 26 de febrero de 2019 (asunto C-135/17 –NFJ072759–), *X/Finanzamt Stuttgart*, sobre el principio de proporcionalidad y cláusulas antiabuso nacionales.

<sup>4</sup> En el supuesto de no poder aplicar el artículo 21 de la LIS, por lo que lo habitual será que estos casos sean examinados más en detalle por la autoridad fiscal en el caso del IRPF.

sociedad *holding* pero lo que debe valorarse es la finalidad para la que se constituye dicha entidad cabecera de grupo y si la misma encubre una ventaja fiscal y su concreta identificación.

¿Se constituyó la misma para un ahorro de tributos en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) o bien en el impuesto sobre el patrimonio (IP) de forma principal y casi única? Si la respuesta es afirmativa, la aplicación de la excepcionalidad del levantamiento del régimen de neutralidad fiscal y la aplicación del principio de proporcionalidad exigiría, tanto antes de la reforma del 2015 como después, anular los efectos de la ventaja patrimonial obtenida, esto es, los efectos en el ISD y en el IP pero, en manera alguna, en el IRPF o en el IS como consecuencia propia del canje porque no fue ese el objetivo de los contribuyentes sino la instrumentación jurídica para conseguir otros objetivos fiscales.

Otra cuestión, como debatimos en el artículo con la doctrina del TJUE, sería determinar si la normativa comunitaria ampararía o no extraer consecuencias jurídico-tributarias en dichos impuestos, pues no parecen *a priori*, amparados por la Directiva Comunitaria, sin perjuicio de que pudiera haber otros instrumentos jurídicos antiabuso en nuestro ordenamiento jurídico como el artículo 15 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT)<sup>5</sup> que precisamente eliminaría las ventajas fiscales indebidamente obtenidas<sup>6</sup>.

Tomemos el mismo supuesto, pero donde la constitución de la sociedad *holding* tiene como finalidad enajenar acto seguido o en el tiempo (medio plazo) una de las sociedades del grupo (filial de la sociedad *holding* tras el canje de valores) aplicando el régimen de exención plena que existía en el artículo 21 de la LIS con anterioridad a la de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (Ley 11/2020, de 30 de diciembre). El citado artículo 21 dispone en su apartado 3 que «Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo».

En este caso, las personas físicas aportantes buscan no tributar de forma inmediata en el IRPF y diferir la renta en el IS (o no tributar) reorganizando el grupo de horizontal en vertical bajo el amparo del régimen de neutralidad fiscal y la posterior aplicación del artículo 21 de la LIS. ¿Podría identificarse esta exención<sup>7</sup> como ventaja fiscal? Apriorísticamente la respuesta es afirmativa, pero sigamos leyendo. El propio artículo establece en su apartado 4:

<sup>5</sup> Precisamente podría haber sido ese el cauce cuando se iba a analizar por el TS (Auto de 7 de febrero de 2020, rec. núm. 5886/2019 –NFJ076531–). Véase la referencia a la sentencia más adelante.

<sup>6</sup> Dos cuestiones surgirían: a) por cuánto tiempo se eliminarían los efectos en el IP e ISD y b) la tramitación del expediente específico lo que posiblemente justifica que, en la práctica, se levante la aplicación del régimen de diferimiento sin más.

<sup>7</sup> Con la reducción del apartado 10 evidentemente.

4. En los siguientes supuestos, la aplicación de la exención prevista en el apartado anterior tendrá las especialidades que se indican a continuación:

[...]

b) Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de esta Ley y la aplicación de dichas reglas hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, derivadas de la aportación de participaciones en entidades.

En este supuesto, cuando las referidas participaciones sean objeto de transmisión en los dos años posteriores a la fecha en que se realizó la operación de aportación, la exención no se aplicará sobre la diferencia positiva entre el valor fiscal de las participaciones recibidas por la entidad adquirente y el valor de mercado en el momento de su adquisición, salvo que se acredite que las personas físicas han transmitido su participación en la entidad durante el referido plazo.

Por lo tanto, en este punto, la propia norma está estableciendo, en nuestra opinión, lo que en inglés se conoce como una *safe harbor*, es decir, si la operación de venta se realiza pasados dos años ninguna consecuencia debería derivar salvo la establecida en el propio artículo y, si se ejecuta antes de dos años, se aplicaría lo señalado en el artículo pero, en ningún caso, parece que la consecuencia jurídica debiera ser la no aplicación del régimen fiscal especial y la tributación de la totalidad de la ganancia patrimonial o renta obtenida como consecuencia del canje de valores afectando a todas las filiales aportadas, ni siquiera a la concreta cuya transmisión se realizó intencionadamente desde la sociedad *holding*.

La propia norma del artículo 21.4 de la LIS está estableciendo las consecuencias de su abuso y actuando como una norma de esta naturaleza (antiabuso, pero también otorgando seguridad jurídica).

Veamos el tercer supuesto: nuestros contribuyentes constituyen el grupo vertical llevando a cabo el canje de valores y, en breve plazo, reparten dividendos desde las filiales a la sociedad *holding* y, con la caja, refinancian el grupo e invierten en patrimonio inmobiliario.

En este supuesto, si nos preguntamos cuál es la finalidad del contribuyente, el mismo puede señalar que refinanciar el grupo e invertir en patrimonio no afecto a responsabilidades empresariales a través de la liquidez obtenida por el grupo con anterioridad a formar un grupo vertical. La respuesta de la práctica administrativa podría ser que la ventaja fiscal obtenida ha sido la posibilidad de repartir dividendos aplicando el artículo 21 de la LIS y no tributar en el IRPF en el canje de valores<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Con anterioridad a 1 de enero de 2015.



Este supuesto casa más, en nuestra opinión, con economía de opción<sup>9</sup> y existen los suficientes motivos económicos válidos para aplicar el régimen de diferimiento fiscal, pero imaginemos que no se entiende así en vía de inspección; la consecuencia debería ser hacer tributar los dividendos como si los hubieran recibido las personas físicas<sup>10</sup> en lugar de la persona jurídica, lo que nos lleva de nuevo al artículo 15 de la LGT<sup>11</sup> con toda la problemática que plantea el mismo, pero las personas físicas nunca buscaron llevar a cabo el canje de valores<sup>12</sup> como la propia ventaja fiscal; es más, si no hubieran buscado (si era realmente su intención) aplicar el artículo 21 de la LIS a los dividendos recibidos, nunca hubieran ejecutado canje alguno.

Pero además, si la norma hubiera querido evitar cualquier abuso de la misma (en caso de reparto de dividendos) podría haber incluido un *safe harbour* como lo ha incluido en la norma mencionada anteriormente y si el legislador no lo hizo es porque no lo consideró ne-

<sup>9</sup> Motivación que parece seguida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en la Resolución de 8 de octubre de 2019 (RG 4869/2016 –NFJ075281–), que resolvía:

La inspección consideró así que la ventaja fiscal obtenida era la no tributación de los dividendos en la persona física, y que, si el Sr. Jx... realmente quería aumentar su inversión en DD, lo que tenía que haber hecho es que su sociedad XX, SL le repartiera el dividendo correspondiente al beneficio obtenido en 2006 y 2007 así como el inmueble que constituía su vivienda habitual del socio, y con ello ya habría tenido fondos suficientes. Pero esta opción le hubiera hecho tributar en su Impuesto sobre la Renta por la recepción del dividendo.

[...]

Este Tribunal considera, en contra de lo regularizado por la Inspección, que no existía un objetivo de evasión fiscal en las operaciones realizadas por el obligado tributario. Recordemos que la situación de partida era una sociedad, XX, SL, cuyo carácter patrimonial reconoce la inspección, y que tenía una participación del 25% en MM. Esta última sociedad reparte dividendos, que no tributan en XX, SL por la deducción por doble imposición. Y ahí podrían haber permanecido, igual que la titularidad de la vivienda del socio, si no los hubiera trasladado a otra sociedad, YY, SL, por un motivo: eliminar riesgos patrimoniales (el aval con...) trasladando los fondos y la vivienda a otra sociedad. En la que tampoco tributan debido a la deducción antes indicada, por lo que realmente no ha habido (sic) elusión de la tributación. Esto solo se habría producido si, como pretende la Inspección, lo que Sr. Jx... hubiera debido hacer es recibir los dividendos como persona física y luego invertir en su sociedad, pero ello carece de lógica económica, y desde luego, no se puede obligar a los contribuyentes a elegir la opción más gravosa desde el punto de vista impositivo cuando en el fondo nada ha cambiado en su situación patrimonial (tenía los bienes en una sociedad y ahora los tiene en otra).

<sup>10</sup> Una nueva cuestión sería el tiempo durante el cual no deberían aplicar el artículo 21 de la LIS.

<sup>11</sup> Véase la referencia a distintas sentencias en los antecedentes de hecho primero.1 del Auto del TS de 7 de febrero de 2020 (rec. núm. 5886/2019 –NFJ076531–) y cómo se ha resuelto por el TS en la Sentencia de 31 de marzo de 2021 (rec. núm. 5886/2019 –NFJ081732–).

<sup>12</sup> En caso de hacer tributar el canje surge el problema de la doble imposición y cómo eliminarla en socios personas físicas que solo parece posible en caso de transmisión de la participación o extinción de la entidad más después de la modificación de artículos como el artículo 33.3 de la Ley del IRPF o la variante doctrina de la DGT sobre autocartera.

cesario, admitiendo la propia doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) que reconoce la antigüedad de las acciones procedente del IRPF a efectos de aplicar la exención limitada (actual) por doble imposición en el IS<sup>13</sup>.

Además, a diferencia de lo dicho recientemente por la DGT, lo relevante no es que exista un reparto de dividendos o no sino a qué finalidad coadyuba el mismo; incidiendo más, la citada doctrina confunde el principio de personalidad jurídica convirtiendo en transparente la sociedad sin más.

Ello no significa que nunca se pueda retirar el régimen de diferimiento. Tomemos como ejemplo una escisión parcial de activos donde no se aprecian motivos económicos válidos y solo se identifica como finalidad diferir la tributación de la renta generada en la transmisión de los activos escindidos. En este caso, se ha buscado como finalidad la propia aplicación del régimen de diferimiento y, por tanto, su consecuencia debería ser la no aplicación de dicho régimen y la tributación de la citada renta de conformidad con la normativa del IS<sup>14</sup>.

## 5. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria versus abuso de derecho versus cláusula específica Directiva

Volviendo a la Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de noviembre de 2016 (rec. núm. 3742/2015 –NFJ064776–), encontramos un párrafo muy interesante respecto a la naturaleza jurídica de la norma del artículo 11 de la Directiva:

Lo que viene a establecer la regulación legal, en este caso art. 96 del Real Decreto Legislativo 4/2004, pero que ya se recogía desde la primera regulación positiva es una cláusula antiabuso general, no con los perfiles del antiguo fraude de ley del art. 24 de la Ley del 63, ni del actual conflicto en la aplicación de la norma del art. 15 de la LGT, «principalmente con fines de fraude o evasión fiscal», utilizada por la redacción inicial del artículo 110.2 de la Ley 43/1995, que no es sustancialmente distinta de la que usó el citado precepto, tras su reforma por la Ley 14/2000 [“principal objetivo el fraude o la evasión fiscal”], ni tampoco de la que empleaba el artículo 11.1 a) de la Directiva 90/434/CEE [“principal objetivo o como uno de los

<sup>13</sup> Esto se le ocurrió a la DGT, en su Consulta V5409/2016, de 21 de diciembre (NFC063474), ignorando otras muchas que venían de tan lejos como la Consulta V2296/2005, de 14 de noviembre (NFC036904), y otras muchas posteriores donde no se había puesto objeción alguna a un canje de valores seguido de un reparto de dividendos, aplicándose la antigüedad del IRPF.

<sup>14</sup> Otra cosa sería determinar qué ocurre con el IRPF o el IS de los socios de las personas jurídicas o físicas accionistas y si también debería retirárseles el régimen de diferimiento.

principales objetivos el fraude o la evasión fiscal”], no equivale al fraude de ley tributaria del artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963, entroncando más bien en nuestro derecho interno con el artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial (figura diferenciada y distinta del fraude de ley que regula en su artículo 6.4), puesto que, como ha dicho el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Foggia, (asunto C- 126/10, apartado 50), “el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso de derecho. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en dicho Derecho”. Al razonar así, el Tribunal de Justicia se apoyaba en los precedentes constituidos por las sentencias de 9 de marzo de 1999, Centros (C-212/97, apartado 24), 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C- 255/02, apartados 68 y 69), y 5 de julio de 2007 (45), Kofoed (C-321/05, apartado 38)].

En consecuencia, el Alto Tribunal entronca esta norma no con nuestro artículo 15 de la LGT (aunque el Auto del TS de 7 febrero de 2020, rec. núm. 5886/2019 –NFJ076531–, se refiere a este último artículo resuelto ya) sino con el artículo 7.2 del título preliminar del Código Civil (CC), es decir, con la prohibición general del abuso de Derecho, construcción que consideramos acorde con lo dicho por el propio TJUE.

Así, el TJUE en su Sentencia de 26 de febrero de 2019 (asuntos acumulados núms. C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16 –NFJ072658–) denominada «casos daneses» señala:

En lo atinente a esta última materia, el Tribunal de Justicia ha declarado en varias ocasiones que, si bien la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), no es menos cierto que el principio de prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del Derecho de la Unión que se aplica independientemente de si los derechos y ventajas objeto de abuso encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C251/16, EU:C:2017:881, apartados 30 y 31).

De ello se sigue que el principio general de prohibición de prácticas abusivas debe oponerse frente a una persona que invoca determinadas normas del Derecho de la Unión que establecen una ventaja si la aplicación que pretende de tales normas es incongruente con los objetivos para los que se adoptaron.

Por lo tanto, nada que decir en este punto en cuanto a ambas construcciones jurídicas y su enclave en la prohibición general del abuso de Derecho<sup>15</sup>.

Pero ya nos encontremos en el ámbito del artículo 15 de la LGT o en el del artículo 7.2 del título preliminar del CC, la consecuencia debería ser o bien «se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora» o «dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso»; en los casos vistos anteriormente, ambos conducirían a eliminar las ventajas buscadas: ISD, IP o la exención parcial del artículo 21 de la LIS pero no, en nuestra opinión, a llevar a tributar el canje de valores<sup>16</sup>.

La Sentencia del TS de 31 de marzo de 2021 (rec. núm. 5886/2019 –NFJ081732–) concluye que:

La apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado, excluyente de la aplicación del régimen especial relativo a las fusiones, escisiones, etc., regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Texto refundido, aplicable por razones temporales al caso, debidamente motivada y sometida al control judicial, hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma, ya que se trata de una cláusula antiabuso particular que opera como *lex specialis*, directamente derivado del Derecho de la Unión Europea.

Ello no significa la imposibilidad de que pueda tramitarse y resolverse el procedimiento del artículo 15 LGT, cuando los hechos y circunstancias así lo impongan<sup>17</sup>.

Entendemos que nuestro Alto Tribunal ha dedicado pocas frases para resolver el asunto y escasa significación en cuanto a lo señalado en el segundo párrafo. La pregunta es ¿qué hechos y circunstancias lo imponen? Así definido ¿cuál es el terreno en que el contribuyente puede apreciar que concurren dichas circunstancias o no?

<sup>15</sup> También entendemos que las Directivas aluden a cláusulas antiabuso a fin de hacer compatible la terminología con ordenamientos diferentes (continental y anglosajón) y aproximándose al concepto de *sham transaction* anglosajón más que propiamente al concepto continental de «abuso de derecho».

<sup>16</sup> El TEAC en la Resolución de 19 de enero de 2007 (RG 1680/2005 –NFJ025548–) ya dejó indicado que: «no tendría sentido aplicar la cláusula antifraude precisamente para evitar el diferimiento que el régimen especial conlleva, pues en ese caso nunca resultaría aplicable dicho régimen» aunque no «remata» la cuestión propiamente. Véase en este sentido también la Sentencia de la AN de 16 de julio de 2020 (rec. núm. 128/2017 –NFJ079279–) que centra la ventaja fiscal en la plusvalía de inmuebles que precisamente la inspección consideró que se intentó evitar en el IS sin que conste que hubiera regularización en el IRPF.

<sup>17</sup> Si se defiende que ya existe una cláusula específica que excluye el artículo 15, ¿bajo qué circunstancias entiende el TS que debería acudir al mismo entonces en estos casos?

Nuestra opinión se centraría en afirmar que: a) la Directiva establece una facultad otorgada a los Estados miembros definiendo la premisa o presupuesto de hecho para que «entre en juego» la cláusula antiabuso, b) la norma española, con mayor o menos precisión, define también ese supuesto de hecho o premisa para determinar la aplicación (total o parcial) del régimen fiscal de la Directiva, c) ninguna de ambas normas define exactamente el mecanismo jurídico a través del cual, existiendo dicha premisa debe conducir a la retirada del régimen de diferimiento (total o parcial<sup>18</sup>) y, d) como reiteramos a lo largo de este trabajo, la Sentencia de 17 de julio de 1997 (asunto C-28/95 –NFJ005725–), *Leur-Bloem*, claramente constata que «corresponde a los Estados miembros determinar, respetando el principio de proporcionalidad, las modalidades necesarias al objeto de aplicar esta disposición. A ellos les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, respetando el principio de proporcionalidad», pero, además, e) como se señala el TJUE en la Sentencia de 26 de febrero de 2019 (asuntos acumulados núms. C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16 –NFJ072658–) de los «casos daneses»:

De este modo, habida cuenta del principio general del Derecho de la Unión de prohibición de las prácticas abusivas y de la necesidad de imponer el respeto de este principio en la aplicación del Derecho de la Unión, la falta de disposiciones nacionales o contractuales destinadas a combatir tales prácticas es irrelevante en relación con la obligación de las autoridades nacionales de denegar el amparo de los derechos establecidos por la Directiva 2003/49 cuando sean invocados de manera fraudulenta o abusiva,

pero España sí dispone de dichas normas (art. 15 LGT y 7.2 CC).

Por tanto, no entendemos la norma de la Directiva como una *lex specialis* sino como una habilitación a los Estados que, cumpliéndose sus condiciones y de conformidad con sus propios mecanismos, puedan aplicarla con las consecuencias que señale su propia normativa interna (en este caso nuestro ordenamiento jurídico), especialmente el abuso de derecho.

## 6. ¿Fin de la cuestión tras la reforma del 2014?

La normativa vigente desde el 1 de enero de 2015, en territorio común, viene a establecer en su artículo 89.2, párrafo 2, de la LIS: «Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal».

<sup>18</sup> Total o parcial es parte de la discusión del presente trabajo.

Debemos preguntarnos qué se entiende entonces como ventaja fiscal desde el 1 de enero de 2015 y en ese sentido la DGT en su Consulta vinculante V2887/2015, de 6 de octubre (NFC056681), viene a definirlo estableciendo:

Por tanto puede ocurrir que durante el procedimiento de comprobación de la operación realizada, la Administración determine que la ventaja fiscal (en este caso la posibilidad de compensar bases imponibles negativas cuya compensación estaba dificultada con carácter previo a la fusión) es preponderante en relación con el ahorro de costes, la simplificación de la estructura o cualquier otro motivo económico al margen del fiscal que pudiera derivarse de la operación.

Dándose dichas circunstancias, procedería aplicar el segundo párrafo del artículo 89.2 de la LIS. Este párrafo es novedoso respecto a la redacción que el artículo 96.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015. Así mientras el artículo 96.2 del TRLIS establecía como consecuencia la no aplicación del régimen fiscal especial, el artículo 89.2 de la LIS circunscribe el resultado de la comprobación administrativa a la eliminación de las ventajas fiscales obtenidas.

De conformidad con lo anterior, en el caso de que la Administración tributaria, tras la realización de unas actuaciones de comprobación e investigación considerase insuficientes los motivos económicos válidos esgrimidos por la entidad consultante, siendo preponderante la ventaja fiscal, la inaplicación del régimen fiscal especial se limitaría a eliminar los efectos de la ventaja fiscal, que en este caso concreto se entienden localizados en el aprovechamiento de las bases imponibles negativas que posee la entidad consultante, todo ello sin perjuicio del régimen sancionador que pudiera corresponder.

¿Es de verdad novedoso como indica la DGT y con base en la modificación legislativa del 2014? En nuestra opinión, no y debemos sacar a colación de nuevo la Sentencia del TJUE de 20 de mayo de 2010 (asunto C-352/08 –NFJ038357–), *Modehuis A. Zwijnenburg*:

Por consiguiente, el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/4343, como disposición que establece una excepción, debe interpretarse de manera estricta y teniendo en cuenta su tenor, su finalidad y el contexto en el que se inscribe.

Como señalaba la Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997 (asunto C-28/95 –NFJ005725–), *Leur-Bloem*:

corresponde a los Estados miembros determinar, respetando el principio de proporcionalidad, las modalidades necesarias al objeto de aplicar esta disposición.

El artículo 11 de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que, para comprobar si la operación contemplada tiene como objetivo principal, o como uno

de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a un examen global de dicha operación. Tal examen debe ser susceptible de control jurisdiccional. Conforme a la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Directiva, los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que la operación contemplada no se haya efectuado por motivos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal. A ellos les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, respetando el principio de proporcionalidad.

Volvamos al principio y al Auto del TS de 28 de noviembre de 2018 (rec. núm. 5443/2018 –NFJ072202–) que planteaba, recordemos, la siguiente cuestión jurídica:

Determinar si resulta posible que el Estado invoque el efecto directo de la Directiva 90/434 para aplicar selectivamente el régimen de neutralidad respecto de concretos activos comprendidos en una operación única de escisión parcial financiera, cuya motivación económica fue expresamente reconocida por la Administración.

La respuesta no puede ser sino positiva, esa es precisamente la consecuencia correcta a la que debería llevar la inaplicación del régimen incluso antes de la reforma del 2014 pero no entendiéndolo como inaplicación o aplicación selectiva si no como identificación de ventaja fiscal y la exclusión del régimen solo respecto de esta.

## 7. Conclusiones

Entendemos que, ante un proceso de revisión de una operación de reestructuración empresarial, el proceso teleológico que debería seguirse es el siguiente: a) determinar si existen o no motivos económicos válidos, b) si no fueran identificables por el contribuyente, determinar si existe una ventaja fiscal y si la misma es preponderante, c) identificar exacta y concretamente cuál es la ventaja fiscal y las consecuencias en caso de no haberla obtenido, d) ceñir la regularización tributaria exclusivamente a las consecuencias «perniciosas» derivadas de la indebidamente obtenida ventaja fiscal, e) no retirar en su integridad el régimen de neutralidad fiscal, f) y, si la ventaja fiscal afecta a tributos no contemplados en la Directiva, acudir a mecanismos de derecho interno español para aplicar sus consecuencias (como los señalados a lo largo del artículo), pero g) sin afectar en absoluto a la propia aplicación del régimen de neutralidad fiscal y a la Directiva mencionada bajo los principios de excepcionalidad y proporcionalidad<sup>19</sup>.

<sup>19</sup> Otra cuestión es si podemos extraer la misma consecuencia en cuanto al artículo 87 de la LIS y su amparo en la doctrina del TJUE.

Además, el ordenamiento jurídico español dispone también de instrumentos jurídicos como el artículo 15 de la LGT (excluido por el TS en cuanto a mecanismo específico a pesar de nuestra opinión al respecto) y el 7.2 del CC suficientes como para evitar los efectos perniciosos de la aplicación indebida de la normativa de reestructuraciones empresariales, ahora bien, ciñendo las consecuencias jurídicas a no aplicar la ventaja fiscal obtenida indebidamente por el contribuyente y sin que pueda entenderse como tal y, como regla general, que la ventaja fiscal es el propio régimen de diferimiento pues vaciaría de contenido el citado régimen comunitario y nuestra norma del IS.

Y si concurre el abuso de derecho como señala la jurisprudencia civil:

Para que concurra este abuso o ejercicio desleal debe actuarse o bien de forma dolosa o bien con manifiesta negligencia, entendiendo la STS 905/2007, que «la parte que las inició haya actuado dolosamente o cuando menos con manifiesta negligencia por no haberse asegurado el alcance de la acción ejercitada, lo que significa la intención de dañar no existirá «cuando sin traspasar los límites de la equidad y buena fe se pone en marcha el mecanismo judicial con sus consecuencias ejecutivas para hacer valer una atribución que el actor estima corresponderle, por oponerse a ello la máxima *qui iure sui utitur neminem laedit* salvo, claro está, que el tribunal sentenciador hubiera declarado su culpabilidad estimando la inexistencia de justa causa litigantis» (Sentencia del TS de 12 de diciembre de 2011, rec. núm. 1830/2008 –NCJ056193–).

Por eso mismo, la Directiva vigente habla precisamente de *has as its principal objective or as one of its principal objectives tax evasion or tax avoidance* que enlazaría con la intención dolosa o manifiestamente negligente.

Evidentemente casa mal con dicha actuación dolosa o manifiesta negligencia cuando nos encontramos en el ámbito puramente interpretativo porque dicha constatación por parte de los órganos inspectores debe estar claramente fundada y probada e incluso, en este caso, solo excluir la ventaja fiscal buscada de forma dolosa.

Consecuencia de la aplicación de dicha figura, tanto antes como después de la Ley 27/2014 se debería retirar el régimen solamente a la ventaja fiscal buscada que no tiene por qué coincidir con la transacción principal (canje de valores, efectos en el IRPF de una fusión, etc.) y, en ocasiones, incluso la ventaja fiscal se refiere a tributos no cubiertos por la Directiva.



## **Regularización íntegra del IVA en procedimientos de comprobación limitada**

Análisis de las [RRTEAC de 26 de febrero de 2020, RG 2449/2017](#), y de [17 de septiembre de 2020, RG 281/2018](#), y de la [STS de 26 de mayo de 2021, rec. núm. 574/2020](#)

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado*

### **Extracto**

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha dictado recientemente varias resoluciones, entre las que se encuentran las de 26 de febrero de 2020, RG 2449/2017, y de 17 de septiembre de 2020, RG 281/2018, en las que fija criterio en relación con la aplicación del principio de regularización íntegra en los procedimientos de comprobación limitada competencia de los órganos de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En estas resoluciones, separándose del criterio que mantenía con anterioridad, concluye que en estos procedimientos no cabe la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado, al requerir la realización de una comprobación en sede de quien repercutió el tributo, que no son factibles en dicho procedimiento. De esta forma se establece por el TEAC un trato diferente en la aplicación de este principio en función del órgano que lleva a cabo la regularización y del procedimiento por el que opta, de manera que en un procedimiento inspector resultará obligatoria para la Administración la regularización de los aspectos negativos y positivos que la misma produce al obligado tributario, mientras que en caso de iniciarse un procedimiento de comprobación limitada, la Administración exclusivamente regularizará los aspectos negativos, debiendo acudir a un segundo procedimiento para que el obligado tributario obtenga la plena satisfacción de sus intereses.

En este comentario de las resoluciones del TEAC se analiza este criterio, considerando la jurisprudencia del Tribunal Supremo, contraria a la tesis sustentada por el órgano revisor administrativo, de forma que, en definitiva, quienes son objeto de una regularización deben obtener un tratamiento uniforme de los órganos de la Administración tributaria, bien sea en procedimientos inspectores o de gestión.

## 1. Supuestos de hecho

### 1.1. Introducción

Con frecuencia la Administración tributaria regulariza la situación de los obligados tributarios minorando o eliminando el derecho a deducir las cuotas soportadas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en función de si el destinatario tiene la condición de sujeto pasivo o no o, entre otras circunstancias, debido a la improcedencia de repercutir el impuesto (frecuentemente por la existencia de operaciones fraudulentas); esto es, la causa común no es otra que la indebida repercusión del impuesto.

La consecuencia inmediata de esta regularización, partiendo de que el destinatario que ha soportado estas repercusiones no tiene derecho a deducir las cuotas, no es otra que la de encontrarnos ante la cuestión de si este destinatario puede o no recuperar estas cuotas.

Ocurre que quien repercutió improcedentemente puede o no haber ingresado a la Hacienda Pública el impuesto repercutido, encontrándonos por tanto ante diversas situaciones pues, por ejemplo, puede no tener la condición de sujeto pasivo ni haber dado cumplimiento a ninguna de las obligaciones que la normativa reguladora del IVA o la general recogida en la Ley General Tributaria (LGT) o en 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 (RGAT) exige a quien ostente la condición de empresario o profesional sujeto pasivo del IVA, en cuyo caso, la Administración ni tan siquiera tiene la posibilidad de exigir el ingreso del importe repercutido, pues no se le reconoce que sea obligado tributario, ni ha sido objeto de transposición a nuestro ordenamiento jurídico lo dispuesto en el artículo 203 de la Directiva 2006/122/CE (relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> De acuerdo con este precepto, es deudor frente a la Hacienda Pública cualquier persona que mencione este impuesto en una factura. España no ha recogido en su ordenamiento que estas personas o entidades tengan la condición de obligados tributarios, lo que impide aplicar el precepto de la Directiva, en tanto la Administración tributaria queda vinculada por la prohibición de aplicar el principio del efecto vertical inverso. Así lo ha reconocido el TEAC, entre otras, en Resoluciones de 22 de abril de 2015 (RG 7547/2012 –NFJ058066–) y de 22 de septiembre de 2015 (RG 5328/2012 –NFJ059781–).

El Tribunal Supremo (TS), en su jurisprudencia, a fin de solventar este derecho de los destinatarios a obtener satisfacción por las cantidades soportadas indebidamente, elaboró el denominado principio de «íntegra regularización» o de «regularización íntegra»<sup>2</sup>, que fue acogido inmediatamente por la doctrina administrativa fijada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)<sup>3</sup>.

De esta forma, se exigía a la Administración tributaria que, cuando iniciase un procedimiento de comprobación del que resultase unas cuotas soportadas de IVA indebidamente deducidas por el destinatario, por los órganos que llevaban a cabo dicha comprobación se procediese a determinar en el mismo procedimiento si procedía o no la devolución de ingresos indebidos.

Esta aplicación del principio de regularización íntegra por parte del TEAC no distinguía en función del procedimiento de comprobación llevado a cabo por la Administración, de manera que, cualquiera que fuese este, el órgano gestor o inspector debían dar cumplimiento a este principio, sin perjuicio de que el resultado fuese la imposibilidad de proceder a su aplicación en tanto no concurrían las circunstancias para ello (por incumplimiento de las condiciones que exige el ordenamiento para reconocer un ingreso indebido, fundamentalmente).

Esto es, lo que exigía tanto la jurisprudencia como la doctrina del TEAC era que el órgano que efectuaba la comprobación llevase a cabo el análisis de la procedencia o no de la devolución de las cuotas de IVA que el obligado tributario sujeto al procedimiento de comprobación había soportado indebidamente; al margen siempre de supuestos claramente excepcionales en los que este destinatario participaba en un fraude o conocía o debería haber conocido que participaba en el mismo y no se había producido ni ingresado la repercusión a la Hacienda Pública o el abono de la misma por parte del destinatario al repercutidor.

En el análisis de las resoluciones del TEAC que se efectúan en este comentario, el órgano revisor administrativo se separa del criterio mantenido con anterioridad por este mismo órgano, y fija doctrina en el sentido de que no procede la aplicación de este principio de regularización íntegra en los procedimientos llevados a cabo por los órganos de Gestión Tributaria, como son los de verificación de datos y de comprobación limitada, lo que lleva a los destinatarios de la repercusión indebida bien a esperar que sea la Administración tributaria la que inicie un nuevo procedimiento, en este caso, de rectificación de la autoliquidación presentada por el repercutidor o bien a iniciar ellos mismos, mediante la correspondiente solicitud, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos que remite al anterior. En cualquier caso, se encuentran con una liquidación tributaria que, de acuerdo con los prin-

<sup>2</sup> Entre otras, Sentencias de 3 de abril de 2008 (rec. núm. 3914/2002 –NFJ031920–) y de 29 de septiembre de 2008 (rec. núm. 226/2004 –NFJ030225–).

<sup>3</sup> Así, en Resolución de 12 de mayo de 2009 (RG 3011/2007 –NFJ035115–) o en la posterior de 14 de febrero de 2012 (RG 4628/2009 –NFJ046265–).

cipios de eficacia y validez de los actos administrativos, debe cumplirse (sin perjuicio de su impugnación y de la posibilidad de solicitar la suspensión en el caso de que el resultado sea a ingresar), y supone un empeoramiento en la configuración de su situación ante la Hacienda Pública frente al criterio mantenido hasta ahora por el propio TEAC.

## 1.2. Antecedentes de hecho

Ambas Resoluciones del TEAC, Sala 2.<sup>a</sup>, de 26 de febrero de 2020 (RG 2449/2017 –NFJ077735–) y de 17 de septiembre de 2020 (RG 281/2018 –NFJ079556–), parten del mismo resultado de un procedimiento de comprobación limitada, como es la existencia de un acto de liquidación dictado por un órgano de Gestión Tributaria en el que se minoraba al sujeto pasivo objeto de la regularización las cuotas soportadas que se había deducido.

En el primer caso lo era por cuanto el sujeto pasivo había adquirido ciertos inmuebles con repercusión del IVA al haberse renunciado a la exención prevista en el artículo 20.Uno.22.º de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), y según el órgano gestor se habían incumplido las condiciones necesarias exigidas en el artículo 20.Dos de la misma norma y en el artículo 8 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA) para proceder a dicha renuncia, por lo que las ventas quedaban exentas de IVA y, por tanto, el destinatario se había deducido improcedentemente las cuotas repercutidas (el hecho imponible se había producido en el ejercicio 2009, en el que todavía no resultaba aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo, pues fue por Ley 7/2012, de 29 de octubre, cuando se modifica el artículo 84.Uno.2.º, letra e), añadiéndose los dos últimos guiones, siendo en el segundo en el que se recoge la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en caso de renuncia a la exención de las operaciones previstas en el artículo 20.Uno.20.º y 22.º LIVA). En la liquidación provisional resultante del procedimiento de comprobación limitada, el órgano de Gestión regional no hace mención alguna a la regularización íntegra ni al posible derecho a obtener la devolución de las cuotas indebidamente soportadas por el sujeto pasivo destinatario. Interpuesta reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, este órgano revisor la estima en parte reconociendo que para el caso de llegar a la conclusión de que el impuesto estaba indebidamente devengado y repercutido por el emisor, procedería su devolución, si bien el TEAR no era competente para tramitar el procedimiento de rectificación de la autoliquidación, que estaba atribuido a los órganos de Gestión.

En el segundo caso, la regularización practicada se debía a que la Administración consideraba que el sujeto pasivo que se había deducido las cuotas soportadas no había acreditado la realidad de las operaciones cuya deducibilidad pretendía por supuestas adquisiciones a otro sujeto pasivo. Nuevamente, el órgano de Gestión regional no hace referencia alguna ni a la regularización íntegra ni al derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos, acudiendo directamente en este caso el obligado tributario al TEAC en virtud de lo dispuesto en el artículo 229.6 de la LGT.

En ambos casos, los interesados en el recurso de alzada y en la reclamación económico-administrativa plantean, en primer lugar, sus pretensiones en relación con cuestiones de fondo de las regularizaciones (el derecho a la deducción de las cuotas soportadas), que no van a ser objeto de análisis en este comentario, y subsidiariamente, ambos sujetos pasivos interesados, solicitan que se reconozca el derecho a la devolución de ingresos indebidos, esto es, que se aplique el principio de «regularización íntegra» en el mismo procedimiento de comprobación limitada, resolviendo en consecuencia.

## 2. Doctrina del tribunal

### 2.1. Fundamentación jurídica

Ambas resoluciones tienen una fundamentación análoga y, así, en la primera de ellas el TEAC parte de la conclusión alcanzada, esto es, que el interesado debería instar un procedimiento de rectificación de autoliquidación regulado en los artículos 126 y siguientes del RGAT. Si bien reconoce el órgano revisor que ha establecido «criterio reiterado en relación con la procedencia del reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en aplicación del principio de regularización íntegra», cree preciso «establecer matizaciones derivadas de la propia naturaleza de los procedimientos tributarios en el seno de los cuales se adoptan las decisiones que conducen a las situaciones planteadas» que son objeto de controversia, pues estima que debe diferenciarse entre el derecho a la devolución y el cauce procedimental para solicitarla y obtenerla.

Considerando que la característica principal de los procedimientos iniciados por los órganos de Gestión Tributaria es la «restricción de facultades»<sup>4</sup>, reconoce que el TEAC se muestra muy riguroso a la hora de considerar el alcance de los procedimientos de Gestión Tributaria, pues estos procedimientos, por su propia naturaleza, se circunscriben a las competencias otorgadas, que son especialmente restrictivas «en lo que a las actuaciones frente a terceros se refiere»<sup>5</sup>.

Para el TEAC, el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos «requiere de la realización de comprobaciones que afectan a distinto obligado tributario de quien soportó la repercusión del tributo, siendo que las necesidades de comprobación que

<sup>4</sup> Con base en lo dispuesto en el artículo 136.2 de la LGT.

<sup>5</sup> Alude, en este sentido, a las Resoluciones del TEAC de 12 de diciembre de 2013 (RG 4030/2011), y del TEAR de Cataluña de 14 de junio de 2016 (RG 08/03840/2013), si bien, debe hacerse constar la falta de relación con el asunto que ahora se trata, puesto que la primera anulaba la liquidación en cuanto el órgano gestor se había excedido del alcance fijado en la comunicación de inicio; y la segunda, si bien se refería al exceso en la competencia otorgada al órgano gestor, se anula no solo por este motivo, sino porque no se acredita la falsedad de las facturas.

entraña exceden de las competencias y del alcance correspondientes al procedimiento de comprobación limitada en que se acuerde la no deducibilidad de las cuotas soportadas indebidamente repercutidas», lo que supone que no proceda considerar la rectificación de autoliquidaciones en el seno de un procedimiento de comprobación limitada. Esto es, no es este procedimiento «cauce legal que permita que el órgano actuante proceda al examen de las circunstancias y requisitos que recoge la normativa para proceder al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos», sin perjuicio de que la Administración, «en el seno de un procedimiento distinto, enderezado a la adecuada verificación de la concurrencia de los requisitos necesarios para el reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos, proceda al mismo», siendo este procedimiento, «que debería iniciarse de oficio», «el cauce procedimental que este Tribunal considera adecuado para la llevanza a efecto del principio de regularización íntegra».

Apoya su tesis el TEAC en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), pues señala que este órgano recoge tal solución de procedimientos distintos, a tramitar de forma separada conforme a lo dispuesto en la normativa procedimental de los Estados miembros<sup>6</sup>.

La segunda de las Resoluciones, de 17 de septiembre de 2020, reitera el criterio anterior, llegando a la misma conclusión:

[...] la solución tomada por la normativa española, de articular dos procedimientos distintos con sus correspondientes requisitos procedimentales es conforme con la normativa y jurisprudencia de la Unión Europea. En efecto, la normativa española permite que el sujeto pasivo que ha sufrido una repercusión indebida solicite directamente el pago a la Administración tributaria en todo caso y no únicamente cuando la devolución por parte del sujeto pasivo que ha repercutido resulte excesivamente difícil<sup>7</sup>.

## 2.2. Doctrina del TEAC. 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 el procedimiento de

<sup>6</sup> Sentencia de 26 de abril de 2017 (asunto C-564/15 –NFJ066662–), Farkas.

<sup>7</sup> Esta última consideración es efectuada en tanto el TJUE examinaba en la sentencia apuntada en la nota anterior un supuesto en el que el destinatario no podía obtener del repercutidor la devolución de la cuota, debido a su insolvencia, por lo que, en virtud del principio de efectividad, el órgano jurisdiccional estima que puede dirigirse a la Administración tributaria para obtener dicha devolución, amparado en que el repercutidor cumplió con sus deberes ante el fisco.

comprobación limitada no cabe la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado, la cual requiere de la realización de comprobaciones en sede de quien repercutió el tributo que no son factibles en dicho procedimiento; sin perjuicio de que la Administración inicie un nuevo procedimiento de comprobación al efecto respecto al sujeto que repercutió el tributo indebidamente, como debería hacer, y del derecho del contribuyente a impugnar la autoliquidación de quien le repercutió el tributo de manera impropia.

### 3. Comentario crítico

Son muchas las cuestiones a examinar entorno al principio de regularización íntegra en el IVA que recoge la jurisprudencia del TS, no solo respecto de su concepto, delimitación, contenido, alcance y naturaleza, sino también en el ámbito subjetivo y objetivo de aplicación, así como en el ámbito formal o procedimental, pudiendo plantearse serias objeciones a la teoría formulada por nuestro órgano supremo jurisdiccional<sup>8</sup>. En el supuesto que ahora se examina, la cuestión a la que se ciñe este comentario no es otra que la del ámbito procesal en el que los órganos de comprobación deben aplicar este principio al tramitar los procedimientos de comprobación o regularización tributaria de quien indebidamente soporta cuotas de IVA; en definitiva, si procede aplicarlo o no por los órganos encuadrados en el Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) cuando concluyen procedimientos de comprobación limitada<sup>9</sup>.

Debe precisarse que este principio como tal no se encuentra recogido ni en la normativa de la Unión, ni tampoco en la jurisprudencia del TJUE. Del análisis de esta última se desprende que quien soporta indebidamente una cuota de IVA debe tener unos cauces<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Así, por ejemplo, debería examinarse si el procedimiento reconocido en el ordenamiento jurídico español es acorde con los principios de equivalencia y de efectividad a los que hace alusión constantemente el TJUE, antes de concluir la aplicación generalizada del principio de regularización íntegra. O la independencia en la regularización efectuada al repercutidor y al destinatario, reconocida por el TJUE, entre otras en Sentencias de 31 de enero de 2013 (asunto C-642/11 –NFJ049737–), Stroy trans (apartados 40 a 44), de 31 de enero de 2013 (asunto C-643/11 –NFJ049739–), LVK – 56 (apartados 45 a 50 y 56), y sus efectos en la materia que se examina.

<sup>9</sup> El TEAC, siguiendo la jurisprudencia del TS, acepta sin excusa alguna que los órganos encargados de la inspección de los tributos deben aplicar esta institución de la «íntegra regularización», cualquiera que sea el alcance de los procedimientos de inspección que inicien, bien sea una comprobación parcial o general, ya de lugar a una liquidación provisional o definitiva. Así se reconoce, además de las resoluciones citadas en la nota anterior, en las citadas en las que se comentan ahora, de 19 de febrero de 2015 (RG 3545/2011 –NFJ057348–), de 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014 –NFJ069172–), de 25 de junio de 2019 (RG 1972/2017 –NFJ074087–) o de 15 de julio de 2019 (RG 5359/2016 –NFJ074321–).

<sup>10</sup> No solo frente a la Administración tributaria, sino también cauces ordinarios o civiles frente al repercutidor, como reconoce el TJUE, entre otras, en Sentencias de 15 de marzo de 2007 (asunto C-35/05 –NFJ024994–), Reemtsma Cigarettenfabriken, o de 26 de abril de 2017 (asunto C-564/15 –NFJ066662–), Farkas.

en el derecho interno que le permitan obtener la restitución de las cuotas abonadas<sup>11</sup>, al margen de determinados supuestos en los que concurre fraude o abuso del derecho en los que participa, lo que supone, en última instancia, que esta restitución e indudablemente el principio de «regularización íntegra» no es sino un efecto del principio de neutralidad que preside el IVA<sup>12</sup>.

