

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 467 | Febrero 2022

ISSN: 2695-6896



Notificaciones tributarias electrónicas: controversias derivadas de su práctica

Pilar Álvarez Barbeito

La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA

Isidoro Martín Dégano

La tributación mínima en el IS

Ignacio Ucelay Sanz

La recuperación de valor

Eduardo Sanz Gadea

La compensación de BINS es un derecho del contribuyente

Eva María Cordero González

Efecto de la COVID-19 en los informes anuales de las cotizadas españolas

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Sistemas de control, éxito competitivo y rendimiento de pymes

Carla Antonini Morales, Nicolás García Torea
y Jacobo Gómez Conde

Sobre los componentes de la cifra de negocios

Ana Luna García González

 **economistas**
Colección **Contabilidad y Tributación**
NEAF **Revista Fiscal**
Esta revista se remite por
ser miembro del REAF
www.raf.economistas.es

MÁSTERES Y CURSOS DE

Contabilidad y Tributación

Presencial | Telepresencial | Online

- Máster en Asesoría de Empresas
- Máster en Tributación/Asesoría Fiscal
- Máster en Dirección Económico-Financiera
- MBA en Dirección de Negocios Internacionales
- Máster en Dirección y Gestión Contable
- Curso Superior de Tributación
- Curso de Contabilidad para Asesores Fiscales - Introducción a la Contabilidad Financiera
- Curso de Tributación Práctica
- Curso de Gestoría Fiscal, Laboral y Contable
- Curso del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
- Curso del Impuesto sobre Sociedades
- Curso sobre Contabilidad Fiscal: Impuesto sobre Sociedades e IVA
- Curso del Impuesto sobre el Valor Añadido
- Curso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Curso sobre el IVA en las Operaciones Internacionales: Mercancías y Servicios
- Curso de Contabilidad Avanzada
- Curso de Contabilidad Práctica
- Curso sobre Análisis de Estados Económico-Financieros
- Curso sobre Consolidación Fiscal
- Curso sobre Finanzas para no Financieros
- Curso sobre NIIF - Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS)
- Curso para la Gestión del Patrimonio Inmobiliario

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 467 | Febrero 2022

Directora editorial

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

Consejo de redacción

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

Coordinadoras

M.^a José Leza Angulo. Área tributaria del CEF
Berta Gaubert Viguera. Área contable del CEF

Consejo asesor

Eladio Acevedo Heranz. Presidente del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales
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
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 Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva
Diego Martín-Abril Calvo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados
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.^o Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid • Tel. 914 444 920 • editorial@cef.es



Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Redacción, administración y suscripciones

P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 MADRID
Tel. 914 444 920
Correo electrónico: info@cef.es

Suscripción anual (2022) (11 números) 175 € en papel / 90 € en digital

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

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

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

Edita

Centro de Estudios Financieros, SL
Correo electrónico: revistacef@cef.es
Edición digital: www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm
Depósito legal: M-1947-1981
ISSN: 2695-6896
ISSN-e: 2792-8306

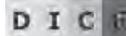
Entidad certificada por:



Imprime

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

Indexada en



© 2022 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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



Sumario

Tributación

Estudios

- Notificaciones tributarias electrónicas: principales controversias derivadas de su práctica 5-50
Electronic tax notifications: main controversies resulting from the tax practice
Pilar Álvarez Barbeito
- La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA 51-78
The promotional activity of public foundations and VAT
Isidoro Martín Dégano
- La tributación mínima en el impuesto sobre sociedades incorporada por la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 y otras modificaciones 79-94
The minimum taxation in corporate income tax incorporated by the General State Budget Law for 2022 and other amendments
Ignacio Ucelay Sanz

Análisis doctrinal y jurisprudencial

- La recuperación de valor. (Análisis de la STS de 6 de mayo de 2021, rec. núm. 1208/2020) 95-111
Eduardo Sanz Gadea
- La compensación de BINS es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT. (Análisis de la STS de 30 de noviembre de 2021, rec. núm. 4464/2020) 112-124
Eva María Cordero González

Casos prácticos

- Ⓐ Casos prácticos de las últimas novedades en el IVA: acuerdos de venta de mercancías en consignación, operaciones intracomunitarias y e-commerce 125-126
Javier Bas Soria

Contabilidad

Estudios

Presentación de los efectos de la COVID-19 en los informes anuales de las empresas cotizadas españolas 127-158

Presentation of the effects of COVID-19 in the annual reports of Spanish listed companies

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Los sistemas de control de gestión en el éxito competitivo y rendimiento de las pymes 159-184

Management control systems in the competitive success and performance of SMEs

Carla Antonini Morales, Nicolás García Torea y Jacobo Gómez Conde

Análisis doctrinal

Sobre los componentes de la cifra de negocios. (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 126, de junio de 2021) 185-188

Ana Luna García González

Casos prácticos

@ Supuestos propuestos en la oposición para Técnicos de Auditoría de la Cámara de Comptos de Navarra 189-190

Fernando Vallejo Torrecilla

Normas de publicación 191-192

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

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

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



Notificaciones tributarias electrónicas: principales controversias derivadas de su práctica

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de A Coruña

pilar.alvarez@udc.es | <https://orcid.org/0000-0001-5921-4482>

Extracto

Este trabajo aborda el estudio de las notificaciones tributarias electrónicas, cuyo uso se ha generalizado en los últimos años como consecuencia del nuevo entorno digital en el que se desenvuelven hoy la mayoría de las relaciones entre los ciudadanos y la Administración. Pues bien, este análisis nos ha permitido detectar la gran cantidad de aspectos controvertidos que se ponen de manifiesto con la práctica de tales notificaciones tributarias, problemas en muchos casos derivados de la falta de adecuación de la normativa tributaria prevista para las notificaciones tradicionales, al nuevo contexto telemático. Ello provoca, en muchas ocasiones, que tales normas se apliquen e interpreten sin atender a la nueva casuística que rodea a las notificaciones tributarias electrónicas, extremo que frecuentemente deriva en la vulneración de algunos de los más elementales derechos y garantías que deben asistir al contribuyente.

Palabras clave: notificaciones tributarias electrónicas; derechos y garantías de los contribuyentes.

Fecha de entrada: 10-12-2021 / Fecha de aceptación: 30-12-2021 / Fecha de revisión: 30-12-2021

Cómo citar: Álvarez Barbeito, P. (2022). Notificaciones tributarias electrónicas: principales controversias derivadas de su práctica. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 5-50.



Electronic tax notifications: main controversies resulting from the tax practice

Pilar Álvarez Barbeito

Abstract

This paper analyzes the electronic tax notifications, whose use has become widespread as a consequence of the new digital environment in which most of the relationships between citizens and the Administration operate today. The analysis of this reality has allowed us to detect the large number of controversial aspects that are revealed with the practice of such tax notifications, problems in many cases derived from the non-adequacy of the tax regulations provided for traditional notifications, to the new telematics context. This causes, on many occasions, that such norms are applied and interpreted without attending to the new casuistry that surrounds electronic tax notifications, which frequently causes damage to the most elementary rights and guarantees of taxpayers.

Keywords: electronic tax notifications; rights and guarantees of taxpayers.

Citation: Álvarez Barbeito, P. (2022). Notificaciones tributarias electrónicas: principales controversias derivadas de su práctica. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 5-50.

Sumario

1. Consideraciones generales
2. Contexto normativo de las notificaciones tributarias electrónicas: especial referencia a las de carácter obligatorio
3. Sujetos obligados a recibir notificaciones tributarias electrónicas
 - 3.1. Delimitación
 - 3.2. Notificaciones practicadas por medios «tradicionales» a sujetos obligados a recibir-las en formato electrónico
 - 3.2.1. Supuestos en los que la Administración tributaria «puede» prescindir de la notificación telemática
 - 3.2.2. Supuestos en los que la Administración «debe» practicar notificaciones no electrónicas
4. Las notificaciones electrónicas como opción
5. La práctica de las notificaciones tributarias electrónicas: de la DEH a la DEHú
 - 5.1. Regulación
 - 5.2. La obligación de comunicar de oficio la inclusión en la DEHú: algunas cuestiones controvertidas
 - 5.2.1. Condicionante de la eficacia de las notificaciones posteriores
 - 5.2.2. Su cuestionada vigencia tras la aprobación del Real Decreto 1363/2010
6. Personas habilitadas para acceder a la DEHú
 - 6.1. El obligado tributario
 - 6.2. Los apoderados
 - 6.3. Los sucesores *inter vivos* o *mortis causa* de personas físicas o jurídicas
7. La eficacia de las notificaciones electrónicas tributarias: aspectos temporales
 - 7.1. Plazo general de acceso al contenido de la notificación
 - 7.2. Ampliación del plazo cuando se producen incidencias técnicas
 - 7.3. Días de cortesía
 - 7.4. Posibilidad de sancionar la falta de acceso en plazo al contenido de una notificación
8. El aviso de recepción de una notificación
 - 8.1. Regulación y efectos de su ausencia
 - 8.2. El «contenido informativo» del aviso de notificación tributaria depositado en la DEH



9. La eficacia en supuestos de doble notificación y de alternancia en el sistema utilizado
10. Eficacia de las notificaciones electrónicas con defectos en su contenido
11. La eficacia del «intento de notificación» a efectos de cumplir con la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos
12. Consideraciones finales

Referencias bibliográficas

1. Consideraciones generales

La Administración tributaria, como no podía ser de otro modo, recurre a las nuevas tecnologías para tratar de mejorar su eficiencia y eficacia en todos sus ámbitos de actuación, buscando así, entre otros objetivos, mejorar los sistemas de información y comunicación con el ciudadano; incrementar la colaboración entre administraciones, tanto internas como internacionales; simplificar y elevar los niveles de cumplimiento de las obligaciones tributarias; luchar de una manera más efectiva contra el fraude fiscal; o agilizar la resolución de discrepancias entre la administración y los administrados.

Ese nuevo entorno digital ha provocado cambios importantes en las relaciones entre los administrados y la Administración tributaria, ya que las mismas han dejado en gran medida de entablarse a través de vías tradicionales dominadas por el «papel», para pasar a contextualizarse en un escenario presidido por el uso de las tecnologías de la información y de la comunicación que, sin duda, aportan agilidad, eficiencia y eficacia. Ahora bien, tales ventajas no pueden excusar, en ningún caso, que esta nueva realidad termine mermando los derechos y garantías que el ordenamiento jurídico-tributario reconoce a los ciudadanos en el contexto de los procedimientos de aplicación de los tributos (Navarro Egea, 2021, pp. 71 y ss.).

Partiendo de esa premisa, analizaremos a continuación algunos de los aspectos más controvertidos que se han puesto de manifiesto en el ámbito concreto de las notificaciones tributarias, cuya correcta realización es fundamental para garantizar el respeto de principios y derechos constitucionalmente protegidos, tales como la seguridad jurídica o la tutela judicial efectiva y ello, tanto si dichas notificaciones se practican por medios tradicionales, como si se realizan electrónicamente.

Limitando nuestro estudio a estas últimas, y especialmente a aquellas que obligatoriamente han de realizarse por vía telemática, analizaremos a continuación la nutrida problemática planteada por las notificaciones electrónicas de carácter tributario, fuente de una importante litigiosidad especialmente cuando dicha modalidad es obligatoria para los administrados.

2. Contexto normativo de las notificaciones tributarias electrónicas: especial referencia a las de carácter obligatorio

Examinar la regulación de las notificaciones tributarias electrónicas, y en particular a las que obligatoriamente han de enviarse y recibirse en tal formato, conlleva hacer referencia, en un contexto más amplio, a las normas de carácter administrativo general existentes sobre la materia. En ese sentido, resulta inexcusable recordar el papel que jugó la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos –actualmente derogada–. Dicho texto legal supuso un indiscutible y definitivo avance en la implantación de la Administración pública electrónica, al dotar de preferencia a la vía telemática para las comunicaciones entre, y con, las distintas Administraciones públicas, reconociendo expresamente el derecho de los ciudadanos a su utilización en sus relaciones con la Administración.

No obstante, lo que en principio arrancó como un derecho, en el marco de la libertad de los administrados para elegir la vía a través de la cual habrían de comunicarse con la Administración, se relativizó a la vista de lo dispuesto en el artículo 27.6 de la citada ley. En él se recogía expresamente la posibilidad de que, por vía reglamentaria, las Administraciones públicas pudieran establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando solo medios electrónicos. Tal previsión afectaba entonces a las personas jurídicas o colectivos de personas físicas que, por su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tuviesen garantizado el acceso o disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Pues bien, dicha posibilidad se concretó, en el ámbito administrativo general, en el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre –norma derogada por el RD 203/2021, de 3 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos–, cuyo artículo 38 regulaba la práctica de las notificaciones en la llamada dirección electrónica habilitada (DEH). Pero, además, también tuvo reflejo en el contexto específicamente tributario, sobre todo con la aprobación del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

La entrada en vigor de esta última norma no fue, ni mucho menos, pacífica, suscitando así desde un primer momento dudas acerca de su compatibilidad con nuestro ordenamiento jurídico –cuestión ya resuelta por la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 22 de febrero de 2012¹, en la que se confirmó que el sistema de notificaciones tributarias electrónicas regulado en el RD 1363/2010, contaba con suficiente cobertura legal–. Pero, pese a ello, lo cierto es que ese texto normativo plantea actualmente otro tipo de cuestiones controvertidas, a las que aludiremos posteriormente y que, en algunos casos, derivan de la de-

¹ Sentencia del TS de 22 de febrero de 2012 (rec. núm. 7/2011 –NFJ046558–).

rogación de la citada Ley 11/2007. Fue la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), la que derogó el texto de 2007 y que ahora, junto con la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y otras normas de carácter administrativo, operan como derecho supletorio en la materia que nos ocupa, tal y como se deriva de lo dispuesto en el artículo 109 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Al margen de lo anterior, el análisis de la normativa reguladora de las notificaciones tributarias obligatorias exige atender actualmente también al Real Decreto 203/2021, de 3 de marzo, ya mencionado. Su objeto es concretar y desarrollar las previsiones contenidas en las citadas leyes, con las que el legislador ha tratado de dar respuesta a un nuevo marco jurídico en el que la tramitación electrónica de los procedimientos administrativos pasa a configurarse como la regla general.

3. Sujetos obligados a recibir notificaciones tributarias electrónicas

3.1. Delimitación

Con la entrada en vigor de la LPACAP, son muchos los administrados que están obligados a relacionarse de forma electrónica con las distintas Administraciones públicas entre las cuales, obviamente, se halla la tributaria. Como consecuencia de ello, diferentes obligados tributarios han tenido que adherirse obligatoriamente al sistema de notificaciones tributarias electrónicas, deber que ha supuesto el nacimiento de una nueva obligación tributaria de carácter formal, cuyo incumplimiento puede acarrear consecuencias negativas muy relevantes, sobre todo en relación con la salvaguarda del derecho a la tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24 de la Constitución (CE). De ahí la importancia de delimitar con precisión cuáles son los sujetos vinculados por dicha obligación.

A esos efectos, es necesario referirse tanto a lo dispuesto en el artículo 14 de la LPACAP –que opera como derecho supletorio a efectos tributarios–, como al artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010, en el que se concreta la lista de sujetos que habrán de recibir electrónicamente, de manera obligatoria, las comunicaciones y notificaciones que proceden de la AEAT. Pues bien, atendiendo al tenor literal del citado artículo 4.1, deben recibir notificaciones tributarias por medios electrónicos los siguientes obligados:

- Las sociedades anónimas (cuyo NIF empieza por la letra A).
- Las sociedades de responsabilidad limitada (NIF letra B).
- Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF letra N).

- Los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF letra W).
- Las uniones temporales de empresas (NIF letra U).
- Las agrupaciones de interés económico, agrupaciones de interés económico europeas, fondos de pensiones, fondos de capital riesgo, fondos de inversiones, fondos de titulización de activos, fondos de regularización del mercado hipotecario, fondos de titulización hipotecaria o fondos de garantía de inversiones (NIF letra W).

Además, y con independencia de su personalidad o forma jurídica, el apartado 2 del citado artículo 4 dispone que estarán también obligadas a recibir notificaciones tributarias electrónicas las personas y entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Las inscritas en el Registro de Grandes Empresas.
- b) Los contribuyentes del impuesto sobre sociedades que tributen en el régimen de consolidación fiscal.
- c) Los contribuyentes del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que tributen en el Régimen especial del grupo de entidades.
- d) Los contribuyentes inscritos en el Registro de devolución mensual del IVA (REDEME).
- e) Aquellas que tengan la condición de representantes aduaneros o presenten declaraciones aduaneras por vía electrónica.

En relación con los obligados incluidos en dicho listado habrá de tenerse en cuenta, tal y como ha señalado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en su Resolución de 2 de noviembre de 2017², que si una persona o entidad estuviese incluida en el grupo de obligados a recibir sus notificaciones por medios electrónicos, el hecho de no tener actividad no resulta significativo a estos efectos mientras no se inscriba en el Registro Mercantil la escritura pública de su extinción y se cancelen los correspondientes asientos registrales.

Por tanto, será la extinción de la personalidad jurídica derivada de la inscripción de la disolución y liquidación de una entidad en el Registro Mercantil lo que va a suponer la baja de la misma en el sistema. A partir de ese momento la Administración tendrá, por tanto, la obligación de enviar sus notificaciones de forma convencional, conforme a las reglas generales establecidas en los artículos 109 a 112 de la LGT, y desarrolladas en los artículos 114 y 115 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desa-

² Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 2017 (RG 7083/2014 –NFJ068497–).

rrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT)³. En ese sentido, la Dirección General de Tributos (DGT)⁴ entiende que las posibles actuaciones de la Administración tributaria relativas a deudas y sanciones tributarias de una sociedad disuelta y liquidada deberán realizarse a los socios, por lo que en ese caso ellos serían los destinatarios de las referidas notificaciones. No obstante, estas se remitirán al liquidador cuando la entidad se halle todavía en fase de liquidación y, por tanto, no se haya extinguido aún su personalidad jurídica, debiendo tenerse en cuenta a esos efectos también lo dispuesto en el artículo 108.1 del RGAT, ya que a ellos incumbe comparecer ante la Administración si son requeridos para ello en cuanto representantes anteriores de la entidad y custodios, en su caso, de los libros y la documentación de la misma.

Al margen de lo anterior, a la hora de configurar el listado de obligados a relacionarse telemáticamente con la Administración ha de tenerse en cuenta también lo dispuesto en el artículo 14 de la LPACAP, en el que se incluye a personas jurídicas; entidades sin personalidad jurídica; a quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, en relación con los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones públicas en ejercicio de dicha actividad profesional; a quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración; y a los empleados de las Administraciones públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

Cabe recordar aquí, atendiendo a la relación de sujetos que de acuerdo con los preceptos citados están obligados a recibir notificaciones de las Administraciones públicas en formato electrónico, la gran cantidad de críticas que ha suscitado la amplitud de tal listado entre nuestra doctrina. En ese sentido, la mayor parte de ellas se han dirigido a poner de relieve las indeseables consecuencias que esa relación de sujetos puede generar para aquellas entidades que, por carecer de suficientes medios materiales o humanos, no estén preparadas para cumplir con los niveles de atención que requiere un sistema de notificación electrónica respetuoso con los derechos y garantías de los administrados⁵. A esos efectos, y como señaló el Consejo de Estado en su Dictamen 1815/2010, de 30 de septiembre, sobre el «Proyecto de Real Decreto por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria», la regulación de los sujetos obligados a recibir notificaciones tributarias electrónicas debió completarse introduciendo algunos criterios objetivos (volumen de negocio, número de empleados u otros similares) que permitiesen excluir del ámbito de aplicación del real decreto a aquellos sujetos que, debiendo estar inicialmente incluidos en

³ *Vid.* Consulta vinculante de la DGT V0668/2013, de 4 de marzo (NFC046802).

⁴ *Vid.* Consulta vinculante de la DGT V2814/2011, de 29 de noviembre (NFC043088).

⁵ Entre otros *vid.* Martínez Gutiérrez (2009, pp. 247-248); Alonso González (2013, pp. 57-59); AEDAF (2016); Getino Calama (2020, p. 232).

él, carecen de medios suficientes para el acceso y disponibilidad a los medios tecnológicos necesarios para comunicarse electrónicamente con la Administración tributaria.

Este tipo de reparos exige, a nuestro modo de ver, una aplicación de la normativa vigente sobre notificaciones electrónicas respetuosa con los derechos que la normativa tributaria reconoce a los administrados, lo que en muchos casos implicará la necesidad de realizar una interpretación de tales normas alejada de un excesivo formalismo, ya que ello puede impedir atender a la casuística introducida por el sistema de las notificaciones telemáticas.