En este sentido, el TJUE reconoce de manera constante la falta de normas de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, pues corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse, teniendo en cuenta el respeto a los principios de equivalencia y de efectividad<sup>13</sup>. Esto es, el TJUE remite a la normativa propia de cada Estado miembro para dar solución a las situaciones que ahora se examinan, siempre teniendo en cuenta el derecho a la recupera-

<sup>11</sup> Se podría plantear, en el caso de que exista una situación de fraude o abuso del derecho por parte de quien repercutió indebidamente, si esta restitución es procedente o no, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, en el supuesto de que el destinatario, quien soporta incorrectamente las cuotas, participa en el fraude o abuso del derecho o conocía o debería conocer que participaba, siguiendo la denominada «teoría del conocimiento» recogida por el órgano revisor europeo. Ello excede el ámbito de este comentario, por lo que no se hace referencia a esta situación, que también puede dar lugar a comentar la tesis sustentada por el TS, pues no distingue de manera clara y precisa esta situación. No obstante, como punto de partida de esta cuestión debe puntualizarse que, de forma unánime y reiterada, el TJUE ha reconocido que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es también un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA (entre otras muchas, Sentencias de 21 de junio de 2012 [asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11 –NFJ047391–], Mahagében y Dávid, apartados 42 y 43 y la jurisprudencia citada; de 31 enero de 2013 [asunto C-642/11 –NFJ049737–], Stroy trans, apartado 46; de 8 de mayo de 2019 [asunto C-712/17 –NFJ073190–], EN.SA., apartado 31; de 10 de julio de 2019 [asunto C-273/18 –NFJ073990–], Kuršu zeme, apartado 34), lo que supone que para el TJUE la existencia de estas circunstancias deben presidir la interpretación de las normas en esta materia.

<sup>12</sup> La relación con los procedimientos de devolución en supuestos de repercusión indebida y su relación con el principio de neutralidad es puesta de manifiesto por el TJUE, entre otras, en Sentencia de 19 de septiembre de 2000 (asunto C-454/98 –NFJ010199–), Schmeink & Cofreth.

<sup>13</sup> En este sentido, Sentencias de 16 de mayo de 2000 (asunto C-78/98 –NSJ010984–), Preston y otros; de 15 de marzo de 2007, (asunto C-35/05 –NFJ024994–), Reemtsma Cigarettenfabriken; de 6 de febrero de 2014 (asunto C-424/12 –NFJ053403–), Fatorie, o de 26 de abril de 2017 (asunto C-564/15 –NFJ066662–), Farkas; considerando que estos principios de equivalencia y de efectividad suponen que estos cauces no pueden ser menos favorables que los se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de derecho interno ni deben estar estructurados de forma tal que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. Interesante en este aspecto resultan las Sentencias de 21 de febrero de 2018 (asunto C-628/16 –NFJ069651–), Kreuzmayr (apartado 48 y jurisprudencia citada), de 11 de abril de 2019 (asunto C-691/17 –NFJ073107–), PORR Épitési Kft. (apartado 42 y jurisprudencia citada) y de 10 de julio de 2019 (asunto C-273/18 –NFJ073990–), Kuršu zeme, de las que puede deducirse que para el TJUE quien ha soportado indebidamente una cuota repercutida debe acudir en primer lugar al repercutidor, y solo en el caso de que resulte imposible o excesivamente difícil obtener esta devolución, podría reclamarse la devolución de las autoridades tributarias (lo que valida de esta forma la normativa nacional que prevé que la restitución del impuesto soportado la haga en primer lugar el repercutidor).



ción que asiste a quien soportó indebidamente unas cuotas de IVA, pues existe el deber de los Estados de establecer la posibilidad de corregir cualquier impuesto que haya sido facturado indebidamente en todos los casos en que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe<sup>14</sup>.

Por ello, no puede concluirse que el TJUE haya establecido un principio de «íntegra regularización» que obligue a su aplicación por parte de los Estados miembros, si bien, de manera excepcional ha venido a reconocer que podrían aplicarlo cuando así lo recoja el propio ordenamiento nacional, sin que se citen los términos anteriores. Así se deduce de lo expuesto en la Sentencia de 19 de septiembre de 2000 (asunto C-454/98 –NFJ010199–), Schmeink & Cofreth<sup>15</sup>, al reiterar que corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, si bien añade que, por tanto, los Estados miembros pueden decidir, en particular, si dicha regularización debe producirse durante el procedimiento de liquidación del impuesto o durante un procedimiento ulterior. Así, señala que un Estado miembro puede estimar que la regularización del IVA indebidamente facturado debe producirse durante un procedimiento ulterior para permitir que la Administración tributaria verifique, en particular, cuando se ha realizado una deducción del IVA indebidamente facturado y que no existe ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales<sup>16</sup>.

Considerando estos criterios fijados por el TJUE, nuestro ordenamiento jurídico interno no recoge expresamente el principio de «íntegra regularización», ni con carácter general en la LGT<sup>17</sup>, ni tampoco en la normativa propia de los distintos tributos que componen nuestro sistema tributario. Estamos ante una elaboración jurisprudencial del principio efectuada por el TS quien fijó desde el inicio que no resultaba exclusivo del IVA, sino que es aplicable a la generalidad de los tributos, fundamentado en el artículo 103.1 de la LGT, así como en

<sup>14</sup> Lo que es recordado por el TJUE desde la Sentencia de 13 de diciembre de 1989 (asunto C-342/87 –NFJ000686–), Genius Holding.

<sup>15</sup> Apartados 65 y siguientes, al examinar cuál debe ser el procedimiento a seguir para regularizar el IVA indebidamente facturado, planteándose con anterioridad si la regularización del IVA indebidamente facturado está supeditada a la buena fe de quien expidió las facturas.

<sup>16</sup> Concluye que cuando el riesgo de pérdida fiscal ha sido eliminado, la regularización del IVA indebidamente facturado no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria y el principio de neutralidad del IVA exige que el IVA indebidamente facturado pueda ser regularizado; correspondiendo a los Estados miembros definir el procedimiento según el cual puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, siendo una potestad reglada que no puede dejarse, como se ha indicado a la discrecionalidad del órgano administrativo.

<sup>17</sup> Si bien podría considerarse implícito el principio de «íntegra regularización» en la teoría de las «obligaciones conexas» de los artículos 68.9 y 239.7 de la LGT, estamos ante dos instituciones no coincidentes en su contenido y extensión, en tanto en la segunda se alude a elementos de la obligación tributaria, mientras que en la primera es habitual que dicha obligación tributaria no haya nacido, en tanto la repercusión fue incorrecta.

el principio de respeto a los actos propios, de interdicción de la arbitrariedad, eficacia y celeridad, recogidos en los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución (CE)<sup>18</sup>.

Así, para el TS la «regularización íntegra» alcanza tanto a los aspectos positivos como los negativos para el obligado tributario, debiendo atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación comprobadora, de forma que cuando un contribuyente o un sujeto pasivo se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación procede atender a todos los componentes, teniendo en cuenta los principios esenciales que inspiran el sistema tributario, tendentes a responder al principio de justicia tributaria<sup>19</sup>. Puede decirse, por ello, en un sentido amplio, que el principio de íntegra regularización es la obligación que tienen los órganos administrativos tributarios, al comprobar la situación tributaria de un obligado tributario, de alcanzar tanto los aspectos positivos como los negativos que resulten de dicha comprobación, procediendo no solo cuando el resultado de la liquidación dictada por la Administración tributaria tiene como resultado un importe a ingresar, sino también cuando el resultado es una minoración del saldo a compensar<sup>20</sup>.

De otra parte, la «íntegra regularización» no impone, *per se*, efectuar una devolución de ingresos indebidos, sino que obliga a la Administración a que compruebe si el contribuyente tiene o no derecho a la misma<sup>21</sup>.

Desde el punto de vista del IVA la aplicación del principio no exige de una doble regularización (a diferencia de determinadas situaciones que se producen, por ejemplo, en la imposición directa), dada la independencia de las relaciones jurídicas del proveedor y del destinatario frente a la Hacienda Pública y, por ello, la regularización íntegra surge de la comprobación que se efectúa por la Administración a una de las partes, por lo que su aplicación se limita a este ámbito, al del proveedor o al del destinatario, pues ambos pueden beneficiarse de este principio<sup>22</sup>.

<sup>18</sup> Así, STS de 6 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3110/2012 –NFJ083101–) y Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 23 de julio de 2015 (rec. núm.115/2014 –NFJ083098–).

<sup>19</sup> En este sentido se ha pronunciado desde que consideró aplicable este principio, entre otras, en Sentencias de 25 de marzo de 2009, de 10 de mayo de 2010 (rec. 1454/2005) o de 29 de enero de 2012 (rec. 5631/2008), refiriéndose en estas sentencias tanto al impuesto sobre sociedades, como al IVA. Más recientemente, las Sentencias de 17 de octubre de 2019 (rec. núm. 4809/2017 –NFJ075311–), de 25 de septiembre de 2019 (rec. núm. 4786/2017), de 10 de octubre de 2019 (rec. núm. 4153/2017 –NFJ075348–), de 13 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1675/2018 –NFJ075575–), todas ellas referidas al impuesto sobre sociedades; o la de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ079400–), relativa al IRPF.

<sup>20</sup> STS de 6 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3110/2012 –NFJ083101–).

<sup>21</sup> Resolución del TEAC de 15 de julio de 2019 (RG 5359/2016 –NFJ074321–).

<sup>22</sup> Entre otros efectos, la aplicación de la doble regularización implicaría el reconocimiento del carácter de interesado en los procedimientos de comprobación iniciados a los repercutidores, a todos los destinatarios de sus operaciones, lo que ha sido rechazado por el TEAC, la AN y el TS, a pesar de lo discutible de un criterio tan riguroso.

Desde el punto de vista procedimental, este principio de «íntegra regularización» no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, si bien debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse<sup>23</sup>, lo que llevó a plantear asimismo si era exigible exclusivamente en procedimientos de comprobación iniciados por los órganos inspectores o debía aplicarse asimismo por los órganos de Gestión Tributaria.

El TEAC, desde que acogió el principio de «íntegra regularización» no efectuó distinción entre regularizaciones realizadas por los órganos de Gestión Tributaria o por la Inspección de los Tributos, concluyendo su aplicación en los dos ámbitos funcionales de la Administración tributaria, sin llegar a plantearse la posible incompetencia de los órganos de Gestión en esta materia, dada la amplitud con que se había elaborado jurisprudencialmente este principio, de forma que en el examen de las resoluciones que dicta no encontramos el planteamiento de duda alguna sobre su aplicación a los procedimientos de comprobación limitada, extensible a los de verificación de datos, si es que, en alguno de ellos pudiera exigirse la aplicación del principio<sup>24</sup>.

Subyace en este planteamiento, no solo la aplicación generalizada que hace el TS del principio, sino también el ámbito objetivo de aplicación de la «íntegra regularización» así como las competencias atribuidas a los órganos de Gestión.

Así, el principio no resulta aplicable exclusivamente a supuestos en que se examina la procedencia de la devolución o no de las cuotas soportadas, pues el ámbito de aplicación objetivo del principio es mucho más amplio. Ya se ha señalado que resulta aplicable tanto desde la óptica del proveedor o del prestador de servicios o del sujeto pasivo por inversión, como del destinatario que soporta las cuotas, por lo que, por ejemplo, en el primero de los casos indudablemente no estamos haciendo referencia al derecho a la devolución de cuotas soportadas, pues en la generalidad de los casos estaremos ante el derecho a la deducción de cuotas soportadas<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> SSTS de 25 de marzo de 2009 (rec. núm. 4608/2006 –NFJ033809–), de 10 de mayo de 2010 (rec. núm. 1454/2005 –NFJ075919–) o de 26 de enero de 2012 (rec. núm. 5631/2008 –NFJ046527–).

<sup>24</sup> Buena muestra de cuanto se expone son las Resoluciones del TEAC de 14 de febrero de 2012 (RG 4849/2009), de 23 de octubre de 2014 (RG 2078/2011 –NFJ056120–), de 19 de febrero de 2015 (RG 3545/2011 –NFJ057348– y acumuladas) o de 21 de septiembre de 2017 (RG 2903/2014).

<sup>25</sup> No debe olvidarse que, inicialmente, el principio lo aplicaba tanto el TS como el TEAC a los supuestos de inversión del sujeto pasivo, o en aquellos en que un sujeto pasivo no había declarado adquisiciones intracomunitarias de bienes, exigiendo los órganos revisores a los órganos encargados de la aplicación de los tributos que regularizasen también el impuesto soportado deducible en función del porcentaje de deducción al que tenía derecho el sujeto pasivo. Entre otras, podemos señalar las SSTS de 26 de noviembre de 2006 (rec. núm. 9434/2003 –NFJ037042–) o de 25 de marzo de 2009 (rec. núm. 4608/2006 –NFJ033809–), y las Resoluciones del TEAC de 8 de noviembre de 2011 (RG 2674/2009 y acumuladas) o de 17 de enero de 2012 (RG 2324/2009). O también a supuestos en los que la Administración imputaba los ingresos o el IVA devengado a ejercicios anteriores a aquellos en los que el contribuyente o el sujeto pasivo los había declarado.

Desde el punto de vista de la competencia funcional, si bien la normativa tributaria referida a los procedimientos de gestión distingue entre el de comprobación limitada y el de rectificación de las autoliquidaciones así como el de devolución de ingresos indebidos, no cabe duda de que el primero de ellos puede dar lugar a una devolución y, por otra parte, son los órganos de Gestión Tributaria los que tienen atribuida competencia para resolver los otros dos tipos de procedimientos, por lo que, frente a los órganos inspectores, los de Gestión son los órganos naturales o básicos encargados de estas funciones, bastando un examen de la normativa que atribuye las funciones a estos órganos para darse cuenta de ello. Una interpretación del artículo 129 del RGAT, adecuada a la finalidad pretendida por precepto, lleva a la conclusión que se está exponiendo, pues legitima al destinatario a solicitar y obtener la devolución del ingreso indebido. Es cierto que tanto en un procedimiento inspector como en uno de gestión se puede plantear una misma cuestión, en el caso de que se proceda examinar la devolución de ingresos indebidos al destinatario, como es la participación de un tercero (el proveedor del bien o el prestador del servicio que repercutió) en dicho procedimiento de comprobación en el que no fue llamado, concurriendo en él la condición de interesado en el procedimiento. Pero respecto de esta cuestión debe puntualizarse que dicho problema se suscita en ambos tipos de procedimientos, y a ello ha dado respuesta el TS exigiendo a los órganos competentes la obligación de comprobar la procedencia de la devolución, si bien no entra a determinar los trámites concretos que debe seguir el órgano administrativo<sup>26</sup>, de forma que debe ser llamado al procedimiento a quien puede verse afectado por la resolución del mismo, pues tiene un interés legítimo en el acto administrativo que ponga fin al procedimiento, de ahí la exigencia de que se le llame al mismo para no causarle indefensión<sup>27</sup>.

En última instancia, como ha puesto de manifiesto el propio TS, la necesidad de regularizar en un mismo procedimiento las cuestiones negativas y positivas que afectan a quien ha sido llamado inicialmente al mismo tiene amparo en el principio de seguridad jurídica, así como en los de buena administración, economía procedimental y eficacia administrativa, recogidos en el artículo 103 de la CE, y el de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario expresado en el artículo 3.2 de la LGT<sup>28</sup>.

Se ha puesto de manifiesto cómo tanto la jurisprudencia del TJUE, así como una interpretación de los procedimientos de comprobación ajustada a los principios que se acaban de exponer, permiten sustentar la aplicación del principio de «íntegra regularización», si bien cabe plantearse si en nuestro ámbito nacional, además del TEAC en la doctrina an-

<sup>26</sup> Nos encontramos ante cuestiones que nuevamente ponen de manifiesto la necesidad de revisar la doctrina sustentada por el TS o, cuando menos, de precisar bien la forma de proceder de la Administración bien incluso la necesidad de una reforma legislativa.

<sup>27</sup> Sentencias de 17 de septiembre de 2020 (rec. núm. 5808/2018 –NFJ079018–) y de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019).

<sup>28</sup> Entre otras, Sentencias de 2 de octubre de 2020 (rec. núm. 3212/2018) y de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020 –NFJ083102–).

terior a las resoluciones que ahora se comentan, la jurisprudencia ha mantenido la posibilidad de aplicar el principio al procedimiento de comprobación limitada iniciado por los órganos de Gestión Tributaria.

Es cierto que la mayoría de los supuestos que examina el TS se refieren al procedimiento inspector, cualquiera que sea su alcance, general o parcial, limitando los efectos de la aplicación del principio a este alcance, si bien su fundamentación puede ser trasladada a los procedimientos de comprobación limitada, como había efectuado el TEAC.

Llama la atención en este sentido cómo el TEAC en las resoluciones que se comentan, alude a la jurisprudencia del TS referida a los procedimientos de inspección, sin referencia alguna a los procedimientos de comprobación limitada, porque desde un principio este órgano jurisdiccional superior nacional reconoció la aplicación del principio a actuaciones de carácter general y también parcial<sup>29</sup>. En sentencias recientes, ha puesto de relieve la obligación de aplicar el principio por la Administración, sin distinción por tanto del encuadramiento de los órganos comprobadores en uno u otro departamento de la AEAT, o de forma más concreta alude a los distintos procedimientos específicos, englobando los de gestión y los inspectores. Así, para el TS «cuando la Administración inicia un procedimiento de comprobación, verificación de datos o inspección y procede a la regularización del contribuyente, esta ha de ser íntegra», puesto que «le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente»<sup>30</sup>. En otras ocasiones, la cuestión que presenta interés casacional, fijada por la sección de admisión del recurso, no distingue entre procedimientos inspectores y de gestión, pues plantea de modo generalizado si en los casos en que la Administración tributaria (sin distinción del órgano que tramita el procedimiento) practica una regularización, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del impuesto indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del IVA soportado por las cuotas indebidamente repercutidas<sup>31</sup>, sin per-

<sup>29</sup> Entre otras, Sentencias de 25 de marzo de 2009 (rec. núm. 4608/2006 –NFJ033809–), de 10 de mayo de 2010 (rec. núm. 1454/2005 –NFJ075919–) y de 26 de enero de 2012 (rec. núm. 5631/2008 –NFJ046527–), referidas tanto a imposición directa como indirecta.

<sup>30</sup> Así, en Sentencias de 17 de abril de 2017 (rec. núm. 785/2016 –NFJ066666–), de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), de 17 de septiembre de 2020 (rec. núm. 5808/2018 –NFJ079018–) y de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ079400–).

<sup>31</sup> Claro ejemplo es la Sentencia de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020 –NFJ083102–), y la que se expone a continuación, en la que nuevamente la cuestión que presenta interés casacional no distingue en

juicio de que el órgano jurisdiccional resuelva haciendo alusión exclusivamente al procedimiento inspector, que era el que había dado lugar al recurso contencioso-administrativo, concluyendo que la Inspección no debió quedarse en concretar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sino que debió acordar si el obligado tributario objeto de comprobación tenía derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, resultando así una regularización completa de su situación fiscal.

Las posibles dudas que pudieran suscitarse por la Administración han sido disipadas de manera definitiva por el TS en Sentencia de 26 de mayo de 2021 (rec. núm. 574/2020 –NFJ082456–), en el que se examina la regularización por IVA efectuada por un órgano de Gestión Tributaria en un procedimiento de comprobación limitada. Tras reiterar la doctrina que venía sustentando el órgano revisor en el marco de los procedimientos inspectores<sup>32</sup>, que no se expone por ser conocida ampliamente, pero sí reconoce que venía siendo aplicada por el propio TEAC<sup>33</sup>, concluye de forma diáfana que los razonamientos que hasta ahora venía postulando, y la «filosofía tanto en el plano sustancial como en el procedimental» debe extenderse,

[...] con las adaptaciones que sean necesarias, a las actuaciones de gestión. No procede, pues, acudir a un procedimiento autónomo de devolución de las cuotas indebidamente repercutidas. Tendrán que llevarse a cabo, eso sí, las actuaciones complementarias que sean precisas, sin merma, por supuesto, de los derechos y garantías procedimentales de ninguno de los interesados. La Administración no puede ignorar la conexión que tienen los principios de regularización íntegra y de buena administración, y, por ello le resulta exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definidamente las disfunciones derivadas de su actuación.

---

función del órgano que comprueba, pues la concreta en si habiendo sido negado por la Administración tributaria a un sujeto pasivo la deducibilidad de determinadas cuotas de IVA (en este caso por no estar acreditada la recepción de los servicios declarados), debe el órgano comprobador aplicar el principio de «íntegra regularización» para determinar si tenía o no derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas.

<sup>32</sup> Se refiere el TS a las Sentencias de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020 –NFJ083102–), que a su vez reitera lo expuesto en las de 10 de octubre de 2019 (rec. núm. 4153/2017 –NFJ075348–) y de 17 de octubre de 2019 (rec. núm. 4809/2017 –NFJ075311–), y estas a su vez, a la doctrina recogida en las de 26 de enero de 2012 (rec. núm. 5631/2008 –NFJ046527–), de 25 de octubre 2015 (rec. núm. 3857/2013 –NFJ060459–), de 3 de abril de 2008 (rec. núm. 3914/2002 –NFJ031920–), de 18 de septiembre de 2013 (rec. núm. 4498/2012 –NFJ052037–), de 23 de enero de 2014 (rec. núm. 5668/2011 –NFJ053611–), de 2 de octubre de 2014 (rec. núm. 2178/2012), de 23 de octubre de 2014 (rec. núm. 2945/2012), de 6 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3110/2012), de 2 de octubre de 2020 (rec. núm. 3212/2018); si bien podría referirse a otras, dado el buen número de sentencias que aluden al principio de «íntegra regularización».

<sup>33</sup> Alude en general el TS en su jurisprudencia a que la posición que mantiene la Administración tributaria al interponer los recursos, dista mucho de la interpretación que hace el TEAC de la jurisprudencia del TS, poniendo como ejemplo la Resolución de 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014 –NFJ069172–); si bien en esta resolución el órgano revisor administrativo examinaba un procedimiento de comprobación inspectora.

Nuevamente, el TS se refiere a la necesidad de resolver en el mismo procedimiento de comprobación los aspectos negativos y positivos que afecten al obligado tributario, eso sí, sin merma de los derechos que afecten a quienes tienen la condición de interesados en dicho procedimiento y en el acuerdo que concluya el mismo, refiriéndose así a quienes repercutieron indebidamente. El órgano jurisdiccional no da una solución a las dudas procesales que se plantean como consecuencia de este reconocimiento, esencialmente porque no se ha planteado esta cuestión, aunque bien podría entrar a ello ya que estamos ante un problema que se deriva directamente de la aplicación de su jurisprudencia. De otra parte, una reforma normativa que diese seguridad jurídica tanto al obligado tributario objeto de comprobación como a los demás interesados en la aplicación del principio sería una buena medida para aclarar definitivamente las cuestiones que se suscitan, como es el hecho de que al nuevo interesado que surge de la aplicación de la «íntegra regularización», solo puede trasladársele el reconocimiento de su condición respecto de una parte de la regularización propuesta, si bien se reitera que los problemas procedimentales y sustantivos que se suscitan son numerosos y exceden a la finalidad de este comentario.

En definitiva, por lo que se refiere concretamente a los supuestos que se contemplan en las resoluciones del TEAC que se comentan (la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas soportadas de IVA indebidamente cuando la Administración regulariza al destinatario que ha soportado las cuotas impidiendo su deducibilidad), si bien ello es extensible a cualquier situación en la que puedan derivarse efectos positivos de la regularización practicada, la existencia de un procedimiento de comprobación tributaria, cualquiera que sea su naturaleza y el órgano encargado de su tramitación y resolución, exige la entrada del principio de «íntegra regularización» con relación al obligado tributario que está siendo objeto de comprobación y dentro del alcance material al que se circunscribe esta, respetando dicho alcance, atendiendo así a todos los componentes englobados en el ámbito material en el que se desarrolla la actuación comprobada.

Esperemos, por tanto, que el TEAC vuelva a acoger la doctrina que con anterioridad venía sustentando, que no es otra que la que se acaba de expresar, adaptándose así a la jurisprudencia uniforme del TS, considerando, como se ha expuesto, que el principio de «íntegra regularización» no es contrario a la doctrina del TJUE.

## Bibliografía

- Barrachina Juan, E. (2019). El principio de íntegra regularización en materia tributaria. *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Colegis de Graduats Socials de Catalunya*, 352, 33-36.
- Bas Soria, J. (2015). El procedimiento de comprobación como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario. (Análisis de la RTEAC de 19 de febrero de 2015, RG 3545/2011). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 387, 156-164.
- Bunes Ibarra, J.M. de. (2020). Regularización íntegra en el procedimiento de inspección: Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2019, Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, en recurso de casación número 4809/2017. *Carta tributaria. Revista de opinión*, 58.
- Fernández-Lomana García, M. (2020). El juego del principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Actualidad administrativa*, 4.
- García Moreno, V.A. (2021). Criterios de la AEAT sobre la aplicación del principio de regularización íntegra y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en un único procedimiento: Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2019, 10 y 17 de octubre de 2019 y 2 de octubre de 2020. *Carta tributaria. Revista de opinión*, 73.
- Gómez Aragón, D. (2015). Impuesto sobre el Valor Añadido: Aplicación del denominado «principio de regularización íntegra en los procedimientos de comprobación», a las cuotas soportadas y deducidas por quien no es el destinatario de la operación gravada. *Carta tributaria. Revista de opinión*, 2, 75-79.
- López Candela, J.E. (2015). El principio de íntegra regularización tributaria: su alcance y efectos con especial referencia al IVA. *Actum fiscal*, 106, 107-116.
- Miguel Canuto, E. de. (2016). Obligaciones tributarias conexas a la obligación regularizada por la administración. *Quincena fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, 15, 71-98.
- Orena Domínguez, A. (2020). El principio de regularización íntegra, la seguridad jurídica, el enriquecimiento injusto y la devolución de ingresos indebidos. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, 261.
- Pérez Pombo, E.V. (2013). El denominado «principio de íntegra regularización» en relación a las liquidaciones tributarias resultantes de los procedimientos de comprobación e investigación tributarios. *Quincena fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, 22, 165-170.
- Ramírez Gómez, S. (2021). El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales. *Quincena fiscal*, 6, 163-197.
- Sánchez Pedroche, J.A. (2020). Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 5-88.



# **La Administración tributaria no precisa probar la existencia de ánimo defraudatorio para aplicar la presunción del artículo 1 del Reglamento del IRPF**

Análisis de la [RTEAC de 22 de abril de 2021, RG 2016/2020](#)

**Alfonso Sanz Clavijo**

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Cádiz*

## **Extracto**

Con su Resolución de 22 de abril de 2021, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) fija criterio sobre la aplicación de la presunción contenida en el artículo 1 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Concretamente, el centro directivo viene a sentar que la Administración tributaria no está obligada a acreditar ánimo defraudatorio en la nueva prestación de servicios cuya prueba permite a esta deducir la no desvinculación entre trabajador y empresario y, en consecuencia, negar la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese –art. 7, letra e), de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas–.

Esta posición del TEAC, que pasa a ser imperativa para el ámbito jurídico-tributario ex artículo 242.4 de la LGT, no es pacífica sin embargo entre los órganos jurisdiccionales, encontrándose resoluciones de distintos Tribunales Superiores de Justicia en diferente sentido, exigiendo unas la acreditación del ánimo defraudatorio a tales efectos y entendiendo otras que la aplicación de la presunción contenida en el precepto reglamentario no precisa ulterior actividad probatoria alguna por parte de la Administración tributaria.

Aunque consideramos que esta última tesis es la más procedente en Derecho, la confusión descrita en el ámbito jurisdiccional hace conveniente una unificación de los criterios jurisprudenciales mediante la oportuna resolución del Tribunal Supremo.

## 1. Supuesto de hecho

Atendiendo a los antecedentes de hechos relacionados en la resolución en comentario, sucede que en el año 2012 el contribuyente fue despedido, en el marco de un expediente de regulación de empleo (ERE), por la empresa P, SAU. Por tal extinción de su relación laboral, correspondía al contribuyente una indemnización que, en la pertinente autoliquidación en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) correspondiente al año 2012, fue declarada como renta exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, letra e), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

En el año 2013, el contribuyente volvió a prestar servicios a P, SAU, debiéndose destacar al respecto el carácter temporal de tal prestación de servicios (por 2 meses y 24 días), el distinto grupo profesional dentro del cual se desarrolló la misma y la existencia por parte de P, SAU de «el compromiso, en el caso de necesidades temporales de puntas de trabajo, de contratar a los trabajadores que quedaron desvinculados de la empresa, al amortizarse sus puestos de trabajo con ocasión del expediente de regulación de empleo», afirmación que se recoge de la resolución de la instancia, esto es, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia de 12 de diciembre de 2019 de la que trae origen la resolución en comentario.

Considerando los hechos reflejados, en el año 2016 el órgano competente de la Administración tributaria inició procedimiento de comprobación limitada en relación con el concepto IRPF correspondiente al ejercicio 2012, limitándose el alcance de tales actuaciones a «la comprobación del cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 e), de la Ley 35/2006», y motivándose la propuesta de liquidación tributaria que en su virtud se notificó al contribuyente en el siguiente modo:

el artículo 1 del Real Decreto 439/2007 condiciona el disfrute de la exención a la efectiva desvinculación del trabajador con la empresa, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra vinculada [...]

– De acuerdo con la información que obra en poder de la Administración, se pone de manifiesto que el contribuyente en el ejercicio 2012, percibió rendimientos de trabajo por importe de 37.470,80 euros, satisfechos por P, SA Unipersonal, con NIF (.....).

Dichos rendimientos fueron declarados como exentos por tener la consideración de indemnización por despido o cese del trabajador.

No obstante, en el ejercicio 2013 el contribuyente percibió rendimientos de trabajo de la misma empresa que satisfizo la indemnización por despido declarada como exenta, por lo que dicha exención no resulta procedente, sometiéndose a tributación los rendimientos percibidos por ese concepto<sup>1</sup>.

Sin profundizar en el *iter* de reclamaciones del contribuyente con la Administración tributaria, lo cierto es que, finalmente, esta, la Administración tributaria, evacuó liquidación confirmatoria de la propuesta, a excepción de la aplicación de la entonces reducción del 40 % a las rentas irregulares, aduciendo respecto a las alegaciones formuladas por el contribuyente que:

NO puede considerarse destruida la presunción por el hecho de que la duración de los nuevos servicios prestados a la empresa P, SA Unipersonal sean temporales (2 meses y 24 días), NI que sean distintos los puestos de trabajo ocupados (de Grupo profesional 4 a Grupo profesional 3), o que existan diferencias retributivas, ni el tipo o naturaleza jurídica del nuevo contrato<sup>2</sup>.

Ya en vía económico-administrativa, el TEAR de Galicia estimó las reclamaciones formuladas por el contribuyente contra la liquidación practicada por la Administración tributaria y el correspondiente acuerdo de imposición de sanción y, en lo que aquí interesa, sentó lo siguiente sobre el artículo 1 del Reglamento del impuesto (RIRPF)<sup>3</sup>:

La finalidad de esta condición de real efectiva desvinculación es la de evitar las situaciones de fraude derivadas de la utilización de la exención unida a una nueva contratación en la misma empresa o en otra del mismo grupo.

Sin embargo, en este caso, el despido en el marco de un expediente de regulación de empleo basado en causas objetivas económicas y de producción [...]; la contratación según pacto con el comité de empresa [...] y la duración de la nueva contratación (dos

<sup>1</sup> Punto 1 del antecedente de hecho primero de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 –NFJ081798–).

<sup>2</sup> Punto 3 del antecedente de hecho primero de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 –NFJ081798–).

<sup>3</sup> Aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...

El referido artículo 1 del RIRPF condiciona la aplicación de la exención en el IRPF de las indemnizaciones por despido o cese, recogida en el mencionado artículo 7, letra e), de la LIRPF, a «la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa», añadiéndose al respecto que «Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquella».

meses y 14 días), son un conjunto de circunstancias que, valoradas conjuntamente, llevan a la conclusión de que la nueva contratación no responde a la mencionada finalidad defraudatoria y, por ello, la reclamación interpuesta debe ser estimada<sup>4</sup>.

Anulada la liquidación y la sanción tributaria por la resolución del TEAR de Galicia, contra esta interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio el órgano competente de la Administración tributaria, solicitando que, más allá del caso concreto, se fijara por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el siguiente criterio al respecto:

La presunción prevista en la segunda parte del artículo 1 del RIRPF, no podrá ser enervada por el simple hecho de que el nuevo contrato con la misma empresa u otra vinculada, sea diferente al inicial, bien porque se trata de un contrato temporal, para una categoría inferior, por un menor sueldo o por cualquier otra circunstancia similar.

La inexistencia de ánimo defraudatorio en la nueva relación con la misma empresa u otra vinculada, no puede significar la aplicación automática de la exención establecida en el artículo 7 e) de la LIRPF<sup>5</sup>.

En apoyo del criterio que patrocina, la Administración tributaria adujo sustancialmente los siguientes argumentos:

- Los compromisos de futura recolocación de los trabajadores afectados por el ERE de los que trae origen la posterior contratación del contribuyente con P, SAU, lejos de justificar la desvinculación real y efectiva que exige el artículo 1 del RIRPF, suponen un claro incumplimiento de este requisito para la aplicación de la exención en el IRPF de las indemnizaciones por despido y cese.

Además, la reiteración de nuevas contrataciones en años sucesivos, puestas de manifiesto por la percepción por parte del contribuyente de rendimientos del trabajo procedentes de P, SAU en los periodos impositivos correspondientes a los años 2013 a 2018, demostrarían, a juicio de la Administración tributaria, que el

<sup>4</sup> Antecedente de hecho segundo de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 –NFJ081798–), que transcribe el fundamento de derecho cuarto de la Resolución del TEAR de Galicia de 12 de septiembre de 2019.

<sup>5</sup> En realidad, la Administración tributaria pretendía la fijación de un tercer criterio («En los casos en los que, en los tres años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada, corresponde al trabajador demostrar que se ha producido la real efectiva desvinculación con la empresa, a efectos de poder aplicarse la exención prevista en el artículo 7 e) de la LIRPF») que se ha omitido en el texto del comentario al carecer el mismo de carácter litigioso en la medida en que fue sustancialmente aceptado por el contribuyente contraparte en el recurso.

Idéntica suerte correrá, por el motivo que se expone a continuación, el primero de los criterios transcrito.

contrato de trabajo del que derivan las actuaciones no fue una mera recolocación puntual independiente del vínculo laboral originario.

- La diversa tipología o las diferentes condiciones de trabajo del nuevo contrato que une al contribuyente con P, SAU –respecto al originario cuya extinción generó la indemnización por despido– no son motivos suficientes para enervar la presunción de no desvinculación real y efectiva de la empresa cuando vuelve a prestarse servicios a la empleadora en los tres años siguientes al despido.

En este punto, para contestar la posición del TEAR de Galicia antes transcrita y favorable a desligar el nuevo contrato laboral de aquel originario por las diferencias de este tipo entre uno y otro, el TEAC va a traer a colación y se alinea con resoluciones de la Dirección General de Tributos (DGT), del propio centro directivo y de distintos Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) partidarias de que circunstancias como la diversa naturaleza del vínculo, la distinta tipología del contrato de trabajo, etc., no sean suficientes *per se* para acreditar que la desvinculación que existió entre uno y otro contrato sea real y efectiva.

Por su parte, el contribuyente, cuya situación jurídica particular no se ve afectada por la resolución en comentario, se opuso a los criterios propuestos por la Administración tributaria y, trayendo a colación resoluciones de distintos TSJ de pretendido signo contrario, añade que los mismos «no solo serían contrarios a la finalidad y espíritu de la exención, sino que además pervierten y dejan sin contenido el artículo 1 del RIRPF».

## 2. Doctrina del tribunal

Pues bien, el TEAC, antes de pronunciarse sobre el aspecto que va a resultar verdaderamente litigioso en el asunto, precisa depurar aún más el objeto del mismo y, atendiendo a los dos criterios propuestos por la Administración tributaria antes transcritos, señala *grosso modo* que el primero de ellos –el concerniente a que la presunción del artículo 1 del RIRPF no se ve enervada «por el simple hecho de que el nuevo contrato con la misma empresa u otra vinculada, sea diferente al inicial»– no es conflictivo.

Para alcanzar tal conclusión, el TEAC trae a colación varias resoluciones propias –de 11 de marzo de 2019 (RG 6918/2015), de 14 de mayo de 2019 (RG 2992/2016 –NFJ075201–) y de 29 de junio de 2020 (RG 3202/2016 –NFJ079872–)– en las que confirma, sustancialmente, que en la aplicación de la presunción de no desvinculación real y efectiva no se atiende tanto a la naturaleza (mercantil o laboral) del nuevo vínculo o a las funciones ejercidas en uno y otro contrato con la empresa, sino, exclusivamente, a si se volvieron a prestar servicios a la misma en el plazo de tres años.

Y además, en lo que es más importante, el centro directivo recalca que en la resolución de la instancia el TEAR de Galicia no cuestiona ese criterio, sino que, partiendo de que la finalidad

del artículo 1 del RIRPF es evitar situaciones de fraude derivadas de la utilización de la exención unida a una nueva contratación en la misma empresa, realiza una valoración conjunta de todas las circunstancias concurrentes en el caso –el carácter temporal de nuevo contrato de trabajo, el origen del mismo en los referidos compromisos de recolocación, etc.– para concluir «que la nueva contratación no responde a la mencionada finalidad defraudatoria».

Por todo lo anterior, el objeto del recurso extraordinario de alzada del que trae origen la resolución en comentario queda circunscrito a una única cuestión litigiosa subyacente en el último criterio cuya fijación pretende la Administración tributaria recurrente:

- ¿Es necesaria la apreciación de ánimo defraudatorio en la nueva prestación de servicios para que la Administración tributaria pueda aplicar la presunción establecida a su favor en el artículo 1 del RIRPF?

Una vez fijado con precisión el objeto del recurso, el TEAC, tras profundizar en la finalidad de la exención de las indemnizaciones por despido y cese –y, coherentemente, en la de la exigencia de desvinculación real y efectiva para beneficiarse de la misma–, va a concluir lo siguiente sobre la cuestión litigiosa transcrita en el párrafo anterior:

para que opere la presunción *iuris tantum* del artículo 1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), basta con que en los tres años siguientes a su despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquella en los términos del citado precepto, sin que sea necesaria la apreciación de una finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios. En consecuencia, la inexistencia de ánimo defraudatorio en la nueva relación con la misma empresa u otra vinculada, no conlleva la aplicación automática de la exención establecida en el artículo 7 e) de la Ley 35/2006<sup>6</sup>.

Para alcanzar tal conclusión el centro directivo va a analizar, más allá de sus propias resoluciones, diferentes precedentes jurisdiccionales procedentes de distintos TSJ y con posiciones aparentemente enfrentadas al respecto, corrientes jurisprudenciales cuya exégesis constituye el núcleo y vertebrado el comentario crítico que sigue.

### 3. Comentario crítico

La coexistencia de precedentes jurisdiccionales *opuestos* en torno a la cuestión litigiosa que resuelve la resolución en comentario obliga a analizar, con la debida separación y profundidad, ambas corrientes jurisprudenciales para así poder justificar si la doctrina es-

<sup>6</sup> Fundamento de derecho cuarto de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 –NFJ081798–).

tablecida por el TEAC es la más procedente en Derecho y si, consecuencia de la misma, pudieran deducirse otras conclusiones, aunque sea a modo de *lege ferenda*.

De este modo, el análisis que propone se articula atendiendo a los siguientes apartados: Un *prius* lógico: La finalidad de la exención en el IRPF de las indemnizaciones por despido o cese y del requisito para su aplicación establecido en el artículo 1 del RIRPF. Precedentes jurisdiccionales que exigen la existencia de ánimo defraudatorio para aplicar la presunción del artículo 1 del RIRPF. Precedentes jurisdiccionales que no exigen la existencia de ánimo defraudatorio para aplicar la presunción del artículo 1 del RIRPF. Conclusiones: Criterio prevalente en vía administrativa, necesidad de unificación en la vía jurisdiccional y ¿reforma del artículo 1 del RIRPF?

### 3.1. Un *prius* lógico: La finalidad de la exención en el IRPF de las indemnizaciones por despido o cese y del requisito para su aplicación establecido en el artículo 1 del RIRPF

A imagen de lo que sucede en la resolución en comentario, y antes de profundizar en las corrientes jurisprudenciales que fijan el controvertido *statu quo* en la materia, es necesario completar una labor previa cual es la determinación de la finalidad a la que responden, sea la exención del artículo 7, letra e), de la LIRPF, sea el presupuesto que para su aplicación contempla el artículo 1 del RIRPF. La determinación de la finalidad de uno y otro precepto representa un *prius* lógico a satisfacer en la medida en que la cuestión a la que la resolución en comentario responde no deja de ser un interrogante acerca de la concurrencia de cierto presupuesto para aplicar la presunción contenida en el precepto reglamentario que, a su vez, fija una condición –la desvinculación real y efectiva de la empresa– para valerse de la exención en el IRPF de las referidas indemnizaciones.

Pues bien, comenzando por lo concerniente a la finalidad de la exención prevista en el artículo 7, letra e), de la LIRPF, el TEAC, sirviéndose de resoluciones propias –Resoluciones de 14 de mayo de 2019 (RG 2992/2016 –NFJ075201–) y de 29 de junio de 2020 (RG 3202/2016 –NFJ079872–)– y de la Audiencia Nacional (AN) –Sentencia de 12 de abril de 2006 (rec. núm. 213/2003 –NFJ022547–)<sup>7</sup>–, viene a situar la misma *grossa modo* en la conveniencia de no so-

<sup>7</sup> Por el motivo que se dirá, de esta resolución jurisprudencial interesa traer a colación no solo el pasaje de su fundamento de derecho quinto en el que sobre tal cuestión se sienta que «el espíritu de la norma no puede ser otro que el crear un beneficio fiscal, en este caso la exención del impuesto para aquellos trabajadores que partiendo de un cese definitivo de la empresa, pierden su relación laboral y con ello sufren un evidente perjuicio económico», sino, sobre todo, aquel otro en el que la AN confirma que tal finalidad

nada tiene que ver con casos como el presente en que justo un mes después del cese definitivo en Viva Air, ya han firmado contratos de trabajo indefinidos con otra empresa (Iberia), en la que sin perjuicio de que las condiciones económicas, en algún caso concreto pudieran

meter las indemnizaciones por despido o cese a gravamen fiscal cuando tales extinciones de la relación laboral tengan carácter forzoso (¿y duradero?), especificando en ese sentido que:

cualquier ciudadano que tiene un empleo siente que, con ello, tiene un derecho, derecho a percibir un salario y a seguir percibiéndolo en el futuro; que con ello tiene un derecho o activo inmaterial, que le da una seguridad económica de presente y de futuro para él y para su familia [...] y, cuando se ve privado del mismo y a cambio recibe una indemnización, y aunque el cese de la relación laboral haya sido de mutuo acuerdo, el legislador ha decidido bonificar la tributación de lo percibido por la desaparición de ese derecho o activo inmaterial<sup>8</sup>.

Este entendimiento acerca de la finalidad de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF no deja de ser una transposición al ámbito tributario de la mejor fundamentación que la Sala Cuarta del TS ha sentado respecto del deber de indemnizar este tipo de extinciones de los contratos de trabajo. Y así, en resumen de esta corriente jurisprudencial, véase lo dispuesto en el fundamento de derecho tercero de la Sentencia del TS de 12 de marzo de 2003 (rec. núm. 2757/2002 –NSJ052008–) sobre el propósito de tal deber:

la compensación al trabajador por la pérdida, que de manera inmediata, ha sufrido al dejar de percibir los salarios de tramitación y el daño supuesto que le ocasiona volver a salir al mercado de trabajo con una difícil expectativa.

---

ser inferiores, es evidente que dicho perjuicio queda compensado por la circunstancia de ingresar en la plantilla de otra línea aérea de mayores dimensiones y con mayores garantías de permanencia, estabilidad, y progreso en el puesto de trabajo que en aquella de la que fueron despedidos.

La relevancia del texto transcrito radica, en nuestra opinión, en que la AN, haciendo valer el propósito de la exención contenida hoy en el artículo 7 e) de la LIRPF, se ve forzada a ampliar el ámbito de aplicación del artículo 1 del RIRPF al analizar la situación de desvinculación real y efectiva considerando que Iberia y Viva Air no eran empresas independientes. Ello era así en el ámbito laboral en virtud de la sentencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo (TS), aunque finalmente no se trasladó al ámbito tributario de acuerdo con la Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2010 (rec. núm. 288/2006 –NFJ041439–), que casa la Sentencia de la AN de 12 de abril de 2006 (rec. núm. 213/2003 –NFJ022547–) y, a la postre, acepta que la vinculación entre empresas pueda ser distinta en el ámbito laboral y en el ámbito tributario. En el apartado 3.4 formularemos la pertinente conclusión al respecto conciliadora con la tesis de la AN.

<sup>8</sup> Fundamento de derecho cuarto de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 –NFJ081798–), haciendo suyo lo dicho por el propio centro directivo en su señalada Resolución de 14 de mayo de 2019 (RG 2992/2016 –NFJ075201–).

Añádase lo dicho en idéntico sentido en la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2020 (RG 3202/2016 –NFJ079872–), donde el centro directivo afirmó que «la exención contemplada por el art. 7 e) de la Ley del IRPF, no responde a una necesidad de técnica impositiva, sino que se enmarca como instrumento de política fiscal en post del «Estado social» que proclama el artículo 1 de la CE, tendente a no menguar fiscalmente la indemnización percibida por aquellos trabajadores que sufren la pérdida forzosa del puesto de trabajo», pasaje que va a tomarse para formular la conclusión que se ofrece a continuación.



Pudiéndose afirmar entonces que la finalidad de la exención se encuentra en la conveniencia de no menguar por motivos fiscales las indemnizaciones por despido o cese en la medida en que estas efectivamente resarzan los descritos daños que comporta la pérdida del empleo, el centro directivo, a continuación, trata de fijar cuál es el propósito de la exigencia de desvinculación real y efectiva que el artículo 1 del RIRPF establece como condición para aplicar la exención que ocupa.

Pudiéndose confirmar entonces, como ya dijimos en otro lugar, que la finalidad de la exención se encuentra en la conveniencia de no menguar por motivos fiscales las indemnizaciones por despido o cese en la medida en que estas efectivamente resarzan los daños descritos que comporta la pérdida del empleo<sup>9</sup>, el centro directivo, a continuación, va a conectar el propósito del beneficio fiscal que nos ocupa con el presupuesto que para su aplicación contempla el artículo 1 del RIRPF y, de esta forma, sobre la finalidad del requisito de la no desvinculación real y efectiva contenido en el precepto reglamentario, sienta que:

La norma trata simplemente de evitar que pueda aplicarse la exención cuando la desvinculación no sea real y efectiva porque el trabajador no pierda ese «derecho o activo inmaterial» al que aludíamos más arriba, sin consideración alguna a los motivos o intenciones que han llevado a aquel a volver a prestar sus servicios a la empresa<sup>10</sup>.

O con otras palabras, la nueva prestación de servicios que determina la no desvinculación de la empresa comportaría, a su vez, la anulación de los daños y perjuicios que suponen el despido o cese, circunstancia esta que justificaría, coherentemente, eliminar el beneficio fiscal que el artículo 7, letra e), de la LIRPF brinda a las indemnizaciones que por tales extinciones de la relación laboral se satisfacen en la medida en que estas perderían su carácter resarcitorio.

Sentado entonces que la finalidad del presupuesto para la exención contenido en el artículo 1 del RIRPF no es otra que obstar la aplicación de la misma respecto a las indemnizaciones en supuestos de despido o cese en los que no existe aparentemente daño a resarcir por subsistir el vínculo entre empresa y trabajador, el TEAC va a profundizar entonces en la estructura de la presunción que a reglón seguido consagra el precepto reglamentario para, acorde con el título de este trabajo, reforzar la conclusión de que la Administración tributaria no precisa, de cara a su aplicación, probar la existencia de ánimo defraudatorio en la nueva prestación de servicios que legitima el empleo de la presunción.

<sup>9</sup> En nuestro trabajo, Sanz Clavijo (2015), profundizamos sobre esta cuestión de la finalidad de la exención del artículo 7 e) de la LIRPF, sentándose allí, a modo de conclusión que «la indemnización por despido o cese que recibe el trabajador cuyo contrato se extingue constituye, más que una renta a gravar por el impuesto, una compensación por los daños y perjuicios que al mismo le genera la pérdida del empleo».

<sup>10</sup> Fundamento de derecho cuarto de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 -NFJ081798-).

En efecto, recordando por nuestra parte que «toda presunción, ya sea legal o judicial, debe partir de un hecho base, plenamente acreditado mediante admisión de la parte a la que perjudicaba o mediante los otros medios de prueba, para llegar a un hecho consecuencia»<sup>11</sup>, el centro directivo va a sentar que la acreditación por parte de la Administración tributaria de la nueva prestación de servicios –hecho base– es una actuación probatoria suficiente para deducir la ausencia de desvinculación real y efectiva –hecho consecuencia– obstativa de la aplicación de la exención del artículo 7, letra e), de la LIRPF, sin que resulte exigible demostrar el ánimo o fin de tal prestación de servicios. O en palabras del TEAC:

Basta, pues, con que permanezca la vinculación con la empresa respecto de la cual se produjo el despido o cese para que la exención resulte inaplicable, no siendo necesario, en cambio, a juicio de este Tribunal Central, que en dicha permanencia o no desvinculación, presumida por concurrir el hecho base, esté presente un ánimo o fin defraudatorio, aunque en ocasiones ciertamente lo esté.

Dicho lo anterior, el centro directivo realiza algunas consideraciones adicionales reforzando esa idea fundamental de que el hecho base de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF, por como está redactada tal norma, no precisa prueba alguna de la intención, fraudulenta o no, subyacente tras la nueva prestación de servicios, y así, afirma el TEAC que ese precepto reglamentario «no concede necesariamente al hecho base determinante de su aplicación una finalidad fraudulenta, aunque tampoco la excluya», o que «Si la presunción del artículo 1 del RIRPF fuese una "presunción de fraude" ninguna dificultad habría tenido el autor de la norma para decirlo expresamente, haciendo constar en el precepto, por ejemplo, que se presumirá fraudulenta y no podrá tenerse por real y efectiva la desvinculación, salvo prueba en contrario, cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada, y sin embargo no lo ha hecho»<sup>12</sup>.

Debiendo estarse de acuerdo con el razonamiento que realiza el centro directivo y, en consecuencia, con el criterio propuesto por la Administración tributaria acerca de que esta no debe acreditar la existencia de ánimo defraudatorio en la nueva prestación de servicios para poder aplicar la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF, ello no debe entenderse como una suerte de impedimento para valerse de la exención de las indemnizaciones por despido o cese cuando la Administración tributaria aplique la referida presunción, sino como un refuerzo de que, como es sabido, la actividad probatoria para aplicar el artículo 7, letra e), de la LIRPF sigue recayendo en el contribuyente, que es el llamado a demostrar, en su caso, que la desvinculación de la empresa fue real y efectiva. Volveremos sobre este extremo en los epígrafes que siguen.

<sup>11</sup> Fundamento de derecho tercero de la Sentencia del TS de 22 de noviembre de 2012 (rec. núm. 98/2010 –NFJ050033–).

<sup>12</sup> Uno y otro pasaje transcritos se encuentran en el fundamento de derecho cuarto de la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 2016/2020 –NFJ081798–).

Con todo, la finalidad deducida, sea del artículo 7, letra e), de la LIRPF –no menguar por motivos fiscales las indemnizaciones por despido o cese que tengan verdadero carácter resarcitorio de los daños que tales extinciones de las relaciones laborales provocan– que del artículo 1 del RIRPF –obstar la aplicación de la exención a tales indemnizaciones cuando no existan daños en la medida en que el trabajador no se ha desvinculado de la empresa–, es congruente con la configuración dada a la presunción contenida en el precepto reglamentario, pues el hecho consecuencia que la misma permite deducir –la falta de desvinculación real y efectiva– debe reputarse suficiente *prima facie* para impedir la aplicación de la exención, sea cual sea el ánimo o fin de esa nueva prestación de servicios neutralizadora de los daños presuntamente producidos con el despido o cese.

### 3.2. Precedentes jurisdiccionales que exigen la existencia de ánimo defraudatorio para aplicar la presunción del artículo 1 del RIRPF

Una vez sentadas en los términos vistos las finalidades de la exención prevista en el artículo 7, letra e), de la LIRPF y de la condición establecida a tales efectos en el artículo 1 del RIRPF, procede ahora traer a colación precedentes jurisprudenciales que consideran, en cierta contradicción con lo ya advertido en el epígrafe anterior, que el propósito del precepto reglamentario es evitar *grosso modo* situaciones de fraude que pueden darse cuando ciertas extinciones de las relaciones laborales, carentes del carácter forzoso ínsito en el despido y en el cese, son aprovechadas para retribuir al trabajador mediante la satisfacción de la indemnización que le pudiera corresponder exenta de tributación en concepto de IRPF. Y ello a pesar de seguir contándose con este, con el trabajador, en la medida en que el mismo vuelve a prestar servicios para la empresa, hecho base determinante de la posible aplicación de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF y contrario a la finalidad deducida del artículo 7, letra e), de la LIRPF.

Comenzando, *ratione loci*, por el TSJ de Andalucía, la sede de Málaga del Alto Tribunal andaluz ha evacuado una serie de sentencias fijando como línea jurisprudencial propia<sup>13</sup> la no aplicación de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF cuando, de la valoración conjunta de la prueba, se deduzca que el despido o cese no presenta ánimo o fin defraudatorio. Y así, con carácter general, sienta al respecto que:

<sup>13</sup> El TSJ de Andalucía ha evacuado, al menos, hasta seis sentencias sosteniendo las tesis que se exponen a continuación, desde su Sentencia de 12 de abril de 2019 (rec. núm. 328/2018 –NFJ083216–) hasta la más reciente, salvo error por nuestra parte, de 9 de noviembre de 2020 (rec. núm. 422/2018 –NFJ083215–).

En cuanto al carácter propio de esta línea jurisprudencial del TSJ de Andalucía, llama la atención que el Alto Tribunal andaluz toma los argumentos que sostiene la misma de la sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 13 de diciembre de 2018 (rec. núm. 463/2017 –NFJ072483–), pero no de los fundamentos sentados por este órgano jurisdiccional, sino del resumen que este hace de las alegaciones formuladas por la parte actora en ese asunto.

la finalidad del art. 1 del Reglamento es prevenir el fraude en el disfrute de la exención supeditando la aplicación de la misma a que exista una real desvinculación con la empresa, ningún sentido tiene la aplicación de la presunción en aquellos casos como el que nos ocupa en los que ni se cuestiona la realidad y la legalidad del despido ni se obtiene, por tanto, un beneficio fiscal indebido. Además, en los términos en los que interpreta la Administración el precepto reglamentario estaríamos ante una presunción que no admitiría prueba en contrario puesto que se niega la desvinculación efectiva como consecuencia de la nueva relación/vínculo (hecho este que es irrefutable)<sup>14</sup>.

Aplicando esta tesis al asunto de los autos, el TSJ andaluz, tras describir cómo la Administración tributaria estima la no desvinculación del trabajador vía acreditación de una nueva prestación de servicios a favor de una empresa que forma parte del grupo al que pertenece su anterior empleadora, censura este proceder de la Administración tributaria –la no desvinculación sustentada *solo* en la realidad de la nueva prestación de servicios– y sobre cómo debe acreditarse la misma viene a señalar que no basta con la prueba del hecho base de la presunción *iuris tantum*, sino que hay que

tener en cuenta el resto de datos que obran en autos, que juicio de esta Sala, desvirtúan esa presunción, que en si es de un fraude [...] sin que exista indicio alguno de fraude ni en la parte recurrente ni en su empleador, en la indemnización percibida por la recurrente<sup>15</sup>.

Pudiendo estarse de acuerdo en aspectos materiales de esta posición del Alto Tribunal andaluz, debemos discrepar, en cambio, en cuanto a las consecuencias que supone, desde la perspectiva de la carga de la prueba, la acreditación de la nueva prestación de servicios por parte de la Administración tributaria y, con ello, la verificación del hecho base de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF.

Queremos decir, atendiendo a la redacción de esa disposición reglamentaria, que creemos que, una vez acreditada la nueva prestación de servicios por la Administración tributaria, esta no está obligada a hacer un nuevo esfuerzo para justificar la no desvinculación, recayendo entonces en el contribuyente la carga de probar, en el correspondiente procedimiento de comprobación, la desvinculación real y efectiva de la empresa aportando lo que a su Derecho convenga en ese sentido y en orden a enervar la presunción del artículo 1 del RIRPF ya activada. O, con otras palabras, una vez acreditado por la Administración tributaria el hecho base de la presunción que nos ocupa, corresponde entonces al contribuyente

<sup>14</sup> Fundamento de derecho quinto de la Sentencia del TSJ de Andalucía de 21 de enero de 2020 (rec. núm. 578/2018 –NFJ080153–).

<sup>15</sup> Fundamento de derecho sexto de la Sentencia del TSJ de Andalucía de 21 de enero de 2020 (rec. núm. 578/2018 –NFJ080153–).

hacer prueba en contrario de la no desvinculación deducida, sin que esa ordenación de la carga de la prueba que quiere el artículo 1 del RIRPF deba verse alterada por una ulterior exigencia de existencia de ánimo defraudatorio en el referido hecho base de la presunción que no parece tener respaldo en la literalidad del precepto reglamentario.

Lo anterior, como hemos dicho, no debe entenderse como una suerte de impedimento sustancial para aplicar la exención del artículo 7, letra e), de la LIRPF en los supuestos en los que la Administración tributaria haga uso de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF.

Al contrario, este precepto reglamentario contiene *de facto* dos mandatos, uno de carácter material, al inicio, en el que fija la desvinculación real y efectiva de la empresa como condición para aplicar la exención a las indemnizaciones por despido o cese y otro de carácter adjetivo o procedimental, tras el punto y seguido, en virtud del cual se facilita a la Administración tributaria la prueba de la no desvinculación con el establecimiento de la presunción que ocupa. Por lo tanto, el empleo de la misma solo dificulta la aplicación de la exención en ese plano adjetivo o procedimental, obligando al contribuyente, como hemos advertido, a probar su desvinculación de la que era su empleadora, carga que, de ser satisfecha, enervaría los efectos de la presunción del artículo 1 del RIRPF y dejaría en manos del órgano administrativo o jurisdiccional competente la valoración de la prueba practicada por una y otra parte y, por tanto, la determinación si existió o no desvinculación real y efectiva.

Este entendimiento sobre como el empleo de la presunción del artículo 1 del RIRPF proyecta sus efectos, exclusivamente, en el ámbito de la carga de la prueba en el procedimiento tributario se refleja acertadamente en una línea jurisprudencial del TSJ de la Comunidad Valenciana<sup>16</sup>, que sobre el respecto sienta:

El precepto reglamentario transcrito configura una presunción *iuris tantum* que desplaza hacia el trabajador la carga de probar su real desvinculación de su antigua empresa empleadora, caso de que vuelva a prestarle servicios. La regla sobre la carga probatoria resulta congruente con que tratemos de un beneficio fiscal, de un derecho a favor del obligado tributario, y también con los criterios de facilidad y proximidad probatoria, pues normalmente están a su alcance si es que existen los datos que desmientan la hipotética vinculación reiterada. No se olvide tampoco que al obligado tributario le asiste un margen para la prueba y que, una vez aportada, corresponde al órgano judicial valorar todo el material probatorio obrante en el proceso<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> Son precedentes de esta línea jurisprudencial las Sentencias del Alto Tribunal valenciano de fecha 19 de febrero de 2020 (rec. núm. 970/2018 –NFJ079300–), 30 de abril de 2020 (rec. núm. 500/2018), 22 de mayo de 2020 (rec. núm. 2369/2018), 14 de octubre de 2020 (rec. núm. 1255/2019 –NFJ081932–), etc.

<sup>17</sup> Fundamento de derecho segundo de la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 19 de febrero de 2020 (rec. núm. 970/2018 –NFJ079300–).

Con todo, se encontrarán resoluciones jurisprudenciales de otros TSJ, más o menos en línea con la doctrina expuesta de la sede de Málaga del TSJ de Andalucía, cuya lectura puede inducir a confirmar la necesidad de que la Administración tributaria acredite la existencia de una finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios para activar la presunción contenida en el artículo del RIRPF. Ejemplo de ello serían la Sentencia del TSJ de Cataluña de 13 de junio de 2017 (rec. núm. 1136/2013 –NFJ069105–, en cuyo fundamento de derecho tercero se afirma que «No cabe duda que la finalidad del artículo 1 del RD 439/2007 es prevenir el fraude en el disfrute de la exención prevista en el artículo 7 e) de la Ley 35/2006, y por ello, supedita el disfrute de la misma a que exista una real desvinculación con la empresa, estableciendo una presunción que admite prueba en contra»), o la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 16 de julio de 2018 (rec. núm. 652/2017 –NFJ083219–, en cuyo fundamento de derecho cuarto se sienta que «La Ley parte del principio de que las indemnizaciones por despido están exentas de tributación por IRPF. Es el reglamentador el que introduce el requisito de que exista una efectiva desvinculación del trabajador y la empleadora, estableciendo la presunción de que no concurre la desvinculación cuando en el plazo de tres años se vuelven a trabajar para la misma empleadora, tratando así de evitar el fraude que pudiera derivarse de trabajadores despedidos indemnizados que beneficiándose de la exención tributaria vuelvan de nuevo a ser contratados»).

Estas resoluciones jurisprudenciales transcritas, a imagen de lo que sucede con aquellas del Alto Tribunal andaluz, creemos incurren en una cierta imprecisión.

Por una parte, persisten en la idea de que la finalidad (¿del primer mandato?) del artículo 1 del RIRPF es evitar ciertos fraudes fiscales cuando la misma debe situarse, como hemos dicho, en obstar la aplicación de la exención respecto a indemnizaciones por despido o cese que no resarcen daño alguno por subsistir el vínculo entre empresa y trabajador.

Y, por otra parte, no distinguen a tales efectos la dispar naturaleza de los dos mandatos que conforman la disposición reglamentaria que nos ocupa, pudiendo, aunque sea a efectos dialécticos, atribuírsele al primero de ellos –el que sienta la desvinculación real y efectiva como condición de la exención– la pretendida finalidad antifraudatoria que se patrocina, pero no al segundo por ser este, como hemos comentado, un mandato de naturaleza adjetiva o procedimental regulatorio, sin ulteriores propósitos, de la carga de la prueba.

Teniendo en cuenta todo lo dicho hasta ahora en este epígrafe, es nuestra opinión que la línea jurisprudencial que siguen resoluciones como las transcritas no es, por los motivos expuestos en el párrafo anterior, las que más se adecua a la estructura e interpretación que entendemos debe hacerse del artículo 1 del RIRPF. Especialmente porque esta línea jurisprudencial, enlazando con la cuestión litigiosa de la resolución en comentario, parece poner en duda que pueda aplicarse la presunción contenida en la referida norma reglamentaria cuando no exista fin fraudulento en la nueva prestación de servicios, apreciación que creemos incorrecta y que, en nuestra opinión, es consecuencia de un mal entendimiento sobre la finalidad del artículo 1 del RIRPF y su extensión, indiscriminada, a los dos mandatos de naturaleza dispar que conforman esta disposición.

### 3.3. Precedentes jurisdiccionales que no exigen la existencia de ánimo defraudatorio para aplicar la presunción del artículo 1 del RIRPF

Expuestos algunos precedentes jurisprudenciales que inducen a considerar que es necesaria la existencia de ánimo defraudatorio en la nueva prestación de servicios para que la Administración tributaria pueda valerse de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF –o que sitúan la finalidad de este precepto, más genéricamente, en el contraste de cierto fraude fiscal–, en las líneas que siguen van a traerse a colación otras resoluciones jurisdiccionales que, en cierta contradicción con las anteriores, no sitúan el propósito del precepto reglamentario que nos ocupa en la lucha contra el fraude fiscal y, en coherencia con lo anterior, no exigen a la Administración tributaria la prueba del mismo para poder aplicar la presunción del artículo 1 del RIRPF.

Uno de los más acabados exponentes de esta línea jurisprudencial alternativa lo representa, en nuestra opinión, la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 21 de mayo de 2020 (rec. núm. 292/2019 –NFJ079066–), en la que el Alto Tribunal del Principado, frente a las alegaciones del contribuyente recurrente<sup>18</sup> sobre la finalidad de la presunción que nos ocupa, señala lo siguiente sobre los distintos propósitos del artículo 1 del RIRPF:

El demandante se esfuerza por alzar como finalidad de la presunción legal la relativa a evitar la elusión de rentas que no merecen la exención pues este privilegio persigue compensar al trabajador por la pérdida económica vinculada a la pérdida de empleo. Ahora bien, debemos señalar que la finalidad de la norma es más compleja puesto que persigue una finalidad social (ciertamente, no agravar la situación del despedido con cargas fiscales), una finalidad distributiva (evitar que unas rentas se liberen de pagar injustificadamente respecto de otras rentas indemnizatorias gravadas), una finalidad represiva (evitar conductas fraudulentas

<sup>18</sup> En el punto 1.2 del fundamento de derecho primero de la Sentencia del TSJ de Principado de Asturias de 21 de mayo de 2020 (rec. núm. 292/2019 –NFJ079066–) el órgano jurisdiccional hace resumen de las alegaciones del recurrente en estos términos:

se esgrime que la desvinculación fue real, puesto que afectó simultáneamente al despido de 64 trabajadores por el problema de crisis económica en el sector de las energías renovables, y se adujo que la naturaleza y circunstancias de las relaciones de servicios posteriores descartan toda continuidad pues se trató de varios contratos en los años 2014 y 2015, arrancando de un inicial contrato eventual de circunstancias de la producción, alterando con periodos de desempleo, y que fueron para atender determinadas demandas de pedidos y picos de producción.

Creemos que es importante reflejar estas alegaciones pues, como se verá a continuación, el TSJ del Principado de Asturias va a rechazar el recurso contencioso-administrativo planteado aduciendo, fundamentalmente, que el contribuyente, más allá de tales alegaciones, no ha hecho prueba suficiente que desvirtúe la presunción de no desvinculación activada por la Administración tributaria con la acreditación de las sucesivas nuevas prestaciones de servicio.

por parte de la empresa, del contribuyente o de ambos) y una finalidad de tutela indirecta de orden público laboral (evitar la gestión de contratos laborales obviando sus garantías de estabilidad)<sup>19</sup>.

Descartado por el Alto Tribunal del Principado que la finalidad del artículo 1 del RIRPF sea exclusivamente el contraste de determinados fraudes fiscales –con cierta confusión pues hace un pronunciamiento sobre la finalidad global de este precepto y no sobre cada uno de los mandatos que lo conforman–, a continuación el TSJ del Principado de Asturias viene a confirmar, como apuntábamos anteriormente, que la presunción contenida en este precepto reglamentario es una disposición de carácter adjetivo o procedimental, ajena por tal a la litigiosa exigencia de acreditación de una finalidad defraudatoria en la nueva prestación de servicios en la medida en que se ocupa, exclusivamente, de ordenar la carga de la prueba de la existencia o no de desvinculación.

En efecto, activada la presunción que nos ocupa por la Administración tributaria con la acreditación de sucesivas nuevas prestaciones de servicios en el correspondiente procedimiento de gestión, el Alto Tribunal del Principado va a confirmar la no desvinculación deducida, no por la existencia de fraude en tales nuevas prestaciones de servicios –extremo que ni siquiera es objeto de debate–, sino por la falta de prueba del contribuyente que desvirtúa la apariencia generada, afirmándose en este sentido, con cita de las circunstancias tenidas en cuenta en la valoración global de la prueba, que:

En el presente caso, no estamos ante un contrato puntual ni incluso ante unos pocos contratos de exigua duración, o contratos promovidos o subvencionados por la Administración pública para incentivar el empleo, ni ante contratos cuya intrínseca excepcionalidad se haya acreditado, sino ante 12 contratos comprendidos entre el 20 de enero de 2014 y la baja final de 30 de julio de 2015, que suman 242 días (s.e.u.o.), y que se enmarcan en el giro ordinario de la empresa [...] unido a que no consta (lo que sería carga del demandante) que se hubieren prestado en categoría profesional o tareas distintas de las que eran las propias de la relación laboral que fue objeto de extinción por despido, o que el lugar territorial o centro de trabajo fuere distinto, o que la dedicación fuera a tiempo parcial, todo ello cara a acumular indicios que desvirtuasen la presunción de desvinculación.

En consecuencia, en el presente caso apreciamos una relación laboral con peso significativo para confirmar la presunción de falta de desvinculación, sin que se haya articulado contraprueba idónea<sup>20</sup>.

<sup>19</sup> Punto 2.2 del fundamento de derecho segundo de la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 21 de mayo de 2020 (rec. núm. 292/2019 –NFJ079066–).

<sup>20</sup> Punto 2.3 del fundamento de derecho segundo de la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 21 de mayo de 2020 (rec. núm. 292/2019 –NFJ079066–).



Más allá de la relevancia del pasaje transcrito en cuanto confirmatorio de su naturaleza adjetiva o procedimental, del mismo nos interesa destacar como el TSJ del Principado de Asturias acepta la aplicación de la presunción que nos ocupa sin exigir la acreditación de una finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios y poniendo el acento, en cambio, en la subsistencia del vínculo entre el contribuyente y su empleador como circunstancia que denota la inexistencia de daño derivado del despido o cese y, por ende, contraria la finalidad de la exención consagrada en el artículo 7, letra e), de la LIRPF.

En idéntico sentido, mas sin igual profundización en los argumentos, véase la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1011/2009 –NFJ050064–)<sup>21</sup>, en la que el Alto Tribunal catalán reitera que el artículo 1 del RIRPF, con carácter general, no es una norma antifraude al advertir que:

Tampoco se comparte por la Sala el alegato de la demanda de que estemos ante una norma meramente antielusión o para evitar un fraude de ley. La norma reglamentaria se limita a excluir la exención tributaria prevista en la norma legal en los supuestos de permanencia de la vinculación con la empresa respecto de la cual se produjo el despido o cese. Ha de haber una desvinculación real y efectiva, que aquí no se produce, al seguir formando parte del Consejo de Administración de la sociedad que es administradora de la empresa, lo que, desde luego, va más allá de continuar siendo socio y sin que exija que la «vinculación» lo sea mediante una relación laboral retribuida<sup>22</sup>.

Pero siendo interesante como la resolución jurisdiccional transcrita acepta la aplicación de la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF sin exigir la acreditación de ánimo defraudatorio en la nueva prestación de servicio, no es lo menos lo que establece en el fundamento de derecho siguiente sobre la estructura e interpretación que debe hacerse de ese precepto reglamentario, señalándose al respecto, en respuesta a la alegación de que este incurre en exceso reglamentario, que:

cabría entender que se trata de un precepto innecesario o solo aclaratorio, pues quien condiciona la exención a una real y efectiva desvinculación con la empresa es el propio texto legal que la establece, pues solo hay despido o cese si concurre tal desvinculación.

<sup>21</sup> Atendiendo a su fundamento de derecho segundo, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1011/2009 –NFJ050064–) se pronuncia sobre la exención de cierta indemnización en un supuesto en el que el contribuyente, director general de Codorníu, SA, fue despedido para, posteriormente, casi a reglón seguido, ser designado miembro del Consejo de Administración de la sociedad administradora única de Codorníu, SA.

<sup>22</sup> Fundamento de derecho tercero de la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1011/2009 –NFJ050064–).

Por tanto, lo sustantivo del precepto reglamentario es establecer una presunción *iuris tantum al respecto*<sup>23</sup>.

O con otras palabras, que el artículo 1 del RIRPF, como venimos sosteniendo, es una disposición bifronte, compuesta por dos mandatos de distinta naturaleza y propósito, circunstancia que invita a no analizar ambos mandatos desde una idéntica perspectiva y, sobre todo, a no atribuirseles una única pretendida finalidad común, como es la lucha contra el fraude fiscal, que no se deduce de la literalidad de la norma ni ha sido la otorgada a los mismos por la jurisprudencia y la doctrina administrativa.

Finalmente, expositivo de la confusión en torno a la cuestión que ocupa, queremos destacar como algunos de los textos transcritos en este y en el epígrafe anterior, pese a abogar por posturas aparentemente contradictorias, provienen sin embargo de distintas resoluciones de los mismos TSJ (en este caso, los de Asturias y Cataluña). Este hecho, que puede justificarse (también) en la relevancia de lo fáctico en los asuntos que juzgan tales resoluciones jurisdiccionales, creemos que es significativo de una inadecuada comprensión del artículo 1 del RIRPF, que deriva, quizá, de la inexistencia de un análisis profundo y completo de este precepto consecuencia de las múltiples cuestiones abiertas de las que este sigue conociendo pese a su longevidad.

### 3.4. Conclusiones: criterio prevalente en vía administrativa, necesidad de unificación en la vía jurisdiccional y ¿reforma del artículo 1 del RIRPF?

En efecto, el artículo 1 del RIRPF es una disposición, permítase la expresión, sorprendentemente actual<sup>24</sup>, generadora aún de tensión entre órganos administrativos y jurisdiccionales respecto a cuestiones relevantes (¿la nueva prestación de servicios ha de darse en el marco

<sup>23</sup> Fundamento de derecho cuarto de la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de noviembre de 2012 (rec. núm. 1011/2009 –NFJ050064–).

<sup>24</sup> Expresión de esa actualidad es que, al cierre de este trabajo, penden en el TS recursos de casación por los que se solicita al Alto Tribunal, atendiendo al fundamento de derecho quinto y tercero de los Autos de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 4921/2020 –NFJ080000–) y de 27 de mayo de 2021 (rec. núm. 6584/2020 –NFJ082414–),

explicitar si el la expresión «real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa» [...] impide la exención prevista en el artículo 7 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para una indemnización por despido a una persona cuando, en el término de los 3 años siguientes, tal contribuyente, constituido en profesional autónomo que oferta sus servicios en el mercado a una generalidad de sujetos, presta servicios a la empresa que lo despidió aun sin mediar contrato de trabajo alguno con la misma.

de una relación laboral o no?<sup>25</sup>, ¿la desvinculación se verifica solo *directamente* o también de forma *indirecta*?<sup>26</sup>, ¿cuáles son los hechos o circunstancia inherentes a la nueva prestación de servicios sobre los que debe hacerse prueba para enervar la presunción que nos ocupa?, etc.).

Esta tensión también subyace en la cuestión que se suscita en la resolución en comentario, cuestión que, en lo que al ámbito administrativo se refiere y ex artículo 242.4 de la Ley General Tributaria, debe darse por contestada con el criterio establecido por el TEAC, en virtud del cual la Administración tributaria no debe acreditar finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios para aplicar la presunción contenida en el precepto reglamentario tantas veces referido.

Pero alcanzada esa certidumbre (por imperativo legal) en el ámbito administrativo-tributario, en el ámbito jurisdiccional existe cierta confusión al respecto. Esta confusión, materializada en el grado de contradicción existente entre las resoluciones jurisprudenciales traídas a colación en los epígrafes 3.2 y 3.3 anteriores, hace recomendable una unificación de los distintos criterios que al efecto manejan los TSJ, unificación que parece debiera producirse con el oportuno pronunciamiento en sede casacional con el que el TS sentará la oportuna doctrina jurisprudencial.

<sup>25</sup> Frente a la conocida posición de la DGT y de algunos TSJ, destacan, en sentido contrario, otras resoluciones jurisdiccionales que parecen exigir la laboralidad de la nueva prestación de servicios para activar la presunción contenida en el artículo 1 del RIRPF; por todas la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 30 de noviembre de 2018 (rec. núm. 716/2017 –NFJ073726–, en cuyo fundamento de derecho tercero se sienta al respecto que «hay que concluir que no existe relación laboral y que la existencia de una vinculación entre el trabajador despedido y su empleador, ahora como miembro de un órgano de gestión societaria de esta, no puede asimilarse ni incluirse en los supuestos recogidos en la ley como presunción de inexistencia de desvinculación real y efectiva») o la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de octubre de 2019 (rec. núm. 1456/2017 –NFJ076864–, cuyo fundamento de derecho cuarto estimó la pretensión esgrimida por el contribuyente frente a la presunción de no desvinculación aduciendo que «con las pruebas obrantes en autos, se acredita que la relación del recurrente con la mercantil citada, y tras el despido, no ha tenido carácter laboral, sino mercantil»).

<sup>26</sup> Esta cuestión se formula de este modo atendiendo a ciertas resoluciones de la DGT que, *grosso modo*, parecen desaconsejar la aplicación de la exención del artículo 7, letra e), de la LIRPF en supuestos en los que se verifica una nueva prestación de servicios a la empleadora, pero se disimula la vinculación al interponerse entre esta y el que fuese su trabajador una sociedad o empresario.

Por todas, véase la Resolución de la DGT de 7 de agosto de 2018, en respuesta a la Consulta vinculante número V2293/2018, de 7 de agosto (NFC069969), en la que el centro directivo, respecto a un contribuyente que pasa a trabajar en una consultora que presta servicios a la empresa que le despidió, sienta que

la exigencia del cumplimiento del requisito reglamentario de real y efectiva desvinculación del trabajador para disfrutar de la exención prevista en el artículo 7 e) no agota su contenido en la citada presunción, por lo que en supuestos como el presente en el que la prestación de servicios por el trabajador despedido se efectúa en favor de una entidad distinta a aquella que le despidió sin que, por tanto, resulte de aplicación la citada presunción, quedará igualmente condicionada la aplicación de la citada exención a la real y efectiva desvinculación del consultante con su antigua empresa empleadora.

Hasta ese momento, en nuestra opinión, la literalidad del segundo mandato del artículo 1 del RIRPF no da cabida a una interpretación del mismo en virtud de la cual pretenda exigirse a la Administración tributaria la acreditación de una finalidad fraudulenta para aplicar la presunción contenida en esa norma del precepto reglamentario. Ese, el contraste del fraude fiscal, no es, como hemos visto, el propósito ni de esa disposición ni del artículo 7, letra e), de la LIRPF al que desarrolla, por lo cual, si quiere limitarse la exigencia de desvinculación a supuestos de nuevas prestaciones de servicios con finalidad fraudulenta, tal reducción del ámbito objetivo de la condición para aplicar la exención debiera instrumentalizarse, en buena técnica normativa, mediante la oportuna reforma del artículo 1 del RIRPF... como ya apuntaba el TEAC en la resolución en comentario.

No obstante, si realmente acaeciera una reflexión sobre cuál debiera ser el alcance de la condición de desvinculación real y efectiva, creemos que la extensión de la misma debiera ampliarse, no reducirse. Queremos decir, atendiendo a la finalidad común del artículo 7, letra e), de la LIRPF y del artículo 1 del RIRPF antes deducida –obstar la aplicación de la exención en supuestos en que la indemnización no resarce daño alguno por subsistir la vinculación entre empresa y trabajador–, no llegamos a entender por qué el requisito de la desvinculación se verifica exclusivamente respecto del anterior empleador y su grupo, y no se extiende a cualquier empleador al que se pase a prestar servicios análogos durante un plazo de tiempo razonable. O con otras palabras, ¿se produce daño si un trabajador despedido vuelve inmediatamente a prestar servicios similares a una empresa independiente de la anterior empleadora?, ¿el resarcimiento de ese hipotético daño es merecedor del mismo tratamiento tributario que se dispensa a las indemnizaciones por despido o cese de trabajadores que permanecen en el desempleo?

Estas cuestiones, así como las esbozadas al inicio de este epígrafe, ponen de manifiesto que los mandatos del artículo 1 del RIRPF precisan aún de un análisis profundo y completo con el que se dé respuesta a las múltiples interrogantes que los mismos suscitan, incluida todavía aquella relativa a la acreditación de un ánimo defraudatorio para aplicar la presunción que ocupa y a la que la resolución en comentario da una respuesta funcional solo para el ámbito administrativo-tributario.

## Referencia bibliográfica

Sanz Clavijo, A. (2015). Problemas actuales en la aplicación de la exención de las indemnizaciones por despido o cese.

*Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 389-390, 5-44.

# La interpretación del deber de buena administración en la jurisprudencia del Tribunal Supremo

Análisis de la [STS de 15 de marzo de 2021, rec. núm. 526/2020](#)

**Borja Garin Ballesteros**

*Socio Becerra Advocats de Barcelona  
Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Barcelona*

## Extracto

Desde el año 2017 se han ido sucediendo Sentencias del Tribunal Supremo (TS) que, a partir de una casuística concreta, han ido matizando cómo debía interpretarse en nuestro ordenamiento jurídico el principio de buena administración. La aplicación del acervo comunitario, junto a la concreción del artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, como también la propia regulación española (donde cabe destacar los arts. 9.3 y 103 de la Constitución española, así como el art. 3 de la Ley 40/2015), han servido de base interpretativa para que el TS fuese concretando en los diferentes casos enjuiciados si, en esos supuestos, se había transgredido, por parte de la Administración, el principio de buena administración.

En esta ocasión, cabe referirse a la Sentencia de 15 de marzo de 2021, en la cual el Alto Tribunal se posiciona sobre si, a la luz del principio de buena administración, las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria deben constar expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento o, por el contrario, la exigencia de motivación se satisface, igualmente, cuando esas dilaciones se justifican posteriormente en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que revisa el acuerdo de derivación.

El TS se muestra a favor de la necesidad de dicha motivación a la luz del principio de buena administración (considerado por el propio tribunal como «un nuevo paradigma del siglo XXI») manteniendo la línea garantista, en la que consideramos que se debe seguir avanzando para profundizar en la conceptualización de la buena administración como deber/mandato a la Administración.

## 1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 15 de marzo de 2021 (rec. núm. 526/2020 –NFJ081555–) dirime la interpretación que debe dársele a la motivación suficiente de las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración, a la luz del principio de buena administración.

El caso enjuiciado parte de los siguientes hechos relevantes para resolver la cuestión:

El **9 de marzo de 2015** se le notificó al contribuyente el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad y trámite de audiencia, concediéndosele 15 días hábiles para formular alegaciones.

El 20 de marzo de 2015, el contribuyente solicitó la ampliación de dicho plazo, lo que le fue concedido por un periodo igual a la mitad del plazo inicial otorgado, notificándose el referido acuerdo. El contribuyente presentó su escrito de alegaciones el 1 de abril de 2015.

El 9 de septiembre de 2015, se dictó acuerdo de derivación de responsabilidad declarando al contribuyente responsable subsidiario en relación con deudas y sanciones de una sociedad. Dicho acuerdo se intentó notificar el 16 de septiembre de 2015 y fue notificado con éxito el **18 de septiembre de 2015**.

El contribuyente alegó la caducidad del procedimiento dada la superación del plazo de seis meses previsto en el artículo 104 de la Ley General Tributaria (LGT), ya que el procedimiento se inició mediante notificación de fecha 9 de marzo de 2015, mientras que la resolución del mismo fue notificada el 18 de septiembre de 2015.

A los efectos de la cuestión que nos interesa, el propio Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Extremadura resolvió en fecha 31 de mayo de 2018 que el propio artículo 104.2 de la LGT establece que «los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución».

En este sentido, el artículo 104 c) del 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 (RD 1065/2007, de 27 de julio –RGAT–) dispone que se consideran dilaciones por causa no imputable a la Administración:

La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o a la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

El propio TEAR constató que existía una dilación por causa no imputable a la Administración por la ampliación del plazo solicitada por el contribuyente de ocho días hábiles. Por lo tanto, habiéndose efectuado el primer intento de notificación de la resolución del procedimiento el 16 de septiembre de 2015, concluyó el TEAR que no se superó el plazo de seis meses legalmente previsto.

Resuelta esta cuestión, el contribuyente planteó recurso ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Extremadura, alegando la caducidad del procedimiento. Fundamentaba dicha alegación en que, en el acuerdo de derivación de responsabilidad, debía motivarse la existencia de dilaciones en el procedimiento sin que, en su opinión, pudiera subsanarse un defecto de falta de motivación por el TEAR.

El TSJ de Extremadura reiteró el criterio del TEAR respecto a la interpretación del artículo 104.2 de la LGT y consideró que la cuestión a dirimir no era si la ausencia de motivación de dichas dilaciones no imputables a la Administración afectaba a la caducidad, sino si se había cumplido con la exigencia de motivación, la cual guardaba relación con la indefensión.

El tribunal consideró que «esto debe valorarse desde una perspectiva sustancial, despojándola de toda consideración dogmática o ritualidad curialesca». El TSJ añadió a su exposición que «desde luego le será exigible que la Administración determine de una forma específica concreta y minuciosa los casos en los que no computa determinados plazos cuando existan diversas y discutibles circunstancias en el marco del derecho de eficaz defensa».

Una vez explicitada la doctrina anterior y refiriéndose al caso concreto, el TSJ consideró que «en este supuesto, en el que solamente existe una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria y totalmente imputable al recurrente, de la que es perfecto conocedor sería desproporcionada y carente de sustancia esta exigencia».

## 2. Doctrina del tribunal

Una vez fijados los hechos anteriores, corresponde al TS resolver si las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria deben constar expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la

caducidad del procedimiento o, por el contrario, la exigencia de motivación se satisface, igualmente, cuando esas dilaciones se justifican posteriormente en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que revisa el acuerdo de derivación.

Reiterando el artículo 104 de la LGT y el artículo 124 del RGAT, el Alto Tribunal procede a centrarse en el principio de buena administración. En este sentido, alude a su reciente Sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1652/2019 –NFJ079401–), en la que se pronunció en los siguientes términos:

es sabido que el principio de buena administración está implícito en nuestra Constitución (art. 9.3, 103 y 106), ha sido positivizado en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (artículos 41 y 42), constituye, según la mejor doctrina, un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente y –como esta misma Sala ha señalado en anteriores ocasiones– no consiste en una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene –debe tener– plasmación efectiva y llevar aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigibles por el ciudadano a los órganos públicos.

En cuanto a los deberes de las Administraciones públicas a la luz del principio de buena administración, el TS destaca que:

entre esos deberes está –y esto resulta indiscutible– el de dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas –especialmente cuando las mismas agraven la situación de los interesados o les imponga cargas, incluso si tienen la obligación de soportarlas– sean debidamente explicadas no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece.

Asentado lo anterior, el TS traslada la doctrina expuesta al caso concreto que les ocupa. En primer lugar, descarta que exista controversia en cuanto a la caducidad del procedimiento puesto que no se ha «excedido el plazo para resolver por existir una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria».

Sin embargo, refiriéndose a la argumentación del TSJ de Extremadura en cuanto a la necesidad de motivación por parte de la Administración acerca de las dilaciones no imputables a la Administración, el TS afirma que:

la sentencia impugnada viene a «dispensar» a la Administración de motivar en el acuerdo de derivación de responsabilidad la dilación atribuible al recurrente, por



considerar que se trata de una dilación «de la que es perfecto conocedor», resultando la exigencia de motivación en este caso «desproporcionada y carente de sustancia».

El Alto Tribunal, por lo tanto, no comparte que exista desproporción alguna en la exigencia de motivación a la que aludía el TSJ de Extremadura.

Considera el TS que tanto el artículo 104.2 como el 103.3 de la LGT contradicen el razonamiento de la Sentencia del TSJ de Extremadura, exigiendo ambos la necesaria motivación. Acorde con ello, aluden a su propia jurisprudencia. En concreto, a su Sentencia de 20 de abril de 2016 (rec. núm. 3148/2014 –NFJ083205–), donde ya destacaban la obligación de motivar las dilaciones no imputables a la Administración en los actos de gravamen, considerándola una obligación preceptiva.

En el presente caso, se considera que una declaración de responsabilidad tributaria es un acto de gravamen, en el cual debe justificarse el acogerse a una regla excepcional, como «es la de superar el plazo máximo de seis meses legalmente establecido para su tramitación y notificación, por excluir de su cómputo una dilación no imputable a la Administración».