Ha de tenerse en cuenta, en ese sentido, que muchas de las normas establecidas en el ordenamiento jurídico tributario a efectos de notificaciones tributarias no se han adaptado a la nueva realidad, extremo que no debería ser óbice para aplicarlas e interpretarlas conforme al nuevo marco que rige ahora las relaciones con la Administración. En ese sentido, cabe recordar, por ejemplo, el derecho que el artículo 34.1 a) de la LGT reconoce a los ciudadanos, en virtud del cual la Administración tributaria debe proporcionarles la información y asistencia que aquellos requieran sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, derecho que la LPACAP concreta para las relaciones electrónicas en su artículo 12.1. En él dispone que «las Administraciones Públicas deberán garantizar que los interesados pueden relacionarse con la Administración a través de medios electrónicos [...]». No obstante lo anterior, la LPACAP sorprende a continuación cuando, en el apartado 2 del citado artículo 12 establece la obligación de las Administraciones públicas de asistir en el uso de medios electrónicos «a los interesados no incluidos en los apartados 2 y 3 del artículo 14 que así lo soliciten», esto es, a aquellos sujetos que no están obligados a relacionarse telemáticamente con la Administración. Sin embargo, y pese a no comprender las razones que llevaron al legislador en ese caso a restringir el ámbito subjetivo de tal precepto, extremo que ha sido criticado por la doctrina⁶, la correcta interpretación del mismo no debería conducir a privar de tal derecho a quienes obligatoriamente han de relacionarse con la Administración electrónica ya que, como apunta el apartado b) del artículo 13 de la LPACAP, sin establecer diferencia alguna, el derecho a «ser asistidos en el uso de medios electrónicos en sus relaciones con las Administraciones Públicas», se aplica a todos los sujetos que tengan capacidad de obrar ante ellas.

3.2. Notificaciones practicadas por medios «tradicionales» a sujetos obligados a recibirlas en formato electrónico

Tal y como se desprende del epígrafe anterior, los sujetos mencionados habrán de incluirse obligatoriamente en el sistema de notificaciones tributarias electrónicas, extremo

⁶ Fernández Rodríguez (2015, p. 365) considera paradójico que justamente a quienes la ley obliga a usar una herramienta, no se les reconozca de forma expresa el derecho a asistencia y ayuda para usarla, conclusión que parece concebirse sobre la idea de que estos cuentan ya con todos los medios e información necesarios para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones.

que no impedirá su baja en el mismo si dejan de cumplir con los requisitos que motivaron su inclusión. En ese caso, tal y como señala el artículo 4.3 de Real Decreto 1363/2010, la exclusión del sistema habrá de solicitarse expresamente, debiendo resolver la AEAT en el plazo de un mes –notificándose la resolución expresa en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, en la dirección electrónica habilitada de uno u otro–, entendiéndose estimada si no existiese resolución expresa –sin perjuicio de notificar nuevamente al obligado su inclusión en el sistema si siguen concurriendo las circunstancias previstas para ello–.

Al margen de los casos en los que un administrado deje de estar obligado a recibir notificaciones tributarias electrónicas, lo cierto es que el Real Decreto 1363/2010, en su artículo 3, contempla algunos supuestos en los que la Administración tributaria «puede» o «debe» practicar notificaciones no electrónicas a personas vinculadas al sistema, en cuyo caso habrán de realizarse por las vías tradicionales, conforme a lo dispuesto en los artículos 109 a 112 de la LGT.

3.2.1. Supuestos en los que la Administración tributaria «puede» prescindir de la notificación telemática

Atendiendo a lo dispuesto en el citado artículo 3 del Real Decreto 1363/2010, existe la posibilidad de que, aun en relación con los sujetos obligados a recibir notificaciones electrónicas, la Administración pueda optar, en determinados casos, por notificar por medios tradicionales.

En concreto, el apartado 2 del citado precepto habilita a la Administración tributaria para hacer uso de la citada opción cuando el obligado o su representante comparezcan espontáneamente en las oficinas de la AEAT solicitando la comunicación o notificación personal en ese momento; cuando la eficacia de la actuación administrativa requiera inmediatez o celeridad; o cuando se hubiese enviado una notificación por vía postal antes de que existiese la constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema.

De entre esos supuestos, el segundo de ellos –en virtud del cual la Administración podrá realizar notificaciones no electrónicas «cuando la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia», posibilidad establecida también en la LPACAP (art. 41.1)– es el que más reparos suscita desde el punto de vista del respeto a los derechos y garantías que asisten a los administrados (Delgado García, 2011, p. 70). Téngase en cuenta que la discrecionalidad que la norma concede a la Administración para valorar la urgencia de una actuación, pudiendo así alterar la forma en la que –por imposición normativa– venía comunicándose con los sujetos incluidos en el sistema de notificación tributaria electrónica, puede terminar lesionando principios como los de seguridad jurídica o confianza legítima, siendo susceptible también de conculcar la doctrina de la vinculación con los actos propios o, en

última instancia, derechos como el de tutela judicial efectiva, tal y como han reconocido expresamente nuestros tribunales en varias ocasiones⁷.

No obstante lo anterior, la opción de notificar por vías tradicionales a los sujetos incluidos obligatoria o voluntariamente en el sistema de notificaciones tributarias electrónicas, no constituye una práctica que la Administración venga limitando a los citados supuestos.

En ese sentido, hemos de analizar la abundante problemática que se ha puesto de manifiesto cuando la Administración, amparándose en lo dispuesto en el artículo 110 de la LGT, decide, en el curso de los procedimientos tributarios iniciados de oficio, prescindir de las notificaciones electrónicas y recurrir a los medios tradicionales para comunicarse con quienes están adheridos a ese sistema, voluntaria u obligatoriamente.

Cabe recordar así que, si bien el primer apartado del artículo 110 dispone que en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro, su segundo apartado establece que:

en los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin⁸.

Por tanto, es la interpretación literal del artículo 110.2 de la LGT la que sirve de argumento a la Administración tributaria para prescindir en ocasiones de la obligación que tiene de comunicarse por medios electrónicos con quienes estén incluidos en el sistema.

A nuestro juicio, si bien es cierto que ese es el tenor literal del aludido precepto, no es menos cierto que su interpretación, de acuerdo con los criterios que deben regir la tarea hermenéutica en el ámbito jurídico –recogidos en el art. 3 Código Civil–, debería hacerse sin perder de vista su contexto –criterio sistemático–, y atendiendo a los antecedentes históricos y legislativos –criterio histórico–, a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas –criterio sociológico– y al espíritu y finalidad de aquellas –criterio teleológico–.

Por ello, teniendo en cuenta la producción normativa que se ha ido sucediendo en el contexto de las notificaciones electrónicas, en muchos casos no trasladada específicamente al ámbito tributario, parece que respecto de aquellos sujetos incluidos obligatoria o voluntariamente en el sistema y atendiendo a la propia configuración de este, la Adminis-

⁷ Sobre esta cuestión puede consultarse la jurisprudencia citada al respecto por Martínez-Carrasco Pignatelli (2020, pp. 125-127).

⁸ *Vid.* Resolución del TEAC de 9 de abril de 2019 (RG 110/2018 –NFJ073205–).

tración tributaria no debería tener la opción de elegir el modo de practicarlas. Defender una interpretación distinta, a nuestro juicio, provocar la pérdida del sentido que tienen preceptos como el artículo 41.1 de la LPACAP, donde expresamente se señala que «las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, *en todo caso*, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía».

De igual modo, dar entrada a la citada posibilidad de prescindir de la notificación electrónica cuando el procedimiento tributario en cuyo curso se practique aquella se inicie de oficio, vaciaría de contenido al artículo 43.2 del Real Decreto 203/2021. En él se puntualiza que, en los «procedimientos iniciados de oficio», aun cuando el interesado sea un sujeto obligado a relacionarse por medios electrónicos, la Administración realizará la primera notificación en papel «cuando no disponga de los datos precisos para practicar la notificación por vía electrónica», pero «advirtiendo al interesado que las siguientes notificaciones se practicarán de forma electrónica».

Esta previsión –que refuerza los medios que han de garantizar a los interesados el acceso fehaciente al contenido de sus notificaciones telemáticas– permite que aquellos sujetos obligados a adherirse al sistema de notificación electrónica respecto de los cuales la Administración no disponga inicialmente de información precisa para practicárselas de ese modo, puedan ser advertidos del inicio de un procedimiento administrativo en el curso del cual el resto de notificaciones que vayan a realizarse se practicarán telemáticamente. Cabe entender, por tanto, *a contrario sensu*, que cuando dichos datos obren en poder de la Administración desde el inicio del procedimiento, la vía telemática será la que rijan su comunicación con el administrado⁹.

A la vista de lo anterior, no cabe sino recomendar la modificación del tenor literal del citado artículo 110 de la LGT, con el fin de acomodarlo a las nuevas exigencias derivadas de la generalización de las notificaciones electrónicas. Por otro lado, y mientras que ello no suceda, la interpretación que pueda hacerse de tal precepto no debería en ningún caso desconectarse de la lógica impuesta por la normativa reguladora del citado sistema, salvo que la misma quiera vaciarse de contenido.

3.2.2. Supuestos en los que la Administración «debe» practicar notificaciones no electrónicas

Por otra parte, además de los referidos casos en que la normativa habilita expresamente a la Administración para prescindir de las notificaciones telemáticas, aunque vayan dirigidas a sujetos incluidos en el sistema de notificaciones tributarias electrónicas, el artículo 3 del Real Decreto 1363/2010 regula también una serie de casos en los que la Administración

⁹ *Vid.* Martínez Gutiérrez (2021).

tributaria no solo puede proceder de ese modo, sino que debe hacerlo necesariamente. A esos efectos el citado precepto señala que «en ningún caso» se realizarán de forma telemática las siguientes comunicaciones y notificaciones:

- a) Aquellas en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no puedan convertirse en formato electrónico.
- b) Aquellas que, de acuerdo con la normativa específica, deban practicarse mediante personación en el domicilio fiscal del obligado, en otro lugar señalado al efecto por la normativa, o en cualquier formato distinto del electrónico.
- c) Las que efectúe la AEAT en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas.
- d) Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.
- e) Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento para efectuar por medios electrónicos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- f) Las dirigidas a las entidades de crédito que actúen como colaboradoras en la gestión recaudatoria de la AEAT.
- g) Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre ellas y la AEAT, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes.
- h) Las que deban practicarse con ocasión de la participación por medios electrónicos en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la AEAT.

Además de los casos anteriores, ha de tenerse en cuenta tanto lo dispuesto en el ya referido artículo 43.2 del Real Decreto 203/2021, como en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, en virtud del cual la Administración tributaria tiene la obligación de notificar a los sujetos obligados a adherirse al sistema su inclusión en el mismo por medios no electrónicos, según lo previsto en los artículos 109 a 112 de la LGT, extremo que desarrollaremos más adelante.

Por otra parte, conforme al artículo 3.5 del Real Decreto 1363/2010, cuando en el curso de un procedimiento iniciado a instancia de parte el interesado o su representante hayan señalado un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada de uno u otro, a él debe atender necesariamente la Administración tributaria. No obstante, cuando tras dos intentos no sea posible efectuar la notificación en aquel lugar por causas no imputables a la Administración, la notificación podrá practicarse en la dirección electrónica del representante o del interesado, si aquel no la tuviere o este no actuase por medio de representante.

4. Las notificaciones electrónicas como opción

Al margen de los sujetos obligados a relacionarse telemáticamente con las Administraciones públicas en general, y con la tributaria en particular, la adhesión al sistema es voluntaria para el resto de administrados. En caso de producirse, la Administración quedará vinculada por tal decisión, tal y como se desprende del artículo 41.1 de la LPACAP, en cuanto dispone que:

los interesados que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas, podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración Pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos.

Pues bien, en ese mismo sentido el Real Decreto 203/2021, en su artículo 3.2, regula el modo en que las personas físicas no obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones públicas puedan ejercitar su derecho a optar por la vía electrónica. Dispone así que cuando esa opción se ejercite al inicio de un procedimiento, el interesado debe comunicarlo al órgano competente para su tramitación, a efectos de que exista constancia de dicha decisión. No obstante, la voluntad de relacionarse electrónicamente o, en su caso, de dejar de hacerlo, puede también manifestarse en una fase posterior del procedimiento, comunicándose también al órgano correspondiente.

En ambos casos, y esta es la novedad principal del citado texto reglamentario a estos efectos, dichas comunicaciones producirán efectos a partir del quinto día hábil siguiente a aquel en que el órgano competente para tramitar el procedimiento ha tenido constancia de las mismas, matiz con el que se sale al paso de la problemática que generan aquellas notificaciones que puedan estar en curso cuando el interesado ejercita la opción de ser notificado por vía electrónica.

Con ese precepto no solo se clarifican algunos aspectos relativos a la eficacia jurídica de dicha opción y a los cauces para ejercerla, sino que indirectamente también se proporciona cobertura legal a algunas dudas planteadas en el pasado en relación con esta cuestión, cuya resolución ha venido estando en manos de la doctrina y jurisprudencia. Nos referimos a la posibilidad de que dicha opción pudiera entenderse tácitamente ejercitada por el mero acceso al contenido de una notificación electrónica que la Administración pueda haber puesto a su disposición en la Dirección Electrónica Habilitada única (DEHú), tal y como han entendido en ocasiones los tribunales¹⁰. A nuestro juicio, de la citada regulación se desprende ahora que dicha opción solo podrá entenderse ejercitada si se hace conforme al procedimiento establecido en la normativa antes referida.

¹⁰ En ese sentido, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Región Murcia de 12 de julio de 2021 (rec. núm. 141/2020 –NFJ084399–) entendió que la recurrente se había adherido voluntariamente al sistema de notificación electrónica por existir constancia de que en ocasiones anteriores había accedido a su DEH.

Por otro lado, consideramos que tal regulación ha ayudado también a clarificar la interpretación de otros preceptos, como el ya cuestionado artículo 110 de la Ley General Tributaria (LGT). En ese sentido, tal y como hemos expuesto anteriormente, de la interpretación conjunta de dicho precepto con los artículos 41.1 de la LPACAP y 3.5 del Real Decreto 1363/2010, parece que no existe duda de que, en el ámbito de los procedimientos iniciados a instancia de parte, los obligados tributarios pueden señalar a efectos de notificaciones cualquier lugar en el que deseen recibir las, decisión que ha de entenderse vinculante para la Administración tributaria.

Pero, además, respecto de los obligados tributarios acogidos voluntariamente al sistema de notificaciones electrónicas cabe deducir ahora que también en el marco de los procedimientos iniciados de oficio podrán hacer valer su derecho a relacionarse electrónicamente con la Administración, ya que esos artículos no hacen distinción alguna en función de la forma de iniciación del procedimiento. Por ello, si bien lo apuntado puede no ser factible al comienzo de un procedimiento iniciado de oficio, por desconocimiento de su existencia, podrá invocarse en cualquiera de sus fases siguientes, obligando a la Administración a tomar la DEHú como punto de referencia en esos casos para comunicarse con tales administrados.

De ese modo, han de considerarse resueltos algunos problemas derivados de la interpretación que la Administración venía realizando del comentado artículo 110.2 de la LGT, defendiendo la posibilidad de prescindir de la comunicación electrónica con quienes voluntariamente habían escogido ese medio, si dicha comunicación tenía lugar en el curso de un procedimiento iniciado de oficio. Sobre la base de tal interpretación, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, en Resolución de 4 de diciembre de 2008, consideró ajustada a derecho la práctica de una notificación practicada en el domicilio fiscal del contribuyente que, previamente, había optado por el sistema de notificaciones electrónicas, contando a tales efectos con una DEH.

Sin embargo, dicho criterio resultó anulado por el TSJ de Madrid en su Sentencia de 7 de junio de 2011¹¹, entendiéndose que el artículo 110.2 de la LGT no podía interpretarse sin ponerlo en relación con la regulación que había introducido la Ley 11/2007 respecto de las notificaciones electrónicas. En ese sentido, de esta norma se desprende que la Administración estaba obligada a practicar notificaciones electrónicas cuando los ciudadanos hubieran elegido voluntariamente esa forma de comunicación con la Administración, no estando esta facultada en esos casos para elegir entre ese sistema y cualquier otro alternativo, ya que solo puede recurrir a uno distinto cuando no es posible utilizar el medio elegido como preferente por el administrado¹².

¹¹ Sentencia del TSJ de Madrid de 7 de junio de 2011 (rec. núm. 248/2009 –NFJ043954–).

¹² En ese sentido resultó ya en su momento muy reveladora la Sentencia del TS de 3 de julio de 2013 (rec. núm. 2511/2011 –NCJ057921–), en la que expresamente se apuntaba que «el señalamiento por los interesados de domicilio donde desean ser notificados es independiente de la forma en que el proce-

Pues bien, aunque el citado texto legal ha sido derogado, tal interpretación ha de considerarse vigente hoy, atendiendo a la regulación que de la opción comentada se contiene tanto en el citado Real Decreto 203/2021, como en las leyes que este desarrolla. Mantener una interpretación contraria, tal y como ya se ha señalado, no haría sino vaciar de contenido lo dispuesto en los referidos preceptos.

5. La práctica de las notificaciones tributarias electrónicas: de la DEH a la DEHú

5.1. Regulación

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 43.1 de la LPACAP, las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u organismo actuante, a través de la DEHú o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u organismo¹³.

En ese contexto, tal y como se desprende del artículo 2 del Real Decreto 1363/2010, la Administración tributaria optó por el sistema de notificación en DEH, cuyo régimen se establecía en el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, actualmente derogado por el Real Decreto 203/2021, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos. Pues bien, precisamente como consecuencia de la entrada en vigor de esta última norma, la DEH dejará de estar operativa para dar paso a la DEHú. En ese sentido, el artículo 42.5 del Real Decreto 203/2021 señala que:

toda notificación cuyo emisor pertenezca al ámbito estatal a que se refiere el artículo 1.2 de este Reglamento se pondrá a disposición del interesado a través de la Dirección Electrónica Habilitada única, incluyendo el supuesto previsto en el artículo 42.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre,

lo que no es óbice, como señala dicho precepto, para que dichos emisores, «de forma complementaria» a la DEHú, puedan poner a disposición de los ciudadanos sus notificaciones en su sede electrónica o sede electrónica asociada (Cotino Hueso, 2021). En esa línea, y como garantía para los ciudadanos, el citado real decreto establece en su artículo 44.6 la

diminuto se inicia, de oficio o a instancia de parte, siendo un derecho de los interesados en el procedimiento –también ejercitable en los procedimientos incoados de oficio– [...], que impide la validez de las notificaciones efectuadas sin tener en cuenta tal designación.

¹³ En el mismo sentido, *vid.* artículo 42.1 del Real Decreto 203/2021.

necesidad de que se sincronice el estado del trámite de las notificaciones que puedan efectuarse, al mismo tiempo, en la DEHú y en sede electrónica de la Administración notificadora.

Por lo que respecta a la AEAT, fue a partir del 6 de septiembre de 2021 cuando se produjo la migración de la DEH a la DEHú, con lo que todas las notificaciones y comunicaciones en ese ámbito han pasado a estar disponibles a partir de tal fecha en la DEHú, una versión más evolucionada e integrada de las diferentes DEH previamente existentes. No obstante lo anterior, con el fin de dar tiempo para la adaptación de los desarrollos necesarios, se ha previsto el establecimiento de un periodo transitorio que finalizará el 4 de abril de 2022, durante el cual se mantendrá también el envío de las notificaciones a la DEH, que después dejará de utilizarse.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, analizaremos a continuación los aspectos más relevantes de la práctica de las notificaciones tributarias electrónicas, incidiendo especialmente en aquellas cuestiones que han suscitado o suscitan mayor controversia entre la Administración y los obligados tributarios –muchas de ellas relacionadas con el respeto a los derechos y garantías que el ordenamiento jurídico reconoce a estos últimos–, analizando en ese contexto si se ha producido un avance con motivo de la entrada en vigor del Real Decreto 203/2021 y, consiguientemente, con la puesta en funcionamiento de la DEHú.

5.2. La obligación de comunicar de oficio la inclusión en la DEHú: algunas cuestiones controvertidas

5.2.1. Condicionante de la eficacia de las notificaciones posteriores

Tal y como ya se ha señalado, el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010 establece la obligación de que la Administración tributaria, en el caso de aquellos sujetos obligados a ser notificados por vía electrónica, les notifique previamente su inclusión en el sistema de FEH por medios no electrónicos, según lo previsto en los artículos 109 a 112 de la LGT¹⁴, obligación que opera así como condición para la eficacia y validez de las notificaciones electrónicas que puedan realizarse a dichos sujetos con posterioridad.

En ese sentido el TEAC, en su Resolución de 2 de julio de 2015¹⁵, analizó un supuesto en el que la Administración tributaria pretendía atribuir efectos jurídicos al acceso a la notificación de un acuerdo sancionador remitida al buzón asociado a la DEH de una entidad, sin que previamente a esta se le hubiese comunicado por medio alguno su inclusión obliga-

¹⁴ No obstante, el artículo 5.2 del Real Decreto 1363/2010 señala que, en los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios, la notificación de la inclusión en el sistema de DEH se podrá realizar junto a la correspondiente a la comunicación del número de identificación fiscal que le corresponda.

¹⁵ Resolución del TEAC de 2 de julio de 2015 (RG 4855/2011 –NFJ059161–).

toria en tal sistema. En este caso no pudo constatarse que la entidad pudiera haber señalado el medio electrónico como preferente para la recepción de notificaciones de carácter tributario, ni que hubiera realizado alguna actuación que permitiese asegurar que conocía el contenido del acto notificado. Por ello, el tribunal entendió que el mero acceso a su buzón electrónico no implicaba que la notificación tuviese eficacia y validez, que solo puede apreciarse –concluyó– a partir del momento en que se notifique al interesado el acto de su inclusión obligatoria en el sistema de notificaciones electrónicas.

De igual modo, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre 2020¹⁶ entendió que la validez de la notificación electrónica en ese caso exigía la necesaria notificación expresa de la inclusión en el sistema por medios no electrónicos, algo que entendió que no se cumplía con la simple remisión de correos electrónicos a la persona interesada, extremo que el TS ha confirmado de forma indirecta al desestimar el recurso de casación que se había presentado contra la citada sentencia.

En el mismo sentido, la Audiencia Nacional (AN), en su Sentencia de 1 de julio de 2021¹⁷, ha señalado expresamente que para apreciar la validez de una notificación telemática «lo único relevante es que la notificación por medios electrónicos no se realice antes de la notificación de la inclusión en el sistema».

De todo lo anterior se deduce la importancia que, a la postre, tendrá la correcta notificación de la inclusión en la DEHú para aquellos sujetos que obligatoriamente han de adherirse a este sistema, extremo que exigirá la atención a todas las circunstancias que respecto de las notificaciones tradicionales se regulan por los artículos 109 a 112 de la LGT. Así, una notificación defectuosa por vía tradicional puede terminar invalidando tanto sus propios efectos, como los de todas aquellas notificaciones que la Administración tributaria pudiera practicar electrónicamente con posterioridad.

En ese sentido, habrá de tenerse en cuenta especialmente lo dispuesto en tales preceptos respecto del lugar para realizar las notificaciones¹⁸ y de las personas legitimadas para recibirlas¹⁹.

¹⁶ Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre de 2020 (rec. núm. 61/2020 –NFJ080654–).

¹⁷ Sentencia de la AN de 1 de julio de 2021 (rec. núm. 1279/2017 –NFJ083860–).

¹⁸ En ese sentido, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 (RG 10211/2015 –NFJ072418–) entendió inválida una notificación relativa al acuerdo de inclusión obligatoria en el sistema de DEH, ya que los dos intentos infructuosos de notificación en el domicilio del obligado tributario reflejaron, en un caso, que el obligado tributario estaba ausente y, en el segundo intento, que dicho obligado era desconocido. Consideró así el tribunal que dichos intentos fueron incongruentes y contradictorios, por lo que se entendió que no produjeron efecto alguno.

¹⁹ Desde esa última perspectiva el TEAC, en su Resolución de 15 de octubre de 2018 (RG 5757/2015 –NFJ071675–), analizó si la notificación de la inclusión obligatoria de una entidad en el sistema de DEH, realizada a quien figuraba en el Registro Mercantil como administrador de la misma, tenía eficacia

5.2.2. Su cuestionada vigencia tras la aprobación del Real Decreto 1363/2010

Teniendo en cuenta la doctrina anterior, sorprende especialmente la reciente interpretación vertida por el TEAC en su Resolución de 22 de enero de 2021²⁰. En ella, unificando criterio –reiterado en la Resolución de 25 de enero de 2021²¹–, analizó si, desde la entrada en vigor de la LPACAP, continúa siendo preceptivo que la Agencia Tributaria notifique por medios tradicionales la inclusión en la DEHú a los sujetos obligatoriamente vinculados a ese sistema, tal y como dispone el referido artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010.

A estos efectos cabe recordar que la LPACAP derogó la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, norma que habilitaba específicamente a la AEAT para establecer con carácter obligatorio, respecto de personas jurídicas y determinados colectivos de personas físicas, el sistema de notificación electrónica. Esta habilitación se concretó a través de la aprobación de normas como el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que, como ya hemos visto, tras detallar la lista de obligados a recibir notificaciones tributarias por medios electrónicos –art. 4–, establece la obligación que la Administración tiene con aquellos de notificarles su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada por medios no electrónicos –art. 5.1–.

Pues bien, en ese contexto, el TEAC entiende, en primer lugar, que la LPACAP, además de derogar expresamente a la Ley 11/2007, de 22 de junio, provocó también la expulsión tácita del ordenamiento jurídico de las normas reglamentarias anteriores y no expresamente derogadas por ella, en la medida en que la contradigan. Por ello, en la medida en que la LPACAP ha regulado expresamente quiénes están obligados a relacionarse electrónicamente con ella en su artículo 14.2 –sin perjuicio de que las distintas Administraciones puedan establecer reglamentariamente tal obligación para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas–, el TEAC concluye que las personas incluidas en dicho precepto están obligadas *ex lege* a relacionarse electrónicamente con las Administraciones

jurídica a efectos de cumplir con su finalidad, esto es, vincular a la entidad a dicho sistema de notificación. En este caso el tribunal concluye que la entidad, en aras del principio de confianza del tercero, en este caso la Administración que notifica a quien en el Registro aparece como representante, no puede negarse a asumir las consecuencias de esa notificación y, por tanto, la misma se considerará en este caso válidamente integrada en el sistema de DEH.

Sobre esta cuestión el TSJ de Castilla y León, en Sentencia de 19 de mayo de 2017 (rec. núm. 14/2016 –NFJ067820–), consideró que la recepción de la notificación mediante correo ordinario con acuse de recibo recogida por un familiar de su destinatario que se hallaba en las antiguas instalaciones de la empresa de este, pero no entregada, no permite deducir el conocimiento de tal destinatario de su «inclusión en el sistema DEH, y por tanto todas las comunicaciones realizadas a través del mismo no pueden entenderse válidamente realizadas».

²⁰ Resolución del TEAC de 22 de enero de 2021 (RG 4868/2020 –NFJ081016–).

²¹ Resolución del TEAC de 25 de enero de 2021 (RG 5818/2020 –NFJ081102–).

públicas desde la entrada en vigor de la LPACAP, sin que sea necesario realizarles comunicación o aviso alguno a esos efectos.

De ese modo, el tribunal considera que, a partir de entonces, ya no es exigible a la Administración tributaria la previa notificación de inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada –al que se refiere el art. 5.1 del RD 1363/2010, de 29 de octubre–, respecto de los siguientes sujetos:

- Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010.
- Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica no incluidas entre las anteriores, que cumplan alguno de los requisitos del artículo 4.2 de dicha norma.
- Aquellas personas físicas que, reuniendo alguno de los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones públicas según el artículo 14.2 de la Ley 39/2015.

No obstante, sostiene el TEAC que la citada obligación se mantendrá, a partir de la entrada en vigor de la LPACAP, respecto de aquellas personas físicas que, reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, no están incluidas en el artículo 14.2 de la citada ley.

Obviamente, dicho criterio exigirá una mayor diligencia a los afectados en relación con su propia inclusión en el sistema, extremo que a nuestro juicio es difícil de conciliar con la efectividad de los derechos y garantías que deben asistir a los administrados en un tema cuyas implicaciones resultan especialmente trascendentes, sobre todo desde la perspectiva de la seguridad jurídica y de la tutela judicial efectiva.

Por ello, no puede dejar de advertirse una vez más de los riesgos que para los obligados tributarios se generan tanto por la insuficiente regulación fiscal de las notificaciones electrónicas, como por las interpretaciones excesivamente formales o rigoristas defendidas por los aplicadores de la normativa vigente. En este sentido resulta difícil de conciliar la posición mantenida por el TEAC respecto de la cuestión analizada, con la doctrina que al respecto han venido manteniendo tanto la propia Administración como los tribunales estando ya vigente la LPACAP, e incluso con posterioridad a las citadas resoluciones del TEAC.

6. Personas habilitadas para acceder a la DEHú

6.1. El obligado tributario

Obviamente, el acceso a la DEHú puede realizarse directamente por el obligado tributario destinatario de las notificaciones electrónicas practicadas por la Administración

tributaria, siempre y cuando esté debidamente autenticado. En ese sentido, deberá disponer del oportuno certificado digital expedido por una entidad autorizada a esos efectos, cuya falta de tramitación o tramitación tardía revelará una actuación negligente por parte del interesado, que habrá de asumir por ello las consecuencias de la falta de acceso o del acceso extemporáneo al contenido de las notificaciones practicadas en la DEHÚ²².

Por otro lado, es también posible que dicho acceso se produzca por personas diferentes a los obligados a quienes interesan las notificaciones, sujetos tales como los apoderados para recibir las notificaciones dirigidas al poderdante o los sucesores tributarios²³.

6.2. Los apoderados

Tal y como recuerda el artículo 32.1 del Real Decreto 203/2021, el artículo 5 de la LPACAP establece que las personas interesadas con capacidad de obrar podrán actuar ante las Administraciones públicas por medio de representante, que puede ser una persona física con capacidad de obrar o una persona jurídica cuando así esté previsto en sus estatutos.

Pues bien, a los efectos que aquí interesan, existe la posibilidad de que un tercero, persona física o jurídica, independientemente de su posible condición de representante legal o voluntario a efectos tributarios, pueda recibir notificaciones electrónicas en nombre de otro obligado tributario, lo que requerirá, en términos generales, un apoderamiento expreso a esos efectos con aceptación expresa del apoderado. En ese caso, tal y como se depende de lo establecido en los artículos 32.2 del citado real decreto y 14.2 de la LPACAP, dichos apoderados estarán también obligados a utilizar medios electrónicos en el ejercicio de dicha representación, que habrá de acreditarse mediante cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna de su existencia²⁴, pudiendo así el apoderado acceder a aquellas notificaciones para las que haya sido autorizado en función del poder recibido.

Al margen de lo anterior, existe la posibilidad de que los representantes de personas jurídicas puedan acreditar su condición de tales mediante un «certificado electrónico cualificado de representante» de alcance general, en cuyo caso el poder de representación abarca cualquier actuación ante cualquier Administración pública (art. 32.4 del RD 203/2021)²⁵.

²² Vid. la Sentencia de la AN de 13 de julio de 2017 (rec. núm. 50/2017 –NFJ067732–).

²³ A estos efectos véase la Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por internet ante la Agencia Tributaria.

²⁴ Vid. artículo 32.3 del Real Decreto 203/2021.

²⁵ A este respecto, el artículo 34.1 del Real Decreto 203/2021 dispone lo siguiente:

1. La representación podrá acreditarse ante la Administración con un certificado electrónico cualificado de representante de persona jurídica que sea acorde a lo previsto en el artículo 28

Pues bien, son varios los supuestos en los que, existiendo representación o apoderamiento para recibir notificaciones electrónicas tributarias de un tercero, la Administración tributaria los ha ignorado, remitiendo las notificaciones al obligado poderdante, actuaciones que en ocasiones han refrendado los tribunales administrativos.

En ese sentido, el TEAC analizó, en su Resolución de 9 de abril de 2019²⁶, los efectos que podían derivarse de la notificación practicada en la sede electrónica del contribuyente y no en la de la entidad a la que aquel había apoderado expresamente para la recepción de sus notificaciones tributarias electrónicas. En este caso, trascurridos 10 días sin que el interesado hubiera accedido al contenido de la notificación, la Administración entendió notificado el referido acuerdo, motivo por el cual la reclamación económico-administrativa planteada posteriormente por el obligado tributario ante el correspondiente, resultó inadmitida por extemporánea.

Para resolver el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del tribunal regional, el TEAC recuerda, en primer lugar, que la designación de apoderado o representante ha de hacerse por persona con capacidad de obrar, por lo que –apunta–, el nombramiento de representante no excluye o aparta al poderdante de la relación jurídica con la Administración, ni de la posibilidad de intervenir con eficacia jurídica en trámites como la recepción de notificaciones.

A continuación, tras repasar la regulación específica de las notificaciones electrónicas obligatorias, el tribunal se centró en el análisis de las normas que rigen la práctica de las notificaciones tributarias tradicionales en la LGT. Y una vez más, vuelve a valerse de lo dispuesto en su artículo 110, apartado 2 –relativo a las notificaciones practicadas en el ámbito de los procedimientos iniciados de oficio–. En este caso, la interpretación de ese precepto conjuntamente con lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT –que otorga eficacia al solo intento de notificación a efectos del cómputo de los plazos establecidos para la finalización de los procedimientos tributarios–, le lleva a otorgar validez a la primera notificación practicada sin éxito al obligado tributario. Se ignora absolutamente, por tanto, que este había

y el Anexo I del Reglamento (UE) 910/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones, electrónicas en el mercado interior y por la que se deroga la Directiva 1999/93/CE (en adelante, Reglamento eIDAS) y a la Política marco de Firma Electrónica y de certificados a que hace referencia el Esquema Nacional de Interoperabilidad y, además, haya sido expedido a quien tenga un poder general para llevar a cabo cualquier actuación administrativa y ante cualquier Administración.

2. La aceptación de certificados electrónicos cualificados de representante de persona jurídica de alcance no general estará sujeta al Reglamento eIDAS, a la Política Marco de Firma Electrónica y de Certificados a que hace referencia el Esquema Nacional de Interoperabilidad y además, a los requisitos que disponga cada Administración.

²⁶ Resolución del TEAC de 9 de abril de 2019 (RG 110/2018 –NFJ073205–).

apoderado a su representante expresamente para recibir sus notificaciones tributarias por vía electrónica, tal y como prevé la normativa vigente.

Los reparos que dicha interpretación suscitan desde el punto de vista del respeto a la tutela judicial efectiva se salvan, a juicio del TEAC, con la doctrina del Tribunal Constitucional (TC) en virtud de la cual, en materia de notificaciones, la lesión del artículo 24 de la CE se produce únicamente cuando exista indefensión material y no puramente formal. Según el criterio del TC²⁷, existe indefensión material cuando la práctica de una notificación impide «el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución», con el «consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados». Pues bien, el TEAC entiende que tal indefensión material no se ha producido en este caso, ya que se efectuó un segundo intento de notificación en el domicilio fiscal del obligado tributario –lugar incluido en la enumeración del art. 110.2 LGT, pero no elegido por el obligado–, dos días después del primer intento, pudiendo entonces practicarse la notificación.

Con vemos, las graves consecuencias que en otros supuestos ha generado la interpretación literal del citado artículo 110.2 de la LGT alcanzan en este supuesto su máxima expresión, al aplicarse conjuntamente con lo dispuesto en el aludido artículo 104. Y ello, no solo porque se reconoce validez a una notificación practicada al margen de la voluntad expresada por el obligado tributario –que había apoderado expresamente a su representante para recibir sus notificaciones–, sino porque en ese caso tal validez despliega sus efectos antes incluso de la efectiva recepción de la propia notificación, otorgándose ya eficacia al primer intento que se realizó, insistimos, obviando el deseo expresado por el obligado tributario de actuar mediante un apoderado, posibilidad arbitrada por la propia legislación vigente.

Reiteramos, por tanto, las gravosas consecuencias que pueden derivarse de la interpretación que desde la Administración se viene haciendo del artículo 110.2 de la LGT, extremo que debería conllevar una revisión del mismo para adaptarlo al nuevo contexto de las notificaciones electrónicas. De otro modo seguirán sucediéndose fallos y resoluciones muy cuestionables, e incluso contradictorias, que no hacen sino conculcar la seguridad jurídica y confianza legítima de los ciudadanos, además de privarles en algunos casos de su derecho de acceso al proceso o la jurisdicción –art. 24.1 CE–.

En este sentido, por su interés y buen criterio, interesa recordar la doctrina vertida por el TS en su Sentencia de 3 de julio de 2013²⁸. Apuntaba en ella que:

el señalamiento por los interesados de domicilio donde desean ser notificados es independiente de la forma en que el procedimiento se inicia, de oficio o a instancia

²⁷ *Vid.*, entre otras, Sentencia 184/2000 del TC, de 10 de julio de 2000 (rec. núm. 3792/1996 –NCJ051892–).

²⁸ Sentencia del TS de 3 de julio de 2013 (rec. núm. 2511/2011 –NCJ057921–).

de parte, siendo un derecho de los interesados en el procedimiento –también ejercitable en los procedimientos incoados de oficio–, y, desde luego, la designación de representante con todas garantías legales y de un domicilio específico para notificaciones, impide la validez de las notificaciones efectuadas sin tener en cuenta tales designaciones, que se convertirían así en inoperantes, pues una interpretación contraria vaciaría de contenido tanto la posibilidad de designar representantes [...] como la de designar domicilio a efectos de notificaciones. Finalmente, no está de más recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 117.3 de la CE, los tribunales de este orden de jurisdicción contencioso-administrativo quedamos compelidos a interpretar las normas procesales, cuando del derecho de acceso a la jurisdicción se trata, no solo de manera razonable y razonada, sin sombra de arbitrariedad ni error notorio, sino en un sentido amplio y no restrictivo, esto es, conforme al principio *pro actione*, con interdicción de aquellas decisiones de inadmisión que, por su rigorismo, por un formalismo excesivo o por cualquier otra razón, se revelen desfavorables para la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva o resulten desproporcionadas entre los fines que se pretenden preservar y la consecuencia de cierre del proceso.

6.3. Los sucesores *inter vivos* o *mortis causa* de personas físicas o jurídicas

Como novedad frente a la regulación de la LPACAP, el Real Decreto 203/2021 ha incluido en su artículo 42.4 la regulación de la práctica de notificaciones electrónicas en supuestos de sucesión *inter vivos* o *mortis causa* de personas físicas o jurídicas, regulación que habrá de integrarse con lo dispuesto en la normativa tributaria respecto de la sucesión de personas físicas y jurídicas.

En ese contexto, a efectos tributarios y teniendo en cuenta lo dispuesto en el citado precepto:

- Cuando se produzca la sucesión de personas físicas o jurídicas, *inter vivos* o *mortis causa*, el sucesor del interesado deberá tramitar su incorporación en el Registro de Sucesores. Asimismo, si tiene constancia de la existencia de un procedimiento tributario en marcha, deberá comunicar al órgano competente de la tramitación de este su condición de sucesor, en cuyo caso se le incorporará de oficio al citado Registro. Además, cuando esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración, deberá disponer de certificado electrónico propio o apoderar a un tercero que disponga del mismo.
- Dicha comunicación se efectuará en el plazo de 15 días hábiles, desde el día siguiente al de la efectividad de la sucesión o desde la inscripción de la defunción en el Registro Civil, en el caso de fallecimiento de persona física, debiendo asumir

el sucesor las consecuencias que, a efectos de notificaciones tributarias, puedan derivarse de incumplir dicho plazo.

- Comunicado lo anterior, el órgano responsable de la tramitación procederá, en su caso, en procedimientos no finalizados, a autorizar a la persona o entidad sucesora para acceder a las notificaciones electrónicas ya practicadas desde la fecha del hecho causante de la sucesión y a practicar a dicha persona o entidad sucesora las notificaciones electrónicas que se produzcan en lo sucesivo. A salvo de lo anterior quedan los supuestos de personas físicas no obligadas a relacionarse electrónicamente con la Administración, cuando no opten por este cauce de relación, ya que en ese caso las notificaciones que se produzcan en lo sucesivo deberán practicarse en papel, sin perjuicio de la garantía de acceso al expediente completo.

7. La eficacia de las notificaciones electrónicas tributarias: aspectos temporales

7.1. Plazo general de acceso al contenido de la notificación

Atendiendo al artículo 43 de la LPACAP, las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido, debiendo tenerse en cuenta que el mismo no se produce en el plazo de 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación, esta se entenderá rechazada, considerándose entonces efectuado el trámite de notificación. Ahora bien, en aplicación del artículo 30.3 de la LPACAC, ha de tenerse en cuenta que dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la puesta a disposición de la notificación.

Por tanto, en ese plazo el interesado podrá acceder al contenido de la notificación –aceptándola o rechazándola–, existiendo una presunción de rechazo tácito de la misma cuando no se produzca dicho acceso al término de los 10 días (Aguilera Luque y Luna Gómez, 2020, p. 9). Se reduce así el esfuerzo exigido a la Administración para procurar el buen fin de la notificación, en comparación con lo establecido en relación con las notificaciones tradicionales, respecto de las cuales un primer intento fallido requiere una actividad diligente por parte de la Administración orientada a procurar que la notificación cumpla su finalidad –art. 112.1 LGT–. Pues bien, esa diligencia se traslada al administrado en el ámbito de las notificaciones electrónicas, ya que es él quien debe revisar periódicamente el buzón asociado a la DEHú para evitar que se produzca la presunción de rechazo que implica la falta de acceso en plazo al contenido de sus notificaciones.

Precisamente teniendo en cuenta las consecuencias que pueden derivarse de la actitud que el destinatario pueda adoptar ante una notificación electrónica, el artículo 44.5 del Real Decreto 203/2021 impone a la Administración la obligación de informar a los interesados

de las consecuencias que se derivarán del acceso al contenido de la notificación que está practicando, así como de su rechazo expreso o tácito.

Además, y teniendo en cuenta la importancia de concretar la fecha en la que se produce el acceso o rechazo de una notificación, sobre todo cuando opera como *dies a quo* para que el administrado pueda ejercitar su defensa con garantías, el artículo 44.6 del Real Decreto 203/2021 establece que para dar por efectuado el trámite de notificación, en la DEHú deberá quedar constancia, con indicación de fecha y hora, del momento del acceso al contenido de la notificación, del rechazo expreso de la misma o del vencimiento del citado plazo de 10 días. Se aclara también en ese precepto que el estado del trámite de notificación en la DEHú se sincronizará automáticamente con la sede electrónica o sede electrónica asociada en la que, en su caso, la notificación se hubiera puesto también a disposición del interesado.