La ausencia de dicha motivación conllevó consecuencias de carácter práctico<sup>1</sup> que se resumen en que la Sala no pudo ejercer en plenitud su función esencial de verificar si el acuerdo administrativo se acomodaba al ordenamiento jurídico, en concreto, a los principios de proporcionalidad, buena administración y de eficacia.

Asentado lo anterior, el TS concluye que la exigencia de motivación no se satisface cuando las dilaciones se justifican en vía revisora por el TEAR, correspondiéndole al órgano que dicta la resolución que finaliza el procedimiento e impone el gravamen al obligado tributario, por los siguientes fundamentos:

- Este órgano es el que puede ofrecer una justificación coherente que obedezca a la realidad.
- Es el órgano que se ha visto afectado por la actuación y ha seguido la tramitación del procedimiento, constatando la existencia de las dilaciones y su influencia en el procedimiento.
- La STS de 11 de diciembre de 2017 (rec. núm. 3175/2016 –NFJ069016–) ya destacaba que los Tribunales Económico-Administrativos no pueden subsanar los defectos de motivación.

<sup>1</sup> El TEAR utiliza de referencia el plazo de ampliación concedido en su integridad y no el día en que efectivamente se presentó el escrito, la Administración no pudo motivar la «complejidad» de las deudas a derivar para justificar la superación del plazo.

- Si se permitiera que el TEAR pudiera subsanar esta deficiencia, se podría causar indefensión al recurrente al no permitirle defenderse en sede económico-administrativa sobre unas supuestas dilaciones surgidas *ex novo*, obligándole a acudir a la vía judicial.
- El principio de buena administración exige que las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria consten expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento.

### 3. Comentario crítico

La sentencia comentada concluye su interpretación aludiendo a que «el principio de buena administración exige que las dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria consten expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad».

En primer lugar, resulta necesario mencionar que el principio de buena administración que según ha establecido el TS se infiere en nuestro ordenamiento jurídico de los artículos 9.3, 103.1 y 106 de la Constitución española (CE), así como del artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (Ley 40/2015), es de construcción novedosa, pero de raíces antiguas. Estas raíces jurídicas parten del gran administrativista Hauriou, quien ya se refería a principios del siglo XX a la buena administración, como también, de la doctrina italiana y la jurisprudencia griega de los años 30<sup>2</sup>. Sin embargo, el desarrollo doctrinal que ahora expone el TS, parte de la construcción jurisprudencial que a lo largo de los años comenzó a realizar el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, cuyas primeras alusiones al término datan de 1955<sup>3</sup>.

Sin embargo, estas raíces han empezado a dar sus frutos a través de la construcción jurisprudencial del actual Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), y la posterior sistematización del derecho a una buena administración en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. El TJUE ha ido desarrollando las garantías de dicho derecho a través de sentencias en las que ha interrelacionado la buena administración con distintos derechos fundamentales, como la tutela judicial efectiva<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> Podemos encontrar un breve recorrido doctrinal y jurisprudencial histórico en Menéndez Sebastián (2021, p. 16). Respecto a la jurisprudencia griega –infrecuente su citación en derecho comparado– la autora remite a Dellis (1998).

<sup>3</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de febrero de 1955, *Industrie Siderurgiche Associate (ISA) c. la Alta Autoridad de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero*, asunto 4-54, ECLI:EU:C:1955:3.

<sup>4</sup> Un buen resumen de ello puede encontrarse en Casas (2020, p. 66), donde algunos de los mayores exponentes de Sentencias que se citan (2020, p. 68) son la del Tribunal de Justicia de 31 de marzo de 1992,

El TS, pese a recibir dicho derecho del acervo comunitario, ha preferido construir su jurisprudencia sobre el derecho a la buena administración con base en el ordenamiento patrio, considerando que el principio de buena administración ya se encuentra recogido en algunos de nuestros preceptos constitucionales y legales<sup>5</sup>. Sin embargo, en varias de sus sentencias ha hecho referencias a la directa aplicación del precepto del Derecho de la Unión Europea. A esos efectos, se refiere el TS en su **Sentencia de 15 de enero de 2020** (rec. núm. 3835/2018) donde referenciando su sentencia anterior, **de 7 de noviembre de 2017** (rec. núm. 2228/2016), afirma que:

el ámbito europeo, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo Europeo de Niza de 8/10 de diciembre de 2000 dedica su artículo 41 al denominado «Derecho a una buena Administración». Tal precepto se integra hoy en el Tratado de la Unión Europea (Tratado de Lisboa), de 13 de diciembre de 2007, ratificado por Instrumento de 26 de diciembre de 2008, que en su artículo 6 señala que, en su artículo 6 dispone que «La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.

Asimismo, la Sentencia de **23 de marzo de 2015** (rec. núm. 898/2013 –NFJ083204–) afirma que ante una ausencia del trámite de audiencia en el procedimiento «no solo [...] produce una infracción procedimental del Derecho nacional, sino una conculcación del artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea».

Habiendo recordado los preceptos que avalan el desarrollo del derecho a la buena administración en nuestro país, consideramos que la sentencia descrita es un claro ejemplo del esfuerzo doctrinal que viene haciendo el TS, de un tiempo a esta parte, en su empeño por tratar de dotar de contenido preciso a dicho derecho. Como puede constatarse en esta sentencia, el derecho a la buena administración se ha convertido para el TS en una suerte de filtro de valoración del actuar administrativo.

Por ello, el TS trata de dotar de contenido al principio de buena administración, aunque sea a través de valorar la casuística concreta. Véase, por ejemplo, en la reciente **Sentencia de 16 de julio de 2020** (rec. núm. 810/2019 –NFJ078599–), donde el Alto Tribunal considera que el principio de buena administración impone a la Administración el deber de anular de oficio una liquidación nula que se amparó en una norma contraria al Derecho de la Unión. Asimismo, la **Sentencia de 15 de octubre de 2020** (rec. núm. 1652/2019 –NFJ079401–), se expresa sobre el necesario pronunciamiento acerca de una solicitud de aplazamiento/frac-

---

C-255/90 P, *Burban*, Sentencias del Tribunal de Primer Instancia de 18 de septiembre de 1995, *Nöelle*, y de 9 de julio de 1999, *New Europe Consulting y otros*.

<sup>5</sup> Artículos 9.3, 103.1 y 106 de la CE, así como del artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015.

cionamiento, planteada en periodo ejecutivo. En esta última, a la luz del principio de buena administración, se considera oportuno no iniciar el procedimiento de apremio sin previamente dar trámite a dicha petición. En esta sentencia, el TS afirma lo que viene deslizando respecto a dicho principio, con frecuencia desde el año 2017, en un continuo de sentencias, cuyo resumen doctrinal se aglutina en la siguiente apreciación:

no consiste en una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio se derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene –debe tener– plasmación efectiva y lleva aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos.

Con el avance de las sentencias en que se menciona dicho principio (se considera que existen en nuestro país más de 300 pronunciamientos de los diferentes tribunales, en cuanto a la buena administración), se trata de definir y profundizar en la conceptualización de las garantías procedimentales que implica el mismo. Otro reciente ejemplo es la **Sentencia del TS de 14 de abril de 2021** (rec. núm. 28/2020), en la que se afirma que:

el derecho al procedimiento administrativo debido, que es corolario del deber de buena administración, garantiza que las decisiones administrativas [...] se adopten de forma motivada y congruente con el iter procedimental, sin incurrir en desviación del procedimiento, en la medida que se requiere que no haya discordancias de carácter sustancial entre los datos fácticos relevantes, la fundamentación jurídica obrante en el expediente y el contenido de la decisión administrativa.

Está claro que el TS adopta una posición de rigor respecto al procedimiento que deben seguir las Administraciones en su actuar. Además, tanto en esta última sentencia referenciada como en la que da objeto a este comentario, nos encontramos con un claro giro argumentativo que consideramos de gran relevancia. La buena administración no solamente es un derecho que debe garantizársele al contribuyente, sino que es un deber de la Administración.

En este sentido, a nuestro entender, cabe hacer dos consideraciones cruciales para poder avanzar en la construcción del principio de buena administración (según el TS, en su **Sentencia de 15 de octubre de 2020** [rec. núm. 1652/2019 –NFJ079401–], estamos ante «según la mejor doctrina, un nuevo paradigma del Derecho del siglo XXI»).

En primer lugar, el derecho a la buena administración, como afirma Boustá (2019, p. 39) tiene como objeto definir los medios de la Administración y no los fines de la misma. La autora propone una definición de buena administración (2019, p. 40) como «la adaptación equilibrada de los medios de la administración pública» a la vez que propone que la misma debe significar «la buena utilización de la potestad discrecional». Por lo tanto, se debe con-

cretar el concepto de buena administración. De lo contrario, nos quedaremos en una fórmula bienintencionada pero nada efectiva en la práctica jurídica. Por ello, se requiere de una visión restrictiva de esta figura (defendida también, por las autoras Boustá –2010– y Menéndez Sebastián –2021–).

La misma autora (citada en Sanz, 2021, p. 237) considera que nuestros tribunales respecto a la buena administración «solo confirman derechos y principios ya existentes sin aportar nuevos elementos de definición o derechos» El propio Sanz (2021) considera que «es frecuente que la invocación del principio sea meramente retórica o se limite a forzar argumentos que, por sí mismos, serían insuficientes para motivar el fallo alcanzado» (p. 238). En sentido similar, se pronuncia Menéndez Sebastián (2021) destacando que como

un análisis centrado exclusivamente en el control *a posteriori* no es suficiente, la noción de buena administración no debe solo servir para detectar los casos de mala administración, sino para algo más, es decir, para guiar la actuación de las Administraciones, de ahí también que buena administración sea una noción más amplia y no estrictamente antagónica de la idea de mala administración (p. 52).

Por lo tanto, consideramos que el TS no debe limitarse a la valoración casuística de los casos que enjuicia y debe establecer unos estándares jurisprudenciales de buena administración que permitan tener certidumbre de los actuantes administrativos que los vulneran. Cabe tener en cuenta que dicha tarea podría sobrepasar las atribuciones de los tribunales. Por lo tanto, la concreción de la buena administración en los procedimientos tributarios también requiere de la intervención del legislador, en el establecimiento de estándares de actuación de la Administración en las diversas fases del procedimiento tributario, que excedan una simple relación de principios genéricos.

En segundo lugar, y en sintonía tanto con el primer comentario como con el enfoque complementario que ha introducido el TS en varias de sus sentencias (como la aquí comentada), cabe considerar que debe hacerse un acercamiento doctrinal hacia otra comprensión del principio de buena administración. Si el armazón de la doctrina general del principio de buena administración parte de entender el mismo como un derecho subjetivo del ciudadano, también debe contemplarse el mismo como un deber, tanto desde la perspectiva de mandato constitucional a la Administración (art. 103.1 CE), como de deber correlativo al propio derecho. La primera acepción, en palabras de Fernández Farreres (1983) sería la existencia del «deber de apreciar ante cada situación concreta y específica la solución más adecuada y conforme al interés público» (p. 52). Este mandato previo a cualquier derecho, se vislumbra claramente en Galeta (2019, p. 5) quien afirma que la concepción de buena administración interrelacionada con el principio de equidad, «*presupone altresì un dovere dell'Amministrazione di astenersi da comportamenti che risultino contrari al principio di giustizia*».

En segundo lugar y más cercano a algunas sentencias del TS, consideramos que debe profundizarse en la nueva formulación del derecho a la buena administración, como dere-

cho-deber<sup>6</sup> que se desarrollará en criterios concretos que garanticen este buen proceder administrativo. Cabe destacar la **Sentencia del TS de 19 de octubre de 2015** (rec. núm. 168/2014 –NFJ073121–, FJ 2.º), donde menciona en cuanto a la motivación de los actos tributarios que

la obligación de motivar no está prevista solo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria, así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas.

Este deber, también se observa en la Sentencia de **5 de diciembre de 2017** (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–) y en la de **18 de diciembre de 2019** (rec. núm. 4442/2018 –NFJ075744–), en las que se sostiene que el derecho a una buena administración

no se trata, por tanto, de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva.

El último ejemplo de este avance de la buena administración como deber lo encontramos en la ya mencionada reciente **Sentencia del TS de 14 de abril de 2021** (rec. núm. 28/2020), donde consideramos que se ha dado un notable avance en esta definición. En la sentencia se afirma que:

en este contexto, referido al deber de la Administración de cumplir las garantías procedimentales, consideramos que se ha infringido el derecho al procedimiento debido, cuyo reconocimiento, como derecho procedimental de naturaleza constitucional, se infiere del artículo 24 de la Constitución, que garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva, que se incardina en el derecho general de protección jurídica, y del artículo 103 del Texto Fundamental, que enuncia como principios rectores del actuar administrativo el principio de objetividad, en la medida que se ha producido una quiebra injustificada del principio de regularidad y consistencia secuencial del procedimiento.

Esta última sentencia supone un gran avance en determinar lo que debe entenderse por buena administración, sobre todo en el ámbito tributario, donde adquiere una notable relevancia el cumplimiento estricto del procedimiento debido por parte de la Administración. Pero esto no puede quedarse en una declaración de intenciones vacía de contenido.

<sup>6</sup> Casas (2020, p. 63) citando a Uriarte Ricote (2014, p. 717).

La sentencia comentada suma un supuesto añadido a la ya amplia casuística que desde el 2017 ha permitido al TS marcar el paso a la Administración tributaria a través del principio de buena administración. Esto es un éxito a medias, ya que no todo mal proceder de la Administración tiene ocasión de llegar al TS, lo cual daña al interés general y también a la confianza legítima (principio general regulado en el art. 3.1 e) de la ya mencionada Ley 40/2015). No se puede permitir que el cumplimiento del mandato de buena administración quede a expensas de la revisión de aquellos casos que alcancen la vía judicial.

En consecuencia, cabe centrar todos los esfuerzos para el cumplimiento del deber de buena administración en las fases previas a la revisión de los actos tributarios. En este sentido y en cuanto a la confianza legítima, cabe destacar las consideraciones de Rozas Valdés (2021) al afirmar que:

legítima confianza se puede definir como predecibilidad –en términos más modestos que certeza– del Derecho. En definitiva, saber a qué atenerse. Pues bien, en el orden tributario la inversión en legítima confianza pasa por volcar la atención, decididamente, en la fase de relación previa a la presentación de la autoliquidación (p. 50).

Por lo tanto, aplaudimos que, en esta última sentencia referenciada, el TS aluda al «procedimiento debido». Sin embargo, para dotarlo de contenido, debe regularse y estandarizarse. Un ejemplo de ello es la necesidad de dotar de un verdadero procedimiento contradictorio al trámite de audiencia (tratado en profundidad en Garin Ballesteros, 2020), de secuenciar las diferentes fases del procedimiento tributario y asociar, a cada una de ellas, unas obligaciones determinadas por parte de la Administración. También, cabe plantearse si algunos preceptos regulatorios de los procedimientos tributarios son acordes al principio de buena administración y actuar en consecuencia.

Por último, cabe preguntarse si el incumplimiento del derecho-deber de buena administración, en tanto que derecho subjetivo y mandato constitucional a la Administración, podría suponer no tanto un vicio formal del procedimiento, sino una causa de nulidad de pleno derecho del acto administrativo que transgreda dicho imperativo legal, al amparo del artículo 217.1 e) de la LGT<sup>7</sup>.

Avanzar en ambos sentidos (regular/anular), será la mejor garantía de buena administración y permitirá que el cumplimiento con el interés general y el incremento de la confianza legítima no quede en formulaciones retóricas.

<sup>7</sup> Dispone la nulidad de aquellos actos: que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

## Referencias bibliográficas

- Bousta, R. (2010). *Essai sur la notion de bonne administration en Droit public*. L'Harmattan.
- Bousta, R. (2019). Pour une approche conceptuelle de la notion de bonne administration. *Revista digital de Derecho Administrativo, Universidad Externado de Colombia*, 21, 23-45.
- Dellis, G. (1998). Le principe de bonne administration dans la jurisprudence du Conseil d'État hellénique. *État-loi-administration. Mélanges en l'honneur de Epaminondas P. Spiliotopoulos*. Bruylant.
- Fernández Farreres, G. (1983). *La subvención: concepto y régimen jurídico*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Galetta, D.U. (2019). Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche akka kuce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art.41 della Carta dei diritti UE). En M. Pierro (coord.), *Il Diritto a una buona amministrazione nei procedimenti tributari*. Giuffrè Francis Lefebvre.
- Garin Ballesteros, B. (2020). Fundamentos y contenido del derecho al contradictorio tributario. *Crónica Tributaria*, 174.
- Menéndez Sebastián, E. M.<sup>a</sup> (2021). *De la función consultiva clásica a la buena administración. Evolución en el Estado social y democrático de Derecho*. Marcial Pons.
- Rozas Valdés, J.A. (2021). Fundamentos y acicates de las políticas de compliance tributario. En I. Merino Jara (coord.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*. Wolters Kluwer.
- Sanz Gómez, R. (2021). Buena Administración y Procedimiento Tributario Justo. En I. Merino Jara (dir.), *La Protección de los derechos Fundamentales en el ámbito tributario* (capítulo VII). Wolters Kluwer.
- Uriarte Ricote, M. (2014). Artículo 41: el Derecho a una buena administración como garantía de un ejercicio de poder democrático. En Ordeñana Gezuraga, I. (dir.), *La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y su reflejo en el ordenamiento jurídico español*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Bousta, R. (2020). La polisemia del derecho a una buena administración: Análisis crítico de los ordenamientos europeo y español. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 276. Tomo LXX, 204.

## Bibliografía

- Bousta, R. (2020). La polisemia del derecho a una buena administración: Análisis crítico de los ordenamientos europeo y español. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 276. Tomo LXX, 204.



## La contabilidad del beneficio residual

**M.<sup>a</sup> Concepción Burgos García**

*Profesora de la UDIMA*

[concepcion.burgos@udima.es](mailto:concepcion.burgos@udima.es) | <https://orcid.org/0000-0001-5420-2976>

**Javier Romano Aparicio**

*Profesor contabilidad del Grupo CEF.- UDIMA*

[javierromano@cef.es](mailto:javierromano@cef.es) | <https://orcid.org/0000-0002-1425-3266>



Este trabajo ha obtenido el **1.º Premio «Estudios Financieros» 2021** en la modalidad de **Contabilidad**.

El jurado ha estado compuesto por: don Santiago Durán Domínguez, doña Isabel Brusca Alijarde, don Luis Castrillo Lara, doña María Antonia García Benau, don Salvador Marín Hernández y don Víctor Salamanca Carrasco.

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

### Extracto

En la tributación directa de la economía digital se ha impuesto la distribución del beneficio residual como fórmula para asignar a los países de mercado la base imponible generada sin establecimiento permanente. Es un proceso en dos pasos que primero distribuye los beneficios rutinarios a los países donde ocurren las actividades productivas utilizando los precios de transferencia, y después asigna los no rutinarios a los países donde se ubican los clientes o usuarios. Cuando esta propuesta cristalice en norma, los departamentos financieros de las multinacionales tendrán que distinguir a efectos fiscales entre beneficios rutinarios y beneficios residuales, algo que actualmente no hacen y para lo que necesitarán reorganizar sus sistemas de información financiera. La distribución del beneficio residual será parte del proceso de cumplimiento tributario, pero, igual que ocurre en el impuesto sobre sociedades actual, se basará en la información financiera de la empresa. De especial relevancia es la NIIF 8 –segmentos de operación– y más en general la contabilidad de costes. En este artículo examinamos el concepto «beneficio residual» y, a través de un caso práctico basado en las cuentas de la multinacional Apple, Inc., las implicaciones que tendrá para la gestión contable de las entidades multinacionales.

**Palabras clave:** beneficio residual; precios de transferencia; contabilidad.

Fecha de entrada: 04-05-2021 / Fecha de aceptación: 10-09-2021

**Cómo citar:** Burgos García, M.<sup>a</sup> C. y Romano Aparicio, J. (2021). La contabilidad del beneficio residual. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 153-184.



# Accounting for residual profit

M.<sup>a</sup> Concepción Burgos García

Javier Romano Aparicio

## Abstract

In the corporate taxation of the digital economy the allocation of residual profit has emerged as the formula to allocate the tax base amongst market jurisdictions without a permanent establishment. It is a two-step process beginning with the allocation of routine profits to countries where business functions take place, under the transfer pricing approach, followed by the distribution of non-routine profits amongst the countries where customers or users are located. When this proposal is turned into law, finance departments of multinational entities will have to distinguish between routine and non-routine or residual profits, something they do not currently do and for which they will have to adapt their financial information systems. The allocation of residual profit will be part of the tax compliance process but, just as the Corporate Tax, based on financial information. Especially relevant is IFRS 8, segment reporting, and more generally cost accounting. This article explores the concept of «residual profit» and, through a case study based on the accounts of the multinational Apple, Inc, its implications for the accounting practices of MNEs.

**Keywords:** residual profit; transfer pricing; accounting.

**Citation:** Burgos García, M.<sup>a</sup> C. y Romano Aparicio, J. (2021). La contabilidad del beneficio residual. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 153-184.





## Sumario

1. La teoría del beneficio residual en el debate de la fiscalidad de la economía digital
2. Beneficio ordinario y beneficio residual
3. El BR en el método de la división de beneficios
4. El régimen fiscal de tributación de la economía digital en la propuesta de la OCDE
  - A. Ámbito subjetivo
  - B. Existencia del beneficio residual
  - C. Prorrata de los beneficios residuales y segmentación
  - D. Conexión con el territorio
  - E. Reglas de origen
  - F. Determinación de la base tributaria. Ajustes
  - G. Compensación de pérdidas
  - H. Reglas de reparto
  - I. Contabilidad del impuesto
5. Supuesto práctico: Apple, Inc.
  - A. Ámbito subjetivo
  - B. Ámbito objetivo
  - C. Determinación del beneficio residual
  - D. Reglas de nexa
  - E. Reglas de origen
  - F. Determinación de la base a repartir
6. Conclusión

### Referencias bibliográficas

**Nota:** La versión del artículo que tiene el lector en sus manos está adaptada a las últimas propuestas hechas por la OCDE, concretamente al *Statement on a Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitilisation of the Economy*, publicado el 1 de julio de 2021 (OCDE, 2021), mucho después de haber concluido el plazo de presentación de trabajos al Premio de Estudios Financieros. La posición de la OCDE se ha simplificado notablemente entre octubre de 2020, cuando apareció el *Blueprint* del Pilar 1 (OCDE, 2020), que en buena medida alumbró la versión original del artículo premiado, y la expresada en el *Statement*. Para la versión corriente del artículo hemos querido dar preferencia a la función informativa y, por tanto, lo hemos adaptado al pensamiento actual de la OCDE, mientras conservamos lo esencial del artículo que concurrió al premio, incluyendo en notas al pie las explicaciones de la importante simplificación acaecida. Creemos que también será interesante para el lector conocer las claves de esa simplificación.

## 1. La teoría del beneficio residual en el debate de la fiscalidad de la economía digital

La teoría del beneficio residual, *surplus* o beneficio económico puro, goza de amplia tradición en la literatura económica y contable, remontándose a Marshall (1890). En los años 1990 despertó gran interés en el campo de la valoración de empresas, pues era capaz de capturar el potencial de generar rendimientos futuros por una empresa mejor que otros índices como el ROI. Eran los primeros años del *boom* de las empresas digitales y el atractivo de esta teoría era explicar las enormes diferencias entre el magro valor contable de las .com y su capitalización bursátil (Ohlson, 1995). Especialmente conocido fue el método del valor económico añadido (*Economic Value Added* o EVA) que patentó la firma Stern Stewart & Co. La crisis financiera internacional terminó con la exuberancia de las *dotcom* en los mercados y el cálculo del beneficio residual quedó básicamente reducido a su uso en la contabilidad de gestión para asignar compensación por desempeño a los ejecutivos de grandes empresas departamentalizadas o establecidas en ámbitos geográficos distintos<sup>1</sup>. En los últimos años, sin embargo, ha vuelto a tomar relevancia, esta vez por motivos fiscales, pues va a ser el eje vertebrador de la fiscalidad de las grandes multinacionales. En este sentido, pese a que ha pasado a ocupar un lugar prominente en la teoría de la imposición y haber recibido un análisis desde el punto de vista tributario (OCDE, 2020) y económico (Beer et al., 2020), es llamativa la escasa atención que la investigación contable está dedicando a este tema. Este artículo busca revertir este estado de cosas.

En los últimos años ha existido un fuerte debate sobre los países donde deberían tributar las multinacionales digitales o GAFAs<sup>2</sup>. Las convenciones actuales, que pronto cumplirán un siglo de vigencia<sup>3</sup>, solo atribuyen capacidad de exigir el impuesto sobre beneficios a los países donde el grupo multinacional tenga una filial o un establecimiento permanente, el cual se define principalmente por la existencia de un lugar fijo de negocios, que actúa como nexo con el territorio. A partir de ahí, las reglas fiscales obligan a determinar la base que corresponda a cada territorio partiendo de una convención contable: el llamado «princi-

<sup>1</sup> En esencia, el método pone en relación el volumen de activos de un segmento del negocio con su rentabilidad. Si la multinacional contabiliza por segmentos, es fácil determinar la tasa de rentabilidad de cada uno de ellos, por ejemplo, poniendo en relación los ingresos respectivos con el activo medio asignado a cada segmento, solo o en combinación con el capital humano (FTE) de cada segmento, y asignar así los incentivos a los directivos o a sus equipos.

<sup>2</sup> A veces se designa con este acrónimo a Google, Apple, Facebook y Amazon, como representativas de un grupo más amplio donde también estaría Microsoft y otros gigantes digitales.

<sup>3</sup> Trabajos realizados en la Sociedad de las Naciones, antecedente de la ONU, en la década de 1920.

pio de entidad separada», por el cual cada entidad legal –matriz y filiales– o unidad económica –establecimiento permanente– prepara cuentas anuales que determinan su beneficio y, por ende, la base imponible. Una parte fundamental en este proceso es la valoración de las transacciones vinculadas, pues en ellas la determinación del valor de las operaciones no es el resultado de la oferta y demanda en el mercado, sino de una decisión ejecutiva de un administrador dentro del propio conglomerado.

Esta construcción teórica, denominada «precios de transferencia», fue aceptada como dogma durante casi un siglo, pese a que presenta algunos problemas. El fundamental es que las transacciones entre partes vinculadas pueden utilizarse para transferir beneficios fuera de las jurisdicciones donde el tipo de gravamen es alto, y represarlos en filiales en países de baja tributación. Este problema, que la OCDE bautizó con el acrónimo BEPS, es más agudo en modelos de negocio altamente digitalizados, donde eludir el gravamen en un país es más sencillo todavía, porque en estos modelos de negocio no es ni siquiera preciso tener activos fijos en los países del mercado, con lo cual simplemente no nace la obligación de formular cuentas separadas.

Desde que la OCDE publicara en 2013 el Plan de Acción de BEPS (2013), se trató de contener la denominada planificación fiscal agresiva, pero con un balance desigual: hubo relativos avances, pero nunca una solución definitiva. Debemos distinguir dos periodos: el primero, hasta 2017, durante el cual se revisó el Modelo de Convenio de Doble Imposición y las Directrices de Precios de Transferencia, y que a efectos contables se caracterizó por asumir una perspectiva conservadora aferrada al principio de plena competencia, trasunto fiscal del principio contable de entidad separada. Entonces se intentó asignar los beneficios a los territorios *donde se crea el valor*, pensando que esta noción era aprehensible mediante la contabilidad y los precios de transferencia, pero este empeño está condenado al fracaso por la falta de reconocimiento contable de los elementos con mayor potencial de generar valor en la economía del siglo XXI, es decir, los intangibles, elementos que están por definición ausentes de la contabilidad financiera, salvo que se hayan adquirido de terceros mediante precio (NIC 38). La falta de soporte contable de los intangibles, la porosidad de las reglas de precios de transferencia y el hecho de que no exista un mecanismo de control universal sobre la política de precios de transferencia de las multinacionales condujo a la sensación de que los esfuerzos de la primera etapa de BEPS fueron en gran medida baldíos.

El segundo periodo, entre 2018 y 2021, ha sido más abierto tras constatar que la noción de *donde se crea el valor* no sirvió para avanzar de verdad (FMI, 2019, p. 1) y que los problemas de trasvase de beneficios persisten pese a BEPS, como ha reconocido la propia OCDE<sup>4</sup> y explica el Banco Mundial<sup>5</sup>. Ese fracaso ha abierto la puerta a propuestas más audaces que

<sup>4</sup> La propuesta reconoce que las reglas actuales de precios de transferencia, incluso en su versión post-BEPS, se enfrentan a desafíos (OCDE, 2019, p. 6).

<sup>5</sup> BEPS no soluciona por completo los problemas del trasvase de beneficios por multinacionales; sigue habiendo oportunidades para hacer planificación fiscal agresiva. A pesar de las Acciones de BEPS, todavía

se separan del principio de entidad separada para explorar sistemas de fiscalidad unitaria, ya sean puros (*unitary taxation* o *formulary apportionment*) o mixtos (sistemas basados en los precios de transferencia con componentes de distribución formularia). En estos sistemas la multinacional en su conjunto sería la entidad económica relevante –no las filiales o establecimientos permanentes en cada territorio– y la distribución de los beneficios entre territorios no se regiría ya por los precios de transferencia sino por mecanismos alternativos. El Reino Unido propuso utilizar el enfoque del beneficio residual para multinacionales cuya cadena de valor se apoya en la captura de datos de usuarios (HM Treasury, 2018); Estados Unidos propuso un esquema basado también en el beneficio residual para asignar bases a los intangibles de comercialización, y el Grupo de los 24 sugirió el método de la presencia económica significativa, que también se basa en un análisis del beneficio residual. El método del beneficio residual ha sido avalado por el FMI (2019)<sup>6</sup>, por el Banco Mundial (Clavey *et. al.*, 2019) y por la OCDE (2019) en los modelos de negocio altamente digitalizados.

La versión más reciente de la propuesta de la OCDE (2021) calcula el beneficio residual de la multinacional y lo reparte mediante una fórmula relacionada con las ventas en cada territorio<sup>7</sup>. Es un cambio fundamental porque, para exigir tributos sobre el beneficio de entidades multinacionales, especialmente las digitales como Amazon, Google, Facebook, Microsoft, TikTok o YouTube, pero también las demás<sup>8</sup>, no va a ser una condición ya que la multinacional tenga una filial o un lugar fijo de negocios en el territorio. Ahora, con tener una masa crítica de usuarios o clientes en un territorio, va a ser punto de conexión suficiente para obligar a la entidad a pagar impuestos al país<sup>9</sup>.

---

es posible desviar beneficios a entidades que, en cuanto tengan una estructura productiva mínima, apenas pagan impuestos. Una parte importante del beneficio se puede asignar a factores productivos que son muy móviles y que de hecho requieren muy poca capacidad de tomar decisiones (Clavey *et al.*, 2019, pp. 4 y 17).

<sup>6</sup> «La eficiencia requiere que las rentas (ingresos por encima del rendimiento mínimo exigido por el inversionista) se graven en algún lugar» (FMI, 2019, p. 22).

<sup>7</sup> En la versión anterior, de octubre de 2020, el parámetro era el número de usuarios. Es justo reconocer que utilizar la cifra de ventas significa una simplificación muy conveniente.

<sup>8</sup> En la versión de 2020, el mecanismo de reparto del beneficio residual se aplicaba exclusivamente a las multinacionales digitales. Evidentemente, esto planteaba problemas de clasificación (¿se podría eludir el impuesto incluyendo operaciones no digitales?, ¿cuál sería el porcentaje de operaciones no digitales que permitirían eludir el impuesto, una operación, el 10 %, el 51 %?), así como de discriminación o pérdida de neutralidad (¿por qué gravar a las entidades digitales y no a otras que también generan beneficios sin activos fijos en el territorio?). La nueva versión de la OCDE ya no discrimina por tipo de actividad; solo se queda con el dato del umbral de facturación (20.000 millones de euros) y de rentabilidad (10% del EBITDA). Nos parece un cambio acertado.

<sup>9</sup> No es la primera vez que la fiscalidad utiliza el concepto del beneficio residual. Durante la Segunda Guerra Mundial se usó en el Reino Unido y en Estados Unidos para fundamentar impuestos extraordinarios con que financiar el esfuerzo bélico, gravando el beneficio extraordinario respecto de las rentas previas a la confrontación, bajo el principio de que el beneficio bélico es menos legítimo que el prebélico. También en Australia se usó para justificar un gravamen especial a la industria extractiva minera. La base imponible eran los beneficios que exceden lo normal, entendiéndose por tal el rendimiento de los Bonos

Esta propuesta se discutió en el G20 durante 2020, pero fue bloqueada por Estados Unidos porque, como veremos en este artículo, el resultado de la aplicación del modelo es que las jurisdicciones de mercado donde haya una masa crítica de usuarios van a tener derecho a imponer gravámenes a la parte del beneficio residual que les corresponda. Es decir, impuestos que hasta ahora correspondían al país de la matriz o casa central van a ir a parar ahora<sup>10</sup> a los países de mercado. Este es un resultado que Donald Trump no quiso aceptar bajo su filosofía de *America first*, pero su sucesor Joe Biden sí parece dispuesto a asumir, de acuerdo con las declaraciones de la secretaria del Tesoro Janet Yellen en la reunión de los ministros de Finanzas y gobernadores de Bancos Centrales del G20, de febrero de 2021 (G20 Information Centre, 2021), confirmada en reuniones posteriores del G7 y del G20, y ratificado con la propia publicación del Statement (2021). Si la propuesta de la OCDE llega a cristalizar en normas a partir del acuerdo del G20, en dos o tres años las multinacionales estarán obligadas a distinguir a efectos fiscales entre beneficios rutinarios y no rutinarios o residuales. Para ello tendrán que utilizar estados financieros consolidados, ocasionalmente partir de la contabilidad por segmentos (NIIF 8)<sup>11</sup>, pero sobre todo mejorar la captación de información financiera relevante para poder cumplir con el nuevo régimen fiscal.

## 2. Beneficio ordinario y beneficio residual

Desde una perspectiva económica podemos definir el «beneficio residual» (BR) como aquel que excede de la rentabilidad normal de los factores de producción, capital y trabajo, que son los que generan el beneficio rutinario. En condiciones de competencia perfecta, los beneficios de las empresas se limitarían a esa retribución, digamos ordinaria, pero diversas circunstancias permiten obtener beneficios por encima de la retribución normal de los factores. Así ocurre cuando existen barreras de entrada en un mercado, por ejemplo, regulatorias, o bien barreras *de facto*, porque la naturaleza de la actividad sea tal que genere situaciones monopolísticas o cuasi monopolísticas, como ocurre con los intangibles en las empresas digitales (OCDE, 2015, p. 73). También surgen los beneficios no rutinarios cuando hay escasez de recursos, o cuando las empresas resuelven favorablemente la incertidumbre gracias a su buena organización o incluso a la intuición, o cuando asumen riesgos que finalmente no se materializan. En situaciones tales, las empresas van a obtener beneficios que exceden la tasa ordinaria de retorno sobre el capital.

---

del Tesoro. La propuesta actual parte de propuestas doctrinales, fundamentalmente anglosajonas, como Li (2002), Avi-Yonah *et al.* (2009), Schreiber y Fell (2017), Devereux y Vella (2018) o Deverux *et al.* (2019).

<sup>10</sup> Si se aprueba finalmente, como todo parece indicar, en la cumbre del G20 de Roma en octubre de 2021.

<sup>11</sup> En la versión original de la OCDE, la contabilidad por segmentos (NIIF 8) era muy importante porque el régimen fiscal se aplicaba solo a actividades digitales, pero en la versión de 2021 ha desaparecido esa limitación, lo que ha reducido simultáneamente la utilidad de la contabilidad por segmentos para aplicar este impuesto.

A ese beneficio residual lo denominamos también «rentas económicas», «beneficio económico», «superbeneficio» o, simplemente, «rentas». Esa magnitud, que en la concepción del FMI son «los ingresos por encima del rendimiento mínimo exigido por el inversionista» (2019, p. 22), no es realmente un concepto nuevo; al contrario, tiene una larga tradición en la economía, remontándose hasta lo que Karl Marx denominaba *surplus profit*. De esta suerte, los «beneficios ordinarios» conforman una rentabilidad aceptable o normal, mientras que los «beneficios residuales» constituyen la verdadera renta económica (FMI, 2019, p. 42).

En teoría, por tanto, la distinción es fácil, pero en la práctica su aplicación puede tornarse un poco más complicada. Una forma eficaz de segmentar los dos tipos de beneficio sería pensar en la contratación de actividades con proveedores externos (*outsourcing*). Si un contratista principal subcontrata todas las prestaciones a que le obliga el contrato, la retribución a los subcontratistas equivaldría al beneficio rutinario, mientras que el remanente conformaría el beneficio puro o renta económica para el contratista. Pues bien, aun cuando no exista subcontratación, sería posible determinar el beneficio rutinario aplicando la técnica de los precios de transferencia, como vamos a ver posteriormente, y calcular la retribución ordinaria de los factores, lo que daría por diferencias el BR.

Un factor que ha contribuido a focalizar la atención de la OCDE en el BR como solución a los problemas de la fiscalidad societaria en el mundo digital es la alta concentración de estas rentas en un número relativamente corto de empresas multinacionales. Según el FMI, un tercio de todos los BR en el mundo está concentrado en el 1 % de las empresas más grandes, y en unas pocas economías: Estados Unidos, Reino Unido, Japón, China y Hong Kong (2019, p. 46). Esta concentración de multinacionales permitirá simplificar el impuesto digital y reducir los costes de administración<sup>12</sup>. Sin embargo, como cabía esperar, no todo son ventajas: muchas empresas tienen rendimientos económicos negativos, y asignar esas pérdidas residuales a países donde la multinacional no tiene establecimiento permanente es mucho más difícil que asignar beneficios. Como vamos a ver más adelante, la solución a este problema es la compensación de pérdidas a futuro<sup>13</sup>.

En términos contables, el concepto de rentas económicas será la diferencia entre los ingresos totales y todos los costes, incluyendo aprovisionamiento, salarios, alquileres o cánones y las retribuciones al capital financiero, pero computando no solo las que correspondan a los fondos ajenos (intereses) sino también una retribución nocional a los fondos

<sup>12</sup> El estudio ha analizado datos de las 10.000 empresas más grandes del mundo y el reparto de las rentabilidades ordinarias entre 59 países. Los detalles del estudio se pueden consultar en FMI, 2019, pp. 85 a 88.

<sup>13</sup> La solución propuesta por la OCDE es llevarlas hacia adelante. En consecuencia, las pérdidas producidas en un periodo no se imputarán a las jurisdicciones de mercado, sino que se dejará en una bolsa a nivel de grupo para ser compensadas en años sucesivos. Esta bolsa se administrará de forma separada de las reglas nacionales de compensación de pérdidas e incluirá reglas específicas para aplicar en caso de fusiones y adquisiciones y para reorganizaciones empresariales (2020, párrafo 415).



propios. Sin embargo, como vamos a ver en el supuesto práctico, a efectos fiscales es necesaria una regla más sencilla de calcular y de comprobar por las Haciendas. La solución que ha propuesto la OCDE es entender que solo surge beneficio residual si la proporción de beneficios antes de impuestos respecto de la cifra de negocios es superior a un porcentaje, que concretamente será el 10 %.

El concepto de BR ya se utiliza actualmente en uno de los métodos de precios de transferencia, concretamente en el de distribución de las ganancias, pero está inédito en la contabilidad financiera. Puesto que tiene relevancia para entender cómo el BR ha pasado a ser el eje vertebrador del régimen de las multinacionales digitales, dedicaremos un breve espacio a examinarlo.

### 3. El BR en el método de la división de beneficios

Las Directrices de Precios de Transferencia explican como utilizar el BR para dividir el beneficio entre partes vinculadas que realizan aportaciones demasiado complejas como para encontrar comparables, por ejemplo, cuando aportan intangibles muy difíciles de valorar. Sería el caso, por ejemplo, en que dos entidades se proponen desarrollar un algoritmo nuevo mezclando dos algoritmos existentes, cada uno de su propiedad respectiva. Dado que en tal situación será imposible encontrar comparables para esos intangibles<sup>14</sup>, y que ninguna de las dos partes realiza exclusivamente operaciones rutinarias o de escaso valor añadido (es decir, fácilmente comparables), no queda más remedio que dividir las ganancias por otro método. Este método consiste en identificar, en primer lugar, el beneficio que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas en que participan (los «resultados conjuntos»). Posteriormente, se procede a la distribución de ese resultado común entre las empresas asociadas en función de criterios económicamente válidos, de forma que se aproximen a la distribución de beneficios que se hubieran previsto y reflejado en un acuerdo pactado en condiciones de plena competencia. Para ello existen distintos criterios económicos, pero especialmente dos: el análisis de aportaciones y el análisis residual, aunque no son necesariamente exhaustivos ni mutuamente excluyentes<sup>15</sup>.

El análisis residual, que es el que nos interesa, divide el resultado común procedente de la operación vinculada aplicando un razonamiento en dos fases. En la primera, se determina el beneficio básico o rutinario. Para ello, se atribuye a cada participante una remuneración de mercado por las aportaciones que haya realizado, siempre que no tengan carácter único, aplicando uno de los métodos tradicionales basados en las operaciones (precio comparable, coste incrementado, método del precio de venta o bien el método del margen neto

<sup>14</sup> El valor de los algoritmos está precisamente en su exclusividad.

<sup>15</sup> Directrices de Precios de Transferencia, OCDE (2017, párrafo 2.214).

operacional), tomando como referencia la contraprestación percibida por empresas independientes que realicen operaciones comparables. El beneficio (o pérdida) remanente es el beneficio no rutinario, superbeneficio o rentas económicas derivado de las aportaciones únicas y valiosas que efectúen los participantes, y que va a distribuirse entre las partes vinculadas atendiendo a un análisis de los hechos y circunstancias concurrentes, y a una clave de reparto que tenga sentido y que partes no vinculadas hubieran podido acordar. Este método de distribución del resultado se aplica con relativa frecuencia por empresas de sectores complejos y con ganancias relativamente altas, como fabricantes de tecnología o empresas farmacéuticas. Es particularmente útil cuando se trata de bienes intangibles, ya que estas transacciones son a menudo demasiado complejas para que se apliquen los otros métodos.

El éxito conceptual de este método, propuesto en 2014 en el contexto del Plan de Acción de BEPS e incorporado a las Directrices de Precios de Transferencia en 2017, ha fundamentado la utilización de un método análogo para repartir el BR de las multinacionales en una base mundial: determinar primero los beneficios rutinarios y calcular para ellos una retribución «normal» y repartir el excedente mediante una clave o fórmula basada en el número de usuarios.

#### 4. El régimen fiscal de tributación de la economía digital en la propuesta de la OCDE

Efectivamente, el régimen<sup>16</sup> de asignación de beneficios de las grandes multinacionales digitales a las jurisdicciones del mercado propuesto por la OCDE sigue el mismo proceso de dividir el beneficio en rutinario y residual, y distribuir el segundo mediante una fórmula basada en las ventas en cada territorio. La OCDE ha ido refinando este concepto en sucesivas ocasiones (por ejemplo, OCDE, 2019, luego *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar 1 Blueprint* (OCDE, 2020) y finalmente la Declaración sobre una Solución en Dos Pilares para Solucionar los Desafíos de la Economía Digital (OCDE, 2021).

De acuerdo con el régimen, las multinacionales que obtengan ingresos importantes en países donde no tengan presencia física estarán sujetas a (1) nuevas reglas de nexo que les obligarán a tributar en numerosos países donde ahora no tienen que hacerlo y (2) reglas de distribución de beneficios que les obligarán a computar las ventas en dichos territorios<sup>17</sup>. La propuesta de la OCDE, además, se acompaña con las normas tradicionales de precios de transferencia mediante un mecanismo de aplicación en dos niveles<sup>18</sup>:

<sup>16</sup> Denominamos «régimen» a la propuesta de la OCDE para redistribuir el beneficio residual entre países en función del número crítico de usuarios porque es un conjunto de normas o reglamentos para disciplinar la materia.