En la misma línea, el Real Decreto 203/2021 dispone en su artículo 42.3 que la notificación por comparecencia en la sede electrónica o sede electrónica asociada y a través de la DEHú conlleva la puesta a disposición del interesado de un acuse de recibo que permita justificar bien el acceso al contenido de la notificación, bien el rechazo del interesado a recibirla. A esos efectos, la norma configura lo que ha de ser el contenido mínimo de tal acuse de recibo, en el que debe constar, al menos, la identificación del acto notificado y de la persona destinataria, la fecha y hora en la que se produjo la puesta a disposición, y la fecha y hora del acceso a su contenido o del rechazo. Se unifica así, en su estructura básica, el formato y contenido esencial que debe constar en el acuse que, aunque venía siendo una práctica generalizada, lo era con una gran variedad de formatos.

Por último, cabe apuntar que las notificaciones tributarias electrónicas estarán disponibles 90 días naturales en la DEH –o DHEú–. Durante ese periodo se podrá visualizar por completo su contenido cuantas veces se precise, siempre y cuando se hubiera accedido a él en el plazo de 10 días, ya que si ese plazo hubiese expirado sin producirse tal acceso, el contenido de la notificación ya no podrá visualizarse.

Tras los citados 90 días o, en su caso, cuando se hubiese producido el rechazo tácito de la notificación por el transcurso de los 10 días, su contenido podrá consultarse en la sede electrónica de la Agencia Tributaria²⁹.

7.2. Ampliación del plazo cuando se producen incidencias técnicas

La posibilidad de que se produzcan fallos que afecten al correcto funcionamiento del sistema de notificaciones electrónicas condujo al legislador a regular sus consecuencias

²⁹ Vid. Clérigues Rodríguez-Moldes (2017, p. 74).

ya en la derogada Ley 11/2007, extremo que ahora aborda el artículo 32.4 de la LPACAP, desarrollado por el artículo 44.4 del Real Decreto 203/2021. En este precepto se recoge la posibilidad de ampliar los plazos no vencidos para comparecer y acceder a las notificaciones cuando se produzcan incidencias técnicas que imposibiliten el funcionamiento ordinario de la DEHú, incidencias que habrán de publicarse también en la sede electrónica cuando las notificaciones se hubieran puesto a disposición en ella, dando cuenta, además, de la ampliación concreta, en su caso, del plazo no vencido para dicho acceso.

A estos efectos, tanto en el ámbito administrativo como en el jurisdiccional, se ha venido entendiendo que las dificultades o incidencias técnicas que permitirán ampliar los plazos de acceso a las notificaciones electrónicas deben referirse a problemas técnicos del sistema y no a posibles deficiencias particulares de los sistemas informáticos de los obligados tributarios destinatarios de las notificaciones, tales como una avería o la destrucción del dispositivo electrónico en el que el obligado haya instalado el certificado digital con el que se autentique en la DEHú. En ese sentido se manifestó el TEAC en su Resolución de 30 de octubre de 2018, criterio que ratificó la AN en su Sentencia de 6 de julio de 2021³⁰ al resolver el recurso planteado contra la citada resolución, entendiendo no acreditado en ese caso que «la problemática de acceso al sistema radicase en el sistema informático de la Agencia tributaria».

En ese sentido, el TSJ de Andalucía de 30 de octubre de 2018³¹ confirma que la mayor parte de las sentencias sobre esta cuestión están relacionadas con errores o fallos informáticos producidos en el equipo informático del ciudadano, que la jurisprudencia no considera como «incidencia técnica» a los efectos de la referida ampliación de plazo. Pero advierte también el tribunal que incluso cuando es la Administración electrónica la que sufre un fallo o caída del sistema, tampoco es fácil obtener una prueba clara y fiable de tal situación³² y que la misma sea aceptada a efectos de ampliación de plazos. En este caso el tribunal, sin embargo, al dirimir si un error informático imputable a la Administración podía justificar el retraso en unos minutos del plazo para recurrir una liquidación, estimó las pretensiones del recurrente sobre la base del «principio *pro actione*, el derecho a una buena administración, el principio de confianza legítima, el principio conforme al cual nadie (tampoco la Administración) debe poder beneficiarse de su propio incumplimiento de una obligación», principios y derechos especialmente relevantes cuando la vía electrónica es una obligación para el administrado, ya que este no debería «soportar cargas injustificadas en el cumplimiento de sus obligaciones».

³⁰ Sentencia de la AN de 6 de julio de 2021 (rec. núm. 804/2019 –NFJ084401–).

³¹ Sentencia del TSJ de Andalucía de 30 de octubre de 2018 (rec. núm. 699/2015 –NFJ084402–).

³² A modo de ejemplo, la Sentencia del TS de 5 de julio de 2016 (rec. núm. 1004/2015 –NFJ064185–) rechazó las alegaciones del recurrente fundamentadas en un error en el servidor de una Administración pública, entendiendo que este no se entendía suficientemente acreditado con capturas de pantalla o «pantallazos» del ordenador mostrando el fallo, aportadas como prueba por el recurrente.

7.3. Días de cortesía

Además de todo lo señalado anteriormente, abordar los aspectos temporales que inciden en la eficacia de las notificaciones electrónicas tributarias exige una referencia a lo dispuesto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, desarrollada por la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre. En tal disposición se recoge la posibilidad de que los obligados tributarios que estén incluidos en el sistema de dirección electrónica habilitada –ahora DEHÚ– puedan señalar un máximo de 30 días naturales cada año –incluyendo por tanto sábados, domingos y festivos–, durante los cuales la AEAT no podrá poner notificaciones electrónicas a su disposición. Se trata de los llamados «días de cortesía», de libre elección para el obligado tributario, sin que en ningún caso hayan de ser necesariamente consecutivos. Dichas fechas habrán de solicitarse con una antelación mínima de siete días naturales al primer día en el que vayan a surtir efecto, aunque los días elegidos pueden modificarse posteriormente, salvo en los siete días citados.

Por tanto, en principio, los sujetos vinculados al sistema de notificaciones electrónicas no podrán recibirlas durante esos días. Ahora bien, en caso de haberse depositado en la DEHÚ con antelación, el plazo de acceso de 10 días no se interrumpirá, pudiendo así vencer durante los «días de cortesía».

Al margen de lo anterior –tal y como se desprende tanto del segundo apartado de dicha disposición adicional, como del art. 104 h) RGAT–, el retraso en la notificación que pudiera derivarse del señalamiento de tales días por parte del obligado tributario se considerará dilación no imputable a la Administración cuando los actos a notificar se refieran a procedimientos de aplicación de los tributos ya iniciados. A tal efecto, deberá quedar acreditado que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en una de las fechas seleccionadas por él como «días de cortesía». Por tanto, como ya ha señalado la doctrina, estos no se tendrán en consideración para el cómputo de los plazos establecidos para resolver los procedimientos tributarios, lo que en la práctica se traduce en una prórroga de estos. Ahora bien, no se trata en ningún caso de una ampliación indiscriminada, ya que la Administración debe poder certificar el momento exacto en el que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en la DEHÚ³³.

Más controvertido resulta lo dispuesto en el apartado 3 de la citada disposición adicional, previendo que cuando el señalamiento de tales días –en los que la Administración tributaria, en principio, no podría poner notificaciones electrónicas a disposición del obligado–, resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia, podrán practicarse notificaciones por medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT.

³³ Sobre esta cuestión *vid.* Martínez-Carrasco Pignatelli (2020, pp. 108-109).

De nuevo, la posibilidad de recurrir a las notificaciones tradicionales en supuestos en los que la Administración pueda, con mayor o menor discrecionalidad, entender que concurre una situación de urgencia –tal y como se recogía también en el ya analizado art. 3.2 del RD 1363/2010–, supondrá que los sujetos acogidos voluntaria u obligatoriamente al sistema de notificaciones electrónicas que hayan hecho uso del señalamiento de los citados días de cortesía puedan verse sorprendidos por una notificación practicada, eso sí, por medios tradicionales.

En ese caso, cabe pensar en las indeseables consecuencias que podrían derivarse para un obligado tributario adherido al sistema de notificaciones electrónicas cuando, durante un periodo de cortesía –que podría abarcar todo un mes, por ejemplo, agosto–, la Administración, tras dos intentos fallidos de notificación en su domicilio, procediera a citar al interesado a través del Boletín Oficial de Estado para ser notificado por comparecencia. Una vez más, en este caso, la nueva casuística derivada de las notificaciones telemáticas debería ir acompañada de una interpretación normativa alejada de rigorismos, sobre todo cuando las normas que regulan la notificación tradicional han de aplicarse a supuestos para los que no fueron pensadas.

7.4. Posibilidad de sancionar la falta de acceso en plazo al contenido de una notificación

Como hemos visto, la falta de acceso en plazo al contenido de una notificación tributaria electrónica determina que esta se entienda tácitamente rechazada, por lo que a partir del día siguiente a su vencimiento comenzarán a desplegarse todos los efectos jurídicos propios de una notificación correctamente practicada. En particular, teniendo en cuenta que dicha fecha será considerada como el *dies a quo* para que el obligado tributario pueda oponerse al contenido del acto o resolución notificados, las consecuencias negativas de la falta de acceso a la notificación pueden ser muy gravosas, sobre todo cuando de ello se derive la extemporaneidad de sus acciones.

Pero dichas consecuencias podrían no quedarse ahí en algunos casos. Así, el TEAC, en su Resolución de 21 de mayo de 2021³⁴, ha resuelto un recurso de alzada para la unificación de criterio en el que analiza si, al haberse entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información por la falta de acceso a su contenido, podría proceder la aplicación de la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT –prevista para los casos de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria–.

³⁴ Resolución del TEAC de 21 de mayo de 2021 (RG 3869/2020 –NFJ082247–).

En la resolución recurrida en ese caso, el TEAR había entendido que la desatención de un requerimiento no puede ser sancionada en el supuesto de que el obligado tributario –aun estando obligado a recibir las comunicaciones de la Agencia Tributaria por medios electrónicos– no haya accedido al contenido de la notificación en los términos antes referidos, ya que en estos casos no existe la intencionalidad que requiere la infracción tipificada en el citado artículo 203.

Por su parte, la Administración recurrente sostuvo que dichos obligados tributarios pueden cometer tal infracción, aunque no hayan tenido un conocimiento real del requerimiento. En su opinión, dicho precepto no exige tal conocimiento «real» de las actuaciones, pudiendo apreciarse la infracción cuando, como en este caso, simplemente no se haya atendido a un requerimiento debidamente notificado.

Analizando ambas posiciones el TEAC resolvió avalando la posición del director recurrente. Precisa así, en primer lugar, que el artículo 203 de la LGT no exige, como entiende el tribunal regional, la presencia de un elemento subjetivo de carácter intencional dirigido a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria. Considera, por tanto, que el tipo infractor del citado precepto está constituido por aquellas conductas que objetivamente, por su propia naturaleza, tienden a dilatar, entorpecer o impedir la actuación de la Administración tributaria, entre las cuales se encuentra la desatención de los requerimientos debidamente notificados. De acuerdo con lo anterior, para sancionar dichas conductas no sería exigible la presencia de un elemento subjetivo intencional específico, bastando con que concurra la simple negligencia y sin que sea necesario, como defendía la resolución recurrida, que se trate de una intención «dolosa o gravemente culposa». Bastará, por tanto, con que la notificación se haya practicado conforme a Derecho –de donde se infiere un conocimiento «formal» de la misma– para que la falta de acceso a su contenido pueda ser sancionada en este caso.

Con ese criterio –señala el TEAC–, se equipara la situación de aquellos obligados tributarios que, recibiendo una notificación en papel, la rechazasen o, aceptándola, manifestasen no haber accedido a su contenido. Otra conclusión, a su juicio, implicaría situar en peor condición a quienes acceden al contenido de los actos puestos a su disposición en la dirección electrónica habilitada en el plazo establecido –teniéndose por notificados a todos los efectos legales y, por tanto, pudiendo ser sancionados si no contestasen al requerimiento de la Administración– que a quienes no lo hacen.

A nuestro juicio, si bien el razonamiento del tribunal podría servir para los casos de rechazo expreso de la notificación electrónica del requerimiento de información –rechazo sí equiparable a la negativa a recoger una notificación en papel–, no lo es tanto para los supuestos de rechazo tácito o presunción de rechazo, caso analizado por el TEAC. Y ello porque cuando ni siquiera se ha accedido al buzón de la DEHú, la situación se asemeja más a la de las notificaciones infructuosas practicadas por medios tradicionales y en ese caso, como sabemos, se requiere una actuación prospectiva por parte de la Administración que, sin embargo, no se le exige cuando el obligado no accede a la dirección electrónica.

De ese modo, y aunque a tenor del artículo 203 de la LGT, el hecho de «no atender algún requerimiento debidamente notificado» pueda entenderse como una conducta constitutiva de «resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria», su aplicación debería realizarse tratando de conciliar la objetividad del tipo infractor con las implicaciones derivadas del sistema de notificaciones tributarias. Y ello, reiteramos, para impedir que los obligados a recibirlas electrónicamente pueden ver empeorada su situación frente a quienes pueden acogerse al sistema tradicional de notificación.

El citado criterio del TEAC pone de relieve, una vez más, los inconvenientes que puede acarrear una interpretación literal y rigorista de unas normas que, en muchos casos, fueron aprobadas en un contexto en el que la notificación por medios tradicionales era la regla general.

8. El aviso de recepción de una notificación

8.1. Regulación y efectos de su ausencia

Otro de los aspectos relativos a las notificaciones electrónicas que han generado abundante controversia en la práctica está relacionado con el aviso de una notificación que –a tenor de los arts. 41 LPACAP y 42 del RD 203/2021–, la Administración debe enviar al dispositivo electrónico o correo electrónico del interesado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u organismo correspondiente o en la DEHú.

Ambos preceptos recogen así la obligación de la Administración de preavisar a los interesados acerca de la existencia de una notificación, empleando el imperativo «enviarán», deber que obviamente debemos entender referido a aquellos sujetos que hayan comunicado previamente a aquella un dispositivo electrónico o dirección de correo electrónico necesarios para realizarlo³⁵.

Pero, pese a la existencia de dicha obligación, ambas normas coinciden en atribuir un carácter meramente informativo al aviso de la práctica de la notificación, advirtiendo de que «la falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida»³⁶ –arts. 41.6 LPACAP y 43.1 del RD 203/2021.

³⁵ A esos efectos, el artículo 43.1 del citado real decreto dispone que:

El aviso se remitirá al dispositivo electrónico o la dirección de correo electrónico que el interesado haya comunicado voluntariamente al efecto, o a ambos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 41.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

³⁶ En ese sentido *vid.* artículos 41.6 de la LPACAP y 43.1 del Real Decreto 203/2021.

A nuestro juicio, la incongruencia que se deriva del tenor literal de tales preceptos es obvia, ya que tras establecer una obligación para la Administración –de la que se infiere un correlativo derecho para los administrados–, disponen también que su cumplimiento es prescindible a efectos de conferir validez a las notificaciones, extremo que genera no pocas dudas, una vez más, desde la perspectiva de principios como el de confianza legítima o de derechos como el de tutela judicial efectiva (Moreno Serrano, 2019).

En ese sentido, aunque referida al ámbito procesal, resulta ilustrativa la referencia al Auto de 14 de junio de 2017, del TSJ de Castilla y León³⁷, en el que se planteó una cuestión de inconstitucionalidad por posible vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y de la confianza legítima, en relación con el último inciso del artículo 152.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil –relativo a los actos de comunicación practicados a los sujetos intervinientes en un proceso que estén obligados al empleo de los sistemas telemáticos o electrónicos existentes en la Administración de Justicia–. En dicho artículo, en idéntico sentido que los referidos artículos 41 y 43, se dispone también que la falta de práctica del aviso relativo a tales actos de comunicación no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.

Analizada la cuestión, el TC³⁸ desestimó en este caso la existencia de indefensión alguna, fundamentalmente sobre la base de las siguientes razones: a) la diferente naturaleza jurídica de los actos de comunicación procesal y el aviso regulado en este precepto, b) el carácter no desproporcionado o exorbitante de la carga legal que suponen las notificaciones por sistemas telemáticos y c) la inexistencia de una confianza legítima derivada de la obligación legal de realizar el aviso.

Pues bien, dada la similitud entre la redacción del inciso analizado en ese caso por el TC, y el tenor literal de los citados artículos 41.6 de la LPACAP y 43.1 del Real Decreto 203/2021, la misma respuesta cabría esperar del tribunal si la constitucionalidad de estos se hubiera cuestionado. Sin embargo, el magistrado firmante del voto particular con el que cuenta dicha sentencia, a nuestro modo de ver con mayor acierto, consideró que dicho fallo no identificó adecuadamente el conflicto constitucional que, desde la perspectiva del artículo 24.1 de la CE, plantea el precepto cuestionado. Y ello porque, a su modo de ver, lo relevante es que el legislador, dentro de su libertad de configuración, ha establecido la facultad de la parte procesal de identificar ante los órganos judiciales un medio electrónico para ser informada o avisada de la puesta a su disposición de un acto de comunicación y, correlativamente, la obligación del órgano judicial de efectuar ese aviso, utilizando el verbo «enviará» de forma imperativa. En ese contexto, teniendo en cuenta que existe una previsión normativa basada en la premisa de que el ejercicio de

³⁷ Cuestión de inconstitucionalidad núm. 3323-2017.

³⁸ *Vid.* Sentencia 6/2019 del TC, de 17 de enero de 2019 (rec. núm. 3323/2017 –NCJ063781–).

una potestad por el ciudadano –la de pedir que se le avise por medio de correo electrónico del envío de una notificación–, que se convierte en ese caso en una obligación del órgano judicial –la de enviar ese aviso por ese medio–, «el legislador ha incluido un elemento distorsionador como es la previsión ahora cuestionada de que la ausencia de esa notificación no impedirá la validez del acto de comunicación», opinión compartida por gran parte de nuestra doctrina³⁹.

Ya a efectos específicamente tributarios, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de junio de 2018⁴⁰ abordó también la quiebra que la falta del aviso de la puesta a disposición de una notificación electrónica puede generar respecto de principios como el de confianza legítima. En ese caso el tribunal consideró inválida la notificación efectuada sin el previo envío de un correo electrónico al contribuyente advirtiéndole de la recepción de la misma en su DEH, aviso que la Agencia Tributaria sí había realizado en relación con el resto de notificaciones dirigidas a ese contribuyente en el contexto de un procedimiento de comprobación. De ese modo, al hilo de este supuesto, y tras recordar que tales avisos no son preceptivos para la Administración, el tribunal entiende que el proceder previo de la Administración en el curso del procedimiento generó en su destinatario la legítima creencia de que cada nueva actuación tributaria iba a ser objeto de aviso. Al no hacerlo así, el tribunal catalán entendió lesionados los principios de buena fe y confianza legítima, no reconociendo efectos a la notificación objeto de controversia.

En este caso, tal y como recordó el tribunal, era «evidente que la notificación se realizó escrupulosamente conforme a las formalidades legales», pese a lo cual entendió que la misma «no cumplió con su finalidad, no por una actuación negligente del contribuyente», ya que este esperaba, como había sucedido con todos los actos anteriores notificados en el curso del mismo procedimiento, que la liquidación tributaria derivada del mismo se hubiese notificado también con preaviso. Se impuso así, tal y como se apuntó en dicha sentencia, el criterio del TC⁴¹, en virtud del cual, ni toda deficiencia en la práctica de la notificación implica necesariamente una vulneración del artículo 24.1 de la CE, ni, al contrario, una notificación correctamente practicada en el plano formal supone que se alcance la finalidad que le es propia, es decir, que respete las garantías constitucionales que dicho precepto establece. Y ello porque, por encima del cumplimiento de las previsiones normativas sobre cómo han de efectuarse las notificaciones en el plano formal, lo realmente importante es que las mismas cumplan su finalidad, resumida en el conocimiento que los administrados han de poder llegar a tener de las mismas. Pues bien, ello habrá de valorarse a la luz de las «circunstancias concretas del caso, lo que comporta inevita-

³⁹ En ese sentido *vid.* Martínez-Carrasco Pignatelli (2020, p. 95).

⁴⁰ Sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de junio de 2018 (rec. núm. 613/2015 –NFJ072193–).

⁴¹ En ese sentido pueden consultarse, entre otras, las Sentencia del TC 64/1996, de 16 de abril (NSJ000333); 59/1998, de 16 de marzo (NCJ065837), o 221/2003, de 15 de diciembre (NSJ014347).

blemente un importante grado de casuismo en la materia», tal y como ha reconocido el TS en varias ocasiones⁴².