<sup>17</sup> El número de usuarios en versiones anteriores de la propuesta de la OCDE.

<sup>18</sup> Otra simplificación acaecida entre 2020 y 2021 es que en la versión original había otro nivel, el Importe C, que consideraba las cantidades *adicionales* que la hacienda pueda descubrir por actividades de control.

1. Importe A. El beneficio residual se atribuye a las jurisdicciones de mercado usando una fórmula de distribución basada en el volumen de operaciones<sup>19</sup>.
2. Importe B. Se atribuye una retribución fija a las funciones básicas de promoción y distribución que tengan lugar en la jurisdicción.

De este mecanismo de aplicación en dos niveles, vamos a centrarnos en la parte más novedosa y con mayor interés desde el punto de vista contable: la relativa al «Importe A». El análisis lo realizamos siguiendo los elementos estructurales del régimen tributario.

## A. Ámbito subjetivo

La nueva obligación tributaria recaerá sobre multinacionales cualquiera que sea su actividad<sup>20</sup>, que facturen más de 20.000 millones de euros<sup>21</sup> y tengan una rentabilidad superior al 10 % del EBITDA. Para definir «entidades multinacionales» tendremos que estar a la legislación mercantil, es decir, a un grupo consolidable establecido en dos o más países.

En la versión 2020 del régimen fiscal, se pedía además que las actividades comprendidas dentro del régimen de multinacionales digitales fuesen de dos tipos: Servicios Digitales Automatizados (SDA) o bien Negocios de Cara al Consumidor (NCC). La versión 2021 ha ampliado

---

Este nivel ha desaparecido porque era una invitación a la competencia entre administraciones a la hora de aplicar el régimen y, por ende, un semillero de conflictos tributarios.

<sup>19</sup> Al importe a distribuir la OCDE lo denominó «Importe A». Nos gustaría más que hubiera conceptualizado un poco, y le hubiera bautizado como «beneficio residual global», o algo parecido, pero no fue así. En consecuencia, por motivos prácticos utilizaremos indistintamente el nombre oficial «Importe A» o designaciones más descriptivas.

<sup>20</sup> Vid. nota 8 *supra*.

<sup>21</sup> Otra diferencia fundamental entre la versión de 2020 y la actual es que el umbral de aplicación por volumen de operaciones ha subido desde 750 millones de euros a 20.000 millones. La cifra de 750 millones de euros, que todavía se conserva para el Pilar 2 (impuesto mínimo mundial) tiene que ver con la Declaración País-por-País (Modelo 231), exigible en España con base en lo dispuesto en los artículos 13 y 14 del Reglamento del impuesto sobre sociedades y en otros países de la OCDE y del Marco Inclusivo de BEPS siguiendo los dictados de la Acción 13 de BEPS. Nótese que la Declaración País-por-País tiene propósitos y alcance diferentes del régimen que aquí exploramos. El Modelo 231 es un simple estadiillo de información, que sirve para facilitar el análisis de riesgos por parte de las Administraciones tributarias, pero no conlleva, a diferencia del régimen que estudiamos, obligación tributaria de carácter pecuniario o material. Otra diferencia fundamental es que el Modelo 231 reporta una distribución geográfica basada en los países donde la multinacional tiene presencia física, mediante filiales o establecimientos permanentes, siendo indiferente al respecto dónde se ubiquen los usuarios. En el régimen del Importe A, por el contrario, lo único que importa es la cifra de ventas, siendo indiferente la presencia en el territorio de infraestructura de negocios. Obviamente, existe un área común, en aquellos países donde la multinacional tenga presencia física y masa crítica de usuarios. Por lo demás, conforman mapas de generación de valor que son complementarios y sirven para entender la cadena de valor de la empresa.

el ámbito de aplicación a cualquier tipo de multinacional, sea digital o no, y a cualquier tipo de actividad<sup>22</sup>, haciendo irrelevante la distinción entre SDA, NCC y otro tipo de operaciones.

## B. Existencia del beneficio residual

Un punto clave en la aplicación del régimen de reparto es la propia existencia de beneficio residual. La contabilidad financiera no calcula hoy por hoy el BR o renta económica, porque no está entre sus finalidades, pero sí puede suministrar los datos para hacerlo. La existencia de beneficio residual se puede deducir de los estados financieros de la entidad, comparando los ingresos totales con todos los costes, incluyendo aprovisionamiento, salarios, alquileres o cánones y las retribuciones al capital financiero, pero computando no solo las que correspondan a los fondos ajenos (intereses) sino también una retribución nocional a los fondos propios. El resultado, positivo o negativo, es la renta económica. Una forma alternativa de calcularlo sería determinar el capital promedio de la empresa (en una forma simplificada, activo en el balance de cierre menos activo en el balance inicial y dividido por dos) y aplicarle una tasa de rentabilidad normal en el mercado. Ambos métodos deberían dar el mismo resultado, aunque la dificultad radicaría en determinar una tasa válida de rendimiento al capital, físico y financiero, un elemento –el coste de oportunidad de los fondos propios– que además carece de soporte contable y es muy dependiente de cómo se defina y de la coyuntura económica<sup>23</sup>.

Para simplificar y dar seguridad jurídica, la solución que ha propuesto la OCDE es entender que solo existe beneficio residual si la proporción de beneficios antes de impuestos respecto de la cifra de negocios es superior a un umbral, concretamente el 10 % de las ventas<sup>24</sup>.

No obstante, los estados financieros de cada una de las entidades integradas en un grupo van a ser el punto de partida para el análisis en dos tramos: (a) beneficio ordinario, que tributará en el país donde se ubiquen las actividades productivas; y (b) superbeneficio, a repartir mediante una clave entre los territorios donde se produzcan las ventas. Implemen-

<sup>22</sup> La OCDE se fijaba en estos dos tipos de actividad porque son las actividades susceptibles de generar rentas importantes sin tener establecimientos permanentes con carácter físico en el territorio. El primer concepto (SDA) trataba de capturar la lógica de la contribución de valor por los usuarios mientras que el segundo (NCC) capturaba la contribución al valor de los intangibles de comercialización en un mercado. La propuesta del *Blueprint* de 2020 contenía una serie de provisiones para delimitar SDA y NCC que obviamente ahora son superfluas.

<sup>23</sup> Por ejemplo, la rentabilidad de la deuda pública en la actualidad está muy próxima a cero.

<sup>24</sup> El párrafo 509 del documento de la OCDE (2020) calculaba cuántas entidades estarían sometidas al régimen si el umbral mínimo de rentabilidad fuera el 8 %, 10 %, 15 %, 20 % o 25 %. Partiendo de un umbral de rentabilidad del 10 % respecto de los ingresos y del umbral, que a la sazón eran 750 millones (no 20.000, como es ahora), 780 grupos multinacionales quedarían sujetos al régimen del Importe A, lo cual representaba el 35 % de los grupos obligados a presentar información país-por-país. Haber elevado el umbral hasta 20.000 millones significa que el número de multinacionales obligadas se queda en apenas un centenar.

tar este régimen fiscal será relativamente sencillo porque las multinacionales han integrado los precios de transferencia en sus sistemas de información contable<sup>25</sup>. Por consiguiente, generalmente partiremos de los estados financieros, pero pueden surgir dificultades cuando dos o más entidades del grupo estén obligadas a utilizar distintos estándares contables por los países donde estén radicadas. Una puede utilizar, por ejemplo, las NIC-NIIF y otra los GAAP de su jurisdicción (si se trata, por ejemplo, de Estados Unidos o Japón). Una solución sería exigir a todo el grupo que formule cuentas siguiendo el estándar de la matriz, aunque esto añadiría complejidad y costes.

### C. Prorrata de los beneficios residuales y segmentación

En la versión del *Blueprint* de 2020, el siguiente paso era dividir los beneficios de la multinacional en tres bloques. El primero sería el de las actividades sometidas al régimen en concepto de SDA. El segundo, el de las actividades sometidas al régimen el concepto de NCC. El tercero se integraría por las demás actividades no sometidas al régimen. Las actividades no sometidas al régimen se segmentaban porque, al no ser digitales, la parte de beneficio correspondiente a las mismas no entraría en la base de reparto para los países del mercado. Las otras dos se segmentaban porque las claves de atribución y los puntos de conexión podían ser diferentes. Evidentemente, esta segmentación generaba unos altos costes de aplicación y bastante inseguridad jurídica, por lo que la OCDE terminó por aplicar el régimen a cualquier tipo de actividad<sup>26</sup>.

En la versión de 2020, con división en lotes, era relevante uno de los estándares de las normas internacionales de información financiera. Se trata de la NIIF 8, «Información financiera por segmentos» (IFRS, 2006), que establece las políticas de información de la empresa sobre los diferentes tipos de productos y servicios que elabora y los entornos económicos en los

<sup>25</sup> En puridad, el valor contable podría diferir de las reglas de valoración en precios de transferencia, en cuyo caso las entidades contabilizarían por el valor *ex contractu*, y ajustarían esos valores a los precios de transferencia no en las cuentas, sino en la declaración del impuesto. Sin embargo, en la práctica, las multinacionales evitan negociar precios de transacción que no estén dentro de un rango de mercado, en primer lugar por simplificar la gestión, y en segundo lugar para no dar a las Haciendas argumentos para una posible regularización.

<sup>26</sup> En la división en lotes pensada en 2020, idealmente cabía utilizar la contabilidad de costes y otros métodos de valoración basados en flujos de caja y similares para hallar una delimitación precisa de ingresos y los gastos de cada lote. Para ello la contabilidad de costes tenía que ser fiable, con datos comprobables y suficientemente desagregados. Una alternativa en ciertos casos podría haber sido un análisis a partir del descuento de flujos de caja de las distintas partes del conglomerado multinacional, aunque la fiabilidad de este criterio dependería del empleo de un tipo de descuento apropiado, basado en las referencias existentes en el mercado. Como se ve, era un terreno muy resbaladizo y abierto a la discusión. Afortunadamente, la eliminación del requisito objetivo de «actividades digitales» ha supuesto un alivio importante, ya que todas las actividades de la multinacional van a estar sujetas al régimen especial, no existiendo por ende ninguna razón para prorratear los beneficios por actividad.

que opera, con el fin de ayudar a los usuarios de los estados financieros a entender mejor el rendimiento de la empresa en el pasado, evaluar sus rendimientos y riesgos, y realizar juicios más informados acerca de la empresa en su conjunto. Es muy difícil lograr esos objetivos examinando cuentas anuales clásicas de una empresa multinacional que esté diversificada por líneas de negocio o geográficamente, en consecuencia la información segmentada se considera necesaria para satisfacer las necesidades de los usuarios de los estados financieros.

Esta norma es de obligado cumplimiento para las empresas cuyos títulos de capital o deuda coticen públicamente, y aconsejable para las que elaboren estados financieros de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad, pero cuyos títulos no se coticen en mercados organizados. Puede ser obligatorio reportar por segmentos de negocio, segmento geográfico o por ambos tipos de segmento. Según la NIIF 8, los factores que sirven para identificar los segmentos sobre los que debe informarse son segmentos por productos y servicios, por zonas geográficas, por marcos normativos o con arreglo a una combinación de factores operación.

La entidad debe revelar los ingresos de las actividades ordinarias procedentes de clientes externos por cada producto y servicio, o por cada grupo de productos y servicios similares, salvo cuando no disponga de la información necesaria y su costo de obtención resulte excesivo, en cuyo caso se indicará este hecho. Los importes de los ingresos de las actividades ordinarias presentados se basarán en la información financiera utilizada en la elaboración de los estados financieros de la entidad.

Para la información geográfica, salvo cuando no se disponga de la información necesaria y su coste sea excesivo, la norma obliga a revelar los ingresos de las actividades ordinarias procedentes de clientes externos en dos segmentos básicos:

- a) Atribuidos al país de domicilio de la entidad.
- b) Atribuidos, en total, a todos los países extranjeros en los que la entidad obtenga ingresos de las actividades ordinarias. Cuando los ingresos de las actividades ordinarias procedentes de clientes externos atribuidos a un país extranjero en particular sean significativos, se los revelará por separado. Una entidad revelará los criterios de asignación, a los distintos países, de los ingresos de las actividades ordinarias procedentes de clientes externos.

Evidentemente, la decisión de someter al impuesto todos los ingresos de la entidad quita importancia a la NIIF 8. No obstante, la segmentación por productos y servicios, obligatoria para las entidades cotizadas o que, sin estarlo, formulen cuentas según las NIIF, todavía puede ser útil en algunas circunstancias, como expresamente reconoce la OCDE en el *Statement* de 2021, pero no tendrá ya la crucial importancia que tenía en la versión compleja del *Blueprint* de 2020.

Una norma semejante a la NIIF 8 es el ASC 280-10, «*Segment Reporting*». Esta norma forma parte del corpus de los US GAAP aunque, a diferencia con la NIIF 8, se inclina por

una información segmentada con base en productos y servicios, más que en áreas geográficas. Ante esta situación las empresas tecnológicas, que son fundamentalmente americanas, presentan una información limitada a grandes áreas geográficas que contienen numerosos países. En la actualidad, el Consejo Normativo de la Contabilidad Financiera (FASB) norteamericano prepara una actualización a esta norma. No busca una reforma fundamental a los principios y reglas, simplemente mejorar los criterios de agregación para formar los segmentos y los criterios de divulgación (FASB, 2021).

Otro problema que se daba entre la contabilización por segmentos según la NIIF 8 y el régimen especial de las multinacionales digitales es que era posible que los segmentos que aplique la empresa no correspondan con la triple clasificación de SDA, NCC y otros negocios no comprendidos en el ámbito de aplicación del régimen. Mucha importancia tiene, obviamente, a los efectos de la nueva obligación la segmentación geográfica. Sin embargo, hasta la fecha, las grandes multinacionales no están generalmente segmentando a nivel de país sino de región o subregión, porque una segmentación excesiva impide entender bien el negocio en sus segmentos. No obstante, es posible que a partir de que entre en vigor la nueva obligación las multinacionales empiecen a segmentar a nivel de país, por lo menos de aquellos países donde tenga nexos o punto de conexión, pues ahí se genera también un riesgo fiscal.

En cualquier caso, hay que distinguir las obligaciones derivadas de la NIIF 8 y la ASC 280 (y de normas similares en los GAAP de Japón, China, etc.), que se exigen para el beneficio de los inversores, de las obligaciones de información del Importe A, que son obligaciones tributarias. El área que tienen en común es la utilización de los sistemas de información financiera de la empresa para extraer los datos relevantes para la segmentación. Otra razón para haber preferido la simplificación es el secreto comercial: la triple clasificación de actividades que había en el *Blueprint* de 2020 es más detallada que lo que las multinacionales querían publicar por temor a ser demasiado transparentes en un entorno empresarial altamente competitivo. La única razón que llevaría a una divulgación de información geográfica muy detallada sería la del riesgo fiscal en los países, algo que en la situación actual no podemos calcular.

## D. Conexión con el territorio

La conexión o nexo con el territorio es un presupuesto fáctico para atribuir jurisdicción tributaria activa al país de mercado. A diferencia de la concepción tradicional, que identificaba el nexo con un lugar fijo de negocios, en la era digital las reglas de nexo son necesariamente más amplias. En particular, la regla de nexo se basa en la *Presencia Económica Significativa* (PES), entendiendo por tal la capacidad que tiene una multinacional de participar en la vida económica de un país de mercado de forma activa y sostenida, que va un poco más allá de la mera conclusión de ventas. Esta regla de nexo PES se aplica exclusivamente a este régimen fiscal y, por tanto, no tiene incidencia sobre otros regímenes tributarios en impuestos directos e impuestos indirectos, aduaneros o cualquier otra norma fiscal o mercantil.

La PES se genera cuando las ventas superan un umbral, distinto para cada tipo de actividad. En la versión de 2021, el umbral es la cifra de 1.000.000 de euros de ventas por año. No obstante, para países más pequeños, entendiéndose por tales los que tengan un PIB inferior a 40.000 millones de euros, la cuantía del umbral se reduce a la cuarta parte: 250.000 euros.

## E. Reglas de origen

En la concepción del *Blueprint* de 2020, la conexión con un territorio la daban en última instancia los usuarios, es decir, las *personas*. Como sabemos, esa idea se ha descartado en favor de un concepto más simple de aplicar como son las ventas en un territorio, esto es: la *facturación*. En cualquier caso, se necesitan reglas de origen (en terminología de la OCDE, *sourcing rules*) para vincular ventas con jurisdicciones de mercado. Puesto que sigue siendo un presupuesto del régimen vincular ventas y territorio, hay que buscar un equilibrio entre la precisión y la limitación de los costos indirectos. En la versión del *Blueprint* la conexión era un grave problema, porque encontrar el vínculo entre la renta y los territorios a través de los usuarios del negocio era un ejercicio que desbordaba ampliamente los límites de la información financiera, que hubiera obligado a realizar grandes inversiones en tecnología de la información para las multinacionales que no sistematicen y conserven esta información actualmente, con miras, por ejemplo, a la analítica de su modelo de negocios para mejorar constantemente. Además, las reglas de origen debían ser suficientemente sencillas como para armonizar las exigencias de la seguridad jurídica para las multinacionales y la verificabilidad por las Administraciones tributarias. De nuevo, la simplificación al manejar exclusivamente la facturación por país es una novedad que no podemos sino saludar<sup>27</sup>.

La multinacional necesitará en cualquier caso un marco de control interno relativo a la determinación de las ventas por territorio, pero al nivel sistémico, es decir, no se espera que la multinacional contabilice o recopile información de las reglas de origen respecto de todas y cada una de las transacciones. Bastará con establecer un marco de control interno robusto que sirva para que las autoridades tengan confianza a la hora de realizar auditorías y tengan una muestra suficiente de ejemplos que demuestren que el marco de control sobre reglas de origen funciona adecuadamente.

Sería excesivamente prolijo entrar ahora en las particularidades de las reglas de origen en el documento de la OCDE. En todos los casos se utilizan como indicadores (*proxies*) los

---

<sup>27</sup> En el régimen anterior, había que fijar normativamente los principios que aplicar a cada tipo de renta, con una lista de los indicadores específicos para aplicar ese principio. Por ejemplo, si se trata de venta directa de bienes de consumo, el principio sería «lugar donde se produce la entrega final de los bienes al consumidor» y un indicador aceptable sería la tienda física donde se produce la distribución, o bien la dirección de envío al cliente. Los indicadores debían organizarse jerárquicamente, de forma que la multinacional normalmente utilizaría el primer indicador en la jerarquía, pero, si no era el más adecuado, podría usar un indicador alternativo. Este enfoque aseguraba que hubiera suficiente flexibilidad para poder acomodar las diversas formas que utiliza la multinacional para recopilar información.



siguientes elementos técnicos: datos de geolocalización, dirección IP, puerto VPN, perfiles de usuario, dirección de facturación u otros medios de identificación.

## F. Determinación de la base tributaria. Ajustes

Ya sabemos que el importe a distribuir o «Importe A» se computa utilizando la contabilidad financiera del grupo consolidado como punto de partida, y no las cuentas individuales. Esta regla tiene la ventaja de que la base fiscal queda al margen de las operaciones vinculadas y, además, en los grupos multinacionales grandes las cuentas han sido auditadas y, por tanto, son una fuente de información generalmente fiable para las Administraciones tributarias. El estándar contable de las cuentas financieras consolidadas será el que aplique el grupo efectos mercantiles. Sin embargo, como la multinacional muchas veces va a abarcar entidades residentes en territorios sujetas a distintos estándares, tendrá que asegurarse de que los resultados que producen son consistentes y comparables; de lo contrario tendrá que hacer ajustes. Estos ajustes derivados de la utilización de estándares diferentes son puramente contables (*book-to-book*), y hay que diferenciarlos de los ajustes fiscales (*book-to-tax*), destinados a evitar distribuir beneficios que a efectos fiscales no existen o que deben tener otro importe.

Los ajustes contables (*book-to-book*) surgen porque las multinacionales pueden tener filiales en países con estándares contables diferentes, por lo que pueden estar contabilizando el beneficio bajo dos o más conjuntos de reglas diferentes, lo que podría llevar a ajustes de armonización si las diferencias fueran importantes. En la práctica, sin embargo, en la mayoría de los casos las cuentas financieras consolidadas estarán preparadas de acuerdo con los principios generalmente aceptados en Estados Unidos (US GAAP), o mediante las NIC-NIIF, que producen resultados comparables o equivalentes<sup>28</sup>. Además, la OCDE recomienda no practicar ajustes de armonización para dar cuenta de diferencias entre distintas normas contables si esto produce gran complejidad<sup>29</sup>, aunque sí encomienda a las multinacionales hacer un seguimiento de las diferencias para asegurarse de que no incluya un sesgo a largo plazo.

<sup>28</sup> Se admiten también otras normas contables, siempre que su uso esté permitido por el regulador contable en la jurisdicción de referencia y su uso no resulte en diferencias o distorsiones materiales al calcular el Importe A. Los párrafos 420 a 423 (OCDE, 2020) detallan el número de grandes multinacionales que preparan cuentas bajo cada uno de los estándares contables.

<sup>29</sup> Diseñar reglas al efecto sería extremadamente complejo, ya que el nivel de discrepancia entre los estándares contables varía ampliamente en función de la industria e incluso entre un grupo multinacional y otro. Algunos ejemplos de ajustes serían revertir las correcciones de valor por deterioro, porque las NIIF requieren que los ajustes por deterioro se deshagan cuando la razón del deterioro ya no sea relevante, a excepción del fondo de comercio. Sin embargo, otras normas contables pueden no permitir la reversión de ciertos deterioros, por ejemplo de inventarios o de activos de larga duración. Esto podría dar lugar a diferencias temporales, que en algunos casos serían permanentes dependiendo de cuánto tiempo permanecen en el activo los elementos deteriorados y también del ciclo mercantil, pues este tema afecta más a entidades con ciclo de negocio más largo. También hay diferencias en la clasificación de activos financieros entre distintas normas contables que pueden llevar a distintas clasificaciones de los activos financieros

En cuanto a ajustes fiscales (*book-to-tax*), con el fin de facilitar la administración del impuesto, se propone que el número de ajustes fiscales sobre los libros contables para determinar el beneficio antes de impuestos (BAI) sea limitado y que busque alinear la base fiscal de la del Importe A entre los miembros del Marco Inclusivo. Los ajustes fiscales serán, por consiguiente (a) excluir el gasto del impuesto sobre sociedades para que lo que se reparta sea el BAI; (b) eliminar los ingresos por dividendos y las plusvalías o minusvalías producidas por acciones, porque la exención de la participación existe en la mayoría de países del Marco Inclusivo<sup>30</sup>, y (c) eliminar los gastos no deducibles en el impuesto sobre sociedades en la mayoría de los miembros del Marco Inclusivo, como las multas o sanciones o los sobornos pagados.

De este modo, hallamos el BAI del grupo, pero no estamos todavía ante la base de distribución o Importe A. La razón es que no todo el BR se origina por los usuarios en los países de mercado. Al contrario, una parte importante de usuarios se ubica en el país de la casa matriz (como se evidencia en la NIIF 8, contabilidad de segmentos) y otra parte importante del BR no responde a contribuciones de los usuarios sino a factores productivos como los intangibles de comercialización, el capital o el riesgo, que también son atribuibles al país de la matriz.

Determinar con precisión el importe generado por usuarios foráneos sería posible, de nuevo, utilizando la contabilidad de costes y los cálculos elaborados para la segmentación de la NIIF 8, pero supondría una gran complejidad en el cálculo, una peligrosa brecha de riesgo, porque las múltiples Administraciones tributarias potencialmente concernidas seguramente discutirían estos cálculos, y un elevado coste de presión fiscal indirecta. Para evitar esos problemas, la OCDE propone simplemente aplicar un coeficiente a los BR ajustados, concretamente, entre el 20 y el 30 %<sup>31</sup>.

## G. Compensación de pérdidas

Las pérdidas suponen un problema porque los países en desarrollo no tendrán ningún inconveniente en recibir bases imponibles positivas, pero si la multinacional tuviera pérdidas residuales, sería poco aceptable políticamente que tuvieran que retornar impuestos de años pasados. Para evitar esto, cuando existan pérdidas, se llevarán hacia adelante. En

---

y originar diferencias permanentes en los beneficios. Por ejemplo, en algunas normas contables la forma legal de un instrumento de deuda es la que determina fundamentalmente la clasificación. Sin embargo, en las NIC-NIIF, no es la clasificación legal sino la naturaleza de los flujos de caja del instrumento y el modelo de negocio en la gestión de los instrumentos la que determina la clasificación del activo financiero.

<sup>30</sup> Dado que las reglas de exención de dividendos, conocidas como exención de la participación, existen en muchos países, el Marco Inclusivo recomienda eliminar las rentas y plusvalías derivadas de la participación en acciones también del Importe A. Todavía se discuten aspectos concretos de esta exención, por ejemplo el porcentaje mínimo de participación o el periodo mínimo de tenencia exigibles. Igualmente, si los ingresos no se computan, deben excluirse los costos de administración de estas participaciones.

<sup>31</sup> En la fecha de cierre de este artículo, el 18 de septiembre de 2021, el porcentaje preciso está sin determinar.

consecuencia, las pérdidas producidas en un periodo en el grupo o en un segmento no se imputarán a las jurisdicciones, sino que se dejará en una bolsa a nivel de grupo para ser compensadas en años sucesivos. Esta bolsa se administrará de forma separada de las reglas nacionales de compensación de pérdidas e incluirá reglas específicas para aplicar en caso de fusiones y adquisiciones y reorganizaciones empresariales.

## H. Reglas de reparto

Determinado el Importe A o beneficio residual mundial, la última parte de los cálculos consiste en asignarlo a territorios concretos. En la versión de 2021 esto es sencillo porque el punto de conexión son las ventas en el territorio. Las jurisdicciones de mercado recibirán un porcentaje del beneficio residual siempre que exceda de un umbral mínimo de rentabilidad acordado según una fórmula.

## I. Contabilidad del impuesto

Un tema importante es la eliminación de la doble imposición. El cálculo del Importe A se produce en un momento posterior a la determinación de las cuentas anuales de la multinacional y de todas sus filiales, y, por tanto, todo el beneficio del conglomerado habrá generado ya tributos aplicando las reglas nacionales en cada jurisdicción. Superponer las reglas de origen y de nexo para gravar el BR significa someter de nuevo a tributación a las mismas rentas, lo que daría lugar a la doble imposición si no se incluyesen en el régimen reglas para minorar las bases determinadas inicialmente con arreglo a las reglas nacionales, que básicamente siguen la normativa de precios de transferencia e ignoran las reglas del Importe A. Estas reglas de ajuste fiscal son muy prolijas y no hay espacio para analizarlas aquí<sup>32</sup>. Sin embargo, sí debemos analizar los efectos sobre la contabilidad del impuesto. Desde esta perspectiva, procederá un ajuste permanente a la partida «Gasto por el impuesto sobre sociedades» allí donde las reglas de eliminación de la doble imposición produzcan diferencias con la determinación por las reglas nacionales. Estas diferencias se darán normalmente en la contabilidad de la matriz, aunque cabe que aparezcan también a nivel de las filiales, porque ni en un caso ni en el otro se ha tenido en cuenta la determinación del BR y su atribución a los países de los usuarios. Estas diferencias serán permanentes y deberemos explicar el ajuste en la memoria. A nivel de todo el grupo consolidado seguramente no habrá diferencias, porque la cuota global del impuesto sobre beneficios debería ser la misma, ya que todo el BR que se grave en los países de mercado va a dejar de gravarse en la matriz, pero la existencia de tipos de gravamen diferenciales, evidentemente no armonizados, puede producir variaciones en la cuantía final de la partida de gasto por impuesto directo, las cuales deberán ser analizadas en la memoria.

<sup>32</sup> En el *Blueprint* de la OCDE (2020) ocupan desde el párrafo 556 al 648.



## 5. Supuesto práctico: Apple, Inc.

A continuación, aplicaremos el régimen tributario de multinacionales a la multinacional norteamericana Apple, Inc. con sede en Cupertino, California. Utilizamos las cifras auténticas de los estados financieros de la multinacional, que en un ejercicio de transparencia pública en su página web (Apple, Inc., 2020), y les aplicamos las nuevas reglas bajo la hipótesis de que estuvieran vigentes en la actualidad. Como el régimen no está todavía fijado legalmente, en ocasiones hacemos asunciones sobre umbrales, porcentajes y otras cifras que en el régimen definitivo podrían ser diferentes. No obstante, creemos que el ejercicio tiene una utilidad didáctica y que pone de manifiesto las potenciales dificultades de aplicación.

En este ejercicio calculamos el BR a repartir (Importe A) a partir de los estados financieros consolidados (versión condensada) reportados en el ejercicio fiscal finalizado en septiembre de 2020, que son los siguientes:

Balance de situación<sup>33, 34</sup>

| ACTIVO CORRIENTE                        | Sep. 2020      | Sep. 2019      |
|---|----------------|----------------|
| Caja y equivalentes                     | 38.016         | 48.844         |
| Valores negociables                     | 52.927         | 51.713         |
| Clientes (cuentas comerciales a cobrar) | 16.120         | 22.926         |
| Existencias                             | 4.061          | 4.106          |
| Cuentas a cobrar no comerciales         | 21.325         | 22.878         |
| Otros activos corrientes                | 11.264         | 12.352         |
| <b>Total activos corrientes</b>         | <b>143.713</b> | <b>162.819</b> |
| <b>ACTIVO FIJO</b>                      |                |                |
| Valores negociables                     | 100.887        | 105.341        |



<sup>33</sup> Nótese que las partidas del balance están ordenadas siguiendo la convención de los US GAAP que, al contrario de nuestra convención contable, lista en primer lugar los activos y pasivos más líquidos, dejando para el final los menos líquidos.

<sup>34</sup> Cifras en millones de dólares USA.



| ACTIVO CORRIENTE                          | Sep. 2020      | Sep. 2019      |
|---|----------------|----------------|
| ▶   |                |                |
| Inmovilizado (planta y equipo)            | 36.766         | 37.378         |
| Otros activos no corrientes               | 42.522         | 32.978         |
| <b>Total activos no corrientes</b>        | <b>180.175</b> | <b>175.697</b> |
| <b>TOTAL ACTIVO</b>                       | <b>323.888</b> | <b>338.516</b> |
| PASIVO CORRIENTE                          | Sep. 2020      | Sep. 2019      |
| Proveedores (cuentas comerciales a pagar) | 42.296         | 46.236         |
| Otros pasivos corrientes                  | 42.684         | 37.720         |
| Ingresos diferidos                        | 6.643          | 5.522          |
| Papel comercial                           | 4.996          | 5.980          |
| Deudas a corto                            | 8.773          | 10.260         |
| <b>Total pasivo corriente</b>             | <b>105.392</b> | <b>105.718</b> |
| PASIVO NO CORRIENTE                       |                |                |
| Deudas a largo                            | 98.667         | 91.807         |
| Otras deudas no corrientes                | 54.490         | 50.503         |
| <b>Total pasivo no corriente</b>          | <b>153.157</b> | <b>142.310</b> |
| <b>TOTAL PASIVOS</b>                      | <b>258.549</b> | <b>248.028</b> |
| PATRIMONIO NETO                           | Sep. 2020      | Sep. 2019      |
| Capital                                   | 50.779         | 45.174         |
| Reservas                                  | 14.966         | 45.898         |
| Otras ganancias/pérdidas acumuladas       | -406           | -584           |
| <b>Total patrimonio neto</b>              | <b>65.339</b>  | <b>90.488</b>  |
| <b>TOTAL PASIVOS Y PATRIMONIO NETO</b>    | <b>323.888</b> | <b>338.516</b> |

## Cuenta de resultados

|  | Sep. 2020      | Sep. 2019      |
|--|----------------|----------------|
| Ventas netas                                       |                |                |
| Productos  | 220.747        | 213.883        |
| Servicios  | 53.768         | 46.291         |
| <b>Total ventas netas</b>                          | <b>274.515</b> | <b>260.174</b> |
| Coste de ventas                                    |                |                |
| Productos  | 151.286        | 144.996        |
| Servicios  | 18.273         | 16.786         |
| <b>Total coste de ventas</b>                       | <b>169.559</b> | <b>161.782</b> |
| <b>Margen bruto</b>                                | <b>104.956</b> | <b>98.392</b>  |
| Gastos de explotación                              |                |                |
| I+D  | 18.752         | 16.217         |
| Gastos generales, comerciales y de administración  | 19.916         | 18.245         |
| <b>Total gastos de explotación</b>                 | <b>38.668</b>  | <b>34.462</b>  |
| <b>Resultado de explotación</b>                    | <b>66.288</b>  | <b>63.930</b>  |
| Otros ingresos/gastos netos                        | 803            | 1.807          |
| <b>Resultado antes de provisión para impuestos</b> | <b>67.091</b>  | <b>65.737</b>  |
| Provisión para impuestos                           | 9.680          | 10.481         |
| <b>Resultado neto</b>                              | <b>57.411</b>  | <b>55.256</b>  |

También contamos con la siguiente de la distribución de los ingresos por zonas geográficas y productos.

| Ventas netas por área geográficas | Sep. 2020 | Sep. 2019 |
|-----------------------------------|-----------|-----------|
| América                           | 124.556   | 116.914   |
| Europa                            | 68.640    | 60.288    |



| Ventas netas por área geográficas | Sep. 2020      | Sep. 2019      |
|-----------------------------------|----------------|----------------|
| ▶                                 |                |                |
| China                             | 40.308         | 43.678         |
| Japón                             | 21.418         | 21.506         |
| Resto Asia y Pacífico             | 19.593         | 17.788         |
| <b>Total ventas netas</b>         | <b>274.515</b> | <b>260.174</b> |

| Ventas netas por productos y servicios | Sep. 2020      | Sep. 2019      |
|--|----------------|----------------|
| iPhone                                 | 137.781        | 142.381        |
| Mac                                    | 28.622         | 25.740         |
| iPad                                   | 23.724         | 21.280         |
| Hogar y accesorios                     | 30.620         | 24.482         |
| Servicios                              | 53.768         | 46.291         |
| <b>Total ventas netas</b>              | <b>274.515</b> | <b>260.174</b> |

## A. Ámbito subjetivo

La entidad tiene una cifra de negocios de 274.515 millones de dólares. Al superar el umbral de 20.000 millones de euros, está incluida dentro del ámbito subjetivo y obligada a formular los cálculos por este régimen fiscal.

## B. Ámbito objetivo

Como sabemos, en la versión del *Blueprint* de 2020, se distinguía entre actividades digitales y no digitales, pero este requisito de actividad se descartó en la versión de 2021 por excesivamente complejo, quedando todas las rentas de la entidad sujetas, con independencia de cuál sea el origen o la actividad que las genera. El supuesto práctico ilustra muy bien el problema de la complejidad. Como vemos en el desglose de la contabilidad por segmentos, la entidad obtiene rentas de servicios y de la venta de cuatro productos: iPhone, Mac, iPad y línea de hogar y accesorios. En cuanto a los servicios, se reportan por Apple en un único concepto, pero para aplicar la versión compleja, la de 2020, necesitaría saber cuáles son SDA (por ejemplo, Apple TV+, Música, juegos o Apple Arcade y iCloud),

y separarlos de los servicios personalizados, como serían las reparaciones de dispositivos en las tiendas, que no entrarían dentro del ámbito de aplicación.

## C. Determinación del beneficio residual

Como hemos visto en el epígrafe anterior, además de que la entidad supere el umbral absoluto de 20.000 millones de facturación, debe tener superbeneficios o beneficios residuales. Concretamente, su BAI tiene que superar el 10 % de la cifra de ventas. En nuestro caso, ponemos los 67.091 millones de BAI en relación con los 274.515 millones de volumen de operaciones. El resultado es el 24,44 %, cociente que supera el 10 % y que, por tanto, determina la existencia de BR a efectos de la aplicación del régimen.

Una vez determinado que la entidad tiene beneficio residual, procedemos a clasificar el beneficio contable en dos magnitudes: el beneficio rutinario (que va a tributar en la jurisdicción donde esté sita la matriz) y el beneficio residual o no rutinario, que se va a repartir entre la jurisdicción donde resida la entidad principal de la multinacional y todos los países donde tenga ventas significativas (superiores a 1.000.000 de euros o 250.000, según los casos). De ese residual, a los países del mercado les corresponderá entre un 20 y un 30 % (OCDE, 2021, p. 2), mientras que al país de la matriz le corresponderá el resto del residual<sup>35</sup>.

En una tabla:

|                              |          | Tributa en                                |
|------------------------------|----------|---|
| Beneficio antes de impuestos | 67.091   |   |
| 10% rutinario                | 6.709,1  | Sede de la matriz                         |
| 90% no rutinario             | 60.381,9 | 75% en sede de la matriz: 45.286,425      |
|                              |          | 25% en países del mercado (1): 15.095,475 |

(1) El *Statement* de la OCDE no define el porcentaje concreto, lo deja entre el 20 y el 30%. En nuestro caso, tomaremos el 25 % del residual como la base de reparto.

A efectos de comparación, podemos utilizar la información financiera para calcular el beneficio rutinario, entendido como aquel que retribuye adecuadamente a los activos. Para

<sup>35</sup> Esto es así porque se entiende que la participación de los usuarios no es el principal elemento de creación de valor, está la estrategia empresarial, su equipo directivo, los activos físicos y de conocimiento y otros elementos diferenciadores, que se vinculan a la entidad principal en su residencia y no a los consumidores.





este ejercicio, consideraremos un coste medio ponderado de los capitales empleados (fondos propios y ajenos) del 3 %, por lo que para el año 2020 los cálculos son los siguientes:

|                                   | Sept. 2020 |
|-----------------------------------|------------|
| Activos                           | 323.888    |
| Coste medio ponderado del capital | 3 %        |
| Beneficio rutinario               | 9.717      |

Vemos que existe una cierta consistencia entre la cifra obtenida de la técnica contable (9.717) y la derivada de la simplificación fiscal (6.709,1). Esta circunstancia se verifica en este supuesto, pero no tiene que darse necesariamente en todos los casos.

## D. Reglas de nexo

Como sabemos, las reglas de nexo sirven para adscribir ventas a jurisdicciones y así determinar la base de reparto para cada país que pueda beneficiarse del régimen. También sabemos que necesitan facturar 1.000.000 de euros (250.000 en las economías pequeñas) del importe de beneficios obtenido en un territorio como para que se considere suficiente para generar «presencia económica significativa». A efectos de resolver el supuesto, tomaremos países con un alto volumen de población y una renta per cápita media-alta, por el tipo de productos de consumo de que hablamos. Obviamente, la selección de países y la atribución de una cifra de volumen de ventas es completamente arbitraria, pues no tenemos información de ese tipo (el desglose por segmentos que da la multinacional para al nivel regional, sin llegar al de país). Lo que sí sabemos es que su cifra de ventas probablemente genere nexo en numerosos países con alto nivel de población y renta per cápita media-alta, pero probablemente no lo haga en países pequeños o de renta baja. Además, sabemos que un plus es la existencia de un lugar fijo de negocios en la jurisdicción. Creemos que, en este caso, las 510 tiendas Apple Store repartidas por todo el mundo (Statista, 2020) serían suficientes para crear un nexo en dichos países.

## E. Reglas de origen

En la versión 2020 las reglas de origen eran un mecanismo complejo para que la multinacional identificara a un cliente con un territorio. En la versión 2021 ya no se está al cliente como punto de conexión, pero sí a las ventas en el territorio, por lo cual sigue siendo importante aplicar indicadores que vinculen la facturación con los países. Para las multinacionales esto no es un grave problema, porque su modelo de negocio incluye el apalancarse en el conocimiento de datos del cliente para ofrecerle servicios personalizados. En consecuen-



cia, podemos presumir que no le resultará especialmente difícil realinear sus sistemas de información para identificar sus ventas con países determinados siguiendo los *proxies* de datos de geolocalización, dirección IP, puerto VPN, perfiles de usuario, dirección de facturación u otros medios de identificación aplicables en cada caso.

## F. Determinación de la base a repartir

Como acabamos de ver, aunque existen procedimientos contables para calcular el BR, por una regla de simplificación tenemos que partir del BAI ajustado y aplicarle un coeficiente fijado en la ley<sup>36</sup>. En nuestro caso, aplicamos al BAI de 2020 (67.091 millones) el coeficiente del 90 % para hallar el beneficio no rutinario (60.381,9) y a ese no rutinario le aplicamos un coeficiente del 25 % para obtener la base de reparto a los países del mercado, o Importe A, que en nuestro caso son 15.095,475 millones de dólares.

|                              |          | Tributa en                             |
|------------------------------|----------|--|
| Beneficio antes de impuestos | 67.091   |  |
| 10% rutinario                | 6.709,1  | Sede de la matriz                      |
| 90% no rutinario             | 60.381,9 | 75% en sede de la matriz: 45.286,425   |
|                              |          | 25% países del mercado (1): 15.095,475 |

(1) El *Statement* de la OCDE no define el porcentaje concreto, lo deja entre el 20 y el 30 %. En nuestro caso, tomaremos el 25 % del residual como la base de reparto.

A efectos de comparación, podríamos utilizar datos de la contabilidad de costes para dividir el residual (60.381,9 millones de dólares) entre las contribuciones de usuarios fuera del país de establecimiento, las contribuciones de usuarios domésticos (Estados Unidos) y la contribución de otros elementos como las patentes o la marca, pero no tenemos datos que nos permitan hacer ese análisis. En consecuencia, damos por buena la regla 75/25 y suponemos que, de los 60.381,9 millones de dólares, la contribución de los usuarios foráneos es 15.095,475 millones.

Vamos ahora a repartir el beneficio entre las jurisdicciones de mercado utilizando las reglas de origen. Como hemos explicado, a efectos de resolver el supuesto tomamos paí-

<sup>36</sup> Para aislar la contribución de los usuarios en los países de mercado de otros elementos generadores de valor cuya retribución no se asigna por este mecanismo. Así, las contribuciones de los usuarios en el país de la matriz no asignan valor para repartir el Importe A, y otros elementos generadores de valor, como los intangibles, la estrategia empresarial o la gestión de riesgos, tampoco lo hacen.

ses con un alto volumen de población y una renta per cápita media-alta. Recordamos que la selección de países y la atribución de una cifra de volumen de ventas es completamente arbitraria, pues no tenemos información de ese tipo, ya que el desglose por segmentos para al nivel regional, sin llegar al de país. La clave de reparto va a ser las ventas<sup>37</sup>, un dato que tenemos que inventar para poder resolver el supuesto, aunque seguramente en los sistemas de información de Apple el dato ya exista. Lo que sí sabemos es la población de cada región y que el número de usuarios totales de iPhone en el mundo son aproximadamente mil millones de personas (Delgado Terrón, 2020).

Con base en las cifras de población corregidas por su poder adquisitivo, creamos una tabla de usuarios residentes en cada país a efectos de aplicar la versión 2020 (más compleja). En ella solo estaban los que superan un cierto umbral de materialidad. Por consiguiente, las cifras de usuarios en países «pequeños» no quedaban recogidos, como tampoco los usuarios residentes en Estados Unidos por ser el país de la matriz. Nuestra tabla sumó un número de usuarios de 720 millones, que podría tener una remota similitud con la realidad. No incluimos países en África porque la multinacional no considera dicho continente un segmento relevante en su contabilidad por segmentos.

Después, para aplicar la versión 2021, más simplificada por referirse no ya a usuarios, sino a ventas en el país, incluimos una columna con unas ventas por país, de nuevo ficticias porque no hallamos datos publicados. También hemos descartado los países donde la cifra de ventas no llega a 1.000.000 (o 250.000 si son países pequeños). El resultado es el siguiente:

| País      | Usuarios residentes (millones) | Ventas (miles de millones de dólares) | BR atribuible (Importe A) (millones de dólares) |
|-----------|--------------------------------|---------------------------------------|---|
| Alemania  | 18                             | 5.862                                 | 442.307   |
| Argentina | 19                             | 1.244                                 | 93.864  |
| Australia | 14                             | 3.337                                 | 251.787   |
| Austria   | 1.5                            | 571                                   | 43.084  |
| Bélgica   | 2                              | 762                                   | 57.495  |
| Birmania  | 2                              | 62                                    | 4.678   |
| Bolivia   | 1.5                            | 71                                    | 5.357   |
| Brasil    | 62                             | 9.638                                 | 727.218   |



<sup>37</sup> En la versión de 2020, los clientes y usuarios de Apple en los diversos países.



| País          | Usuarios residentes<br>(millones) | Ventas (miles<br>de millones de dólares) | BR atribuible (Importe A)<br>(millones de dólares) |
|---------------|-----------------------------------|--|--|
| ►             |                                   |  |  |
| Bulgaria      | 0.7                               | 542                                      | 40.896   |
| Canadá        | 24                                | 3.872                                    | 292.155  |
| Chile         | 5                                 | 2.904                                    | 219.116  |
| China         | 240                               | 91.504                                   | 6904.272   |
| Colombia      | 17                                | 3.481                                    | 262.653  |
| Corea del Sur | 26                                | 4.417                                    | 333.277  |
| Costa Rica    | 0.5                               | 190                                      | 14.336   |
| Croacia       | 0.7                               | 49                                       | 3.697  |
| Dinamarca     | 2                                 | 2.762                                    | 208.402  |
| Ecuador       | 3.6                               | 872                                      | 65.795   |
| Eslovaquia    | 1.6                               | 610                                      | 46.026   |
| Eslovenia     | 0.6                               | 228                                      | 17.203   |
| España        | 8                                 | 3.975                                    | 299.927  |
| Filipinas     | 9                                 | 1.784                                    | 134.609  |
| Francia       | 14                                | 6.698                                    | 505.386  |
| Georgia       | 0.4                               | 152                                      | 11.469   |
| Grecia        | 2                                 | 762                                      | 57.495   |
| Guatemala     | 0.5                               | 12                                       | 0.905  |
| Hong Kong     | 2                                 | 2.762                                    | 208.402  |
| Hungría       | 4                                 | 725                                      | 54.704   |
| Indonesia     | 18                                | 4.470                                    | 337.276  |
| Irlanda       | 1                                 | 381                                      | 28.748   |
| ►             |                                   |  |  |



| País          | Usuarios residentes (millones) | Ventas (miles de millones de dólares) | BR atribuible (Importe A) (millones de dólares) |
|---------------|--------------------------------|---------------------------------------|---|
| ▶             |                                |                                       |   |
| Italia        | 22                             | 5.874                                 | 443.212   |
| Japón         | 34                             | 9.963                                 | 751.741   |
| Malasia       | 8                              | 964                                   | 72.737  |
| México        | 32                             | 1.220                                 | 92.053  |
| Nueva Zelanda | 31                             | 2.811                                 | 212.099   |
| Países Bajos  | 6                              | 4.287                                 | 323.468   |
| Panamá        | 0.5                            | 190                                   | 14.336  |
| Polonia       | 8                              | 305                                   | 23.013  |
| Portugal      | 1.5                            | 571                                   | 43.084  |
| Reino Unido   | 24                             | 915                                   | 69.040  |
| Rusia         | 26.3                           | 10.207                                | 770.151   |
| Serbia        | 0.7                            | 266                                   | 20.071  |
| Singapur      | 2                              | 1.762                                 | 132.949   |
| Suecia        | 1.6                            | 610                                   | 46.026  |
| Tailandia     | 7                              | 268                                   | 20.221  |
| Taiwán        | 4                              | 1.527                                 | 115.217   |
| Turquía       | 2.3                            | 876                                   | 66.097  |
| Ucrania       | 2                              | 542                                   | 40.896  |
| Uruguay       | 0.5                            | 920                                   | 69.417  |
| Vietnam       | 6                              | 1.287                                 | 97.108  |
| <b>Total</b>  | <b>720</b>                     | <b>200.064 (1)</b>                    | <b>15.095.475</b>                               |

(1) Nótese que la cifra de ventas que se ha estimado para los países (200.064 millones) no coincide con la cifra de ventas total de la multinacional (274.515) porque no deben computarse las ventas en Estados Unidos, ya que no van a segregar base, ni la de países cuya cifra de negocio está por debajo del umbral de reparto.



Hemos conservado la columna de usuarios, pero la atribución de bases a cada jurisdicción se ha hecho en proporción a los ingresos.

El siguiente paso para la multinacional sería aplicar el tipo legal vigente en cada país y presentar, en la administración tributaria correspondiente al domicilio de la casa matriz, una declaración aplicando a cada base el tipo vigente en cada territorio, e ingresar el impuesto correspondiente. Posteriormente, las Administraciones tributarias se comunican entre sí para transmitir la información y transferir los pagos.

## 6. Conclusión

La fiscalidad internacional va a dar una respuesta al impuesto sobre sociedades de las grandes multinacionales de la economía digital generando un régimen fiscal basado en la noción del beneficio residual. Los departamentos económico-financieros de las empresas tendrán que empezar a adecuar sus sistemas de información a los requerimientos de aplicación del régimen, que tendrán una naturaleza legal de sistema internacional, es decir, basado en convenios y en normas nacionales. El tiempo que se tarde en construir este sistema legal debería ser utilizado por las multinacionales para ir adecuando sus sistemas de información para poder dar respuesta a los retos de determinación del punto de conexión con un territorio y el marco de las reglas de origen.

El reto, siendo importante, no está lejos de las posibilidades de actuación de los sujetos concernidos, y esto por dos razones. Primero, porque el nuevo régimen, aunque se separa de los precios de transferencia, sin embargo se apoya en estándares contables vigentes, como la contabilidad por segmentos derivada de la NIIF 8, a la cual habrá que suplementar con reglas y procedimientos adicionales para darle mayor granularidad. La segunda, que la información adicional que necesitamos se refiere a la cifra de ventas en cada jurisdicción<sup>38</sup>, determinado a partir de indicadores como los datos de geolocalización, la dirección IP, el uso de puertos VPN, perfiles de usuario, dirección de facturación u otros medios de identificación, ya se almacena y procesa por las multinacionales, pues es una información clave para su modelo de negocio, por ejemplo, ofreciendo publicidad dirigida o servicios personalizados. Sin embargo, es probable que no todas las entidades concernidas tengan suficiente información sobre sus usuarios y su ubicación en las jurisdicciones de mercado.

El año 2021 puede ser definitivo en la culminación de las reformas si el G20 acuerda, como parece, la solución definitiva, que con toda probabilidad incluirá un análisis del beneficio residual para reasignar las bases imponibles en territorios donde se genera valor. Esto es algo que sabremos pronto. Entre tanto, hemos creído valioso aportar información y contribuir al debate.

---

<sup>38</sup> Número de usuarios en cada jurisdicción en la versión 2020.

## Referencias bibliográficas

- Apple Inc. (2020). *Condensed Consolidated Statements of Operations (unaudited)*. <[https://www.apple.com/newsroom/pdfs/FY20\\_Q4\\_Consolidated\\_Financial\\_Statements.pdf](https://www.apple.com/newsroom/pdfs/FY20_Q4_Consolidated_Financial_Statements.pdf)>.
- Avi-Yonah, R.; Clausing, K. y Durst, M. (2009). Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split. *Florida Tax Review*, 9, 497-553.
- Beer, S; de Mooij, R.; Hebous, S.; Keen, M.; y Liu, L. (2020). *Exploring Residual Profit Allocation*. FMI Working Paper 20/49. <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2020/02/28/Exploring-Residual-Profit-Allocation-48998>>.
- Clavey, C.; Leigh-Pemberton, J.; Loeprick, J. y Verhoeven, M. (2019). *International Tax Reform, Digitalization and Developing Economies*. Discussion paper N 16. The World Bank. Octubre 2019. <<http://documents.worldbank.org/curated/en/735001569857911590/pdf/International-Tax-Reform-Digitalization-and-Developing-Economies.pdf>>.
- Delgado Terrón, M. (2020). *El iPhone es utilizado por mil millones de usuarios en todo el mundo*. <<https://www.pasionmovil.com/plataformas/apple/el-iphone-es-utilizado-por-mil-millones-de-usuarios-en-todo-el-mundo/#:~:text=El%20analista%20Neil%20Cybart%2C%20hizo,alcanzado%20el%20pico%20de%20ventas>>.
- Devereux, M. y Vella, J. (2018). Taxing the digitalised economy: targeted or system-wide reform. *British Tax Review*, 4, 301-320.
- Devereux, M.; Auerbach, A.; Oosterhuis, P.; Schön, W. y Vella, J. (2019). *Residual Profit Allocation by Income*. Universidad de Oxford. <[https://eml.berkeley.edu/~auerbach/WP1901\\_0.pdf](https://eml.berkeley.edu/~auerbach/WP1901_0.pdf)>.
- FASB. (2021). *Segment Reporting, Project Update*. <[https://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent\\_C/ProjectUpdateExpandPage&cid=1176170647220](https://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdateExpandPage&cid=1176170647220)>.
- IFRS US GAAP Comparison. (2019). <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/Comparaci%C3%B3n%20IFRS%20US%20GAAP%202019.pdf>>.
- FMI. (2019). *Tributación Internacional de Empresas*. Documento de Política del FMI. Marzo de 2019. <<https://www.imf.org/~media/Files/Publications/PP/2019/Spanish/PPSA2019007.ashx>>.
- G20 Information Centre. (2021). *First Meeting of the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Comunicado de prensa, 26 de febrero de 2021. <[First Meeting of the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, February 2021 \(utoronto.ca\)](https://www.g20.info/first-meeting-of-the-g20-finance-ministers-and-central-bank-governors-february-2021-utoronto-ca)>.
- HM Treasury. (2018). *Corporate tax and the digital economy: position paper update*. <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/689240/corporate\\_tax\\_and\\_the\\_digital\\_economy\\_update\\_web.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf)>.
- IFRS. (2006). Norma Internacional de Información Financiera n.º 8, Segmentos de Operación. <[https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_public/con\\_nor\\_co/no\\_oficializ/nor\\_internac/ES\\_GVT\\_IFRS08\\_2013.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/no_oficializ/nor_internac/ES_GVT_IFRS08_2013.pdf)>.
- Li, J. (2002). Global Profit Split: An Evolutionary Approach to International Income Allocation. *Canadian Tax Journal*, 50, 823-883.
- Marshall, A. (1890). *Principles of Economics*. <<https://eet.pixel-online.org/files/etranslation/original/Marshall,%20Principles%20of%20Economics.pdf>>.

- OCDE. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>.
- OCDE. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. <<https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>>.
- OCDE. (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*. OECD Publishing. <<https://doi.org/10.1787/tpG2017-en>>.
- OCDE. (2019). *Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One*. Public Consultation Document. <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>>.
- OCDE. (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar 1 Blueprint*. <<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>>.
- OCDE. (2021). *Statement on a Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitilisation of the Economy*. <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>>.
- Ohlson, J.A. (1995). Earnings, Book Values and Dividends in Equity Evaluation. *Contemporary Accounting Research*. <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1911-3846.1995.tb00461.x>>.
- Schreiber, U. y Fell, L.M. (2017). International Profit Allocation, Intangibles, and Sales-Based Transactional Profit Split. *World Tax Journal*, 9, 1-18.
- Statista. (2020). Establecimientos de la Firma Apple por el Mundo, 2005-2019. <<https://es.statista.com/estadisticas/552853/establecimientos-apple-a-nivel-mundial/>>.





# Información no financiera en la información financiera

Esther Ortiz Martínez

Marcos Antón Renart

José Manuel Santos Jaén

*Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Murcia*

[esther@um.es](mailto:esther@um.es) | <https://orcid.org/0000-0002-9693-2106>

[mantonr@um.es](mailto:mantonr@um.es) | <https://orcid.org/0000-0003-4184-726X>

[jmsj1@um.es](mailto:jmsj1@um.es) | <https://orcid.org/0000-0003-2832-8158>

## Extracto

En la actualidad asistimos a un intenso debate sobre la normalización de la revelación de información no financiera o de sostenibilidad en Europa. No debemos olvidar que hay ciertos aspectos al respecto que ya se revelaban en la información financiera tradicional, por lo que pretendemos analizar en qué medida coexisten. Para nuestro análisis nos hemos centrado en las empresas que formaban parte en 2018 del principal índice bursátil de cotización español: el Ibex 35. Nuestra base de datos está compuesta por los datos obtenidos de la información financiera de estas empresas, sin tener en cuenta lo incluido en el estado de información no financiera, pero referidos a la clasificación temática de información no financiera recogida en la Directiva 2014/95. Además, elegimos el año 2018 para analizar y recabar esta información pues es el primer año de aplicación obligatoria de la Ley 11/2018 en España desde el 1 de enero. En primer lugar, realizaremos un análisis descriptivo del tipo de información de sostenibilidad que se incluye en la información financiera de estas empresas, clasificándola no solo por temas, sino también por tipo de información emitida. Seguidamente transformaremos la información revelada sobre cada temática en dos índices globales, uno por empresa, y otro por temática. Concluimos que las temáticas de medio ambiente y empleados de la empresa son sobre las que tradicionalmente se ha publicado más información por parte de las empresas, con una gran profusión de información de tipo narrativo, pero que distan de llegar a los máximos posibles. Podemos así afirmar que la información de sostenibilidad no es algo ajeno a la información financiera tradicional de las empresas, y por ello no es algo desconocido para los profesionales. Es un área de actividad de futuro que además juega un papel muy importante para completar el reporte empresarial y mejorar la transparencia y la comunicación con los grupos de interés de las empresas.

**Palabras clave:** información no financiera; información de sostenibilidad; información financiera; Ibex 35; estados financieros.

Fecha de entrada: 22-06-2021 / Fecha de aceptación: 06-09-2021

**Cómo citar:** Ortiz Martínez, E.; Antón Renart, M. y Santos Jaén, J. M. (2021). Información no financiera en la información financiera. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 463, 185-210.





# Non-financial information in the financial information

**Esther Ortiz Martínez**

**Marcos Antón Renart**

**José Manuel Santos Jaén**

## Abstract

Nowadays we are witnessing in Europe to an important discussion about normalization of non-financial or sustainability reporting. There must be borne in mind that there aspects of non-financial information that are included in traditional financial information. For this reason we analyze in this paper if there are non-financial data included in the financial statements without taking into account the non-financial information statement. We have focused the study on Spanish companies listed in 2018 on the main stock exchange index: Ibex 35. The database is composed by data referred to the different aspects required by Directive 2014/95 obtained from their financial statements excluding the non-financial information statement if it is there. The year of listing is 2018 because it is the first one when it was compulsory in Spain to elaborate non-financial statement according to Law 11/2018 since 1st January. Firstly we do a descriptive analysis of non-financial information published in financial statements, classifying it by subjects and by type of information. Secondly we code this qualitative information into a categorical one to create two disclosure indexes, one by company and the other one by subject. We conclude that environmental and human resources disclosure are the most frequently published. So, we can point out that sustainability information is far from being something new in the company reporting and for the professionals. It is an area for future professional activity that plays an important role to improve transparency and satisfy informative needs of stakeholders.

**Keywords:** non-financial information; sustainability information; financial information; Ibex 35; financial statements.

**Citation:** Ortiz Martínez, E.; Antón Renart, M. y Santos Jaén, J. M. (2021). Información no financiera en la información financiera. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 185-210.





## Sumario

1. Introducción
  2. Antecedentes y preguntas de investigación planteadas
  3. Metodología y muestra
  4. Resultados
    - 4.1. Análisis de la información no financiera o de sostenibilidad según la temática y el tipo de información
    - 4.2. Índices de información no financiera o de sostenibilidad incluida en la información financiera por empresa y por temática informativa
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

**Nota:** Este trabajo ha sido elaborado por los miembros de uno de los grupos de investigación seleccionados en la Convocatoria 2020 de Grupos de Investigación, promovida por la Fundación Maruri Hergar, en colaboración con la Editorial CEF.-, para la divulgación de artículos de carácter científico en el campo de la información financiera y no financiera, con especial énfasis en el ámbito global de la contabilidad y su utilidad práctica a la realidad empresarial.

## 1. Introducción

La aprobación de la Directiva 2013/34/UE supuso un punto de inflexión en cuanto a la cantidad de información a revelar a partir del ejercicio 2016 por las empresas europeas. Esta directiva recogía la obligatoriedad de presentar en el Informe de Gestión, que es información financiera, y como se indica en la misma, indicadores fundamentales de resultados, de naturaleza tanto financiera como, cuando procediera, no financiera, pertinentes a la actividad específica de la empresa, incluida información sobre cuestiones medioambientales, del personal y sociales, para comprender su evolución, resultados y situación. De manera que una información corporativa financiera adaptada a la nueva realidad socioeconómica, junto a la información no financiera, dará satisfacción a los requerimientos de directivos, inversores y grupos de interés en el presente siglo (Bueno Campos, 2019).

Seguidamente, en 2014, se publicó la Directiva Europea 2014/95/UE por la que se modifica la anteriormente citada, en lo que respecta a información no financiera e información sobre diversidad (Pérez García, 2020). La Directiva 2014/95 recoge que:

las grandes empresas que sean entidades de interés público que, en sus fechas de cierre del balance, superen el criterio de un número medio de empleados superior a 500 durante el ejercicio, incluirán en el informe de gestión un estado no financiero que contenga información, en la medida en que resulte necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación de la empresa, y el impacto de su actividad, relativa, como mínimo, a cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno.

La Ley 11/2018 en España, que viene a transponer la Directiva 95/2014 (García Sánchez *et al.*, 2020), dice expresamente que «la divulgación de información no financiera o relacionada con la responsabilidad social corporativa contribuye a medir, supervisar y gestionar el rendimiento de las empresas y su impacto en la sociedad». Así como

en este contexto, con el fin de mejorar la coherencia y la comparabilidad de la información no financiera divulgada, algunas empresas deben preparar un estado

de información no financiera que contenga información relativa, por lo menos, a cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno.

Es reseñable, en este sentido, la reciente publicación en abril de 2021, por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de su *Guía informativa sobre la aplicación de la Ley 11/2018* y que, sin duda, facilitará, como se propone el propio Instituto, la aplicación de esta normativa. También en abril de 2021 se ha publicado la propuesta de Directiva Europea COM 2021 con el objeto de realizar una revisión de la directiva anterior al respecto, ya que, en palabras de la Comisión Europea, hay una amplia evidencia de que la información que están revelando las empresas no es suficiente.

En este trabajo pretendemos analizar en qué medida coexisten datos que se refieren a información no financiera incluidos en la información financiera tradicional y para ello analizamos la información financiera publicada por las empresas del Ibex 35 español. Con este objetivo la estructura de este artículo es la siguiente: en primer lugar, repasamos los principales antecedentes sobre la materia objeto de nuestro estudio para poder plantearnos unas preguntas de investigación a resolver; seguidamente detallamos la muestra y metodología utilizadas; en el siguiente epígrafe describimos los resultados alcanzados; y finalmente señalamos las conclusiones, así como los trabajos de futuro a desarrollar en esta misma línea de investigación.

## 2. Antecedentes y preguntas de investigación planteadas

Han sido numerosos los estudios que han abordado la temática de la información no financiera y su revelación y desde diferentes enfoques, centrándose principalmente en las empresas de mayor tamaño precisamente por ser estas las que normalmente y en mayor medida facilitan esta información. Afirma Campbell (2006), que es más probable que las empresas se comporten de manera socialmente responsable cuanto más sujetas se encuentren a regulación y a la presión de ONG y otras organizaciones independientes que las vigilen. En palabras de Salido Hernández *et al.* (2018), las empresas se ven cada vez más en la necesidad de dar respuesta a las demandas de todos sus grupos de interés, y a la sociedad en su conjunto, revelando información sobre la repercusión de sus actuaciones en todos los ámbitos (económico, social y medioambiental), mostrándose la información financiera claramente insuficiente para satisfacer las exigencias de todos los interesados.

Hasta ahora la revelación de información no financiera es voluntaria para la mayoría del tejido empresarial europeo, las pequeñas y medianas empresas (pymes). De ahí que los antecedentes en la materia se centran en muestras de empresas con cierta dimensión, que son las incluidas en el ámbito de aplicación de la directiva actual de información no financiera, y en España de la Ley 11/2018.

Una primera línea de antecedentes en la materia son los trabajos que se basan en el estudio de empresas cotizadas incluidas en algún índice bursátil de referencia (Amezaga-Alonso *et al.*, 2020; Artene *et al.*, 2020; Crowther y Martínez, 2013; Ficco y Sader, 2020; Mañas-Viniegra *et al.*, 2020; Venturelli *et al.*, 2019), como es en España el Ibex 35, utilizado en este trabajo para confeccionar la muestra analizada. Así se estudian toda una serie de factores que pueden afectar a la información de tipo social, medioambiental o de gobernanza que se publica. Entre estos factores se resaltan elementos de carácter regulatorio y la presión social ejercida por ciudadanos y ONG, así como la tendencia a informar sobre los impactos positivos de la actividad empresarial y a omitir los negativos. Los sectores con un mayor riesgo de impacto social y medioambiental atraen una mayor atención por parte de la sociedad y de los medios de comunicación y también el nivel de internacionalización es un factor que puede motivar que se facilite más información (Vázquez Oteo, 2018). Con muestras de empresas incluidas en el Ibex 35 existen trabajos que estudian con detalle los aspectos sobre los que se revela información no financiera, como puede ser el caso del trabajo de Gutiérrez Ponce y Navallas (2010). Incluso en otros trabajos se relaciona el sector con la legibilidad de la información incluida en el informe de gestión, señalando que el sector eléctrico y del gas muestran menor claridad que las entidades financieras (Bravo Urquiza y Alcaide Ruiz, 2018), o también se relaciona el sector con el nivel de cumplimiento de la normativa al respecto de esta revelación (Sierra-García *et al.*, 2018). Concretamente sobre la información voluntaria publicada acerca del capital intelectual, Tejedo Romero y Alfaro Cortés (2014) destacan que está condicionada por el tamaño, nivel de endeudamiento y sector industrial.

Con independencia de la heterogeneidad existente en la información no financiera revelada y que existen variables que la condicionan, como el tamaño o sector (Fuentes y García, 2013; Raimo *et al.*, 2020), también existen prácticas generalmente aceptadas al respecto, como es el uso de estándares internacionales de referencia internacional, tales como los emitidos por GRI (González Pérez y Ortiz Martínez, 2017; Ortiz-Martínez y Marín-Hernández, 2016; Ortiz y Marín, 2014). Los estudios más recientes en España que han tomado como referencia las empresas del Ibex 35 analizan los cambios que ha supuesto en la publicación de esta información la Ley 11/2018, coincidiendo en que si bien ha conllevado una mejora en la calidad de la información no financiera, aún queda camino por recorrer (García Sánchez *et al.*, 2020; Vázquez Oteo, 2020).

Una segunda gran línea de antecedentes la constituyen los trabajos que utilizan índices de revelación de información como base del estudio de alguno de los aspectos de la información publicada por las empresas. A través de esta metodología se transforma la revelación de información sobre determinados aspectos en un único índice (Barnett y Salomon, 2012; Marín-Hernández y Ortiz-Martínez, 2019; Meek *et al.*, 1995). De manera que finalmente se puede sistematizar en una única variable cuantitativa la información publicada con el objeto de poder cuantificar si se emite más o menos información sobre determinados aspectos, o existen relaciones entre la revelación de esta información y otras especificidades como pueden ser las mencionadas tamaño, sector o cotización, entre otras. Con independencia de otras metodologías que se pueden proponer para el tratamiento de esta

información (Ortiz y Clavel, 2006), los índices de revelación de información se han seguido utilizando para los elementos informativos publicados por las empresas del Ibx 35 (Gutiérrez Ponce y Navallas Labat, 2010). Clasificada esta metodología como empírica frente a otra no empírica en el artículo de Mata *et al.* (2018), existen muchos ejemplos de análisis de revelación de información no financiera que la han utilizado (Al-Akra y Ali, 2012; Bouten y Hoozée, 2013; Coetzee y van Staden, 2011; Elshandidy y Shrivés, 2016).

En tercer lugar, podríamos resaltar aquellos antecedentes que han analizado la relación entre información financiera y no financiera. La principal línea de investigación se ha basado en la relación entre información financiera y no financiera entendida como dónde se debe incluir la información no financiera dentro de la financiera, y que se resolvió en España mediante la Ley 11/2018 situándola en el informe de gestión. A nivel europeo la reciente propuesta de directiva de información no financiera (Commission, 2021) incluye también esta exigencia, pero obligando a que la información de sostenibilidad se incluya en el informe de gestión y no en un informe separado aunque se mencione en aquel. Postura que recoge las sugerencias realizadas sobre unas posibles normas europeas de información no financiera realizadas por el grupo técnico creado a tal efecto por el *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) (Reporting Lab, 2021). No obstante, como se menciona en otros trabajos, existen entidades no obligadas a elaborar un informe de gestión, entre ellas estarían las pymes que elaboran cuentas abreviadas o las entidades sin fines de lucro, que además presentan la información no financiera de forma voluntaria y la podrían adjuntar a sus estados financieros (Reporting Lab, 2021; Serrano Baños, 2019). Otros estudios analizan además de la ubicación de la información no financiera en la financiera si el cumplir con los requisitos de la directiva al respecto efectivamente ha incrementado la transparencia empresarial y el desarrollo sostenible, como es el caso del realizado por Manes-Rossi *et al.* (2018) o los firmados por Doni *et al.* (2019), Muserra *et al.* (2020) y Quinn y Connolly (2017). También Saha y Bose (2017), que comparan el antes y el después de la directiva para evaluar su impacto, o en el caso de España el efecto positivo de las exigencias de la Ley 11/2018 (Teixeira Silva y Saitua Iribar, 2020). Aunque los resultados obtenidos subrayan que aún queda camino por recorrer, como sucede cuando se estudia a fondo el contenido de los informes integrados y el cumplimiento de los requisitos promulgados por el *International Integrated Reporting Council* (IIRC) (Fuster y Ortiz, 2019; Ortiz-Martínez *et al.*, 2020).

De acuerdo con los antecedentes en la materia nos planteamos dar respuesta a las siguientes preguntas de investigación:

- ¿Existe información no financiera o de sostenibilidad exigida por la Directiva 2014/95 que ya se está incluyendo en la información financiera?
- ¿Qué tipo de información no financiera o de sostenibilidad en cuanto a la temática establecida por la Directiva 2014/95 se está incluyendo en la información financiera?

- ¿Qué tipo de información no financiera o de sostenibilidad en cuanto al tipo de información se está incluyendo en la información financiera?

### 3. Metodología y muestra

Para nuestro análisis nos hemos centrado en las empresas que formaban parte en 2018 del principal índice bursátil de cotización español: el Ibex 35. De esta manera nos aseguramos *a priori* de poder tener a nuestra disposición la información financiera y la no financiera de dichas empresas. Al tratarse de grandes empresas cotizadas con más de 500 trabajadores y cifras de activo y de negocio elevadas están incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Ley 11/2018 como consecuencia de la transposición en España de la Directiva Europea de información no financiera (Directiva 95/2014) que exige la publicación de información no financiera y de diversidad. Aunque en realidad nuestra base de datos está compuesta por los datos obtenidos de la información financiera de estas empresas, pero referidos a la clasificación temática de información no financiera recogida en dicha directiva. Además, elegimos el año 2018 para recabar y analizar esta información pues es el primer año de aplicación de la Ley 11/2018 en España, que supuso completar la transposición de la Directiva 95/2014 a nuestro ordenamiento y que es de obligado cumplimiento desde el 1 de enero de 2018.

En primer lugar, hemos clasificado los aspectos sobre los que la Directiva 95/2014 y posteriormente la Ley 11/2018, requieren información tal y como recogemos en la tabla 1. Las grandes áreas temáticas son las de medio ambiente, empleados y cuestiones sociales, derechos humanos, y anticorrupción y denuncias. A su vez dentro de estas áreas temáticas se incluyen otros temas más concretos sobre los que hay que informar, en los que en alguna ocasión hemos incluido un mayor desglose, pues las empresas separan esta información de forma más detallada. De acuerdo con esta clasificación finalmente se han analizado un total de 20 aspectos sobre los que revelar información no financiera o de sostenibilidad. Además, esta clasificación por áreas temáticas de información también es comparable a la información que ya se requería en las cuentas anuales, que se podría solapar con la requerida en la información no financiera acerca de medio ambiente y de empleados, que son las dos áreas en las que tradicionalmente se ha solicitado más información al respecto en la normativa contable española. Concretamente, el Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007 –PGC–), así como las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (RD 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre –NOFCAC–), requieren información en la memoria sobre las normas de registro y valoración acerca de elementos patrimoniales de naturaleza medioambiental; criterios empleados para el registro y valoración de los gastos de personal, en particular, el referido a compromisos por pensiones.



**Tabla 1. Clasificación temática de la información no financiera o de sostenibilidad a partir de la Directiva UE 95/2014 y la Ley 11/2018**

|                            |  |   |
|----------------------------|--|---|
| <b>1. Medioambiente</b>    | 1.1. Cambio climático  | –   |
|                            | 1.2. Uso de los recursos naturales   | –   |
|                            | 1.3. Contaminación y emisiones   | 1.3.1. Contaminación<br>1.3.2. Emisiones                                |
|                            | 1.4. Residuos  | –   |
|                            | 1.5. Biodiversidad y conservación del ecosistema                                   | –   |
|                            | <b>2. Empleados y cuestiones sociales</b>  | 2.1. Empleados  |
| 2.2. Cuestiones sociales   |  | –   |
| <b>3. Derechos humanos</b> | 3.1. Derechos humanos  | –   |
|                            | 3.2. Derechos humanos en la cadena de valor y suministro                           | 3.2.1. En la cadena de valor<br>3.2.2. En el suministro                 |
|                            | 3.3. Áreas de alto riesgo para los civiles o la población civil/Derechos políticos | 3.3.1. Civiles y/o población civil<br>3.3.2. Derechos políticos         |
|                            | 3.4. Impacto en indígenas y comunidades autóctonas o locales                       | 3.4.1. Indígenas o comunidades autóctonas<br>3.4.2. Comunidades locales |
|                            | 3.5. Recursos conflictivos   | –   |
|                            | 3.6. Protección de datos   | –   |
|                            | <b>4. Anticorrupción y denuncias</b>   | 4.1. Anticorrupción   |
| 4.2. Canales de denuncias  |  | –   |
| 4.3. Impactos positivos    |  | –   |

**Fuente:** elaboración propia

Existe un punto específico del contenido de la memoria sobre retribuciones a largo plazo al personal, y sobre sueldos, dietas, remuneraciones y obligaciones en materia de pensio-

nes o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección para el caso de las operaciones con partes vinculadas. Y en el apartado de otra información se incluye el detalle sobre el número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio expresadas por categorías y la distribución por sexos desglosada por categorías y niveles incluyendo altos directivos y consejeros, la remuneración a los altos directivos y administradores, y los gastos de personal y el número de personal contratado con discapacidad superior al 33 %. Para el área informativa de medio ambiente se podrían solventar las necesidades informativas requeridas en la memoria con la revelación de información de tipo cualitativo, pero para el caso de los empleados y órganos de administración y personal de alta dirección se pide detalle de información cuantitativa.

Tabla 2. Tipo de información que se revela sobre cada temática de información no financiera o de sostenibilidad

|  |  |
|--|--|
| <b>Información cuantitativa</b>            | Incluye datos o indicadores cuantitativos que se pueden expresar en unidades monetarias o en otras unidades. También puede incluir previsiones futuras, pero deben estar basadas en supuestos o hipótesis factibles. |
| <b>Información narrativa o cualitativa</b> | Supone una descripción y a su vez puede expresar hechos pasados, presentes o futuros. Cuando es información sobre previsiones futuras debe estar basada en supuestos o hipótesis factibles.                          |

Fuente: elaboración propia a partir de Reporting Lab (2021).

Una vez clasificados estos aspectos informativos, con el objeto de poder categorizar esta revelación, se han establecido cuatro grandes categorías del tipo de información que se puede publicar sobre información no financiera: no publicar ningún tipo de información, incluir información de tipo narrativo sin añadir datos de tipo cuantitativo, incluir información únicamente de tipo cuantitativo y, finalmente incluir información tanto narrativa como cuantitativa. Esta distinción entre información cualitativa (narrativa) y cuantitativa ya se establece en cuanto a la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales en algunos aspectos que establece el PGC, así como las NOFCAC (por ejemplo, para los instrumentos financieros se pide información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de los mismos). También para la información no financiera o de sostenibilidad es una distinción generalmente aceptada, aunque en nuestro caso en la información cuantitativa no vamos a distinguir cuando se expresa en unidades monetarias o físicas (Reporting Lab, 2021). Esta clasificación del tipo de información incluida sobre cada temática de información no financiera o de sostenibilidad la incluimos en la tabla 2.

Tabla 3. Fórmula de cálculo de los índices de revelación de información no financiera/de sostenibilidad

$$\text{ÍNDICE\_EMPRESA}_i = \sum_1^{20} \text{Temática INF } i: 1 \dots 35$$

$$0 \leq \text{ÍNDICE\_EMPRESA} \leq 40$$

Temática INF: Cada una de las 20 temáticas sobre las que incluir información no financiera o sostenibilidad en cada una de las 35 empresas. Estas 20 temáticas están incluidas en la tabla 1 y se les asigna la siguiente puntuación:

- 0 cuando no se publica información.
- 1 cuando se publica información o solo de tipo narrativo, o solo de tipo cuantitativo.
- 2 cuando se publica información tanto narrativa como cuantitativa.

$$\text{ÍNDICE\_INF}_i = \sum_1^{35} \text{Empresa } i: 1 \dots 20$$

$$0 \leq \text{ÍNDICE\_INF} \leq 70$$

Cada uno de los 20 ÍNDICES\_INF se refiere a las distintas temáticas de información no financiera o de sostenibilidad incluidas en la tabla 1. La puntuación otorgada por temática y empresa será según la siguiente distribución:

- 0 cuando no se publica información.
- 1 cuando se publica información o solo de tipo narrativo, o solo de tipo cuantitativo.
- 2 cuando se publica información tanto narrativa como cuantitativa.

Fuente: elaboración propia.

En primer lugar, realizaremos un análisis descriptivo del tipo de información no financiera o de sostenibilidad que se incluye en la información financiera de estas empresas, clasificándola no solo por temas, sino que también por tipo de información emitida. Seguidamente transformaremos la información revelada sobre cada temática en dos índices globales, uno por empresa, y otro por temática (Barnett y Salomon, 2012; Marín-Hernández y Ortiz-Martínez, 2019; Meek *et al.*, 1995). De esta manera se puede partir de las 20 categorías informativas y las 35 empresas para tener un indicador único de qué información no financiera o de sostenibilidad incluye cada empresa en su información financiera y, al contrario, qué tipo de información no financiera o de sostenibilidad de cada tipo se incluye principalmente en la información financiera y cómo se expresa en todas las empresas analizadas. Para calcular el índice vamos a asignar un 0 en cada temática cuando no hay información disponible, un 1 cuando existe la información, ya sea de tipo narrativo o cuantitativo, y un 2 cuando se publica información tanto cualitativa o narrativa como cuantitativa. La fórmula de cálculo del índice la incluimos en la tabla 3.

Nuestro análisis está basado en variables cualitativas que establecen categorías en el tipo de información presentada acerca de las distintas temáticas de la información no financiera o de sostenibilidad en la información financiera de las empresas del Ibex 35. Pretendemos comprobar en qué medida esta información que ahora se exige a las empresas europeas de mayor tamaño ya se estaba incluyendo en la información financiera tradicional y sobre qué temática concreta era la que ya se estaba publicando.

## 4. Resultados

### 4.1. Análisis de la información no financiera o de sostenibilidad según la temática y el tipo de información

En este epígrafe realizamos un análisis detallado de la información sobre cada una de las grandes cuatro áreas temáticas de sostenibilidad que se incluye en la información financiera de las empresas del Ibex 35 en el 2018. En primer lugar, en lo que se refiere a medio ambiente (tabla 4), podemos apreciar que sobre lo que se incluye más información es sobre residuos, seguido de emisiones (más del 75 % de las empresas del Ibex 35 informan de estas cuestiones) y cambio climático. A más distancia se publica información sobre biodiversidad y conservación del ecosistema, contaminación. Finalmente, sobre el uso de los recursos naturales, solo hay 9 empresas de las 35 que incluyan algún tipo de información en su información financiera. En este sentido hemos encontrado que la información medioambiental que se está incluyendo en la información financiera de las empresas del Ibex 35 se centra en residuos y emisiones, temáticas propias de la información no financiera o de sostenibilidad, pero que ya se incorporan en los estados financieros.

Sobre el tipo de información que incluyen es mayoritariamente de tipo narrativo, aunque para el caso de las emisiones y residuos viene acompañada de datos cuantitativos, a la par que sucede con los indicadores de información no financiera acerca de estos tópicos, que requieren de información cuantitativa y de recopilación de datos (tabla 4). En cambio, la información incluida acerca de biodiversidad y conservación del ecosistema es totalmente cualitativa, es decir, narrativa, sin incluir ningún dato de tipo cuantitativo.

El ámbito de la información que se refiere a los empleados de la empresa es el único en el que todas las empresas del Ibex 35 informan en su información financiera (tabla 5), y además no solo incluyen información narrativa, sino que la acompañan con datos e indicadores cuantitativos. Este resultado parece lógico *a priori* pues este es el apartado en el que tradicionalmente ya se solicitaba información originariamente en las cuentas anuales, principalmente acerca de los gastos de personal referidos a compromisos por pensiones, las retribuciones a largo plazo al personal, las retribuciones a altos directivos y administradores de la compañía, y el desglose por sexo y categorías.

**Tabla 4. Información sobre medio ambiente incluida en la información financiera (n.º empresas)**

|                                      | Medio ambiente   |                               |               |           |           |   |
|--------------------------------------|------------------|-------------------------------|---------------|-----------|-----------|---|
|                                      | Cambio climático | Uso de los recursos naturales | Contaminación | Emisiones | Residuos  | Biodiversidad y conservación del ecosistema |
| No publica información               | 10               | 26                            | 18            | 9         | 8         | 14  |
| Información narrativa                | 22               | 9                             | 14            | 5         | 7         | 21  |
| Información cuantitativa             | 0                | 0                             | 1             | 0         | 0         | 0   |
| Información narrativa y cuantitativa | 3                | 0                             | 2             | 21        | 20        | 0   |
| <b>Total</b>                         | <b>35</b>        | <b>35</b>                     | <b>35</b>     | <b>35</b> | <b>35</b> | <b>35</b>                                   |

Fuente: elaboración propia.

Hemos concluido que, si bien en la misma área informativa se incluyen las cuestiones sociales, sobre este aspecto no se encuentra tanta información en la información financiera (tan solo informan 13 empresas), y de ellas casi la totalidad solo incluyen información narrativa (tabla 5). Por ejemplo, se menciona en este punto que se han evaluado los riesgos de tipo social a los que se enfrenta la empresa y cuál ha sido la metodología empleada.

Respecto del área informativa que se refiere a los derechos humanos (tabla 6), la parcela sobre la que más se informa en los estados financieros es la que se refiere estrictamente a esta cuestión (más del 68 % de las empresas incluyen este tipo de información), seguida de lo que se refiere a la cadena de valor (informan 18 empresas) y de protección de datos (información de 17 empresas). Mientras que en el extremo opuesto se sitúa la información en la cadena de suministro y áreas de alto riesgo para los civiles o la población civil, cuestiones acerca de las que no informa ninguna empresa en sus estados financieros. Además, la información sobre estos aspectos es eminentemente narrativa, solo de forma excepcional se incluyen datos cuantitativos.

**Tabla 5. Información sobre empleados y cuestiones sociales incluida en la información financiera (n.º empresas)**

|                        | Empleados y cuestiones sociales |                     |
|------------------------|---------------------------------|---------------------|
|                        | Empleados                       | Cuestiones sociales |
| No publica información | 0                               | 22                  |



| Empleados y cuestiones sociales      |           |                     |
|--------------------------------------|-----------|---------------------|
|                                      | Empleados | Cuestiones sociales |
| ►                                    |           |                     |
| Información narrativa                | 2         | 12                  |
| Información cuantitativa             | 0         | 1                   |
| Información narrativa y cuantitativa | 33        | 0                   |
| <b>Total</b>                         | <b>35</b> | <b>35</b>           |

Fuente: elaboración propia.

Tabla 6. Información sobre derechos humanos incluida en la información financiera (n.º de empresas)

|                                      | Derechos humanos |  |   |  |  |   |  |                       |                     |
|--------------------------------------|------------------|--|---|--|--|---|--|-----------------------|---------------------|
|                                      | Derechos humanos | Derechos humanos en la cadena de valor | Derechos humanos en la cadena de suministro | Áreas de alto riesgo para los civiles o la población civil | Áreas de alto riesgo para los derechos políticos | Impacto en indígenas o comunidades autóctonas | Impacto en indígenas o comunidades locales | Recursos conflictivos | Protección de datos |
| No publica información               | 11               | 17                                     | 35  | 35   | 30   | 34  | 22   | 35                    | 18                  |
| Información narrativa                | 22               | 18                                     | 0   | 0  | 5  | 1   | 11   | 0                     | 17                  |
| Información cuantitativa             | 0                | 0                                      | 0   | 0  | 0  | 0   | 0  | 0                     | 0                   |
| Información narrativa y cuantitativa | 2                | 0                                      | 0   | 0  | 0  | 0   | 2  | 0                     | 0                   |
| <b>Total</b>                         | <b>35</b>        | <b>35</b>                              | <b>35</b>                                   | <b>35</b>  | <b>35</b>  | <b>35</b>                                     | <b>35</b>                                  | <b>35</b>             | <b>35</b>           |

Fuente: elaboración propia.

Y finalmente, en lo que se refiere a las áreas temáticas en las que la Ley 11/2018 desglosa la información no financiera o de sostenibilidad a revelar, si estudiamos la que se refiere a anticorrupción y denuncias que se han incluido en la información financiera (tabla 7),

apreciamos que se publica algo más de canales de denuncias y de impactos positivos (informan un 54 % de las empresas del Ibex 35) que de anticorrupción (en un 46 % de las empresas se informa). En lo que se refiere a impactos positivos, sí se incluyen de forma ocasional datos cuantitativos, y solo en dos empresas se une información cuantitativa a la cualitativa cuando se revela sobre canales de denuncias, mientras que cuando se trata de anticorrupción solo se incluye información narrativa.

Tabla 7. Información sobre anticorrupción y denuncias incluida en la información financiera (n.º de empresas)

|                                      | Anticorrupción y denuncias |                      |                    |
|--------------------------------------|----------------------------|----------------------|--------------------|
|                                      | Anticorrupción             | Canales de denuncias | Impactos positivos |
| No publica información               | 19                         | 16                   | 16                 |
| Información narrativa                | 16                         | 17                   | 13                 |
| Información cuantitativa             | 0                          | 0                    | 5                  |
| Información narrativa y cuantitativa | 0                          | 2                    | 1                  |
| <b>Total</b>                         | <b>35</b>                  | <b>35</b>            | <b>35</b>          |

Fuente: elaboración propia.