Respecto de esta cuestión, únicamente habría que apuntar que los problemas técnicos que puedan plantearse en relación con el correo electrónico o el dispositivo móvil facilitado para recibir los avisos de notificación no suelen entenderse por los tribunales como incidencias técnicas, en el sentido apuntado por el artículo 44.4 del Real Decreto 203/2021. Por tanto, tales circunstancias no se consideran determinantes de la ampliación del plazo para acceder al contenido de las notificaciones, circunstancia a la que alude el citado precepto. En ese sentido, el TSJ de Extremadura, en Sentencia de 31 de marzo de 2016⁴³, señalaba que:

los avisos al correo electrónico particular no pueden confundirse con la Dirección Electrónica Habilitada del Sistema de Notificaciones Electrónicas que presta la Administración Pública, por lo que los fallos informáticos en los sistemas de la empresa demandante no afectan al funcionamiento de la DEH y a las posibilidades de acceso a la misma. El obligado tributario podía y debía acceder de forma periódica a la DEH. Al no hacerlo, se despliegan todos los efectos legales previstos para la práctica de las notificaciones electrónicas.

8.2. El «contenido informativo» del aviso de notificación tributaria depositado en la DEH

En relación también con el aviso de existencia de una notificación tributaria electrónica, interesa hacer referencia a la Resolución del TEAC de 15 de noviembre de 2021⁴⁴, en la que se determina si debe obrar o no en el expediente un documento que acredite que el prestador del servicio de DEH puso a disposición de la interesada, en la bandeja de entrada del buzón asociado a su dirección electrónica, el aviso indicativo del acto a notificar –una providencia de apremio en el caso analizado– y, además, qué contenido informativo debe figurar en dicho aviso, antes de la apertura del mensaje concreto.

A este respecto el TEAR, en la resolución recurrida en este caso, entendió que no podía entenderse rechazada la providencia de apremio tácitamente –por haber transcurrido 10 días

⁴² Vid. la Sentencia del TS de 2 de junio de 2011 (rec. núm. 4028/2009 –NFJ084403) o la de 16 de noviembre de 2016 (rec. núm. 2841/2015 –NFJ064636–), en la que expresamente señala que:

como la práctica enseña, [...], la materia es extremadamente casuística, lo cual no ha impedido que vía jurisprudencial se haya establecido una serie de reglas generales que procuren una cierta homogeneidad en su tratamiento práctico y sirvan de medida para ponderar cada caso concreto.

⁴³ Sentencia del TSJ de Extremadura de 31 de marzo de 2016 (rec. núm. 325/2015 –NFJ062842–).

⁴⁴ Resolución del TEAC de 15 de noviembre de 2021 (RG 6628/2021 –NFJ084055–).

naturales desde su puesta a disposición en el buzón electrónico asociado a la DEH de la reclamante, sin que se accediera a su contenido—. Y ello porque, aunque la Agencia Tributaria ha certificado que la providencia de apremio fue puesta a disposición de la destinataria en el buzón electrónico asociado a la DEH de la entidad entonces recurrente, no constan en ese certificado, ni en lugar alguno, los términos en los que se produjo dicha puesta a disposición, es decir, el contenido informativo del aviso depositado en la bandeja de entrada del buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada (indicativo del mensaje remitido con el contenido que se quiere notificar) y que viene usualmente identificado en la mensajería electrónica con la denominación de «Asunto». Por tanto, el tribunal regional entendió que existió un defecto en la notificación porque no hay constancia de los datos identificativos del mensaje que se puso a disposición de la entidad interesada en el buzón electrónico asociado a su DEH.

Sin embargo, el director recurrente sostiene que la postura del tribunal exige la concurrencia de requisitos no previstos en la normativa que regula la práctica de las notificaciones electrónicas practicadas por la Administración tributaria.

Pues bien, sobre la base de dicha normativa, el TEAC recuerda, por un lado, que la certificación por la Agencia Tributaria de la notificación de un acto a través de la DEH puede generarse de manera automatizada –art. 6.5 del RD 1363/2010–. A esos efectos, y según lo dispuesto en el artículo 85.1 del RGAT, la Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 29 de diciembre de 2010 aprobó las aplicaciones informáticas para determinadas actuaciones administrativas automatizadas, entre las que se encuentra la generación del certificado de notificación en la DEH.

Teniendo en cuenta lo anterior, así como el resto de normas que regulan la práctica de las notificaciones electrónicas, el TEAC realiza las siguientes consideraciones.

En primer lugar, apunta que el prestador del servicio de la DEH suministra a la Agencia Tributaria los programas informáticos necesarios para el funcionamiento del sistema de notificación. A través de ellos la Agencia Tributaria transmite al prestador del servicio –encargado de poner a disposición del destinatario el acto a notificar en el buzón asociado a su dirección electrónica– las órdenes de notificación, identificando el destinatario y el acto a notificar.

Por otra parte, recuerda que el prestador del servicio de la DEH –que no tiene acceso al contenido del acto a notificar– debe mantener un registro de las notificaciones que, entre otra información, describa el contenido de aquellas, descripción que será la que previamente le haya facilitado la Agencia Tributaria, y que él reflejará en el aviso que coloca en el buzón asociado a la dirección electrónica del destinatario.

De ese modo, teniendo en cuenta que es el prestador del servicio quien facilita a la Agencia Tributaria los programas informáticos para el funcionamiento del sistema, resulta lógico pensar –señala el tribunal– que dichos programas solo aceptarán las órdenes de notificación

cuando transfieran la descripción del contenido de los actos a notificar. Ha de tenerse en cuenta –puntualiza– que es la Agencia Tributaria quien certifica la notificación de un acto a través de la DEH, generándose dicha certificación de forma automatizada a partir de la información remitida por el prestador del servicio de DEH. Dicha información incluirá fecha y hora en la que se produjo la recepción en la dirección electrónica del destinatario del aviso de la puesta a disposición; y fecha y hora en la que se produjo el acceso del interesado al contenido de la notificación o, en su caso, en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

Por tanto, tal y como se desprende de la normativa aplicable, la certificación emitida por la Agencia Tributaria es el medio de acreditación de las notificaciones electrónicas practicadas por aquella. Pero en ningún caso exige –entiende el TEAC– la existencia de un documento adicional a la certificación que acredite que el prestador del servicio de DEH puso a disposición de la interesada, en la bandeja de entrada del buzón asociado a su dirección electrónica, el aviso indicativo del acto a notificar, sino tan solo que esta circunstancia venga recogida en la propia certificación. Tal contenido informativo o «nombre» del aviso indicativo del acto a notificar es una información suministrada previamente al prestador del servicio por la Agencia Tributaria –mediante el programa informático necesario para el funcionamiento del sistema de notificación–, información que finalmente ha de figurar en la certificación de la notificación emitida por la Agencia Tributaria. Pues bien, teniendo en cuenta que esta se genera de forma automatizada, la información que en ella figura sobre el «nombre» del acto a notificar no es intervenida por persona física alguna una vez prestado el servicio de notificación, de donde se desprende –insiste el tribunal– que dicha información es la misma que se envió por la Agencia Tributaria al prestador del servicio de la DEH y que este comunicó al obligado tributario en el aviso colocado en el buzón asociado a su dirección electrónica.

Por todo lo expuesto, el TEAC termina en este caso estimando el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director de Recaudación, concluyendo que la certificación emitida por la Agencia Tributaria de la notificación de un acto a través de la DEH constituye documento suficiente para acreditar válidamente las notificaciones electrónicas practicadas por aquella.

9. La eficacia en supuestos de doble notificación y de alternancia en el sistema utilizado

Como ya hemos visto, la normativa vigente establece la posibilidad, e incluso en algunos casos el deber, de que la Administración tributaria envíe sus notificaciones por medios tradicionales a destinatarios adheridos a la DEHú. De ello puede derivarse una alternancia en la forma de comunicarse con un mismo sujeto –dependiendo, por ejemplo, del contenido del acto a notificar o de la forma en la que se inicie el procedimiento–, e incluso supues-

tos de doble notificación, en los que pueden recibirse notificaciones tributarias duplicadas enviadas a través de cauces distintos.

En ese sentido, son varios los preceptos reguladores de las notificaciones electrónicas que avalan dichas prácticas atribuyendo, como regla general, eficacia a la primera de las notificaciones recibidas.

Así, por ejemplo, el artículo 42.1 del Real Decreto 203/2021 contempla la posibilidad de practicar una notificación mediante comparecencia en la sede electrónica o sede electrónica asociada de la Administración y a través de la DEHú, disponiendo que en esos casos, a efectos del cómputo de plazos y del resto de efectos jurídicos derivados de las notificaciones, se tomará la fecha y hora de acceso al contenido o el rechazo de la notificación por el interesado o su representante en el sistema en el que haya ocurrido en primer lugar.

En línea con lo anterior, el apartado 2 del citado artículo 42 dispone que, independientemente de que un interesado no esté obligado a relacionarse electrónicamente con las Administraciones públicas o de que no haya comunicado que se le practiquen notificaciones por medios electrónicos, su comparecencia voluntaria o la de su representante en la sede electrónica o sede asociada de una Administración o a través de la DEHú, y el posterior acceso al contenido de la notificación o el rechazo expreso de la misma, tendrá plenos efectos jurídicos que, por tanto, habrá de entenderse que no se derivarían en esos casos para los obligados tributarios que hubiesen rechazado tácitamente la notificación.

A mayor abundamiento, el artículo 41.7 de la LPACAP regula la posibilidad de que la Administración practique una misma notificación por medios electrónicos y no electrónicos, estableciendo que en esos supuestos deben entenderse producidos todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada.

Por tanto, como hemos señalado, cuando exista duplicidad o alternancia en la práctica de las notificaciones, como regla general la fecha que prevalece a todos los efectos es la de la primera de las notificaciones correctamente practicada siempre que, como advierte el artículo 41.1 de la LPACAP, permita «tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma».

No obstante lo anterior, la práctica ha puesto de relieve que existen situaciones en las que una interpretación excesivamente rigorista de las citadas reglas generales aplicables en casos de alternancia o duplicidad de las mismas, puede acabar cuestionando la aplicación de importantes derechos y garantías que el ordenamiento jurídico reconoce a los administrados.

En ese sentido, cabe destacar el supuesto analizado en la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre de 2020 (rec. núm. 61/2020 –NFJ080654–), ya

citada, en la que se analizó el caso de un sujeto que, en el curso de una comprobación tributaria, fue notificado desde el inicio del procedimiento tanto a través de su buzón electrónico como mediante correo certificado. El obligado tributario –que nunca había recibido la notificación de su inclusión en el citado sistema– atendió siempre a estas últimas notificaciones, admitiendo la Administración que la fecha de recepción de las mismas era válida a efectos de computar los plazos para las alegaciones presentadas por el contribuyente. Sin embargo, cuando se notificó la liquidación tributaria resultante de la comprobación, la Administración cambió de criterio. En esta ocasión, aunque el interesado accedió previamente al contenido de la liquidación en el buzón electrónico, esperó una vez más a recibir la certificación en papel para recurrir, considerando que el *dies a quo* para hacerlo coincidía, una vez más, con la fecha de recepción de la notificación por correo. Sin embargo, el TEAR confirmó el criterio de la Administración, entendiendo que el recurso era extemporáneo al considerar que el cómputo del plazo para su presentación había comenzado con el acceso a la notificación electrónica.

Pues bien, en ese contexto, teniendo en cuenta que el recurrente no había consentido que se le notificasen los actos administrativos por medios electrónicos y que no había recibido comunicación por parte de la Agencia Tributaria sobre la obligatoriedad de comunicarse con ella a través de medios electrónicos, el tribunal valenciano entendió que dicho consentimiento no podía deducirse del acceso al buzón electrónico, por lo que respaldó los argumentos del recurrente. El tribunal fundamentó su criterio sobre la base de los efectos que una respuesta diferente podría tener sobre «el derecho de acceso al proceso o la jurisdicción *ex artículo 24.1*, en la cual rige el principio *pro actione*». Entendió así, en este caso, que otorgar validez y eficacia a la notificación electrónica cortaría el acceso del contribuyente a la vía judicial para resolver sobre el fondo de la controversia (Higueras Hueso, 2021). Y ello porque –apunta el tribunal–, la decisión judicial de inadmisión que pudiera adoptarse,

ha de satisfacer no solo los cánones constitucionales de que la interpretación legal que la sostenga no ha de estar incurrida en arbitrariedad, manifiesta irrazonabilidad o error patente, sino también los de que no pueda ser tildada de rigorista, de formalista, o de manifiestamente desproporcionada a la vista de la infracción procesal y los intereses que el precepto correspondiente trate de preservar con relación a los intereses que se sacrifican mediante la pérdida del proceso.

No obstante lo anterior, ha de tenerse en cuenta, tal y como señaló la AN en su Sentencia de 22 de julio de 2020⁴⁵, o el TS en su Sentencia de 11 de diciembre de 2017⁴⁶, que

⁴⁵ Sentencia de la AN de 22 de julio de 2020 (rec. núm. 365/2018 –NFJ080652–).

⁴⁶ En ese sentido el TS, en la aludida Sentencia de 11 de diciembre de 2017 (rec. núm. 2436/2016 –NFJ068943–), señaló que:

No cabe alegar, por tanto, que exista [...] una legítima expectativa a ser permanentemente notificada por correo ordinario, fundada en el solo hecho de haberse llevado a cabo, a través de

el hecho de que un sujeto pueda haber sido siempre notificado por correo postal certificado no genera, *per se*, una expectativa legítima en tal sentido en aquellos casos en los que, dice el tribunal, el interesado ha tenido conocimiento de su inclusión en el sistema de DEH. Pues bien, precisamente en el supuesto analizado por el tribunal valenciano faltaba dicho conocimiento, ya que el obligado tributario nunca había recibido la comunicación de su inclusión en el sistema, extremo que fue determinante para que sus alegaciones fuesen estimadas en ese caso.

Por tanto, conjugando ambos criterios podríamos concluir que, al margen de los sujetos acogidos de forma voluntaria u obligatoria al sistema de notificaciones electrónicas, en los supuestos de notificaciones alternativas o dobles no debería aplicarse la regla general de otorgar validez a la notificación electrónica a la que pueda haber accedido el obligado en primer lugar sin reparar antes en las circunstancias concretas de cada caso. Y ello porque, como ha señalado el tribunal valenciano, la generalización de las comunicaciones por vía telemática entre la Administración y los administrados ha renovado su casuismo, pero no «los principios rectores de las comunicaciones que habiliten la defensa de derechos e intereses legítimos» de estos últimos, por lo que las «controversias sobre comunicaciones electrónicas habrán de ponderarse cuidadosamente las particulares circunstancias del caso».

Por otro lado, conjugando lo dispuesto en los artículos 14 y 41.1 de la LPACAP, estableciendo este último que «las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, *en todo caso*, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía», tendría que cuestionarse la posibilidad de atribuir efectos jurídicos a las notificaciones que estos últimos podrían recibir en papel –fuera de los supuestos expresamente contemplados por el RD 1363/2010 en virtud de los cuales la Administración «puede» o «debe» practicarles notificaciones por medios tradicionales–.

Esta cuestión, lejos de tener una solución unívoca, está pendiente de ser resuelta por el TS, cuyo Auto de 14 de julio de 2021⁴⁷, ha admitido el interés casacional de interpretar correctamente tales preceptos. Y ello porque, como señala el tribunal, existe

una doctrina contradictoria entre los diferentes Tribunales Superiores de Justicia en la interpretación y aplicación del ordenamiento citado; así, mientras unos tribunales [...] consideran que el defecto de la falta de notificación por medios electrónicos, que la Administración estaba obligada a utilizar, queda validado por la notificación

tal medio, anteriores notificaciones de actos de trámite, pues existen actos de voluntad y aceptación por parte de la interesada que quebrarían la intangibilidad de tal principio, como lo es el propio conocimiento de que estaba habilitada la dirección electrónica y, en el caso de los actos del procedimiento de recaudación notificados en dicha sede, el precedente de que por el mismo medio fueron notificados los acuerdos de liquidación y sanción.

⁴⁷ Auto del TS de 14 de julio de 2021 (rec. núm. 2859/2021 –NFJ084404–).

en papel, al entender que el destinatario ha tenido conocimiento suficiente de ella, otros tribunales [...] consideran que, en los casos en que la Administración esté obligada a notificar por vía electrónica, no puede defenderse la validez de la notificación efectuada en papel.

Por tanto, advierte el Alto Tribunal, la existencia de sentencias que, en supuestos sustancialmente iguales, efectúan una interpretación contradictoria de las normas de derecho estatal en las que se fundamenta el fallo, obligan a un pronunciamiento tendente a esclarecer estos extremos.

Habrá que esperar, por tanto, a la resolución del citado recurso, cuyo sentido determinará, además, el modo en el que habrá de interpretarse el citado artículo 42.2 del Real Decreto 203/2021 que, como hemos visto, en términos generales avala los efectos jurídicos de las notificaciones electrónicas a las que haya podido acceder un interesado no obligado a relacionarse electrónicamente con las Administraciones públicas.

10. Eficacia de las notificaciones electrónicas con defectos en su contenido

El análisis de la eficacia de las notificaciones electrónicas obliga a abordar también las consecuencias que pueden derivarse de los supuestos en los que el administrado accede en plazo al contenido de las notificaciones electrónicas depositadas en la DEHú, pero advirtiendo que estas adolecen de algún defecto en su contenido.

En ese sentido, no son aislados los casos en los que los obligados tributarios se encuentran con documentos cuyas primeras páginas estaban en blanco, lo que les lleva a no revisar el documento completo inducidos por la consideración de que se trata de una notificación errónea de la Administración. Pues bien, en varias ocasiones el TS ha estimado los recursos planteados por quienes, en la situación descrita, entendieron que no se notificaba acto alguno, dejando así transcurrir el plazo para oponerse al acto notificado. Entre otras, la Sentencia del Alto Tribunal de 15 de noviembre de 2017⁴⁸ dirimió la cuestión tras analizar los argumentos de las partes. En ese sentido, la Administración defendió los efectos de la notificación desde el momento del acceso a la misma, entendiendo que no existió incidencia técnica alguna imputable a la Administración tributaria ni una situación susceptible de dificultar la comunicación. Sin embargo, el tribunal avaló en este caso las pretensiones de la parte recurrente, remitiéndose al contenido de su Sentencia de 16 de noviembre de 2016⁴⁹, en la que falló sobre un supuesto idéntico.

⁴⁸ Sentencia del TS de 15 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2853/2016 –NFJ084407–).

⁴⁹ Sentencia del TS de 16 de noviembre de 2016 (rec. núm. 2841/2015 –NFJ064636–).

En ese fallo, invocando la doctrina del TC sobre las consecuencias del conocimiento formal y material de las notificaciones tributarias, el Alto Tribunal recordó que en términos generales el respeto de las formalidades a las que ha de ajustarse el envío de las notificaciones permite presumir *iuris tantum* que el acto ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado. Sin embargo, matiza el tribunal, esta presunción puede enervarse cuando el interesado pueda acreditar suficientemente que

pese a su diligencia, el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo; o bien que, pese a no haber actuado con la diligencia debida (naturalmente, se excluyen los casos en que se aprecie mala fe), la Administración tributaria tampoco ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables.

Partiendo de tales premisas el Alto Tribunal entendió que, especialmente cuando se trata de notificar actos de corte sancionador, ha de encontrarse el adecuado equilibrio entre las formalidades que acompañan a la práctica de la notificación y las consecuencias jurídicas de las deficiencias que su contenido pueda presentar, cuestión de prueba que en ambas sentencias le condujo a concluir que dichas notificaciones, cuyas primeras páginas aparecían en blanco, fueron inválidas.

11. La eficacia del «intento de notificación» a efectos de cumplir con la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos

Una vez abordadas las cuestiones relativas a la eficacia jurídica de las notificaciones tributarias que más controversia han generado, dedicaremos este epígrafe a analizar cuándo pueden atribuirse efectos jurídicos a los meros intentos de notificación, independientemente de cuándo se acceda –en caso de producirse ese acceso– a su contenido, extremo que incide de manera importante en el ámbito de los procedimientos administrativos y tributarios sometidos a caducidad.

En ese sentido, la cuestión que nos interesa ha sido ampliamente debatida en el ámbito del Derecho Administrativo, al hilo de lo establecido en el artículo 40.4 de la LPACAP que, en los mismos términos en los que lo hacía el artículo 58.4 de la Ley 30/1992, dispone que:

a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga, cuando menos, el texto *íntegro* de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado.

A efectos tributarios, y en términos análogos a los del citado precepto, el artículo 104.1 de la LGT dispone que «A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar

dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución». Este precepto, en el ámbito de las notificaciones tradicionales, ha sido interpretado de forma que, efectuada una notificación tributaria mediante correo certificado con acuse de recibo, el intento de notificación queda culminado en la fecha en que este se llevó a cabo y no en el momento en que la Administración reciba la devolución del envío –tal y como se venía entendiendo hasta que el TS, en su Sentencia de 3 de diciembre de 2013⁵⁰, sentó el criterio que finalmente se aplica tanto por la Administración como por los tribunales–.

Pues bien, en torno a esta cuestión el legislador tributario sí ha introducido una mención específica a las notificaciones practicadas por medios electrónicos. Así, a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se introdujo el apartado 2 del vigente artículo 104 de la LGT. En él se dispone que «en el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada», precepto aplicado por el TEAC en varias resoluciones⁵¹.