## 4.2. Índices de información no financiera o de sostenibilidad incluida en la información financiera por empresa y por temática informativa

En primer lugar, estudiamos los estadísticos descriptivos de los dos índices construidos que agrupan toda la información no financiera o de sostenibilidad, por empresa, y por temática de la información (tabla 8). En todas las empresas del Ibex 35 se tiende a revelar algún tipo de esta información en su información financiera, aunque existe variación dependiendo del área temática. En ninguno de los dos índices calculados se alcanza el valor máximo. En el índice por empresa el valor más alto alcanzado (19) está muy por debajo del valor máximo que podría tener este índice (40). Ello nos indica que la información que emiten sobre estas temáticas en su información financiera es mayoritariamente narrativa sin proporcionar datos cuantitativos, ya que si se emitiera información narrativa de todas las temáticas el índice alcanzaría un valor de 20, y el máximo alcanzado incluso está por debajo. La empresa que alcanza el valor más alto del índice de revelación de información no financiera en su información financiera opera en el sector industrial (tiene un índice 19), seguida de otras dos

empresas con el siguiente valor del índice (un índice de 16) que están en el sector industrial y en el eléctrico, gas, petróleo, plástico y combustible, si bien también realiza su actividad en este sector la empresa con el menor índice de revelación de información no financiera en su información financiera (un índice de 2) (tabla 9).

Tabla 8. Estadísticos descriptivos de los índices de revelación de información no financiera o de sostenibilidad incluida en la información financiera por empresas y por temática informativa

|                | N  | Media | Mediana | Moda | Desv. est. | Mín. | Máx. | Percentiles |       |    |
|----------------|----|-------|---------|------|------------|------|------|-------------|-------|----|
|                |    |       |         |      |            |      |      | 25          | 50    | 75 |
| ÍNDICE_EMPRESA | 35 | 11    | 13      | 13   | 4,820      | 2    | 19   | 6           | 13    | 15 |
| ÍNDICE_INF     | 20 | 19,30 | 17,50   | 0    | 17,226     | 0    | 66   | 6           | 17,50 | 24 |

Fuente: elaboración propia.

Tabla 9. Tabla de contingencia del índice de revelación de información no financiera o de sostenibilidad incluida en la información financiera por empresas y sector en el que opera la empresa

|             | Sector               |  |                             |  |           |   |   | Total |
|-------------|----------------------|--|-----------------------------|--|-----------|---|---|-------|
|             | Financiero y seguros | Industrial (textil, siderúrgica, química...) | Construcción e inmobiliario | Eléctrico, gas, petróleo, plástico y combustible | Telefonía | Aerolíneas, tecnología viajes y consultoría |   |       |
| IND_EMPRESA | 2                    | 0  | 0                           | 0  | 1         | 1   | 0 | 2     |
|             | 4                    | 0  | 0                           | 1  | 0         | 0   | 2 | 3     |
|             | 5                    | 0  | 0                           | 0  | 2         | 0   | 0 | 2     |
|             | 6                    | 0  | 0                           | 1  | 1         | 0   | 0 | 2     |
|             | 7                    | 1  | 0                           | 0  | 1         | 0   | 0 | 2     |
|             | 9                    | 1  | 0                           | 0  | 0         | 0   | 0 | 1     |
|             | 10                   | 0  | 0                           | 0  | 1         | 0   | 0 | 1     |
|             | 11                   | 0  | 0                           | 0  | 1         | 0   | 0 | 1     |





|   |              | Sector               |  |                             |  |           |   | Total     |   |
|---|--------------|----------------------|--|-----------------------------|--|-----------|---|-----------|---|
|   |              | Financiero y seguros | Industrial (textil, siderúrgica, química...) | Construcción e inmobiliario | Eléctrico, gas, petróleo, plástico y combustible | Telefonía | Aerolíneas, tecnología viajes y consultoría |           |   |
| ▶ |              | 12                   | 0  | 1                           | 1  | 0         | 0   | 1         | 3 |
|   |              | 13                   | 1  | 0                           | 1  | 2         | 1   | 0         | 5 |
|   |              | 14                   | 2  | 1                           | 0  | 0         | 1   | 0         | 4 |
|   |              | 15                   | 2  | 1                           | 0  | 0         | 0   | 1         | 4 |
|   |              | 16                   | 0  | 1                           | 0  | 1         | 0   | 0         | 2 |
|   |              | 17                   | 0  | 0                           | 0  | 1         | 0   | 0         | 1 |
|   |              | 18                   | 0  | 0                           | 0  | 0         | 0   | 1         | 1 |
|   |              | 19                   | 0  | 1                           | 0  | 0         | 0   | 0         | 1 |
|   | <b>Total</b> | <b>7</b>             | <b>5</b>                                     | <b>4</b>                    | <b>11</b>  | <b>3</b>  | <b>5</b>                                    | <b>35</b> |   |

Fuente: elaboración propia.

Tabla 10. Índice de revelación de información no financiera o de sostenibilidad incluida en la información financiera por temática informativa

|  | Temática informativa                        | ÍNDICE_INF |
|--|---|------------|
| <b>Medio ambiente</b>                  | Cambio climático                            | 25         |
|  | Uso de los recursos naturales               | 9          |
|  | Contaminación                               | 19         |
|  | Emisiones                                   | 47         |
|  | Residuos                                    | 47         |
| <b>Empleados y cuestiones sociales</b> | Biodiversidad y conservación del ecosistema | 21         |
|  | Empleados                                   | 66         |



|                                   | Temática informativa                                       | ÍNDICE_INF |
|-----------------------------------|--|------------|
| <b>Derechos humanos</b>           | Cuestiones sociales  | 13         |
|                                   | Derechos humanos   | 26         |
|                                   | Derechos humanos en la cadena de valor                     | 18         |
|                                   | Derechos humanos en la cadena de suministro                | 0          |
|                                   | Áreas de alto riesgo para los civiles o la población civil | 0          |
|                                   | Áreas de alto riesgo para los derechos políticos           | 5          |
|                                   | Impacto en indígenas o comunidades autóctonas              | 1          |
|                                   | Impacto en indígenas o comunidades locales                 | 15         |
|                                   | Recursos conflictivos                                      | 0          |
|                                   | Protección de datos  | 17         |
| <b>Anticorrupción y denuncias</b> | Anticorrupción   | 16         |
|                                   | Canales de denuncias                                       | 21         |
|                                   | Impactos positivos   | 20         |

Fuente: elaboración propia.

Tabla 11. Frecuencia del índice de revelación de información no financiera o de sostenibilidad incluida en la información financiera por empresas

| ÍNDICE_EMPRESA | Frecuencia | %   |
|----------------|------------|-----|
| 2              | 2          | 5,7 |
| 4              | 3          | 8,6 |
| 5              | 2          | 5,7 |
| 6              | 2          | 5,7 |



| ÍNDICE_EMPRESA | Frecuencia | %          |
|----------------|------------|------------|
| ▶              |            |            |
| 7              | 2          | 5,7        |
| 9              | 1          | 2,9        |
| 10             | 1          | 2,9        |
| 11             | 1          | 2,9        |
| 12             | 3          | 8,6        |
| 13             | 5          | 14,3       |
| 14             | 4          | 11,4       |
| 15             | 4          | 11,4       |
| 16             | 2          | 5,7        |
| 17             | 1          | 2,9        |
| 18             | 1          | 2,9        |
| 19             | 1          | 2,9        |
| <b>Total</b>   | <b>35</b>  | <b>100</b> |

Fuente: elaboración propia.

Para el índice por temáticas informativas en cambio sí que se alcanzan valores cercanos a su valor máximo, se llega a un 66, muy cerca del valor máximo que se podría lograr en este índice (un valor de 70). Este valor máximo alcanzado corresponde al área temática de información sobre empleados excluyendo las cuestiones sociales. Los siguientes valores más altos del índice (47) se corresponden con las áreas informativas de emisiones y residuos de medio ambiente, en las que claramente no solo se informa, sino que además se proporciona información cualitativa y cuantitativa (tabla 10). Los valores del índice que siguen a estos ya están incluso por debajo de la media (35), lo que quiere decir que no informan todas las empresas o que solo incluyen información narrativa (tabla 10). Además, en el área de derechos humanos es en la que se sitúan cuestiones informativas determinadas que en ningún caso se incluyen en la información financiera de las empresas de la muestra, concretamente lo que se refiere a derechos humanos en la cadena de suministro, áreas de alto riesgo para los civiles o la población civil y recursos conflictivos (tabla 10).

Tabla 12. Frecuencia del índice de revelación de información no financiera o de sostenibilidad incluida en la información financiera por temática informativa

| ÍNDICE_INF   | Frecuencia | %          |
|--------------|------------|------------|
| 0            | 3          | 6,7        |
| 1            | 1          | 2,2        |
| 5            | 1          | 2,2        |
| 9            | 1          | 2,2        |
| 13           | 1          | 2,2        |
| 15           | 1          | 2,2        |
| 16           | 1          | 2,2        |
| 17           | 1          | 2,2        |
| 18           | 1          | 2,2        |
| 19           | 1          | 2,2        |
| 20           | 1          | 2,2        |
| 21           | 2          | 4,4        |
| 25           | 1          | 2,2        |
| 26           | 1          | 2,2        |
| 47           | 2          | 4,4        |
| 66           | 1          | 2,2        |
| <b>Total</b> | <b>20</b>  | <b>100</b> |

Fuente: elaboración propia.

El análisis de las frecuencias de los dos índices, por empresa y por área temática, incluido sucesivamente en las tablas 11 y 12, nos muestra para el índice por empresas que algo más del 62 % de las empresas incluyen información en su información financiera sobre la mitad de las áreas informativas (10) y tan solo información de tipo narrativo (con una puntuación de 1). Se pueden entender que, incluso cuando se pide que se revele información sobre algunas cuestiones de medio ambiente y empleados en los estados financieros, esta información no se está incluyendo. En el caso del índice por empresa no hay ningún valor que sea cero, lo que significa que todas las empresas de la muestra incluyen en su información financiera algo sobre estos aspectos de sostenibilidad (tabla 11).

En el índice de revelación de información en información financiera por temática sí que nos encontramos con tres áreas informativas en las que ninguna empresa de la muestra revela información, mientras que existen tres áreas en las que se alcanzan las mayores puntuaciones (tabla 12). Exceptuando estas tres áreas informativas sobre empleados y medio ambiente en las que la inclusión de información cuantitativa eleva la puntuación, para el resto de cuestiones apenas se incluye información, pues ya el resto de valores del índice estaría por debajo de la media.

## 5. Conclusiones

Utilizando como muestra las 35 empresas que formaban parte del índice Ibex 35 en el año 2018, este trabajo ha tratado de examinar la información no financiera o de sostenibilidad suministrada por estas empresas en sus estados financieros (excluyendo el estado de información no financiera en el caso en que no se hubiera presentado de forma separada), analizando tanto la temática de la información suministrada como el tipo de información.

Los resultados han demostrado que todas las empresas del Ibex 35 reportan algún tipo de información no financiera o de sostenibilidad en su información financiera por lo que podemos contestar de forma afirmativa a nuestra primera pregunta de investigación. Y ello nos lleva a afirmar que la revelación de información de sostenibilidad no es algo nuevo para las empresas, y por lo tanto tampoco para los profesionales que las asesoran en la elaboración de su información financiera.

En referencia a las siguientes preguntas de investigación planteadas inicialmente en este trabajo, es decir, en cuanto a temática y tipo de información emitida, nuestros resultados arrojan lo siguiente:

- La información sobre medio ambiente, residuos y emisiones es la temática sobre la que se revela más información, más del 75 % de las empresas analizadas reportan información al respecto. Por otra parte, también se ha podido apreciar que la información suministrada es principalmente de tipo narrativo. Si bien, en cuanto a emisiones y residuos se refiere, se encuentra una cantidad importante de información cuantitativa. Tradicionalmente esta información se ha publicado de forma voluntaria con el objeto de enviar señales positivas a los mercados y poder mejorar la valoración otorgada a las empresas (Clarkson *et al.*, 2013).
- Al analizar la información referente a los empleados, en este apartado se ha encontrado información en todas las empresas analizadas, siendo la temática informativa en la que mayor suministro de información se ha encontrado. Además, esta información suministrada no solo ha sido de tipo narrativo, sino que también cualitativo. Por el contrario, todavía son muchas las empresas que no suministran información relativa a cuestiones sociales. Esta conclusión muestra que se están cumpliendo con los requisitos informativos acerca de los empleados que se

exigen en las cuentas anuales de la empresa, pero que no van más allá y queda recorrido para cumplimentar lo requerido por la información no financiera. La información en las cuentas anuales sobre trabajadores ha sido objeto de estudio y se relaciona una mayor revelación cuando hay mayor cantidad de trabajadores que a la vez son propietarios de la empresa, o cuando también hay un mayor nivel de calidad en su gobierno corporativo (Kent y Zunker, 2017).

- En el apartado de derechos humanos se ha podido constatar una carencia de información importante. En la mayoría de los casos únicamente se ha encontrado una cierta información de manera global y narrativa. Además, los resultados muestran la existencia de varias cuestiones informativas en las que no se revela información por ninguna de las empresas que componen la muestra, como, por ejemplo, los derechos humanos en la cadena de suministro.
- En cuanto a la información sobre anticorrupción y denuncias, únicamente la mitad de las empresas analizadas reportan información sobre estas cuestiones.

Nuestros resultados confirman que las temáticas de medio ambiente y empleados son sobre las que tradicionalmente se ha publicado más información por parte de las empresas, con una gran profusión de información de tipo narrativo (ACCA, 2008) y que se ha ido incorporando a los informes anuales (Abrahamson *et al.*, 2014). Y aunque no hemos encontrado diferencias significativas entre la revelación y el sector, como sí ha sucedido en otros trabajos previos (Fuertes y García, 2013; Raimo *et al.*, 2020), y concretamente incluso en algunos que se centran en el estudio de la información sobre los trabajadores (Crowther y Lauesen, 2018), en nuestro caso puede estar justificado por la muestra estudiada, que engloba a pocas empresas y de sectores muy diversos.

El hecho de que exista información que ahora se exige dentro del informe de sostenibilidad que ya se estaba incluyendo en los estados financieros podía llevar *a priori* a concluir acerca del solapamiento y duplicidades en la revelación de información, pero en cambio nuestros resultados nos llevan a afirmar que en realidad se dista de cumplir con el mínimo de revelación. Aunque, por otro lado, también nos hacen afirmar que la revelación de información de sostenibilidad no es algo nuevo, sino que ya se estaba requiriendo a las empresas la publicación de información sobre ciertas temáticas y, por lo tanto, los profesionales que elaboran y auditan la información financiera pueden seguir desarrollando su actividad en la parcela de la información no financiera.

Es necesario que esta otra gran parte de la información empresarial, la que se refiere a sostenibilidad, cumpla con su función para mejorar la transparencia (Nazari *et al.*, 2017). De ahí que, en consonancia con estudios previos (García Sánchez *et al.*, 2020; Vázquez Oteo, 2020), la entrada en vigor de la Ley 11/2018 deba suponer un salto cualitativo en la revelación de información más allá de la financiera por parte de las empresas del Ibex 35, aunque todavía son muchos los aspectos de mejora, en especial el suministro de información cuantitativa y el revelar sobre determinadas áreas temáticas que no se incluían en la información financiera.

Con el análisis realizado y los resultados obtenidos en esta investigación se contribuye a la literatura sobre información empresarial, ya que la misma debe estar compuesta tanto por la información financiera, como por la no financiera o de sostenibilidad. En un momento de cambio en el modelo normalizador de la información de sostenibilidad en Europa, esta investigación puede ser útil para todos los interesados: reguladores, profesionales, empresas, académicos y estudiosos sobre la materia, pues es necesario no obviar que ya se están incluyendo aspectos requeridos por la información no financiera en las cuentas anuales. Ello debe llevar a intentar evitar duplicidades y sobrecostes para las empresas, y tener siempre presente el estrecho vínculo entre ambos tipos de información, ya que desde las instituciones europeas encargadas de la materia se pretende que constituyan una unidad (Reporting Lab, 2021). Además, este nuevo modelo de requisitos sobre información de sostenibilidad también debe llevar al liderazgo por parte de los profesionales de la contabilidad y la auditoría, pues son los que tradicionalmente se han ocupado de la información financiera. Y como hemos señalado en este trabajo, la «nueva» información de sostenibilidad no lo es tanto, sino que, en determinadas temáticas, ya estaba incluida en la información financiera.

Por último, cabe destacar que este trabajo no está exento de limitaciones siendo la principal que la muestra se ha ceñido únicamente a las empresas que conformaban el índice Ibex 35 en el año 2018 en España. Esto no hace posible generalizar los resultados a otras empresas españolas, especialmente pymes, ni a empresas de otros países. Estas limitaciones a su vez se convierten en futuras líneas de investigación. En un futuro se podría ampliar la muestra a empresas de menor tamaño y/o de otros países dentro de la Unión Europea. Otra propuesta de trabajo nos podría llevar a analizar con más detalle cada una de las temáticas de revelación de información no financiera atendiendo a otras variables que puedan ser determinantes, como la sensibilidad medioambiental del sector.

## Referencias bibliográficas

- Abrahamson, E.; Amir, E.; Choelsoon, P.; Adelberg, A. H.; Razek, J. R.; Aerts, W.; Baginski, S. P.; Hassell, J. M.; Kimbrough, M. D.; Hillison, W.; Baker, H. E.; Kare, D. D.; Barnett, A.; Leoffler, K.; Beattie, V.; Bebbington, J.; Larrinaga, C.; Bettman, J. R.; Barton, A. W.; ... Wiersema, M. F. (2014). Readability and corporate annual reports. *Accounting, Organizations and Society*. <<https://doi.org/10.2307/2491273>>.
- ACCA. (2008). *Social and Environmental Narrative Reporting. Analysts' Perceptions*. <<https://core.ac.uk/download/pdf/13120509.pdf>>.
- Al-Akra, M. y Ali, M. J. (2012). The value relevance of corporate voluntary disclosure in the Middle-East: The case of Jordan. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(5), 533-549. <<https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.007>>.
- Amezaga-Alonso, M. T.; Cilleruelo-Carrasco, E.; Zarrabeitia-Bilbao, E. y Ruiz-de-Arbulo-López, P. (2020). Presente y futuro de la

- divulgación de información sobre riesgos en las empresas españolas cotizadas no financieras. *Revista de Contabilidad*, 23(1), 18-49.
- Artene, A.; Bunget, O.-C.; Dumitrescu, A.-C.; Domil, A.-E. y Bogdan, O. (2020). Non-financial information disclosures and environmental protection—evidence from Romania and Greece. *Forests*, 11(8), 814.
- Barnett, M. L. y Salomon, R. M. (2012). Does it pay to be really good? addressing the shape of the relationship between social and financial performance. *Strategic Management Journal*, 33(11), 1.304-1.320. <<https://doi.org/10.1002/smj.1980>>.
- Bouten, L. y Hoozée, S. (2013). On the interplay between environmental reporting and management accounting change. *Management Accounting Research*, 24(4), 333-348. <<https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.005>>.
- Bravo Urquiza, F. y Alcaide Ruiz, M. D. (2018). Las empresas españolas cotizadas y sus prácticas de divulgación de información. ¿Son los informes de gestión legibles? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 418, 167-182.
- Bueno Campos, E. (2019). La información corporativa no financiera sobre la creación de valor en la sociedad del conocimiento y la economía digital. *Revista Técnica Económica. Administración y Dirección de Empresas*, 183, 60-70.
- Campbell, J. L. (2006). Institutional analysis and the paradox of corporate social responsibility. *American Behavioral Scientist*, 49(7), 925-938.
- Clarkson, P. M.; Fang, X.; Li, Y. y Richardson, G. (2013). The relevance of environmental disclosures: Are such disclosures incrementally informative? *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(5), 410-431. <<https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2013.06.008>>.
- Coetzee, C. M. y van Staden, C. J. (2011). Disclosure responses to mining accidents: South African evidence. *Accounting Forum*, 35(4), 232-246. <<https://doi.org/10.1016/j.accfor.2011.06.001>>.
- Commission, E. (2021). *Proposal for a Directive amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting*.
- Crowther, D. y Lauesen, L. (2018). Handbook of Research Methods in Corporate Social Responsibility. *Handbook of Research Methods in Corporate Social Responsibility*. <<https://doi.org/10.4337/9781784710927>>.
- Crowther, D. y Martínez, E. O. (2013). Revelación de información de responsabilidad social en empresas internacionalizadas: análisis comparado. *Información Comercial Española, ICE: Revista de Economía*, 873, 139-148.
- Doni, F.; Bianchi Martini, S.; Corvino, A. y Mazzone, M. (2019). Voluntary versus mandatory non-financial disclosure. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 781-802. <<https://doi.org/10.1108/MEDAR-12-2018-0423>>.
- Elshandidy, T. y Shrivés, P. J. (2016). Environmental Incentives for and Usefulness of Textual Risk Reporting: Evidence from Germany. *International Journal of Accounting*, 51(4), 464-486. <<https://doi.org/10.1016/j.intacc.2016.10.001>>.
- Ficco, C. y Sader, G. (2020). Relevancia valorativa de información financiera y no financiera sobre capital intelectual en empresas cotizadas argentinas. *CAPIC REVIEW*, 18, 1-16.
- Fuertes, A. T. y García, L. C. (2013). Análisis de los factores determinantes de la transparencia en RSC en las empresas españolas cotizadas. *Intangible Capital*, 9(1), 225-261. <<https://doi.org/10.3926/ic.311>>.



- Fuster, M. y Ortiz, E. (2019). Información integrada, verificación externa y otros condicionantes. *Innovar*, 29(73), 39-54. <<https://doi.org/10.15446/innovar.v29n73.78010>>.
- García Sánchez, I. M.; Rodríguez Ariza, L. y Martín Zamora, P. (2020). La obligación de ser socialmente transparente: El estado de información no financiera. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 443, 155-192.
- González Pérez, M. y Ortiz Martínez, E. (2017). Información no financiera y su verificación externa: GRI. *Revista de Responsabilidad Social de La Empresa*, 27, 85-106.
- Gutiérrez Ponce, H. y Navallas Labat, B. (2010). La revelación de la información medioambiental: los primeros pasos en la información suministrada por las empresas del IBEX en los ejercicios 1996-1999. *Revista de Responsabilidad Social de La Empresa*, 4, 137-168.
- Kent, P. y Zunker, T. (2017). A stakeholder analysis of employee disclosures in annual reports. *Accounting and Finance*, 57(2), 533-563. <<https://doi.org/10.1111/acfi.12153>>.
- Mañas-Viniegra, L.; Santos-Silva, D. y González-Villa, I.-A. (2020). El propósito corporativo en las memorias de las empresas cotizadas españolas y portuguesas. *Revista Prisma Social*, 29, 1-24.
- Manes-Rossi, F.; Tiron-Tudor, A.; Nicolò, G. y Zanellato, G. (2018). Ensuring more sustainable reporting in europe using non-financial disclosure-de facto and de jure evidence. *Sustainability (Switzerland)*, 10(4). <<https://doi.org/10.3390/su10041162>>.
- Marín-Hernández, S. y Ortiz-Martínez, E. (2019). Banking industry: profitability and social responsibility. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*. <<https://doi.org/10.1080/16081625.2019.1673194>>.
- Mata, C.; Fialho, A. y Eugénio, T. (2018). A decade of environmental accounting reporting: What we know? *Journal of Cleaner Production*, 198, 1.198-1.209. <<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.07.087>>.
- Meek, G. K.; Roberts, C. B. y Gray, S. J. (1995). Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures By US, UK and Continental European Multinational Corporations. *Journal of International Business Studies*, 26(3), 555-572. <<https://doi.org/10.1057/palgrave.jibs.8490186>>.
- Muserra, A. L.; Papa, M. y Grimaldi, F. (2020). Sustainable development and the European Union Policy on non-financial information: An Italian empirical analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(1), 22-31.
- Nazari, J. A.; Hrazdil, K. y Mahmoudian, F. (2017). Assessing social and environmental performance through narrative complexity in CSR reports. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 13(2), 166-178. <<https://doi.org/10.1016/j.jcae.2017.05.002>>.
- Ortiz-Martínez, E. y Marín-Hernández, S. (2016). Información no financiera y globalización empresarial. (Non Financial Information and Business Globalisation. With English summary). *Globalización, Competitividad y Gobernabilidad/Globalization, Competitiveness and Governability*, 10(3), 16-36.
- Ortiz-Martínez, E.; Marín-Hernández, S. y Sánchez Aznar, L. A. (2020). Información integrada según el IIRC de 2011 a 2015. *Revista de Administração de Empresas*. <<https://doi.org/10.1590/s0034-759020200305>>.
- Ortiz, E. y Clavel, J. G. (2006). Índices de revelación de información: Una propuesta de mejora de la metodología. Aplicación a la información sobre recursos humanos incluida en los Informes 20F / Dis-

- closures indexes: a propose to improve the methodology applied to the case of Human Resources disclosure included in Form 20-F on JSTOR. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 128, 87-113. <<https://www.jstor.org/stable/42784110?seq=1>>.
- Ortiz, E. y Marín, S. (2014). Global Reporting Initiative (GRI) as recognized guidelines for sustainability reporting by spanish companies on the IBEX 35: Homogeneity in their framework and added value in the relationship with financial entities. *Intangible Capital*. <<https://doi.org/10.3926/ic.492>>.
- Pérez García, M. L. (2020). Nuevos desafíos del reporte corporativo: La información no financiera (y de diversidad) y la información integrada. Posible escenario tras la pandemia. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 447, 157-184.
- Quinn, J. y Connolly, B. (2017). The non-financial information directive: An assessment of its impact on corporate social responsibility. *European Company Law*, 14(1).
- Raimo, N.; de Nuccio, E.; Giakoumelou, A.; Petruzzella, F. y Vitolla, F. (2020). Non-financial information and cost of equity capital: an empirical analysis in the food and beverage industry. *British Food Journal*.
- Reporting Lab, E. (2021). *Proposals for a relevant and dynamic eu sustainability reporting standard-setting*.
- Saha, A. y Bose, S. (2017). The value relevance of financial and non-financial information: Evidence from recent academic literature. *Value Relevance of Accounting Information in Capital Markets*, 220-245.
- Salido Hernández, P. M.; Santos Jaén, J. M. y Gracia Ortiz, M. D. (2018). Información no financiera como herramienta de transparencia. *La Razón Histórica: Revista Hispanoamericana de Historia de Las Ideas Políticas y Sociales*, 40 (Ejemplar Dedicado a: Aprender), 116-132. <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6906470&info=resumen&idioma=SPA>>.
- Serrano Baños, M. J. (2019). Presentación de información no financiera en ESFL. *AECA: Revista de La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 127, 85-86.
- Sierra-García, L.; García-Benau, M. A. y Bollas-Araya, H. M. (2018). Empirical analysis of non-financial reporting by Spanish companies. *Administrative Sciences*, 8(3), 29.
- Teixeira Silva, K. y Saitua Iribar, A. (2020). Nueva normativa de divulgación de información no financiera para grandes empresas. Análisis de casos sobre políticas de conciliación de la vida laboral, personal y familiar. *Revista de Relaciones Laborales*, 43, 95-119.
- Tejedo Romero, F. y Alfaro Cortés, E. (2014). Association between Business Characteristics and Intellectual Capital Disclosure: A Study of Companies in the Ibex 35. *Studies of Applied Economics*, 32(1), 371-398.
- Vázquez Oteo, O. (2018). Factores que influyen en la calidad y cantidad de Responsabilidad Social en las empresas españolas. Estudio de caso de las empresas del Ibex 35. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 0(85), 181. <<https://doi.org/10.7203/ciriec-e.85.6912>>.
- Vázquez Oteo, O. (2020). La información no financiera en las empresas del Ibex 35. Impacto de la Ley 11/2018. *Actuarios*, 47, 24-26.
- Venturelli, A.; Caputo, F.; Leopizzi, R. y Pizzi, S. (2019). The state of art of corporate social disclosure before the introduction of non-financial reporting directive: a cross country analysis. *Social Responsibility Journal*, 15(4), 409-423. <<https://doi.org/10.1108/SRJ-12-2017-0275>>.

# Ayuda asociada al aval de un préstamo concedido por el ICO (NRV 18.<sup>a</sup>)

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 125, de marzo de 2021

**Javier Collado Muñoz**

*Profesor del CEF.-*

## Extracto

| Caso práctico sobre la contabilización de una ayuda asociada al aval de un préstamo concedido por el ICO.

## Consulta 2

Sobre la contabilización de una ayuda asociada al aval de un préstamo concedido por el ICO.

## Respuesta

La sociedad ha solicitado un préstamo ICO por la COVID-19, que ya ha sido recibido y contabilizado por la sociedad. Dicho préstamo lleva asociado un aval concedido por el ICO, por un importe que equivale al 80 % de la operación de financiación. Se cuestiona cómo debe contabilizarse el importe de la ayuda resultante de la concesión de la garantía debido a que la sociedad no ha recibido ningún ingreso.

Del texto de la consulta parece desprenderse que el importe de la ayuda tiene como fondo económico el ingreso que la sociedad ha recibido en forma del pago del aval por el ICO para cubrir el gasto de aval necesario para la concesión del crédito, con independencia de que no se haya producido la corriente monetaria de cobro e ingreso por parte del receptor de la ayuda.

En primer lugar, la ayuda recibida por el ICO, que se ha formalizado como un aval, se registrará conforme a los criterios establecidos en el apartado 1, «Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios», de la norma de registro y valoración (NRV) 18.<sup>a</sup>, «Subvenciones, donaciones y legados recibidos», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre:

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Por su parte, el apartado 1.3, «Criterios de imputación a resultados», de la NRV 18.<sup>a</sup> establece:

La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados: [...]

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando [...]

Por lo tanto, se irá contabilizando el ingreso por la ayuda recibida a medida que se va devengando el gasto del aval. En este sentido, el Marco Conceptual de la Contabilidad contenido en la primera parte del PGC establece el principio contable de no compensación, indicando:

Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

Respecto al devengo del gasto por aval, la operación de concesión de un aval es un contrato de garantía financiera y está regulada en el apartado 5.5 de la NRV 9.<sup>a</sup>, «Instrumentos financieros», del PGC. Además, sobre el tratamiento contable de los gastos asociados a la obtención de un aval este Instituto ha recogido su opinión en la consulta 1 del BOICAC 82, de junio de 2010 (NFC038461), en los siguientes términos:

[...] Con carácter general, los gastos en los que incurra la empresa relacionados con el aval deberán guardar sintonía con el contrato principal y se reconocerán en la cuenta pérdidas y ganancias como un gasto de la explotación, sin perjuicio de que al cierre del ejercicio deba reconocerse la correspondiente periodificación.

No obstante lo anterior, en aquellos supuestos en que el aval esté directamente relacionado con una operación financiera, por ejemplo, cuando el tipo de interés dependa del otorgamiento del aval, la obtención del préstamo y la formalización del aval pueden considerarse una sola operación de financiación para la empresa, en la medida en que el aval es requisito indispensable para obtener el préstamo, circunstancia que debería llevar a incluir en el cálculo del tipo de interés efectivo de la operación todos los desembolsos derivados del aval [...]

De acuerdo con esta interpretación el importe avalado se reconocerá como un menor valor de la deuda, afectando de esta forma al tipo de interés efectivo de la operación, con abono a una subvención que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con el criterio expresado en la consulta 1 del BOICAC 81, de marzo de 2010 (NFC037514), sobre el tratamiento contable de la concesión de un préstamo a tipo de interés cero o a un tipo de interés inferior al de mercado, en virtud de una ayuda o subvención otorgada por una entidad pública.

### Ejemplo

La empresa Goalbelso, SL obtiene un aval del ICO como garantía para la concesión de un préstamo otorgado por una entidad de crédito por un importe de 500.000 euros, a un tipo de interés nominal del 1,15 %, a devolver durante 5 años y con un año de carencia parcial (solo se pagan intereses) durante ese primer año (el préstamo tiene, por lo tanto, una duración efectiva de 6 años, incluyendo el año de carencia). El préstamo se concede el 1 de enero de 20X1 y su devolución tendrá lugar mediante cuotas semestrales constantes. La fecha de vencimiento del préstamo será el 31 de diciembre de 20X6.

La entidad financiera nos confirma y certifica que el importe recibido por el ICO para poder constituir el aval que garantiza el préstamo concedido por la entidad de crédito es de 79.354,07 euros.

*Se pide:*

Contabilizar los dos primeros años de la operación suponiendo un tipo impositivo en el impuesto sobre sociedades del 25 %.

**Solución**

El PGC, según se indica ya en su marco conceptual, tiene un carácter preeminente económico, más que jurídico, de forma que le preocupa el fondo económico de un hecho o situación más que su fondo legal o jurídico, a la hora de decidir su forma de contabilización.

La resolución por parte del ICAC a esta consulta así lo corrobora, de tal forma que aunque el importe de la ayuda resultante de la concesión de la garantía no constituya ningún ingreso efectivo para la sociedad, el importe de la ayuda tiene como fondo económico el ingreso que la sociedad ha recibido en forma del pago del aval por el ICO para cubrir el gasto de aval necesario para la concesión del crédito, con independencia de que no se haya producido la corriente monetaria de cobro e ingreso por parte del receptor de la ayuda o que el ICO directamente sufrague los gastos del aval a la entidad de crédito.

En este sentido, el importe avalado se reconocerá como un menor valor de la deuda, afectando de esta forma al tipo de interés efectivo de la operación según se determina por la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC, con abono a una subvención que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con el criterio expresado en la NRV 18.<sup>a</sup> del PGC y en la consulta 1 del BOICAC 81, de marzo de 2010 (NFC037514), sobre el tratamiento contable de la concesión de un préstamo a tipo de interés cero o a un tipo de interés inferior al de mercado, en virtud de una ayuda o subvención otorgada por una entidad pública.

El cuadro financiero que la entidad de crédito facilita a la empresa sería el siguiente:

- Tipo de interés nominal (J2) ..... 1,15 %
- Tipo de interés semestral (i2) (1,15 %/2) ..... 0,575 %

Cálculo semestralidad (a):  $500.000 = a \times a_{10-0,575\%}$ ;  $a = 51.594,85$  euros (se trata de un préstamo amortizable por el sistema francés).

|            | Capital    | Intereses | Amortización | Semestralidad |
|------------|------------|-----------|--------------|---------------|
| 01-01-20X1 | 500.000    |           |              |               |
| 30-06-20X1 | 500.000    | 2.875     | 0            | 2.875         |
| 31-12-20X1 | 500.000    | 2.875     | 0            | 2.875         |
| 30-06-20X2 | 451.280,15 | 2.875     | 48.719,85    | 51.594,85     |
| 31-12-20X2 | 402.280,16 | 2.594,86  | 48.999,99    | 51.594,85     |
| 30-06-20X3 | 352.998,43 | 2.313,11  | 49.281,74    | 51.594,85     |



|            | Capital    | Intereses | Amortización | Semestralidad |
|------------|------------|-----------|--------------|---------------|
| ▶          |            |           |              |               |
| 31-12-20X3 | 303.433,32 | 2.029,74  | 49.565,11    | 51.594,85     |
| 30-06-20X4 | 253.583,21 | 1.744,74  | 49.850,11    | 51.594,85     |
| 31-12-20X4 | 203.446,47 | 1.458,10  | 50.136,74    | 51.594,85     |
| 30-06-20X5 | 153.021,44 | 1.169,82  | 50.425,03    | 51.594,85     |
| 31-12-20X5 | 102.306,46 | 879,87    | 50.714,98    | 51.594,85     |
| 30-06-20X6 | 51.299,87  | 588,26    | 51.006,59    | 51.594,85     |
| 31-12-20X6 | 0          | 294,97    | 51.299,87    | 51.594,85     |

A partir de aquí, hay que calcular la TIE del préstamo y la tabla financiera a coste amortizado (NRV 9.ª PGC), pero teniendo en cuenta que a nivel contable los costes del aval pagados por el ICO actúan como una subvención que resta el importe del préstamo concedido, y que, por lo tanto, afecta al cálculo de la TIE del préstamo:

$(500.000 - 79.354,07) = 51.594,85 \times a_{10-TIE} \times (1 + TIE)^{-2}$  (ecuación de equivalencia del préstamo francés a finales del año de carencia, es decir, a fecha 31 de diciembre de 20X1).

TIE semestral = 3,89644 % (se obtiene mediante la función TIR del Excel, calculadora financiera o mediante interpolación matemática).

El cuadro de amortización del préstamo a coste amortizado sería, por tanto:

|            | Capital    | Intereses | Amortización | Semestralidad |
|------------|------------|-----------|--------------|---------------|
| 01-01-20X1 | 420.645,93 |           |              |               |
| 30-06-20X1 | 420.645,93 | 16.390,27 | 0            | 16.390,27     |
| 31-12-20X1 | 420.645,93 | 16.390,27 | 0            | 16.390,27     |
| 30-06-20X2 | 385.441,36 | 16.390,27 | 35.204,57    | 51.594,85     |
| 31-12-20X2 | 348.865,05 | 15.018,54 | 36.576,30    | 51.594,85     |
| 30-06-20X3 | 310.863,57 | 13.593,36 | 38.001,48    | 51.594,85     |



|            | Capital    | Intereses | Amortización | Semestralidad |
|------------|------------|-----------|--------------|---------------|
| ▶          |            |           |              |               |
| 31-12-20X3 | 271.381,37 | 12.112,65 | 39.482,19    | 51.594,85     |
| 30-06-20X4 | 230.360,77 | 10.574,25 | 41.020,60    | 51.594,85     |
| 31-12-20X4 | 187.741,83 | 8.975,90  | 42.618,95    | 51.594,85     |
| 30-06-20X5 | 143.462,25 | 7.315,27  | 44.279,58    | 51.594,85     |
| 31-12-20X5 | 97.457,34  | 5.589,94  | 46.004,91    | 51.594,85     |
| 30-06-20X6 | 49.659,87  | 3.797,38  | 47.797,47    | 51.594,85     |
| 31-12-20X6 | 0          | 1.934,97  | 49.659,87    | 51.594,85     |

Finalmente, la imputación de la subvención a la cuenta de pérdidas y ganancias deberá realizarse por la diferencia entre el interés del préstamo inicial y el interés (TIE semestral) calculado, a partir del momento en el que se empiece a amortizar el préstamo (año X2):

|            | Interés devengado | Interés inicial | Diferencia bruta | Efecto impositivo (25%) | Diferencia neta |
|------------|-------------------|-----------------|------------------|-------------------------|-----------------|
| 01-01-20X1 |                   |                 |                  |                         |                 |
| 30-06-20X1 | 16.390,27         | 2.875           | 13.515,27        | 3.378,82                | 10.136,46       |
| 31-12-20X1 | 16.390,27         | 2.875           | 13.515,27        | 3.378,82                | 10.136,46       |
| 30-06-20X2 | 16.390,27         | 2.875           | 13.515,27        | 3.378,82                | 10.136,46       |
| 31-12-20X2 | 15.018,54         | 2.594,86        | 12.423,68        | 3.105,92                | 9.317,76        |
| 30-06-20X3 | 13.593,36         | 2.313,11        | 11.280,25        | 2.820,06                | 8.460,19        |
| 31-12-20X3 | 12.112,65         | 2.029,74        | 10.082,91        | 2.520,73                | 7.562,19        |
| 30-06-20X4 | 10.574,25         | 1.744,74        | 8.829,51         | 2.207,38                | 6.622,13        |
| 31-12-20X4 | 8.975,90          | 1.458,10        | 7.517,80         | 1.879,45                | 5.638,35        |
| 30-06-20X5 | 7.315,27          | 1.169,82        | 6.145,46         | 1.536,36                | 4.609,09        |
| 31-12-20X5 | 5.589,94          | 879,87          | 4.710,07         | 1.177,52                | 3.532,55        |





|            | Interés devengado | Interés inicial | Diferencia bruta | Efecto impositivo (25 %) | Diferencia neta |
|------------|-------------------|-----------------|------------------|--------------------------|-----------------|
| ▶          |                   |                 |                  |                          |                 |
| 30-06-20X6 | 3.797,38          | 588,26          | 3.209,12         | 802,28                   | 2.406,84        |
| 31-12-20X6 | 1.934,97          | 294,97          | 1.640            | 410                      | 1.230           |

Si se suma la totalidad de la columna «Diferencia bruta» sin tener en cuenta las dos primeras filas (hay un año de carencia parcial), lógicamente se obtiene el importe de la subvención (13.515,27 + 12.423,68 + 11.280,25 + 10.082,91 + 8.829,51 + 7.517,80 + 6.145,46 + 4.710,07 + 3.209,12 + 1.640 = 79.354,07).

Procedemos ahora a realizar la contabilización de los dos primeros años (4 semestres). El resto de años se haría siguiendo el mismo esquema de contabilización hasta la fecha de vencimiento del préstamo el 31 de diciembre de 20X6.

1 de enero de 20X1. Por la obtención del préstamo:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber      |
|--------|--|---------|------------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | 500.000 |            |
| 170    | Deudas a largo plazo con entidades de crédito      |         | 420.645,93 |
| 940    | Ingresos de subvenciones oficiales de capital      |         | 79.354,07  |

Por el efecto impositivo de la subvención:  $79.354,07 \times 25\% = 19.838,52$  euros.

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 8301   | Impuesto diferido                              | 19.838,52 |           |
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles |           | 19.838,52 |

Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

| Código | Cuenta  | Debe      | Haber     |
|--------|---|-----------|-----------|
| 940    | Ingresos de subvenciones oficiales de capital | 79.354,07 |           |
| 8301   | Impuesto diferido                             |           | 19.838,52 |
| 130    | Subvenciones oficiales de capital             |           | 59.515,55 |



30 de junio de 20X1 y 31 de diciembre de 20X1. Se realizará en ambas fechas el siguiente asiento por devengo (primer asiento) y pago (segundo asiento) de intereses:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 662    | Intereses de deudas  | 16.390,27 |           |
| 527    | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito |           | 16.390,27 |

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 527    | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito | 16.390,27 |           |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros         |           | 16.390,27 |

El 31 de diciembre de 20X1 habría que reclasificar a corto plazo el principal de la deuda que vence durante el año 20X2 ( $35.204,57 + 36.576,30 = 71.780,88$ ):

| Código | Cuenta  | Debe      | Haber     |
|--------|---|-----------|-----------|
| 170    | Deudas a largo plazo con entidades de crédito | 71.780,88 |           |
| 520    | Deudas a corto plazo con entidades de crédito |           | 71.780,88 |

30 de junio de 20X2. Por el devengo de intereses:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 662    | Intereses de deudas  | 16.390,27 |           |
| 527    | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito |           | 16.390,27 |

Por el pago de la semestralidad de 30 de junio de 20X2:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 527    | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito | 16.390,27 |           |
| 520    | Deudas con entidades de crédito a corto plazo              | 35.204,57 |           |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros         |           | 51.594,84 |

31 de diciembre de 20X2. Por el devengo de intereses:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 662    | Intereses de deudas  | 15.018,54 |           |
| 527    | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito |           | 15.018,54 |

Por el pago de la semestralidad de 31 de diciembre de 20X2:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 527    | Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito | 15.018,54 |           |
| 520    | Deudas con entidades de crédito a corto plazo              | 36.576,30 |           |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros         |           | 51.594,84 |

El 31 de diciembre de 20X2 habría que reclasificar a corto plazo el principal de la deuda que vence durante el año 20X3 ( $38.001,48 + 39.482,19 = 77.483,67$ ):

| Código | Cuenta  | Debe      | Haber     |
|--------|---|-----------|-----------|
| 170    | Deudas a largo plazo con entidades de crédito | 77.483,67 |           |
| 520    | Deudas a corto plazo con entidades de crédito |           | 77.483,67 |

Finalmente, el 31 de diciembre de 20X2, debemos imputar la parte correspondiente al año 20X2 de la subvención a resultado del ejercicio, por el importe de la columna «Diferencia bruta» correspondiente al año 20X2 ( $13.515,27 + 12.423,68 = 25.938,95$ ).

| Código | Cuenta  | Debe      | Haber     |
|--------|---|-----------|-----------|
| 840    | Transferencia de subvenciones oficiales de capital  | 25.938,95 |           |
| 74-    | Subvenciones transferidas a resultado del ejercicio |           | 25.938,95 |

Por el efecto impositivo ( $3.378,82 + 3.105,92 = 6.484,74 = 25.938,95 \times 25\%$ ):

| Código | Cuenta   | Debe     | Haber    |
|--------|--|----------|----------|
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias imponibles | 6.484,74 |          |
| 8301   | Impuesto diferido                              |          | 6.484,74 |



Por la regularización de las cuentas del grupo 8:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 8301   | Impuesto diferido                                  | 6.484,74  |           |
| 130    | Subvenciones oficiales de capital                  | 19.454,22 |           |
| 840    | Transferencia de subvenciones oficiales de capital |           | 25.938,96 |



# Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado

**Ana Luna García González**

*Interventora y auditora del Estado*

(Segundo ejercicio de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, convocados por Resolución de 6 de abril de 2021 [BOE de 12 de abril]).