De ese modo, a efectos de entender notificado un acto o resolución administrativa dentro del plazo establecido para la terminación de los procedimientos tributarios, ha de diferenciarse lo que es el intento de notificación –producido con la puesta a disposición de la notificación en la DEHú– del acceso al contenido de la misma –cuya fecha marcará el inicio del plazo para que el obligado pueda oponerse al acto o resolución notificados–. En ese sentido el TS, en su Sentencia de 6 de febrero de 2019⁵², señaló que «el acto de notificación es algo conceptualmente distinto de la resolución que se notifica y del procedimiento que la origina». De igual modo, varias sentencias de la AN⁵³ inciden sobre la necesidad de diferenciar, a los efectos expuestos, el concepto de «intento de notificación» del de «notificación», entendiendo que dicho intento se ha producido cuando la «Administración despliega el comportamiento necesario para practicar la notificación, pero, por causas ajenas a su voluntad, no se lleva a efecto dicha notificación».

Por tanto, en el caso de los sujetos voluntaria u obligatoriamente vinculados al sistema de notificación electrónica, habrá de tenerse en cuenta que, con independencia de la fecha de acceso o rechazo de su contenido –extremo relevante para computar los plazos

⁵⁰ Sentencia del TS de 3 de diciembre de 2013 (rec. núm. 557/2011 –NCJ058209–).

⁵¹ *Vid.*, por ejemplo, las Resoluciones del TEAC de 2 de diciembre de 2015 (RG 232/2014) o de 12 de enero de 2017 (RG 738/2013 –NFJ065189–).

⁵² Sentencia del TS de 6 de febrero de 2019 (rec. núm. 2837/2016 –NFJ084408–).

⁵³ *Vid.* Sentencias de la AN de 25 de enero de 2019 (rec. núm. 205/2016 –NFJ084410–) o de 16 de junio de 2021 (rec. núm. 290/2020 –NFJ084400–).

de recurso–, el mero depósito de la notificación en la DEHú tendrá eficacia a efectos del cómputo del plazo establecido para la terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos.

En ese sentido ha vuelto a manifestarse recientemente el TS en su Sentencia de 10 de noviembre de 2021⁵⁴, señalando que:

en las notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de la Administración de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.

Conviene recordar, por último, los problemas que pueden generarse de la aplicación del referido artículo 104, cuando dicho intento de notificación respecto de sujetos vinculados al sistema de notificaciones electrónicas se realiza por medios tradicionales, extremo que ya fue objeto de comentario al analizar la Resolución del TEAC de 9 de abril de 2019 (RG 110/2018 –NFJ073205–).

12. Consideraciones finales

Teniendo en cuenta todos los aspectos abordados en este trabajo, resulta evidente que tanto la regulación normativa de las notificaciones electrónicas en el ámbito tributario, como su aplicación e interpretación, son sustancialmente mejorables, ya que son muchas las controversias que genera la aplicación práctica del sistema. A ello ha de sumarse, además, la inexistencia de homogeneidad en los criterios que aplicadores e intérpretes de tales normas manejan para la resolución de tal problemática, extremo que, en muchos casos, se realiza vulnerando algunos de los más elementales derechos y garantías que deben asistir al contribuyente.

En ese sentido, hemos analizado a lo largo del trabajo muchos de los problemas que se derivan de la aplicación, en el contexto de las notificaciones electrónicas, de las normas previstas en la LGT para las notificaciones tributarias tradicionales, sin tener en cuenta la nueva casuística del que actualmente es el medio habitual de notificación en el ámbito tributario. Hemos destacado así, por ejemplo, las indeseables consecuencias que genera la aplicación de preceptos como el artículo 110 de la LGT en el contexto de las notificaciones electrónicas.

⁵⁴ *Vid.* Sentencia del TS de 10 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4886/2020 –NFJ084335–).

En definitiva, a la espera de una deseable modificación normativa que adecúe los diferentes aspectos relativos a la práctica y eficacia de las notificaciones a la nueva realidad, entendemos necesario que tanto la Administración como la justicia ordinaria abandonen las interpretaciones excesivamente rigoristas de unas normas que, pensadas en muchos casos para ser aplicadas en otro contexto diferente al actual, deben adecuarse al nuevo casuismo impuesto por el marco de las notificaciones electrónicas. De lo contrario, existe el riesgo de terminar cercenando los derechos y garantías de los administrados, que se ven constantemente perjudicados por la entrada en funcionamiento de lo que, en última instancia, no debería ser más que un mejor y nuevo método de relación y comunicación entre Administración y obligados tributarios.

Referencias bibliográficas

- AEDAF. (2016). Iniciativas tributarias para el nuevo gobierno de España. *Documentos AEDAF*. <<https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/32748/iniciativas-tributarias-para-el-nuevo-gobierno-de-espana>>.
- Aguilera Luque, N. y Luna Gómez, D. (2020). Notificaciones electrónicas tributarias: Estatuto jurídico y su problemática. *Revista de Administración y Dirección de empresas*, 4.
- Alonso González, L. M. (2013). Notificaciones electrónicas obligatorias (NEO) en materia tributaria. *Crónica Tributaria*, 149.
- Clérigues Rodríguez-Moldes, J. E. (2017). El régimen de la notificación electrónica. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 46.
- Cotino Hueso, L. (2021). La preocupante falta de garantías constitucionales y administrativas en las notificaciones electrónicas. *Revista General de Derecho Administrativo*, 57.
- Delgado García, A. M. (2011). Las notificaciones tributarias practicadas obligatoriamente por medios electrónicos. *Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la UOC*, 12.
- Fernández Rodríguez, T. R. (2015). Una llamada de atención sobre la regulación de las notificaciones electrónicas en la novísima Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. *Revista de Administración Pública*, 198.
- Getino Calama, E. M. (2020). *Las notificaciones tributarias y sus defectos desde la perspectiva jurisprudencial*. (Tesis doctoral). <<https://gredos.usal.es/handle/10366/144511>>.
- Higueras Hueso, M. L. (2021). Las notificaciones administrativas electrónicas en el ámbito tributario: sujetos obligados. Trascendencia del aviso en la validez de la notificación. Tutela judicial efectiva y principio de confianza legítima. *Actualidad Administrativa*, 10.
- Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M. (2020). *Las notificaciones electrónicas obligatorias en materia tributaria*. Aranzadi.



Martínez Gutiérrez, R. (2021). La plena eficacia de la e-Administración. Comentario y notas fundamentales del Real Decreto 203/2021, por el que se aprueba el Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios electrónicos. *Derecho Digital e Innovación*, 8.

Martínez Gutiérrez, R. (2009). *Administración pública electrónica*. Civitas.

Moreno Serrano, B. (2019). Falta de aviso en las notificaciones electrónicas. *La Administración Práctica*, 5.

Navarro Egea, M. (2021). *Hacia un entorno digital más garantista: las relaciones tributarias electrónicas*. Aranzadi.



La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA

Isidoro Martín Dégano

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED

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

Extracto

Los convenios de colaboración empresarial exigen que sus beneficiarios difundan la ayuda recibida del colaborador. Esta actividad no se considera por la Ley 49/2002 una prestación de servicios. Sin embargo, una reciente sentencia del Tribunal Supremo ha entendido que se trata de un servicio publicitario sujeto a IVA.

Palabras clave: convenio de colaboración empresarial; publicidad; subvenciones; IVA; fundaciones; patrocinio deportivo; mecenazgo.

Fecha de entrada: 03-12-2021 / Fecha de aceptación: 22-12-2021 / Fecha de revisión: 10-01-2022

Cómo citar: Martín Dégano, I. (2022). La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 51-78.



The promotional activity of public foundations and VAT

Isidoro Martín Dégano

Abstract

Business collaboration Agreements require that their beneficiaries spread the help received from the collaborator. This activity is not considered by Law 49/2002 a supply of services. However, a recent judgment by the Supreme Court has understood that it is an advertising service subject to VAT.

Keywords: business collaboration agreement; advertising; funding; VAT; foundations; sports sponsorship; patronage.

Citation: Martín Dégano, I. (2022). La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 51-78.



Sumario

- 1. Introducción
 - 2. Las subvenciones públicas
 - 3. Los convenios de colaboración empresarial
 - 4. El contrato de patrocinio publicitario
 - 5. Un caso concreto: La Fundación Deporte Galego y la Sentencia del TS de 26 de octubre de 2021
 - 5.1. Supuesto de hecho
 - 5.2. La doctrina del tribunal
 - 5.2.1. El beneficiario del convenio de colaboración no es un elemento determinante para calificar a este negocio
 - 5.2.2. El concepto de prestación de servicios onerosa
 - 6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Bibliografía

1. Introducción

La actividad de fomento o promoción por los entes públicos, en particular por sus fundaciones, puede llevarse a cabo por medio de distintas acciones de naturaleza económica. En algunas de ellas se entrega una cantidad de dinero para poder realizar un fin de interés general y, a cambio, el beneficiario debe hacer una mención pública de quien se la ha otorgado.

En la actualidad este tipo de ayudas suelen canalizarse, indistintamente, a través de tres tipos de negocios jurídicos: las subvenciones, los convenios de colaboración empresarial y el patrocinio publicitario. En todos ellos se plantea el problema de cuál debe ser la tributación en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) por ese retorno en forma de difusión de la ayuda económica.

Esta problemática ha sido recientemente afrontada por la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–) ante un recurso de casación. Antes de analizarla creemos conveniente exponer brevemente las características de los tres negocios citados para perfilar sus límites y situar el origen del problema.

2. Las subvenciones públicas

El artículo 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (Ley 38/2003), define la subvención como la entrega de dinero, sin contraprestación directa, por unas determinadas entidades públicas para llevar a cabo actividades de interés general¹.

¹ El artículo 2 dispone:

1. Se entiende por subvención, a los efectos de esta ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.
- b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.
- c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.

Por su parte, el artículo 18.4 de esa norma impone al beneficiario publicitar que la actividad se ha financiado con fondos públicos en los términos que se establezcan reglamentariamente. A este respecto el artículo 31 del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, obliga al beneficiario de una subvención a adoptar medidas de difusión para dar la adecuada publicidad al carácter público de la financiación del programa, actividad, inversión o actuación de cualquier tipo que sea objeto de subvención. Estas medidas podrán consistir «en la inclusión de la imagen institucional de la entidad concedente, así como leyendas relativas a la financiación pública en carteles, placas conmemorativas, materiales impresos, medios electrónicos o audiovisuales, o bien en menciones realizadas en medios de comunicación».

La forma de actuar, a estos efectos, de las fundaciones del sector público se regula en la disposición adicional decimosexta de la Ley 38/2003 en estos términos:

Las fundaciones del sector público únicamente podrán conceder subvenciones cuando así se autorice a la correspondiente fundación de forma expresa mediante acuerdo del Ministerio de adscripción u órgano equivalente de la Administración a la que la fundación esté adscrita y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 10.2.

La aprobación de las bases reguladoras, la autorización previa de la concesión, las funciones derivadas de la exigencia del reintegro y de la imposición de sanciones, así como las funciones de control y demás que comporten el ejercicio de potestades administrativas, serán ejercidas por los órganos de la Administración que financien en mayor proporción la subvención correspondiente; en caso de que no sea posible identificar tal Administración, las funciones serán ejercidas por los órganos de la Administración que ejerza el Protectorado de la fundación.

Esta norma fue modificada por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público sustituyendo la forma de cumplir los fines fundacionales mediante «entregas dinerarias sin contraprestación» (sujetas al derecho privado) por subvenciones (sometidas al derecho público). La razón de este «retorno al Derecho administrativo» reside en las dificultades de gestión de esas ayudas pecuniarias (que no dejaban de ser fondos públicos) y, en particular, en la reclamación y recuperación en los casos de incumplimiento de las bases reguladoras. Con las facultades declarativas y ejecutivas que derivan del régimen aplicable a la subvención se aseguran mejor los créditos de origen público².

En todo caso, en las subvenciones –cualquiera que sea el ente público que las conceda– la difusión de la ayuda pública percibida por sus beneficiarios nunca se ha considerado una prestación de servicios sujeta al IVA. Al tratarse, según su definición, de «entregas

² Para conocer en profundidad el origen y las consecuencias de esta modificación legislativa cfr. Díaz-Maroto Maqueda (2016); Blázquez Lidoy (2016) y Jiménez-Clar Hernández (2021).

gratuitas sin contraprestación» se entiende que la obligación de difundir el origen público de la financiación por el sujeto subvencionado no vulnera dicha prohibición.

3. Los convenios de colaboración empresarial

El artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002), define el convenio de colaboración como el acuerdo

por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

Este artículo se encuentra dentro del título III de la ley dedicado al mecenazgo y, en particular, en su capítulo III intitulado «Otras formas de mecenazgo». Su objetivo es favorecer el mecenazgo empresarial de determinadas entidades no lucrativas (las enumeradas en el art. 16) permitiendo que las empresas puedan ser conocidas como mecenazas.

El convenio es un acuerdo en virtud del cual una entidad no lucrativa, a cambio de una ayuda económica, debe difundir la colaboración del empresario en la realización de sus actividades de interés general. De esta definición podemos distinguir tres elementos esenciales en su aspecto objetivo: la actividad de interés general promocionada, la ayuda económica recibida y la difusión de la participación. Por razones de espacio y por ser esencial para el objetivo de este trabajo nos centraremos en comentar solo la última característica³.

Con la firma del convenio, su beneficiario se compromete a informar sobre la participación del colaborador en la realización de la actividad de interés general para que trascienda en la sociedad. Esta es la auténtica peculiaridad del convenio por la que el colaborador busca cierta notoriedad o resonancia frente al anonimato que supone la donación para el donante.

El compromiso de difundir la colaboración constituye una obligación para la entidad no lucrativa. No son, por tanto, beneficios de cortesía o agradecimiento como ocurre en ciertas donaciones en las que el donatario puede voluntariamente hacer mención de la ayuda del donante.

La entidad no lucrativa solo adquiere el compromiso de difundir un mensaje: que una empresa ha colaborado económicamente en la realización de uno de sus proyectos o actividades. No asume otras obligaciones como pactos de exclusividad o de contratación preferente con el colaborador. Estamos, por tanto, ante una obligación de hacer, pero en la que

³ Para profundizar en esta figura véase Martín Dégano (2020).

no se garantiza resultado alguno. La obligación que adquiere la entidad sin fin de lucro no convierte al convenio en un contrato con causa onerosa. Su definición legal siempre se ha referido a una «ayuda económica» y no a una prestación y siempre se ha regulado dentro de los incentivos fiscales al mecenazgo. Lo que mueve al colaborador es un ánimo de liberalidad y lo hace gratuitamente. El colaborador se empobrece y lo que obtiene no se corresponde con el valor de lo aportado a la entidad no lucrativa. Ese sacrificio económico no es equivalente a lo que consigue a cambio, que resulta claramente accesorio. Estos dos caracteres unidos a que existe una traslación del dominio hacen que la totalidad de la doctrina califique al convenio de donación modal. Así, también, lo ha entendido el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) basándose en el trasfondo económico de la operación: en los convenios si la difusión de la ayuda supone un retorno simbólico o testimonial, hay donación⁴.

En nuestra opinión, esta calificación doctrinal es insuficiente. Estamos ante una donación compleja pues es modal y, a la vez, puede ser onerosa. Es modal porque es una donación con destino: la ayuda económica está afecta a un proyecto o actividad concreta. De acuerdo con ello, el modo, carga o gravamen consiste en una actuación que no es evaluable económicamente. Es, además, onerosa porque se impone al beneficiario la carga de difundir la colaboración. Si bien, en este caso, se trata de una gratitud pública debida por ley que asume el beneficiario de la ayuda.

No obstante, este segundo carácter –el oneroso– dependerá de la dimensión patrimonial del modo o carga. Si el empobrecimiento de la entidad no lucrativa por cumplir con el modo es inexistente o insignificante seguirá siendo una donación modal con dos cargas (destinar la ayuda al proyecto y difundirla). Si, por el contrario, el cumplimiento de la carga supone un cierto esfuerzo económico será onerosa pues el enriquecimiento para la entidad no lucrativa será menor (art. 619 Código Civil). En virtud de esta norma será donación «aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado». En cada convenio habrá que medir el grado o intensidad del modo o carga para valorar si hay un elemento oneroso. No existe sacrificio patrimonial alguno para la entidad no lucrativa cuando la difusión de la ayuda consiste en poner unas líneas de agradecimiento al colaborador o su logo en el folleto de presentación del proyecto o en la propia web. Si lo habría, en cambio, cuando se difunde la ayuda recibida en medios de comunicación o a través de agencias publicitarias con un coste específico. Pero siempre ha de tenerse presente que esta carga o modo que se impone a la entidad sin fin de lucro no desvirtúa la causa no onerosa del convenio.

En relación con la forma de difundir la colaboración, el mencionado artículo 25 señala que podrá hacerse «por cualquier medio» normalmente a través del logotipo, nombre o imagen del colaborador ya sea al comienzo, durante la ejecución o a la finalización del proyecto o con una placa de agradecimiento. Ahora bien, el beneficiario debe limitarse a difundir la ayuda recibida de la empresa y no a publicitar los bienes o servicios que esta ofrece al público.

⁴ Consulta del ICAC número 5 (NFC044633), publicada en el BOICAC núm. 90, de julio de 2012.

Puede, incluso, que en las cláusulas del convenio no se especifique la forma de llevar a cabo esta difusión quedando a la voluntad de la entidad sin fin de lucro que, recordemos, solo se compromete a divulgar la colaboración. Este hecho sería un claro indicio favorable para diferenciar esta operación de un contrato de patrocinio publicitario. En este sentido hay que tener en cuenta que en el contrato publicitario todos los aspectos relacionados con la difusión están detalladamente establecidos en sus cláusulas y son controlados por el anunciante.

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

El colaborador no recibe de la entidad sin fin lucrativo bienes o servicios en provecho propio. Es cierto que la difusión por escrito de su nombre puede reportarle un aumento de sus ventas, pero este no es el resultado que se pretende con la formalización de un Convenio de colaboración, que no es otra que la realización de fines de interés general. No se trata del pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende del interés particular del colaborador.

En consecuencia, las relaciones entre las partes del convenio no dan lugar a consumo alguno imponible, cuya existencia es un elemento esencial para determinar la sujeción al impuesto⁵. Respecto de la *onerosidad* la DGT mantiene que

la ayuda se concede de forma esencialmente gratuita, sin que el compromiso de difusión de la identidad del colaborador pueda considerarse como constitutivo de ninguna transacción entre la entidad sin fin lucrativo y el colaborador, en la que la ayuda económica sea el precio o contravalor.

Con relación al elemento de la onerosidad se apoya en la jurisprudencia del TJUE que reclama que exista –entre quien efectúa la prestación y su destinatario– «una relación jurídica»

⁵ Sentencias del TJUE de 29 de febrero de 1996 (asunto C-215/94 –NFJ006852–) y de 18 de diciembre de 1997 (asunto C-384/95 –NFJ005874–), entre otras.

ca en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario». De esta forma, para la DGT el TJUE exige una relación de equivalencia entre las ventajas que los destinatarios del servicio obtienen de este y el importe de la contraprestación correspondiente al mismo⁶.

Esta idea se ve reforzada por la prohibición de que ayuda económica pudiera consistir en la entrega de «porcentajes de participación en ventas o beneficios obtenidos» durante la duración del convenio. No hay un plus por resultados. Se trata de una cláusula habitualmente utilizada en los contratos de patrocinio publicitario en los que la cantidad a pagar varía en función de los beneficios que reporta la publicidad al patrocinador. La Ley 49/2002 ya no contempla expresamente tal prohibición en el vigente artículo 25 como lo hacía la Ley 30/1994. Sin embargo, la DGT en varias consultas defiende que:

el Convenio también habrá de especificar el importe de «la ayuda económica» recibida del colaborador, sin que la misma pueda ser variable en función de la actividad del mismo. En definitiva, no cabe referenciar la ayuda a un porcentaje de las ventas de un producto del colaborador en el que se incluya publicidad de la entidad sin fines lucrativos. El resultado que se pretende con la formalización de un convenio de colaboración, es la realización de fines de interés general, independientemente del resultado que pudiera obtener el colaborador como consecuencia de su colaboración⁷.

Tras la aprobación de la Ley 49/2002 se incluye expresamente en el último párrafo del artículo 25.1 la aclaración siguiente: «La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios».

A pesar de no hacer referencia alguna, es clara la conexión de esta norma con la no tributación de estos servicios en el IVA. Así lo han entendido la totalidad de los autores, la doctrina administrativa y las sentencias que se han pronunciado sobre el tema. Con esta disposición se pretende declarar la no sujeción al IVA de la difusión que se hace por la colaboración recibida. En este sentido, nos parece positiva esta norma de no sujeción implícita para aclarar los problemas interpretativos anteriores pese a no mencionar impuesto alguno⁸.

⁶ Este criterio del tribunal ha sido reflejado en diversas sentencias, entre las que se citan las de 5 de febrero de 1981 (C-154/80), de 1 de abril de 1982 (asunto C-89/81 –NFJ084392–) y de 8 de marzo de 1988 (asunto C-102/86 –NFJ000379–).

⁷ Entre otras, las Consultas 2045/2004, de 3 de diciembre (NFC020396); V0779/2014, de 23 de febrero (NFC050751); V0085/2015, de 14 de enero (NFC053672), y V2047/2017, de 28 de julio (NFC065944).

⁸ La inclusión de esta aclaración se debe a la recomendación del Consejo Económico y Social emitida en su Dictamen 3/2002, de 25 de abril, sobre el Anteproyecto de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En principio parecía, pues, que estábamos ante un problema definitivamente resuelto hasta el reciente pronunciamiento del TS en la Sentencia de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–).

4. El contrato de patrocinio publicitario

El artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad (Ley 34/1988), define este contrato como: «aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador»⁹.

Las referencias de esta definición a la «ayuda económica» para realizar «a cambio» una «actividad deportiva, benéfica...» nos muestran un paralelismo evidente con el convenio que lleva a que, en muchas ocasiones, se solapen y confundan.

Conviene aclarar, desde el comienzo, que no cabe distinguirlos por las actividades promocionadas. Si bien la realidad nos muestra que la mayor repercusión del deporte inclina a las empresas a la firma de contratos publicitarios mientras que los convenios se suelen reservar a las actividades relacionadas con la cultura o el patrimonio histórico. No obstante, hay ejemplos contrarios a la regla expuesta.

Desde un punto de vista conceptual la diferencia reside en la motivación que lleva a la empresa a entregar la ayuda económica, la causa del contrato.

La posición doctrinal mayoritaria es que estaremos ante el convenio cuando prime más la idea de promocionar una actividad de interés general (aunque implique cierto reconocimiento social) que la de obtener un beneficio comercial mediante la difusión de un producto o un servicio¹⁰. Para ello se basan en la distinción recogida en la exposición de motivos de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, que fue la norma que introdujo esta figura. En ella se destaca que la nueva ley:

Las normas autonómicas también recogen esta aclaración, pero, al igual que la Ley 49/2002, no hacen mención alguna a este impuesto. Tan solo lo han hecho, muy recientemente, Vizcaya en el artículo 28.2 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en el que se declara expresamente la no sujeción al IVA de la difusión de la colaboración, y Álava en el artículo 28 de la Norma Foral 35/2021, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

⁹ Sobre este contrato publicitario véanse Vicente Domingo y Corcuera Torres (2014), Echeverry Velásquez (2015) y Carretero Lestón (2016).

¹⁰ García Novoa (2001, pp. 88-98 y 107-112) recoge las diferentes posturas doctrinales durante la vigencia de la Ley 30/1994 y Casanellas Chuecos (2003, pp. 205-211) las amplía a la Ley 49/2002.

no entra a regular las denominadas actividades de patrocinio publicitario, las cuales tienen un régimen propio en el ordenamiento jurídico publicitario al que pertenecen y cuya realización no obedece estrictamente a actividades de interés general, sino de índole publicitaria. Por el contrario, el denominado Convenio de colaboración en actividades de interés general, permite atraer al ámbito de la Ley aquellas aportaciones que, aunque motivadas también por la idea de conseguir la difusión de la personalidad del aportante, son realizadas preferentemente en beneficio de las entidades a las que se refiere la norma.

En efecto, la motivación que lleva a firmar un convenio está basada más en el deseo de colaborar con las actividades de interés general que en el de publicitar los productos, es decir, debe primar el beneficio de la entidad no lucrativa frente al del empresario. Esto se constata en la obligación legal de la entidad no lucrativa de dedicar el dinero a un proyecto concreto mientras que en el patrocinio resulta irrelevante el destino de la ayuda. Por ello, la causa del convenio –al igual que ocurre en las donaciones– es altruista y desinteresada: se ayuda para contribuir a la consecución de fines de interés general y no para obtener un beneficio publicitario. Por el contrario, la causa del contrato de patrocinio es onerosa pues se busca incrementar las ventas o la prestación de servicios con la publicidad. Hay, por tanto, una expectativa de beneficio para la empresa con el uso de este instrumento comercial. Este objetivo mercantil se sustenta, normalmente, en un estudio de mercado previo que analiza cómo llegar a los consumidores e indica los beneficios que puede obtener la empresa con la publicidad de sus productos o servicios. Es esencial, por tanto, valorar económicamente el impacto del retorno publicitario para ver si es equivalente al precio pagado por el patrocinador¹¹. Por ello, es un contrato oneroso y conmutativo pues genera obligaciones equivalentes en el que existe claramente un contravalor que se fija según criterios de mercado. Estamos, pues, ante una indudable operación comercial. Si existe un equilibrio entre ambos estaremos ante un patrocinio y si no lo hay ante un mecenazgo.

El motivo interno del empresario (colaborador o patrocinador) se convierte en el elemento diferenciador. Desde un punto de vista teórico es un criterio de distinción válido, pero tiene el inconveniente de tener que conocer la voluntad de las partes en cada contrato. Y, en estos supuestos, no resulta sencillo adivinar si el afán del empresario-colaborador es meramente mercantil o benefactor. Dificultad que se acrecienta cuando en el convenio de colaboración no existe una causa lucrativa pura pues el anuncio de la ayuda que realiza es interesado y, al mismo tiempo, intrínseco a este tipo de contrato¹². El colaborador quiere enriquecer a la entidad no lucrativa pero también (aunque de forma accesorio) gravarla con

¹¹ Un ejemplo de cuantificación del retorno publicitario lo encontramos en el *Manual de patrocinios* del Ayuntamiento de Madrid en el que se calcula el valor de llevar a cabo una acción promocional contando los días de duración, el espacio donde tiene lugar la actividad promocionada, el número de personas que lo visitan diariamente... <<https://docplayer.es/2755458-Normalizacion-de-la-valoracion-de-activos-patrocinables-manual.html>>.

¹² García Novoa (2001, pp. 96 y 108) destaca que por este motivo el convenio no es un mecenazgo puro.

la difusión de su participación en el proyecto. Como bien afirma Hernández Lavado (2009, p. 51) la difusión realizada en el convenio de colaboración es una «publicidad indirecta»¹³ con la que se busca, en nuestra opinión, prestigiar a la empresa colaboradora algo incierto y de difícil cuantificación. En este sentido, el convenio afecta más a la imagen y reputación del colaborador que al incremento de la cuenta de resultados propia de la publicidad. Pero no hay duda de que con el convenio se persiguen simultáneamente dos objetivos: donar y prestigiarse. Si no fuese así el colaborador recurriría a la donación pura y simple en la que no puede imponer tal difusión a la entidad sin fin de lucro¹⁴. No obstante, aunque sea cierto que en el convenio hay una carga, es algo accidental, que no alcanza entidad suficiente para convertirse en una verdadera contraprestación propia de una relación *quid pro quo*.

Nos parece más útil, a efectos probatorios, distinguir ambos contratos en función de determinados elementos objetivos que nos lleven a conocer las motivaciones de los firmantes. Debemos centrarnos, por tanto, en la realidad de los hechos para conocer la verdadera motivación del empresario. En particular, pensamos que se debe prestar atención al tipo de difusión que hace la entidad no lucrativa de la ayuda económica recibida. En función de la clase de difusión que se haga de la colaboración económica podremos determinar si hay o no contraprestación y ante qué tipo de negocio jurídico estamos. Si seguimos este criterio se deberían analizar, caso por caso, las cláusulas que regulen dicha difusión con la inevitable casuística.

Según nuestro criterio lo importante es el tipo de difusión que se realiza, su intensidad y quien la lleva a cabo. Esta difusión debería ser un mero retorno testimonial por el que la entidad no lucrativa solo agradece la ayuda informando sobre quién la ha prestado diferenciándose así de los elementos característicos de una campaña publicitaria. Por tanto, la forma de divulgar la ayuda recibida difiere de la que se emplea en la publicidad. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, sede en Valladolid (Sentencias de 29 de enero de 2016 [rec. núm. 881/2014 –NFJ062588–] y de 12 de febrero de 2016 [rec. núm. 882/2014 –NFJ062589–]) a la hora de diferenciar ambos contratos afirmando: «en el contrato de patrocinio publicitario, las formas de identificación del *sponsor*, o mejor dicho, de hacerle publicidad aparecen perfectamente definidas, aquilatadas y determinadas, de suerte que la no realización conforme a esas circunstancias implicaría un incumplimiento contractual». Suscribimos plenamente el sentido de estas sentencias. En nuestra opinión, esos medios o soportes publicitarios buscan llegar a la mayor audiencia posible e impactar en ella pudiendo resultar, en ocasiones, agresivos para sus destinatarios. Con estas

¹³ Para este autor es:

un mensaje indirecto, en cuanto que unir la empresa al patrocinio de una actividad cultural promociona una mejor imagen de la empresa, y por tanto indirectamente beneficia el incremento de los bienes y servicios objeto de la actividad empresarial del patrocinador. Pero en última instancia, tienen el mismo objetivo dar a conocer la empresa, e incrementar la venta de los bienes y servicios que la misma produce en el desarrollo de su actividad empresarial [...] Es una publicidad indirecta, pero publicidad en todo caso.

¹⁴ Sobre la donación como instrumento de responsabilidad social corporativa véase Blázquez Lidoy (2017).

técnicas de comunicación y marketing, el patrocinador busca obtener la mayor rentabilidad por lo que son un elemento esencial de las cláusulas del contrato. Por eso el retorno o valor publicitario dependerá de lo pagado por el anunciante. En el convenio, por el contrario, todos estos contenidos propios de las técnicas publicitarias (medio de difusión, periodicidad, texto, medidas del logo, lugar dónde colocarlo, el tiro de cámara, música o sonidos...) pueden no estar detallados o –incluso– no previstos en el contrato, siendo establecidos unilateralmente por la entidad no lucrativa. De hecho, cuanto más se especifiquen y compliquen más se asemejarán a una contraprestación adquiriendo los caracteres de un contrato oneroso¹⁵. En definitiva, en el convenio las cláusulas relativas a la difusión son un elemento secundario sin valor suficiente para constituir una contraprestación por la ayuda recibida.

Habrá que estar, por tanto, en cada caso concreto al análisis de las cláusulas del contrato que regulan la obligación de difundir la ayuda recibida del colaborador y el modo en que debe hacerlo el beneficiario del convenio. Un ejemplo válido, por analogía, sería seguir las pautas de la normativa de subvenciones por la que se impone difundir el origen público de la financiación a las que ya nos hemos referido. También podría servir de orientación no seguir las pautas de la DGT para fijar el carácter esencial del gasto publicitario en los acontecimientos de excepcional interés públicos del artículo 27 de la Ley 49/2002 en los que se señala el tamaño mínimo del logo, tiempo mínimo de presencia en la pantalla y localización, tirada mínima de folletos, etc.¹⁶

Por último, en cuanto a la sujeción al IVA del contrato de patrocinio no hay duda alguna. La persona o entidad patrocinada serán sujetos pasivos y deberán repercutir el impuesto al tipo general por el servicio publicitario prestado.

5. Un caso concreto: La Fundación Deporte Galego y la Sentencia del TS de 26 de octubre de 2021

La Sentencia del TS de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–), de la que ha sido ponente don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda, afronta el caso que nos ocupa. Se trata de una fundación pública que cumple sus fines mediante la entrega de ayudas económicas a cambio de que los beneficiarios (personas físicas y asociaciones) difundan esa colaboración. En particular, se decide sobre si esas ayudas son convenios de colaboración

¹⁵ En un sentido similar Vicente Domingo y Corcuera Torres (2014, p. 790), pero refiriéndose al contrato de esponsorización que, en ocasiones, puede llegar a calificarse de donación modal. En su opinión, tal calificación jurídica procede cuando el patrocinador es quien divulga la liberalidad que ha realizado limitándose el patrocinado a utilizar los bienes que le ha entregado con el logotipo de la empresa.

¹⁶ Resolución de 25 de enero de 2018, de la Dirección General de Tributos, por la que se aprueba el Manual de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad de proyección pluriannual, sirvan para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público.

(como sostiene la Administración tributaria) o contratos de patrocinio publicitario (calificación dada por las partes) con las consecuencias que tiene esa distinta calificación a efectos del IVA.

5.1. Supuesto de hecho

La Fundación Deporte Galego (FDG) es una fundación pública creada por la Comunidad Autónoma de Galicia a la que es aplicable la Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de las Fundaciones de interés Gallego. La FDG tiene por fines:

promover e incentivar el deporte y la actividad física en Galicia, entendiéndose en estos ámbitos tanto las actividades deportivas competitivas como cualquier otro aspecto del campo deportes y actividad física, como educación, salud o, entre otras cosas, los vinculados al aspecto económico del deporte y sus funciones sociales¹⁷.

Los ingresos de la FDG proceden de ayudas públicas (dotaciones presupuestarias, subvenciones de la Xunta o derivadas de encomiendas de gestión de otros entes del sector público) y de empresas patrocinadoras privadas bien mediante contratos de patrocinio o bien mediante convenios de colaboración.

Para implementar los citados fines ayudó, durante los años 2003 a 2007, a diversas personas físicas y jurídicas concediéndoles subvenciones que no estaban sujetas al IVA. Sin embargo, en los años 2009 a 2012 cambió el sistema de ayudas pasando a canalizarse a través de contratos de patrocinio publicitario, sujetos y no exentos del IVA. El motivo, según se recogía en su web, fue el deseo de simplificar el sistema de concesión de las ayudas. Al mismo tiempo esta decisión tenía implicaciones fiscales pues le permitía deducirse los IVA soportados.

Los beneficiarios de estas subvenciones o contratos eran deportistas de alto nivel y entidades (clubes o asociaciones) deportivas que participaban en distintas categorías de competiciones autonómicas o nacionales. No obstante, de los datos que obran en las sentencias no queda del todo claro la relevancia de esos deportistas o qué tipo de entidades deportivas eran. Como trataremos de defender *infra* no es lo mismo «ayudar» a un equipo de fútbol de primera división que a un club de barrio o a un medallista olímpico que a un atleta popular. Lo que nos permitiría diferenciar, al mismo tiempo, entre el *sponsor* y el *mecenas*.

El importe de la aportación económica que entregaba la FDG era fijado en atención al retorno publicitario al que se comprometían sus patrocinados, teniendo en cuenta la capacidad de influencia o difusión que tenían estos deportistas y entidades. El pago se hacía en dos momentos: el 60 % a la firma del contrato y el 40 % en la última competición deportiva.

¹⁷ <https://deporte.xunta.gal/sites/w_deport/files/documentacion/201908_novos_estatutos_fdg.pdf> (consultados el 22/11/2021). La traducción del gallego es del autor de este trabajo.

Los deportistas y clubes deportivos patrocinados por la FDG se comprometían a realizar, utilizando sus propios medios y recursos, una serie de prestaciones de carácter publicitario a su favor e, incluso, a favor de los patrocinadores de la FDG, que estaban perfectamente delimitadas en los contratos. El retorno publicitario consistía en comunicar a los socios, miembros del club o espectadores de los eventos deportivos la actuación de la FDG en favor del deporte por medio de la difusión de su imagen corporativa o logo en material, ropa deportiva, vehículos y locales, etc., según las especificaciones del contrato.

Tras una comprobación, la Inspección tributaria consideró que los denominados por la FDG «contratos de patrocinio publicitario» para fomentar el deporte no eran tales y los calificó como convenios de colaboración empresarial de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de la Ley 49/2002 y, por ello, no estarían sujetos al IVA. Respecto de los ingresos que recibía la FDG de empresas privadas entendió que algunos procedían de convenios de colaboración y otros de patrocinio publicitario. En consecuencia, la Inspección regularizó las bases imponibles y cuotas del IVA (repercutidas y soportadas deducibles) de la FDG en los citados ejercicios sin llegar a calificar los negocios de simulados.

Contra la liquidación, la FDG interpuso un recurso de reposición que fue desestimado y, a continuación, una reclamación económico-administrativa que también fue rechazada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en la Resolución de 7 de abril de 2018. Es de destacar que esta resolución aclaró que a la FDG no le resultaba de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 7.8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –LIVA– (actividades realizadas por entes públicos), pues no era un organismo de derecho público que realizara actividades de naturaleza administrativa en el ejercicio de funciones públicas. También consideró que todos los ingresos de empresas privadas eran contratos publicitarios, conclusión que, al no constar su impugnación por la Administración, debe entenderse firme y que queda fuera del asunto que nos ocupa.

La FDG recurrió ante el TSJ de Galicia que, en Sentencia de 19 de septiembre de 2019 (rec. núm. 15952/2018 –NFJ080740–), confirmó los anteriores pronunciamientos. En ella se afirma que la FDG obtiene lo que califica de un cierto *retorno publicitario*

en el sentido de difusión de su actuación a favor del deporte (imagen corporativa que se difunde entre los socios, miembros del club, espectadores...), pero esto [...] no supone realmente una contraprestación equivalente al dinero recibido; no estamos ante una actividad publicitaria típica donde, tras estudios de mercado, una empresa pretende vincular la marca con una actividad deportiva al entender que esto es beneficioso por añadir un valor intangible a su negocio, sino ante una actuación más de mecenazgo, de ayuda abstracta a la actividad deportiva a la que se anuda la obligación de usar la imagen corporativa de la Fundación.

Pese al esfuerzo de la FDG por dar una apariencia formal diferente (denominar los contratos de patrocinio con plazos de pago, obligaciones del patrocinado y causas de resolu-

ción...), el TSJ de Galicia entiende que «la realidad material es que esto no se diferencia de una subvención pública a la que se anuda la difusión del nombre del ente subvencionante, algo que se observa en la realidad cotidiana (p. ej. carteles de obras públicas con ayuda comunitaria)». Por todo ello, la sentencia califica a los contratos celebrados como convenios de colaboración pues «estamos, en realidad, ante ayudas económicas de fomento del deporte».

La sentencia del TSJ de Galicia fue recurrida por la FDG en casación ante el TS, recurso que fue admitido por el Auto de 28 de enero de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ080737–), en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

2.º) Precisar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1) Determinar si, conforme al Derecho de la UE y la doctrina del TJUE, los negocios jurídicos denominados de «patrocinio publicitario», firmados entre la FDG, por un lado, y determinadas entidades deportivas y deportistas, por otro lado –en los que estas últimas se comprometen a exhibir el logo de la referida Fundación a cambio de una suma de dinero–, conforman o no el hecho imponible del IVA, indagando la noción de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» y, más en particular, el requisito de la onerosidad con relación a los expresados pagos y el efecto de notoriedad o publicidad que la exhibición del logo de la pagadora pudiera comportar.

2) Determinar si, en el marco del anterior planteamiento, los referidos negocios jurídicos pueden conformar el hecho imponible del IVA, aunque sobre la base de idénticos contratos, en algunas ocasiones los destinatarios de los pagos sean –conforme a lo dispuesto en la Ley 49/2002–, «entidades sin fines lucrativos» o «entidades beneficiarias del mecenazgo»– mientras que, en otras, no reúnan dicha condición.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 2 y 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; el 22 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad; los artículos 2, 16 y 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; así como el artículo 31.1 de la Constitución española.

5.2. La doctrina del tribunal

El recurso de casación se fundamenta en dos argumentos para justificar que los negocios realizados estaban sujetos al IVA por tratarse de prestaciones de servicios onerosas.

En primer lugar, el error de la sentencia recurrida en la exégesis y aplicación de la Ley 49/2002 al considerar que los deportistas y clubes deportivos patrocinados por la FDG son entidades beneficiarias del mecenazgo (las enumeradas en el art. 16 de esa norma) y que, por tal razón y prescindiendo de cualquier otra consideración, los contratos de patrocinio formalizados son necesariamente convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general regulados en la citada ley.

En segundo lugar, la vulneración de la normativa del IVA en cuanto al concepto de prestación de servicios onerosa y de la jurisprudencia europea que lo interpreta.

Analicemos, por separado, cada una de estas cuestiones.

5.2.1. El beneficiario del convenio de colaboración no es un elemento determinante para calificar a este negocio

La sentencia del TS no aborda con profundidad esta primera cuestión como sí hizo la sentencia del TSJ de Galicia. En esta última se recoge, en nuestra opinión acertadamente, que el elemento subjetivo (que a una de las partes del convenio se le aplique el régimen previsto en la Ley 49/2002) como criterio diferenciador con el patrocinio no es esencial, pero sí un criterio muy significativo. El hecho de que el beneficiario de la ayuda sea una de las entidades no lucrativas mencionadas en el artículo 16 de la Ley 49/2002 (como beneficiarias del mecenazgo incentivado fiscalmente) es un indicio importante pero no suficiente para calificar el negocio como convenio de colaboración¹⁸. Lo determinante serán las condiciones del contrato y las obligaciones que asumen las partes. En términos impositivos, la existencia o no de una contraprestación onerosa por quienes reciben el dinero de la FDG. Sobre el elemento subjetivo, el TS señala con carácter general sin referirse expresamente a los convenios:

el hecho imponible del IVA se configura a partir de la Directiva 2006/112/ CE y de la LIVA. Esta es la premisa de la que debe partirse, de manera que, podría ocurrir que el negocio jurídico celebrado con una entidad con ánimo de lucro no estuviera sujeto a IVA si no se cumplen las condiciones del hecho imponible, pero si tales condiciones concurren –a salvo de algún supuesto específico de no sujeción la conclusión habría de ser la contraria.

De la misma manera, las «otras entidades deportivas» de la Ley 49/2002 –eventualmente y, de nuevo, al margen de supuestos específicos de no sujeción o de exención– repercutirían el IVA de darse el hecho imponible.