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Bonificaciones COVID en un contrato de arrendamiento.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Gasto por impuesto corriente y diferido.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Letras del tesoro.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Importe neto de la cifra de negocios.



## Caso práctico núm. 1

### Contabilidad financiera

---

El fabricante de vidrio para usos especiales Cazorla, SL encargó una máquina a un proveedor extranjero, cuyo precio al contado era de 300.000 um, y formalizó su compra a través de una empresa de *leasing*, que importó la máquina y luego la cedió en régimen de arrendamiento financiero a Cazorla, estipulando como contraprestación 4 pagos semestrales iguales, al principio del semestre, el último de los cuales es el ejercicio de la opción de compra, que la compradora ha declarado por escrito que piensa ejercer. El interés efectivo de la operación, para el arrendatario, es del 6,09 % anual. El primer pago se hizo el 1 de enero de 2020, fecha de recepción de la máquina.

La máquina estuvo en condiciones de funcionamiento el 1 de marzo de 2020. Cazorla pagó en esa fecha, por servicios de intermediación, 2.000 um, y por gastos de instalación y puesta en marcha 20.000 um.

La vida útil de la máquina se determinó en 60 meses, sin posibilidad de reventa posterior por haber sido construida específicamente para las necesidades del arrendatario.

Se pide (prescindiendo de consideraciones fiscales, ya sean por IVA o por el impuesto sobre sociedades):

- 1.1.** Determinar y contabilizar en asientos de diario la adquisición de la máquina, así como los pagos que se deberían realizar en 2020 y las operaciones de periodificación, regularización y reclasificación que se tendrían que realizar para el cierre de ese ejercicio, según las condiciones inicialmente pactadas. Estos cálculos deben estar basados en el cuadro de amortización del pasivo por arrendamiento, que se construirá como soporte.
- 1.2.** Determinar el valor del elemento, en el activo del balance, calculando el importe de la depreciación a practicar, ejercicio por ejercicio. Se debe contabilizar el asiento que la recogería en 2020.
- 1.3.** Con independencia de todo lo anterior, al producirse la paralización de la actividad derivada del estado de alarma, el fabricante y el arrendador pactaron en junio de 2020 el retraso por 6 meses de cada una de las 3 cuotas de arrendamiento restantes. El director financiero de Cazorla consideró que la modi-

ficación en el valor de la deuda por arrendamiento debía contabilizarse como un resultado excepcional de tipo financiero. Contabilizar este acuerdo, que no modifica el valor del activo, y discutir la adecuación teórica de la solución buscada en cuanto a la imputación exacta, en la cuenta de pérdidas y ganancias, del cambio en el saldo del pasivo por arrendamiento.

## Solución

### Apartado 1.1

La norma de registro y valoración (NRV) 8.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC) determina:

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.

Por una parte, podemos observar que estamos ante un contrato en el que existe opción de compra, declarando la entidad por escrito, según establece el enunciado, que la va a ejercer. Así, desde esta perspectiva, el contrato debe ser calificado como arrendamiento financiero.

Asimismo, continúa estableciendo la citada NRV 8.<sup>a</sup> del PGC, que también se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

El enunciado indica que la máquina no tiene posibilidad de reventa posterior por haber sido construida específicamente para las necesidades del arrendatario.

De todo ello, podemos concluir que el contrato debe ser calificado contablemente como arrendamiento financiero.

De este modo, la sociedad deberá dar de alta en su contabilidad el bien arrendado, por el menor valor entre:

- Valor razonable del bien arrendado en el momento inicial: 300.000 um.
- Valor actual de los pagos mínimos acordados en el contrato de arrendamiento. No contando con datos para poder extraer este valor.

Así, el bien arrendado se valorará inicialmente por 300.000 um.

Si el tipo de interés efectivo de la operación, para el arrendatario, según indica el enunciado, es del 6,09 % anual, podemos determinar el tipo de interés efectivo semestral, del siguiente modo:

$$i = 6,09 \% \Rightarrow i_2 = 1,0609^{1/2} - 1 = 0,03$$

Y con ello, cabría determinar la semestralidad (prepagable):

$$300.000 = A_2 \times a_{4;3\%} \times (1,03) \Rightarrow A_2 = 78.357,39 \text{ um}$$

El cuadro de amortización semestral del pasivo financiero será:

| Fecha    | Interés  | Pago      | Amortización | Coste amortizado                    |
|----------|----------|-----------|--------------|-------------------------------------|
| 1-1-2020 | -        | 78.357,39 | -78.357,39   | 221.642,61<br>(300.000 - 78.357,39) |
| 1-7-2020 | 6.649,28 | 78.357,39 | -71.708,11   | 149.934,50                          |
| 1-1-2021 | 4.498,03 | 78.357,39 | -73.859,36   | 76.075,14                           |
| 1-7-2021 | 2.282,25 | 78.357,39 | -76.075,14   | 0                                   |

1 de enero de 2020. Por el registro contable de la firma del arrendamiento financiero y el pago de la primera cuota:

| Código | Cuenta  | Debe    | Haber      |
|--------|---|---------|------------|
| 233    | Maquinaria en montaje                                 | 300.000 |            |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros    |         | 78.357,39  |
| 524    | Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo |         | 145.567,47 |
| 174    | Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo |         | 76.075,14  |

La máquina no estará en condiciones de funcionamiento hasta el 1 de marzo de 2020.



1 de marzo de 2020. Por la puesta en condiciones de funcionamiento de la máquina y el pago de los gastos adicionales:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 213    | Maquinaria   | 320.000 |         |
| 62-    | Gastos de intermediación                           | 2.000   |         |
| 233    | Maquinaria en montaje                              |         | 300.000 |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |         | 22.000  |

Hemos considerado que los gastos por servicios de intermediación no son gastos necesarios para la puesta en condiciones de funcionamiento de la máquina, registrándolos como gastos por su naturaleza en la cuenta de pérdidas y ganancias. En cambio, los gastos de instalación y puesta en marcha son gastos necesarios para la puesta en condiciones de funcionamiento, registrándolos como mayor valor del inmovilizado.

1 de julio de 2020. Por el devengo de intereses y el pago de la segunda cuota:

| Código | Cuenta  | Debe      | Haber     |
|--------|---|-----------|-----------|
| 662    | Intereses de deudas                                   | 6.649,28  |           |
| 524    | Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo | 71.708,11 |           |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros    |           | 78.357,39 |

Por la reclasificación de la deuda:

| Código | Cuenta  | Debe      | Haber     |
|--------|---|-----------|-----------|
| 174    | Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo | 76.075,14 |           |
| 524    | Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo |           | 76.075,14 |

31 de diciembre de 2020. Por el devengo de intereses (el pago de la tercera cuota se hará el 1 de enero de 2021):

| Código | Cuenta  | Debe     | Haber    |
|--------|---|----------|----------|
| 662    | Intereses de deudas                                   | 4.498,03 |          |
| 524    | Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo |          | 4.498,03 |

## Apartado 1.2

Cuadro de amortización del activo:

| Fecha      | Amortización                | Amortización acumulada | Valor contable |
|------------|-----------------------------|------------------------|----------------|
| 31-12-2020 | 53.333,33 (320.000/60 × 10) | 53.333,33              | 266.666,67     |
| 31-12-2021 | 64.000 (320.000/60 × 12)    | 117.333,33             | 202.666,67     |
| 31-12-2022 | 64.000 (320.000/60 × 12)    | 181.333,33             | 138.666,67     |
| 31-12-2023 | 64.000 (320.000/60 × 12)    | 245.333,33             | 74.666,67      |
| 31-12-2024 | 64.000 (320.000/60 × 12)    | 309.333,33             | 10.666,67      |
| 1-3-2025   | 10.666,67 (320.000/60 × 2)  | 320.000                | 0              |

31 de diciembre de 2020. Por la amortización del activo arrendado:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 681    | Amortización del inmovilizado material           | 53.333,33 |           |
| 281    | Amortización acumulada del inmovilizado material |           | 53.333,33 |

## Apartado 1.3

Como se expuso en el apartado 1.1, hemos calificado el contrato como un arrendamiento financiero, de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 8.<sup>a</sup> del PGC. De este modo, el arrendatario ha dado de alta en su contabilidad el inmovilizado y una deuda con el arrendador por el valor actual de los pagos mínimos pactados en el contrato.

Al realizarse la modificación del contrato, se produce la modificación de un pasivo financiero, por lo que será de aplicación el apartado 3.4 de la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC baja de pasivos financieros:

Si se produjese un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que estos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada incluidos los costes o comisiones en que se incurra y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar.

En el caso de un intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance. Cualquier coste de transacción o comisión incurrida ajustará el importe en libros del pasivo financiero. A partir de esa fecha, el coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo que iguale el valor en libros del pasivo financiero con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

A estos efectos, las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes, entre otros casos, cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo contrato, incluida cualquier comisión pagada, neta de cualquier comisión recibida, difiera al menos en un diez por ciento del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del contrato original, actualizados ambos importes al tipo de interés efectivo de este último.

De este modo, el 30 de junio de 2020 por la renegociación pactada debemos comprobar si las condiciones nuevas y las originales son sustancialmente diferentes o no a los efectos de lo establecido en el apartado 3.4 de la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC:

- Valor actual de los flujos de efectivo del pasivo financiero original. Como podemos comprobar en el cuadro de amortización del pasivo realizado en el apartado 1.1, el valor actual de los flujos de efectivo en la fecha de renegociación es:

| Fecha    | Interés  | Pago      | Amortización | Coste amortizado |
|----------|----------|-----------|--------------|------------------|
| 1-1-2020 | –        | 78.357,39 | –78.357,39   | 221.642,61       |
| 1-7-2020 | 6.649,27 | 78.357,39 | –71.708,11   | 149.934,50       |
| 1-1-2021 | 4.498,03 | 78.357,39 | –73.859,35   | 76.075,14        |
| 1-7-2021 | 2.282,25 | 78.357,39 | –76.075,14   | 0                |

$$221.642,61 + 6.649,27 = 228.291,88 \text{ um}$$

- Valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, actualizado al tipo de interés efectivo del pasivo original:

$$78.357,39 \times a_{3,3\%} = 221.642,60 \text{ um}$$

- Diferencia = 6.649,28 um.



La diferencia entre ambos (6.649,28 um) es inferior al 10 % del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original ( $10\% \times 228.291,88 = 22.829,19$  um) por lo que se trata de un cambio que no es sustancialmente diferente. De este modo, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance.

A partir de esa fecha, el coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo que iguale el valor en libros del pasivo financiero con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

Cálculo del nuevo TIE:

$$228.291,88 = 78.357,39 \times a_{3;\text{tIE}}$$

$$\text{TIE} = 1,477778724\%$$

Nuevo cuadro de amortización semestral del pasivo financiero:

| Fecha      | Interés  | Pago      | Amortización | Coste amortizado |
|------------|----------|-----------|--------------|------------------|
| 1-7-2020   | -        | -         | -            | 228.291,88       |
| 31-12-2020 | 3.373,65 | 78.357,39 | -74.983,74   | 153.308,14       |
| 1-7-2021   | 2.265,55 | 78.357,39 | -76.091,84   | 77.216,30        |
| 31-12-2021 | 1.141,09 | 78.357,39 | -77.216,30   | 0                |

Según el enunciado, la sociedad Cazorla ha contabilizado la diferencia entre ambas deudas como un resultado excepcional de tipo financiero. Según el análisis expuesto, por la renegociación del pasivo financiero no procede asiento contable, más allá de la reclasificación de las cuotas a largo plazo, ni la imputación en el momento de la renegociación de ningún resultado a la cuenta de pérdidas y ganancias.

## Caso práctico núm. 2

### Contabilidad financiera

La cuenta de pérdidas y ganancias de Siles, SA para el ejercicio 2020 muestra, antes de proceder al registro del gasto por el impuesto sobre sociedades, unos ingresos de 500.000 um y unos gastos de 400.000 um. El resultado antes de impuestos es, por tanto, de 100.000 um y la tasa impositiva del 25 %.

Para calcular y registrar el gasto-ingreso por impuesto, se han recabado los siguientes datos, relacionados con las diferencias existentes entre el valor contable y la base fiscal de las partidas del balance al cierre del ejercicio:

- a) Una máquina que costó, hace 3 años, 100.000 um tiene una vida útil de 5 años, sin valor residual, pero se pudo deducir de la base imponible el año de la compra.
- b) Aunque no era habitual, la empresa ha tenido retrasos en el cobro de clientes este año. Por ello ha considerado saldos de clientes por 60.000 um como dudosos en el ejercicio, y ha estimado un deterioro de 25.000 um hasta la fecha de cierre, si bien desde el punto de vista fiscal pueden ser deducidos estos saldos íntegramente de la base imponible.
- c) La empresa ha dotado en el ejercicio una provisión por responsabilidades por importe de 15.000 um. Este importe no será deducible de la base imponible hasta que se proceda a su pago.

Además de lo anterior, Siles tuvo en el ejercicio 2019 unas pérdidas de 10.000 um, que puede deducir de la base imponible de los años posteriores a su obtención. En ese ejercicio registró el activo por impuesto diferido correspondiente a las pérdidas.

Se pide:

- 2.1.** Con los datos del enunciado, determinar los saldos de activos y pasivos por impuesto diferido iniciales y finales del año 2020 (como ayuda, puede confeccionarse una tabla con los valores contables y las bases fiscales de las partidas anteriores, razonando si es posible los importes).
- 2.2.** Calcular el gasto por el impuesto sobre beneficios de 2020, distinguiendo entre impuesto corriente y diferido (como ayuda, puede confeccionarse una tabla que parta del resultado antes de impuestos y llegue a la cuota a ingresar por la base imponible del ejercicio).
- 2.3.** Contabilizar el gasto por impuestos del ejercicio 2020, que se deriva de los cálculos anteriores, sabiendo que la empresa ha tenido retenciones y pagos a cuenta del impuesto sobre beneficios de sociedades por 7.000 um.

## Solución

### Apartado 2.1.a)

Entendiendo que la fecha de adquisición de la máquina fue el 1 de enero de 2018, los valores serían:



| Fecha      | Gasto contable (GC)   | Valor contable máquina | Gasto fiscal (GF) | Valor fiscal máquina | Diferencia GC – GF | Saldo pasivo diferencia temporaria imponible |
|------------|-----------------------|------------------------|-------------------|----------------------|--------------------|--|
| 31-12-2018 | 20.000<br>(100.000/5) | 80.000                 | 100.000           | 0                    | DTI –80.000        | 20.000<br>(25% × 80.000)                     |
| 31-12-2019 | 20.000<br>(100.000/5) | 60.000                 | 0                 | 0                    | DTI @ +20.000      | 15.000<br>(25% × 60.000)                     |
| 31-12-2020 | 20.000<br>(100.000/5) | 40.000                 | 0                 | 0                    | DTI @ +20.000      | 10.000<br>(25% × 40.000)                     |
| 31-12-2021 | 20.000<br>(100.000/5) | 20.000                 | 0                 | 0                    | DTI @ +20.000      | 5.000<br>(25% × 20.000)                      |
| 31-12-2022 | 20.000<br>(100.000/5) | 0                      | 0                 | 0                    | DTI @ +20.000      | 0  |

Como podemos comprobar, en la tabla anterior el saldo de la cuenta 479, «Pasivos por diferencias temporarias imponibles», al inicio del ejercicio 2020 sería de 15.000 um, siendo su saldo al cierre de 2020 de 10.000 um.

## Apartado 2.1.b)

Entendiendo que el gasto fiscalmente deducible es el deterioro contabilizado por 25.000 um, en aplicación del principio de inscripción contable, los valores serían:

| Fecha      | Gasto contable (GC) | Valor contable créditos     | Gasto fiscal (GF) | Valor fiscal créditos       | Diferencia GC – GF | Saldo pasivo DTI |
|------------|---------------------|-----------------------------|-------------------|-----------------------------|--------------------|------------------|
| 31-12-2019 | 0                   | –                           | 0                 | –                           | 0                  | 0                |
| 31-12-2020 | 25.000              | 35.000<br>(60.000 – 25.000) | 25.000            | 35.000<br>(60.000 – 25.000) | No hay diferencia  | 0                |

Como podemos comprobar en la tabla anterior, como el tratamiento de los deterioros ha sido homogéneo en ambos planos, contable y fiscal, no se producen diferencias, y, en consecuencia, no se han registrado activos o pasivos por impuesto diferido derivados de esta operación.

## Apartado 2.1.c)

| Fecha      | Gasto contable (GC) | Valor contable provisión | Gasto fiscal (GF) | Valor fiscal provisión | Diferencia GC – GF | Saldo activo diferencia temporaria deducible |
|------------|---------------------|--------------------------|-------------------|------------------------|--------------------|--|
| 31-12-2019 | 0                   | 0                        | 0                 | 0                      | 0                  | 0  |
| 31-12-2020 | 15.000              | 15.000                   | 0                 | 0                      | DTD +15.000        | 3.750<br>(25% × 15.000)                      |

Como podemos comprobar en la tabla anterior el saldo de la cuenta 4740, «Activos por diferencias temporarias deducibles», al inicio del ejercicio 2020 sería de cero, siendo su saldo al cierre de 2020 de 3.750 um.

Además de lo anterior, Siles tuvo en el ejercicio 2019 unas pérdidas de 10.000 um, que puede deducir de la base imponible de los años posteriores a su obtención. En ese ejercicio registró el activo por impuesto diferido correspondiente a las pérdidas.

| Fecha      | Bases imponibles negativas        | Saldo activo por impuesto diferido |
|------------|-----------------------------------|------------------------------------|
| 31-12-2019 | -10.000                           | 2.500 (25% × 10.000)               |
| 31-12-2020 | Aplicación de la BIN 2019 -10.000 | 0                                  |

Al haber contabilizado el activo por impuesto diferido derivado de la base imponible negativa obtenida en 2019, el saldo de la cuenta 4745, «Créditos por pérdidas a compensar», al inicio del ejercicio 2020 sería de 2.500 um. Si en la liquidación del impuesto del ejercicio 2020 aplicamos la totalidad de la base imponible negativa, el saldo al cierre de 2020 será de cero.

## Apartado 2.2

Liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2020:

|  | Importe |
|--|---------|
| Resultado contable antes de impuestos                                | 100.000 |
| +/- Ajustes por diferencias entre los criterios contables y fiscales | +35.000 |
| a) DTI® + 20.000   |         |
| b) DTD +15.000   |         |



|  | Importe |
|--|---------|
| = Resultado fiscal del ejercicio                                       | 135.000 |
| - Compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores | -10.000 |
| = Base imponible   | 125.000 |
| × Tipo de gravamen   | 25%     |
| = Cuota íntegra  | 31.250  |
| - Deducciones y bonificaciones   | 0       |
| = Cuota líquida  | 31.250  |
| - Retenciones y pagos a cuenta   | -7.000  |
| = Cuota diferencial (cantidad a ingresar o a devolver)                 | 24.250  |

## Apartado 2.3

31 de diciembre de 2020. Por el impuesto corriente:

| Código | Cuenta  | Debe   | Haber  |
|--------|---|--------|--------|
| 6300   | Impuesto corriente  | 31.250 |        |
| 473    | Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta            |        | 7.000  |
| 4752   | Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades |        | 24.250 |

Por el impuesto diferido:

Por la DTI® del punto a):

| Código | Cuenta  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 479    | Pasivos por diferencias temporarias impositivas | 5.000 |       |
| 6301   | Impuesto diferido (25% × 20.000)                |       | 5.000 |





Por la DTD del punto c):

| Código | Cuenta   | Debe  | Haber |
|--------|--|-------|-------|
| 4740   | Activos por diferencias temporarias deducibles | 3.750 |       |
| 6301   | Impuesto diferido (25% × 15.000)               |       | 3.750 |

Por la cancelación del crédito por la aplicación de la base imponible negativa surgida en 2019:

| Código | Cuenta                            | Debe  | Haber |
|--------|-----------------------------------|-------|-------|
| 6301   | Impuesto diferido (25% × 10.000)  | 2.500 |       |
| 4745   | Créditos por pérdidas a compensar |       | 2.500 |

Por el saldo de las cuentas del subgrupo 63-:

| Código | Cuenta                  | Debe   | Haber  |
|--------|-------------------------|--------|--------|
| 129    | Resultado del ejercicio | 25.000 |        |
| 6301   | Impuesto diferido       | 6.250  |        |
| 6300   | Impuesto corriente      |        | 31.250 |

Resultado después de impuestos = 100.000 – 25.000 = 75.000 um

## Caso práctico núm. 3

### Contabilidad financiera

La empresa Linares, SA ha suscrito el día 1 de julio de 2020, en el mercado primario, 50 letras del tesoro de 1.000 um nominales cada una, al 97,042527 % de su valor nominal. Los costes de transacción han sido del 1 % del precio de compra. Estos activos no pagan ningún interés periódico, ya que el Tesoro los reembolsa su nominal una vez que ha llegado su vencimiento, que será el 30 de junio del año próximo.



Las letras, en principio, se calificaron como inversiones en un modelo de negocio que implica «solo pagos de principal e intereses», por lo que se contabilizarán al coste amortizado, dentro del activo corriente.

Linares cierra su ejercicio el 31 de diciembre de cada año, por lo que procedió a actualizar en esa fecha la valoración de las letras, en función del tratamiento contable elegido.

Ya en el ejercicio siguiente, al final del mes marzo, Linares tuvo dificultades de tesorería y se vio forzada a vender las letras para pagar a sus proveedores. En consecuencia, actualizó el valor contable a esa fecha y procedió a enajenar los títulos, que en el mercado secundario tenían una cotización del 95 % del nominal. Los costes de transacción fueron también del 1 % del precio de venta.

Se pide (sin tener en cuenta los efectos impositivos que pudieran afectar a estas operaciones):

- 3.1. Determinar la tasa anual efectiva (TAE) de interés, así como la tasa semestral que Linares debe aplicar en la valoración de este activo financiero, si decide capitalizar semestralmente.
- 3.2. Realizar los asientos de adquisición de las letras, el 1 de julio, así como su actualización, en función de los intereses devengados, al cierre del ejercicio 2020.
- 3.3. Realizar los asientos a que dio lugar la venta, el 31 de marzo del año siguiente, fecha de la enajenación forzada de los títulos.
- 3.4. Si el modelo de gestión de este activo era el de «solo pagos de principal e intereses», pero finalmente las letras fueron vendidas para conseguir liquidez, ¿debería Linares haber cambiado retroactivamente la forma de contabilización al coste amortizado por otra que reflejase mejor la posibilidad de venta? Razonar la respuesta y, en su caso, proponer las soluciones correspondientes.

## Solución

### Apartado 3.1

1 de julio de 2020

Análisis de la operación:

- Nominal (50 letras  $\times$  1.000) ..... 50.000 um
- Precio de adquisición (50 letras  $\times$  1.000  $\times$  97,042527 %) ..... 48.521,26 um



- Costes de adquisición (1 % × Precio de adquisición: 1 % × 48.521,26) 485,21 um
- Coste amortizado inicial ..... 49.006,47 um

Flujos de efectivo contractuales:

- Reembolso por el nominal el 30 de junio de 2021 (50 letras × 1.000) 50.000 um

Cálculo de la TAE:

- $49.006,47 = 50.000 \times (1 + TAE)^{-1}$
- $TAE = 1 - [1 - (49.006,47 - 50.000)]$
- TAE = 2,0273318 %
- Tasa semestral =  $TAE_2 = [(1 + TAE)^{1-2} - 1]$
- $TAE_2 = 1,008586047 \%$

Cuadro de coste amortizado:

| Fecha      | Interés | Cobro  | Amortización | Coste amortizado |
|------------|---------|--------|--------------|------------------|
| 1-7-2020   | -       | -      | -            | 49.006,47        |
| 31-12-2020 | 494,27  | 0      | 494,27       | 49.500,74        |
| 30-6-2021  | 499,26  | 0      | 499,26       | 50.000           |
|            |         | 50.000 | -50.000      | 0                |

## Apartado 3.2

1 de julio de 2020. Por la adquisición de los bonos: cartera de coste amortizado:

| Código | Cuenta   | Debe      | Haber     |
|--------|--|-----------|-----------|
| 541    | Valores representativos de deuda a corto plazo     | 49.006,47 |           |
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros |           | 49.006,47 |



31 de diciembre de 2020. Por el devengo de intereses (implícitos):

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 541    | Valores representativos de deuda a corto plazo | 494,27 |        |
| 761    | Ingresos de valores representativos de deuda   |        | 494,27 |

### Apartado 3.3

31 de marzo de 2021

Coste amortizado a 1 de enero de 2021 = 49.500,74 um.

Intereses a reconocer a 31 de marzo de 2021:  $49.500,74 \times [(1 + TIE_2)^{3-6} - 1] = 249$  um.

Por el devengo de intereses (implícitos):

| Código | Cuenta   | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 541    | Valores representativos de deuda a corto plazo | 249  |       |
| 761    | Ingresos de valores representativos de deuda   |      | 249   |

Por la venta:

| Código | Cuenta  | Debe     | Haber     |
|--------|---|----------|-----------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros<br>[[ $(50 \times 1.000 \times 95\%) \times 99\%$ ]] | 47.025   |           |
| 666    | Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda  | 2.724,74 |           |
| 541    | Valores representativos de deuda a corto plazo  |          | 49.749,74 |

### Apartado 3.4

La reclasificación de activos financieros se regula en el apartado 2.5 de la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC, que señala:

Quando la empresa cambie la forma en que gestiona sus activos financieros para generar flujos de efectivo, reclasificará todos los activos afectados de acuerdo con los criterios establecidos en los apartados anteriores de esta norma.

La reclasificación se realizará de forma prospectiva desde la fecha de reclasificación.

La sociedad inicialmente contabilizó los activos financieros, según el modelo de negocio previsto, de cobro únicamente de principal e intereses, en la cartera de coste. Siendo correcta esta clasificación inicial, no procede su ajuste retroactivo.

En el momento en el que se hubiera producido el cambio de modelo de negocio, a cobro de principal e intereses y eventualmente su venta para la obtención de liquidez, el activo se debería haber reclasificado a la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, o a la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, si el nuevo modelo de negocio es la negociación, teniendo prevista la venta en el corto plazo.

En el caso de la reclasificación de los activos financieros a coste amortizado a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto se regula en el apartado 2.5.2:

Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de activos a coste amortizado a la de valor razonable con cambios en el patrimonio neto, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación.

Cualquier pérdida o ganancia que surja, por diferencia entre el coste amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá directamente en el patrimonio neto y se aplicarán las reglas relativas a los activos incluidos en esta categoría. El tipo de interés efectivo no se ajustará como resultado de la reclasificación.

- Valor contable en la fecha de reclasificación ..... 49.749,74 um
- Valor razonable en la fecha de reclasificación (precio de venta) 47.500 um  
( $50 \times 1.000 \times 95 \%$ )
- Pérdida en patrimonio neto ..... 2.249,74 um

De este modo, el asiento a realizar en el momento de la reclasificación sería:

| Código | Cuenta   | Debe     | Haber     |
|--------|--|----------|-----------|
| 5411   | Valores representativos de deuda a corto plazo, cartera de valor razonable con cambios en el patrimonio neto | 47.500   |           |
| 133    | Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto            | 2.249,74 |           |
| 5410   | Valores representativos de deuda a corto plazo, cartera de coste amortizado                                  |          | 49.749,74 |



En el caso de haber optado por la reclasificación a la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias, se regula en el apartado 2.5.1:

Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de activos a coste amortizado a la de valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación.

Cualquier pérdida o ganancia que surja, por diferencia entre el coste amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- Valor contable en la fecha de reclasificación ..... 49.749,74 um
- Valor razonable en la fecha de reclasificación (precio de venta)  
(50 × 1.000 × 95 %) 47.500 um
- Pérdida en pérdidas y ganancias ..... 2.249,74 um

El asiento a realizar en el momento de la reclasificación sería:

| Código | Cuenta   | Debe     | Haber     |
|--------|--|----------|-----------|
| 5411   | Valores representativos de deuda a corto plazo, cartera de valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias | 47.500   |           |
| 6630   | Pérdidas en cartera de negociación   | 2.249,74 |           |
| 5410   | Valores representativos de deuda a corto plazo, cartera de coste amortizado                                    |          | 49.749,74 |

## Caso práctico núm. 4

### Contabilidad financiera

La empresa Úbeda, SL está calculando el importe neto de la cifra de negocios para determinar si tiene obligación de presentar informe de auditoría a sus socios. Si bien su activo total es, desde hace años, bastante mayor que el límite fijado por la Ley de sociedades de capital, tiene muy pocos empleados en la plantilla media, por ser una empresa comercia-

lizadora. En consecuencia, su problema consiste en saber si el importe neto de la cifra de negocios supera los 5,7 millones de euros en el ejercicio, en cuyo caso debería nombrar un auditor, puesto que el año anterior ya superó este importe.

Los saldos de las cuentas representativas de los ingresos, antes de la periodificación para determinar los que corresponden al ejercicio, son los siguientes (1 um = 1 €):

- Ventas de productos terminados: 30.000 productos a 100 um/unidad, 3.000.000 um.
- Devoluciones de ventas: 0 um.
- *Rappels* sobre ventas: 0 um.
- Ingresos por prestación de servicios: 2.200.000 um.
- Otros ingresos (asesorías esporádicas a clientes): 350.000 um.
- Trabajos realizados por la empresa para su activo: 860.000 um.
- Subvenciones a la explotación: 0 um.

Para realizar las periodificaciones correspondientes al cierre, incluyendo la regularización y corrección que en su caso corresponda, se conoce lo siguiente:

- a) La empresa, que vende al contado, concede a los clientes el derecho a devolver la mercancía en el plazo de 2 meses, reembolsándoles la cantidad pagada en metálico. Por las estadísticas, el 2 % de los productos se devuelven. Al cierre, tienen derecho de devolución un total de 5.000 unidades de producto. El coste de producción es el 90 % del precio de venta.
- b) La empresa tiene una política de *rappels* a los clientes que compran más de 1.000 productos en el año. En concreto, les rebaja de las compras futuras un 2 % si han retirado en el ejercicio más de 2.000 productos y un 1 % si han retirado más de 1.000 productos. Hay 2 clientes en la primera situación, cuyas compras totales son de 4.500 unidades, y 5 en la segunda, con unas compras totales de 6.000 unidades.
- c) Los ingresos por servicios suelen corresponder a instalaciones terminadas. No obstante, en el saldo se han incluido 200.000 um de unas instalaciones ya cobradas, pero todavía no comenzadas por razones imputables a los clientes. La empresa ha contabilizado tanto el ingreso como una provisión para gastos por 150.000 um, que es el coste estimado de realizar las instalaciones el año próximo.
- d) Cada producto vendido por la empresa está subvencionado por el ayuntamiento de la localidad, que paga una subvención de 20 um en el año siguiente a la venta, tras la presentación de la documentación acreditativa.



Se pide (ignorando las consecuencias fiscales de las regularizaciones a efectuar):

- 4.1. Determinar los ajustes contables de los ingresos u otras partidas, a que daría lugar la información de los puntos a) hasta d) anteriores. En cada caso, justificar el criterio utilizado y la valoración efectuada.
- 4.2. Según la información suministrada y los ajustes efectuados, calcular qué conceptos de ingresos, y por qué cuantía, entran a formar parte del importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio: ¿estaría la empresa obligada a presentar informe de auditoría o no?

## Solución

### Apartado 4.1.a)

La empresa, que vende al contado, concede a los clientes el derecho a devolver la mercancía en el plazo de 2 meses, reembolsándoles la cantidad pagada en metálico.

1. La venta entendemos que ya está incluida en la cifra de 3.000.000 que aporta el enunciado.
2. Por el derecho de los clientes a devolver la mercancía en el plazo de 2 meses con total derecho de reembolso de la cantidad previamente abonada.

El artículo 24 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC) 2021 de reconocimiento de ingresos, regula las ventas con derecho a devolución.

Una venta con derecho a devolución es una transacción en la que la empresa otorga al cliente la facultad de devolver el producto y recibir a cambio el precio de la operación, un derecho o vale que podrá aplicar el cliente en futuras compras o el derecho a cambiarlo por otro producto.

Cuando la empresa venda un producto con derecho a devolución se aplicarán los siguientes criterios:

- Se reconocerá un ingreso por los productos transferidos por el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir. Por lo tanto, no se reconocerán ingresos por los productos que se espera retornen a la empresa.
- Se reconocerá un pasivo por reembolso (una provisión).
- Se reconocerá un activo (y el correspondiente ajuste en la variación de existencias) por el derecho a recuperar los productos de los clientes. El activo (una exis-



tencia) se valorará por referencia al valor en libros del producto vendido menos cualquier gasto esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor de los productos devueltos).

Observamos que la empresa no ha contabilizado la provisión por las devoluciones previstas, ni, por tanto, reconocido el activo por el derecho de recuperación de los productos. De este modo, se proponen los siguientes ajustes:

Por el reconocimiento de la provisión por las devoluciones estimadas:

- Unidades con derecho a devolución a 31 de diciembre: 5.000 uf.
- Estimación de devolución: 2 %.
- Provisión a dotar:  $2\% \times 5.000 \times 100 = 10.000$  um ( $2\% \times 5.000 = 100$  uf).

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 708    | Devoluciones de ventas y operaciones similares | 10.000 |        |
| 499-   | Provisión por devolución de ventas             |        | 10.000 |

Por el reconocimiento del activo por el derecho a recuperar los productos de los clientes:

Coste estimado de los bienes a recuperar =  $90\% \times 100$  unidades  $\times 100 = 9.000$  um.

| Código | Cuenta                                  | Debe  | Haber |
|--------|---|-------|-------|
| 300    | Mercaderías                             | 9.000 |       |
| 610    | Variación de existencias de mercaderías |       | 9.000 |

## Apartado 4.1.b)

La entidad hará un *rappel* si se compran en el año más de 1.000 uf como descuento a aplicar en futuras compras.

- *Rappel* del 2 % =>  $2\% \times 4.500$  uf  $\times 100$  ..... 9.000 euros
- *Rappel* del 1 % =>  $1\% \times 6.000$  uf  $\times 100$  ..... 6.000 euros

El artículo 27 de la RICAC 2021, de reconocimiento de ingresos, regula las operaciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales:



A los efectos de esta norma son opciones del cliente para adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento los créditos-premios al cliente (o puntos), opciones de renovación del contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros.

La opción de adquirir bienes o servicios es una obligación a ejecutar incluida en el contrato solo si proporciona al cliente un derecho significativo que no recibiría sin realizar ese contrato.

En este caso, la empresa reconocerá el ingreso cuando los bienes o servicios se transfieran al cliente o cuando venza la opción.

De acuerdo con el artículo 17 el precio de la transacción se distribuye entre las distintas obligaciones asumidas en el contrato basándose en el precio relativo de venta individual.

De este modo, se propone el siguiente ajuste:

1. La venta entendemos que ya está incluida en la cifra de 3.000.000 que aporta el enunciado.
2. Por el reconocimiento de los *rappels* concedidos:

| Código | Cuenta   | Debe   | Haber  |
|--------|--|--------|--------|
| 700    | Venta de mercaderías (9.000 + 6.000)               | 15.000 |        |
| 438-   | Anticipos de clientes por programa de fidelización |        | 15.000 |

### Apartado 4.1.c)

La entidad ha contabilizado en la partida de ingresos por prestación de servicios que proporciona el enunciado un servicio cobrado, pero no realizado a la fecha de cierre del ejercicio. Habiendo realizado el siguiente asiento contable:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 572    | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros | 200.000 |         |
| 705    | Ingresos por prestación de servicios               |         | 200.000 |

Por el principio de devengo, al no haber realizado la prestación del servicio en el ejercicio, no debería haber contabilizado el ingreso, sino un anticipo por las cantidades recibidas del cliente.

La RICAC 2021, sobre el reconocimiento de ingresos, establece que se reconocerá un pasivo en la medida en que el cliente haya efectuado pagos, sin que la entidad haya transferido todavía los bienes y servicios relacionados.

Asimismo, ha dotado una provisión por los gastos que estima necesarios para llevar a cabo el servicio en el ejercicio siguiente.

De este modo, se proponen los siguientes ajustes:

Por el reconocimiento del anticipo y la anulación del ingreso por prestación de servicios contabilizado por la entidad:

| Código | Cuenta                               | Debe    | Haber   |
|--------|--------------------------------------|---------|---------|
| 705    | Ingresos por prestación de servicios | 200.000 |         |
| 438    | Anticipos de clientes                |         | 200.000 |

Asimismo, en relación con la provisión dotada por los gastos que estima necesarios para llevar a cabo el servicio en el ejercicio siguiente, parece lógico pensar que son gastos que deberían imputarse al ejercicio siguiente, en correlación con el ejercicio en el que se reconocerá el ingreso, por lo que procedería dar de baja la provisión:

| Código | Cuenta   | Debe    | Haber   |
|--------|--|---------|---------|
| 4999   | Provisión para otras operaciones comerciales               | 150.000 |         |
| 695    | Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales |         | 150.000 |

## Apartado 4.1.d)

Cada producto vendido por la empresa está subvencionado por el ayuntamiento de la localidad, que paga una subvención de 20 um en el año siguiente a la venta, tras la presentación de la documentación acreditativa.

En cuanto al tratamiento de estas subvenciones como parte integrante de la cifra de negocios, el BOICAC 122/2020 en su consulta 3 (NFC076154), sobre el cálculo de la cifra de negocios cuando se reciben subvenciones públicas, determina:

Por tanto, las subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios, salvo cuando la subvención se otorga en función de unidades de producto vendidas y forma parte del precio de venta de los bienes y servicios.

## Apartado 4.2

Esta cuestión ha sido tratada en el BOICAC 126/2021, consulta 2 (NFC080117), sobre los componentes de la cifra de negocios, en la que establece:

El artículo 34.1 de la RICAC de 10 de febrero de 2021, sobre el reconocimiento de ingresos, fija los criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios, señalando que incluirá el importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa.

El último párrafo del artículo 34.2 define la actividad ordinaria como «[...] aquella que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico».

[...]

Respecto a los ingresos por arrendamiento, y la expresión «actividad ordinaria» de la sociedad utilizada en la definición de cifra de negocios, cabe señalar que en determinadas ocasiones en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que podría denominarse multiactividad. En este caso, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma.

Análisis de los saldos de las cuentas representativas de los ingresos, antes de la periodificación para determinar los que debemos incluir en el importe neto de la cifra de negocios.

Las cuentas proporcionadas por el enunciado son:

- Ventas de productos terminados: 3.000.000 de um. Debe ser incluida al corresponder a la actividad ordinaria de la empresa.
- Devoluciones de ventas: 0 um.
- *Rappels* sobre ventas: 0 um.
- Ingresos por prestación de servicios: 2.200.000 um. Debe ser incluida al corresponder a la actividad ordinaria de la empresa.
- Otros ingresos (asesorías esporádicas a clientes): 350.000 um. Estos ingresos no deben ser incluidos al corresponder a servicios esporádicos y no habituales.

- Trabajos realizados por la empresa para su activo: 860.000 um. Como determina el BOICAC 122/2020, consulta 3 (NFC076154), «en ningún caso se incluirán como ventas o prestaciones de servicios las unidades de productos para la venta consumidos por la propia empresa, ni los trabajos realizados para sí misma».

Antes de los ajustes propuestos, el importe neto de la cifra de negocios sería de 5.200.000 um.

Tras los ajustes:

#### **Apartado a)**

Por el reconocimiento de la provisión por las devoluciones estimadas: 708, «Devoluciones de ventas y operaciones similares» en 10.000 um.

#### **Apartado b)**

Por el reconocimiento de los *rappels* concedidos: disminución de la cuenta 700, «Venta de mercaderías», en 15.000 um.

#### **Apartado c)**

Por el reconocimiento del anticipo y la anulación del ingreso por prestación de servicios contabilizado por la entidad en 200.000 um.

#### **Apartado d)**

Por el reconocimiento del ingreso por la subvención concedida, que debemos integrar en el importe de la cifra anual de negocios, al tratarse de una subvención otorgada en función de unidades de producto vendidas y formar parte del precio de venta de los bienes y servicios.

Tras los ajustes propuestos, el importe neto de la cifra de negocios sería de 4.975.000 euros.

En consecuencia, el importe neto de la cifra de negocios no supera los 5,7 millones de euros en el ejercicio, por lo que no estará obligada a presentar el informe de auditoría.

## 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](http://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 [revistacef@cef.es](mailto:revistacef@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 arábica, 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 arábica, 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](http://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.

# CEF.- Oposiciones

Desde 1977 gran parte de los funcionarios que en la actualidad ocupan los cargos de mayor responsabilidad en España han pasado por nuestras aulas, tanto presenciales como virtuales. Todos ellos han cumplido su objetivo de **aprobar la oposición con el #MétodoCEF.-** ¡Tú también puedes ser uno de ellos!

## Sobre el #MétodoCEF.-

### 1. Presencial, telepresencial y online

Elige entre preparar tu oposición en nuestros centros, seguir las clases en streaming y en directo o la preparación online

### 2. Temarios

De elaboración propia y actualizados

### 3. Equipo preparador

Todos nuestros preparadores han sido opositores

### 4. Adaptado

Metodología adaptada a cada tipo de ejercicio

## Preparamos oposiciones a

Administración General  
Administración Local  
Banco de España  
Comunidades Autónomas  
Cuerpos de Informática

Empleo y Seguridad Social  
Ministerio de Hacienda  
Ministerio de Justicia  
Ministerio del Interior  
Unión Europea



**MATRÍCULA  
ABIERTA**



MÁSTERES Y CURSOS

# Contabilidad y Tributación

Presencial | Telepresencial | Online

- Máster en Auditoría de Cuentas
- Máster en Dirección Económico-Financiera
- Máster en Dirección y Gestión Contable
- Curso de Contabilidad Avanzada
- Curso de Contabilidad Práctica
- Curso de Contabilidad para Asesores Fiscales-Introducción a la Contabilidad Financiera
- Curso de Perfeccionamiento Profesional para el Controller (PPC)
- Curso de Gestión Presupuestaria y Contabilidad Pública Local
- Curso de Power BI
- Curso sobre Finanzas para no Financieros
- Curso de Visual Basic para Excel
- Curso de Excel Aplicado a la Gestión Empresarial y Financiera
- Curso sobre Análisis de Estados Económico-Financieros
- Curso sobre Consolidación de Estados Financieros
- Curso de Gestoría Fiscal, Laboral y Contable
- Curso sobre Contabilidad Fiscal: IS e IVA
- Máster en Tributación/Asesoría Fiscal
- Máster en Asesoría de Empresas
- Curso Superior de Tributación
- Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria
- Curso de Tributación Práctica
- Curso del Impuesto sobre Sociedades
- Curso del Impuesto sobre el Valor Añadido
- Curso sobre el IVA en las Operaciones Internacionales: Mercancías y Servicios
- Curso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Curso de Contabilidad para Asesores Fiscales
- Curso de Gestión Fiscal de Patrimonios
- Curso sobre el Suministro Inmediato de Información (SII) y Facturación
- Curso sobre Operaciones Vinculadas y Precios de Transferencia
- Curso sobre Trabajadores Extranjeros y Expatriados (aspectos fiscales, laborales y retributivos)