¹⁸ Conviene aclarar que, por lo que respecta al supuesto contemplado en el asunto que nos ocupa, ni los deportistas ni los clubes deportivos beneficiarios de las ayudas están recogidos en el artículo 16 de la Ley 49/2002 como beneficiarios del mecenazgo. Sí son considerados como tales por alguna norma autonómica como señalamos en la nota 21.

Este problema ya se había planteado con anterioridad al asunto que estamos tratando, pero en sentido inverso: ¿pueden celebrar convenios de colaboración las entidades sin fin de lucro a las que no se aplica la Ley 49/2002 por no cumplir los requisitos de su artículo 3?

Tanto la DGT¹⁹ como la mayoría de la doctrina niegan tal posibilidad, puesto que el artículo 25 considera beneficiarias del mecenazgo solo a las entidades mencionadas en el artículo 16. El mismo criterio se ha seguido en las haciendas forales como puede verse en las Consultas de 20 de julio de 2011 de la Diputación foral de Vizcaya y de 21 de julio de 2017 de la Diputación foral de Guipúzcoa.

En nuestra opinión, y en contestación a la segunda cuestión planteada en el auto de admisión del recurso de casación, cualquier entidad no lucrativa puede celebrar estos convenios si bien no disfrutará de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002. En este sentido, hay que diferenciar la figura del convenio de lo que es la posibilidad de acogerse a los incentivos previstos en dicha norma (gasto deducible para el colaborador y exención para el beneficiario en sus respectivos impuestos personales). Y no es una distinción baladí pues tiene mucha trascendencia en el IVA. Por ello, estamos de acuerdo con la DGT en que las entidades no contempladas por la Ley 49/2002, así como los colaboradores quedarían excluidos de los beneficios fiscales pero solo de los que tienen tal consideración²⁰. Pero esto no afectaría al IVA pues nos encontramos ante una norma aclaratoria y no, propiamente, ante un beneficio fiscal. La no consideración de prestación de servicios que contiene el artículo 25 de la Ley 49/2002 se fundamenta en el elemento objetivo del hecho imponible del IVA. El legislador no ha establecido en el citado artículo 25 una ficción en forma de bene-

¹⁹ Así, a modo de ejemplo, la DGT ha considerado que no podrían acogerse a los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002 los convenios suscritos con fundaciones acogidas al régimen de entidades parcialmente exentas y no al régimen especial de la Ley 49/2002 (V1323/2007, de 20 de junio –NFC026299–); asociaciones sin ánimo de lucro que no hayan sido declaradas de utilidad pública (V2695/2014, de 9 de octubre –NFC052750–); deportistas profesionales (1140/2004, de 30 de abril –NFC034579–); una entidad deportiva de carácter privado sin ánimo de lucro inscrita en el registro autonómico de entidades deportivas, afiliada a la federación deportiva autonómica y declarada de interés municipal por el ayuntamiento donde está domiciliado (V0878/2007, de 26 de abril –NFC025291–); colegios profesionales oficiales (2057/2003, de 3 de diciembre –NFC018827–); un consorcio con personalidad jurídica propia, sin ánimo de lucro, creado al amparo de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, integrado por ayuntamientos, asociaciones empresariales y sindicatos (V0720/2011, de 21 de marzo –NFC040860–); organismos de derecho público con personalidad jurídica propia (consorcios) participados por ayuntamientos, cámaras de comercio y confederaciones de empresarios para la promoción y el fomento del turismo (V2096/2006, de 23 de octubre –NFC030989–); y sociedades mercantiles (1140/2004, de 30 de abril –NFC034579–, y V1983/2013, de 12 de junio –NFC048262–), incluso las constituidas por ayuntamientos para la asunción de funciones de organismos autónomos (V3072/2014, de 11 de noviembre –NFC053264–).

²⁰ Si se admitiesen estos convenios para todo tipo de entidad, las ajenas a la Ley 49/2002 obtendrían una renta sometida a tributación por la ayuda económica recibida y para la empresa no sería gasto deducible pues es una liberalidad.

En el IVA debería seguir siendo una operación no sujeta con independencia del tipo de entidad que lo firme.

ficio fiscal (creemos que prohibida por la normativa comunitaria) por la que la difusión no sea un servicio, pero solo para las entidades de la Ley 49/2002. Pero sí puede considerar conveniente aclarar que estamos ante una liberalidad no sujeta por falta de onerosidad. De acuerdo con esta justificación administrativa resulta incongruente que la difusión de la ayuda esté sujeta en un caso (entidades de la Ley 49/2002) y no lo esté en el otro (resto de sujetos) en función de quienes la lleven a cabo.

Esta interpretación se ha visto refrendada, en cierta medida, por la legislación autonómica en materia de mecenazgo al regular los convenios de colaboración²¹. En esta normativa los beneficiarios no solo son las entidades privadas o públicas del artículo 16 de la Ley 49/2002 y los correspondientes entes públicos autonómicos. La principal novedad en este aspecto es que la normativa autonómica (incluida alguna foral) permite que los beneficiarios de los convenios también sean personas físicas y empresas con ánimo de lucro que desarrollen las actividades de interés general promocionadas (de investigación, artísticas, culturales o deportivas²²).

En definitiva, a nuestro juicio, cualquier persona o entidad puede ser la beneficiaria de un convenio de colaboración. Otra cosa distinta es si realmente estamos en ese caso concreto ante este tipo de negocio y si, en consecuencia, se le aplican los beneficios fiscales correspondientes. Y, por lo que aquí nos interesa, el problema reside en saber qué ocurre con el IVA en la difusión de la ayuda que realiza el beneficiario cuando estamos ante un verdadero convenio de colaboración.

En esta última cuestión es en la que se centra el TS en la sentencia que comentamos en este epígrafe.

5.2.2. El concepto de prestación de servicios onerosa

La sentencia de instancia del TSJ de Galicia se refiere a lo largo de su exposición a la Ley 49/2002 para delimitar los convenios de la publicidad y, así, resolver el problema de la sujeción al IVA de la difusión de la ayuda recibida. Recordemos que el artículo 25.1 de esta norma, tras definir los convenios de colaboración, establece que «La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios».

²¹ Baleares (Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias y Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias); Castilla-La Mancha (Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural), La Rioja (Ley 3/2021, de 28 de abril, de Mecenazgo); Navarra (Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales) y Guipúzcoa (Norma Foral 2/2019, de 11 de febrero, de incentivos fiscales al mecenazgo cultural).

²² Un estudio conjunto de estas medidas puede consultarse en Martín Rodríguez (2015) y Casanellas Chuecos (2016).

Sin embargo, el TS señala que «el artículo 25.1 de la Ley 49/2002 no debe ser interpretado como configurador o condicionante del hecho imponible del IVA a los efectos que nos ocupan». Por ello critica que la sentencia del TSJ de Galicia resuelva el problema apoyándose en la Ley 49/2002 pues esta norma «no disciplina ni se refiere al IVA por lo que los convenios de colaboración empresarial, regulados en su artículo 25, no deberían constituir –cuando menos, con relación a este caso– un referente o un contrapunto exegético del hecho imponible del IVA».

Nos sorprende esta afirmación pues la razón de ser de la disposición transcrita es, precisamente, resolver el problema del IVA como señalamos anteriormente al comentar sus antecedentes históricos. A nuestro juicio hubiera sido deseable presentar una cuestión prejudicial ante el TJUE para resolver definitivamente el significado del artículo 25 de la Ley 49/2002 y su posible vulneración de la normativa comunitaria.

Dejando al margen el problema del origen de esta norma y su conexión con el IVA, para el TS el artículo 25.1 de la Ley 49/2002 no entra dentro de la libertad de acción que concede la Directiva 2006/112/CE, por lo que el legislador nacional no puede configurar, a efectos del IVA, lo que ha de entenderse por una prestación de servicios onerosa.

En consecuencia, para resolver este interrogante, el TS obvia la Ley 49/2002 y recurre a la jurisprudencia del TJUE.

A este respecto, el TJUE ha declarado que una operación a título oneroso tan solo exige que exista una «relación directa» entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Como ya hemos mencionado –al exponer las resoluciones de la DGT de 1999 por las que se declaran no sujetos los convenios– tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario «una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario»²³.

A juicio del TS, de esta jurisprudencia europea

se deduce que lo que resulta imprescindible es la constatación de las contraprestaciones recíprocas, toda vez que el carácter incierto de su existencia, en particular, de una retribución u onerosidad, rompe el vínculo directo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba²⁴.

²³ Sentencias del TJUE de 3 de julio de 2019, «UniCredit Leasing» EAD (asunto C-242/18 –NFJ073875–), apartado 69; y de 10 de enero de 2019 (asunto C-410/17 –NFJ072392–), apartado 31.

²⁴ Sentencias del TJUE de 10 de noviembre de 2016, *Odvolačí finanční oeditelství* (asunto C-432/1 –NFJ064412–), apartado 29; y de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations* (asunto C-16/00 –NFJ011020–), apartado 43.

El TS se limita a aplicar esta jurisprudencia a los hechos admitidos por el tribunal de instancia sin analizarlos pues una apreciación de los mismos le está vedada en casación. En nuestra opinión, en este aspecto reside la principal crítica a la sentencia pues los hechos son determinantes en este asunto y no están bien delimitados en el expediente. Hay que tener en cuenta que la FDG promocionaba, por un lado, tanto a deportistas profesionales como a meros aficionados y, por otro, a clubes que competían en ligas profesionales como a clubes de base. El TS, por la limitación que impone la normativa sobre casación, no entra en el trasfondo del asunto y no distingue entre las dos situaciones mencionadas (deporte espectáculo y deporte popular) lo que creemos imprescindible para resolver la cuestión. Estamos, a nuestro juicio, ante un problema de calificación de los hechos y no de interpretación jurídica: ¿hay donación (no sujeta) o hay publicidad (sujeta)? El patrocinio es un contrato celebrado en razón de la persona (*intuitu personae*) según su capacidad de generar publicidad y en función de la misma se le financia, mientras que el convenio se celebra en razón del proyecto en el que se colabora. Si no existe un interés publicitario porque el beneficiario de la ayuda no puede proporcionar ese retorno, será mecenazgo.

En todo caso, conforme a los hechos reconocidos en la sentencia del TSJ de Galicia, los deportistas y entidades se comprometieron a difundir la actuación en favor del deporte por la FDG a través de la ayuda económica que les concedió. Esta actuación es calificada por ese mismo tribunal como «retorno publicitario» lo que ya de por sí, en opinión del TS «dibuja una doble prestación, aunque según la propia sentencia, no suponga realmente una «contraprestación equivalente al dinero recibido»».

De acuerdo con lo expuesto, el TS considera que, para que una operación no esté sujeta a IVA, no deben existir dudas sobre la existencia o realidad de los elementos que definen la relación jurídica; esto es, por un lado, la prestación de un servicio y, por otro lado, la correlativa contraprestación. Tan solo esto, nada más. Y, en el caso de autos, no hay incertidumbre ni aleatoriedad alguna sobre la existencia de una aportación económica por la FDG a cambio de que los deportistas difundan su nombre o logo.

Respecto de la reciprocidad de las prestaciones (*verdadera ratio decidendi* de la sentencia del TSJ de Galicia, en palabras del abogado del Estado), el TS considera que no debe tenerse en cuenta, pues no se infiere que sea un requisito para la sujeción conforme a la jurisprudencia citada del TJUE. La falta de equivalencia o equilibrio entre las prestaciones no impide que se realice el hecho imponible pese a que las sentencias en las que se basa hacen clara referencia a la existencia de un «contravalor efectivo por un servicio prestado». Para ello se apoya en sentencias del Tribunal de Luxemburgo que señalan la circunstancia de que una operación económica se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste es irrelevante para calificarla de onerosa²⁵. Basta, por tanto, con que las obligaciones de las partes sean ciertas, aunque no estén equilibradas.

²⁵ Sentencias del TJUE de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele (asunto C-520/14 –NFJ062744–); y de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (asunto C-412/03 –NFJ018819–), apartado 22.

La delimitación de una prestación de servicios onerosa por el TJUE es una de las cuestiones más complicadas que afronta por una numerosa y variada casuística. Pero pensamos que esa jurisprudencia consolidada a la que se remite el TS no lleva necesariamente a la conclusión que de ella extrae nuestro tribunal respecto de los convenios de colaboración, pues su formulación es muy matizada. Como desarrollaremos enseguida, el TJUE advierte que para determinar si una prestación de servicios se realiza a cambio de una remuneración y es, por tanto, una actividad económica es necesario analizar todas las condiciones en que se lleva cabo. Por desgracia nos parece que el TS no ha realizado tal análisis.

Por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de septiembre de 1988 (asunto C-50/87 –NFJ000447–), entiende que el importe simbólico de un arrendamiento puede considerarse una liberalidad y no una actividad económica en el sentido de la Directiva.

Pero, centrémonos en las dos sentencias que cita el TS para considerar irrelevante el precio de la contraprestación en la sujeción al IVA.

La Sentencia del TJUE de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (asunto C-412/03 –NFJ018819–), creemos que no está muy relacionada con el tema que estamos analizando pues lo que se planteaba era si una prestación de servicios de comida a los trabajadores de un hotel por un precio inferior al de mercado era o no autoconsumo.

Mayor conexión la encontramos en la Sentencia del TJUE de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele (asunto C-520/14 –NFJ062744–), pero pensamos que se puede profundizar más en el concepto de prestación onerosa de lo que ha hecho el TS. En ella se afronta el supuesto de un ayuntamiento que prestaba servicios de transporte escolar exigiendo el pago de un precio únicamente a un tercio de los usuarios quienes, en conjunto, abonaban una contraprestación igual al 3 % del coste del servicio. Esas aportaciones no se calcularon en función de los costes reales de los servicios prestados, ni se vincularon al número de kilómetros recorridos a diario, ni al precio de coste por trayecto y alumno, ni a la frecuencia de los trayectos. Es cierto que esta sentencia sigue la jurisprudencia en la que se basa el TS sobre la relación directa entre la prestación y contraprestación y la irrelevancia de un precio inferior al de mercado pero aporta otras consideraciones que nos pueden resultar de interés²⁶. Según el TJUE para saber si una prestación de servicios se realiza a cambio de una remuneración y es, por tanto, una actividad económica «se analizarán todas las condiciones en que se lleva cabo». A este respecto subraya:

30. La comparación entre las condiciones en las que el interesado realiza la prestación de servicios en cuestión y las condiciones en las que se lleva a cabo ha-

²⁶ Menéndez Moreno (2016) critica esta aparente contradicción por resultar finalmente que la escasa cuantía de la contraprestación es determinante para no calificar la operación de actividad económica.

bitualmente ese tipo de prestación de servicios puede constituir, así pues, uno de los métodos que permitan verificar si la actividad de que se trata constituye «actividad económica».

Aunque corresponde al juez nacional apreciar el conjunto de los datos del asunto principal, el TJUE puede darle indicaciones. Y, en este caso concreto, considera muy significativa la importancia de la clientela y que el ayuntamiento tan solo recuperase el 3 % de los gastos del transporte afirmando: «De tal asimetría se deriva que no existe una relación efectiva entre la cantidad abonada y la prestación de servicios realizada». En conclusión, el TJUE no considera que la relación entre el servicio de transporte y el contravalor que pagan los padres sea de carácter directo, no se está remunerando un servicio porque no se puede calificar dicho servicio de actividad económica a efectos de la sujeción al IVA.

En nuestra opinión dos son las conclusiones que podemos sacar de esta última jurisprudencia europea. En primer lugar, para calificar una actividad como económica es preciso analizar todas las condiciones en que la prestación de servicios se lleva a cabo. En el asunto que nos ocupa hubiera sido necesario analizar las cláusulas de todos y cada uno de los convenios calificados como patrocinio o, al menos, distinguirlos en función de sus beneficiarios. El elemento probatorio adquiere un cariz esencial para determinar ante qué tipo de contrato estamos. En segundo lugar, en ese análisis deberían haberse tenido en cuenta el modo en que se iba a difundir la ayuda y el alcance que podría tener esta. Una clara desproporción entre lo que se da y se obtiene puede condicionar la existencia de una actividad económica. Por seguir con ejemplos, no son iguales las condiciones que una entidad bancaria impone en un patrocinio de un club de fútbol profesional o evento deportivo mundial que cuando colabora en un proyecto de una asociación o fundación que promuevan el deporte entre jóvenes en riesgo de exclusión social. A esta falta de equivalencia entre las ventajas que los destinatarios del servicio obtienen de este y el importe de la contraprestación correspondiente al mismo ya se había referido la DGT en las resoluciones de 1999 para justificar (con apoyo de sentencias europeas) la no sujeción al IVA de los convenios.

Por otra parte, la interpretación del TS no solo es contraria a la no sujeción de los convenios de colaboración en el IVA mantenida *ad hoc* por la DGT sino al propio concepto de su hecho imponible que ha defendido este órgano consultivo. En este sentido, en el ámbito del IVA existe una consolidada doctrina administrativa por la que no se considerarán efectuadas a título oneroso las entregas en las que la contraprestación sea «simbólica o prácticamente inexistente»²⁷. Algunas de estas contestaciones a consultas dan un paso más y consideran operaciones gratuitas aquellas cuyo precio es «desproporcionadamente inferior al valor de mercado»²⁸.

²⁷ Entre otras las contestaciones de la DGT de 24 de abril de 2001 (818/2001 –NFC012584–); 24 de septiembre de 2002 (1380/2002 –NFC017037–), y 7 de noviembre de 2006 (V2233/2006 –NFC023847–).

²⁸ Por citar algunas de las últimas consultas publicadas las de 21 de enero de 2014 (V0125/2014 –NFC050135–); 5 de febrero de 2015 (V0457/2015 –NFC054204–); 2 de marzo de 2017 (V0556/2017

Para la DGT aunque el artículo 5 de la LIVA, al regular el concepto de empresario, se refiera literalmente a operaciones gratuitas de acuerdo con los criterios del artículo 3 del Código Civil puede llegarse a la conclusión lógica de que también lo son los supuestos mencionados²⁹.

En definitiva, en nuestra opinión en los verdaderos convenios de colaboración no hay una contraprestación y, si se entiende que la hay, no es onerosa. El convenio carece de carácter conmutativo pues la difusión de la ayuda no tiene entidad suficiente para constituir una contraprestación. No hay, a nuestro parecer, un intercambio de prestaciones ni, propiamente, un contravalor. En consecuencia, en este tipo de negocios la difusión de la ayuda recibida no puede considerarse un mensaje publicitario. Para que este exista hay que valorar el impacto mediático que dicha difusión puede comportar y, además, que el mismo sea un objetivo buscado por la empresa (aunque en este caso concreto sea una fundación) y convenido por las partes. En este sentido, el retorno publicitario debe estar acreditado para lo que se realiza un estudio previo y se fija un sistema de cálculo para determinar el precio a pagar. Es evidente que, en un ámbito como el que estamos comentando, no puede tener el mismo tratamiento la ayuda concedida a un campeón del mundo o a un equipo ciclista que corre la vuelta a España (en los que los patrocinadores privados de la FDG tendrían todo el interés en que también apareciese su logo) que a un atleta popular o un club de base. ¿Qué resultados publicitarios pueden ofrecer estos últimos? Por otra parte, la aplicación de la sentencia del TS los convertiría en sujetos pasivos del IVA por los servicios prestados. Sin forzar mucho el razonamiento del TS, dado el paralelismo existente, se podría llegar a defender la sujeción al IVA de la difusión de la ayuda pública que deben hacer sus beneficiarios en las subvenciones. Y esto no nos parece correcto. Las subvenciones son, por definición legal, «entregas gratuitas sin contraprestación directa» y la difusión de su origen público no es una contraprestación. Esta obligación del subvencionado se asocia con la visibilidad de una aportación pública de interés general sin que la Administración concedente persiga recibir una contraprestación o servicio *directo*. Lo mismo ocurre en los convenios de colaboración con el beneficiario y la obligación que tiene de difundir la ayuda del colaborador. En este aspecto no creemos que se pueda defender una diferenciación en función del origen público o privado del benefactor pues la obligación, en ambos casos, recae sobre el beneficiario. Dicha obligación y el contenido de la misma son sustancialmente iguales en el caso de las subvenciones y de los convenios de colaboración empresarial. Por ello, pensamos que la única manera de salvar la aparente derogación del artículo 25 de la Ley 49/2002 por esta sentencia del TS sería que las entidades no lucrativas se limitasen a informar sobre el origen de la financiación que reciben como lo hacen quienes obtienen una subvención.

Al margen de los concretos elementos objetivos del negocio, el TS refuerza su criterio con un alegato final basado en la intención o finalidad que condujo a las partes a celebrar

–NFC064909–); 5 de septiembre de 2017 (V2226/2017 –NFC066417–), o de 29 de abril de 2021 (V1155/2021 –NFC079637–).

²⁹ Véase, por ejemplo, la contestación de 10 de noviembre de 2015 (V3427/2015 –NFC056976–).

el contrato. En su opinión, la FDG pretendía difundir su imagen con una actividad de «exhibición, publicidad o patrocinio» asumida por los deportistas y entidades deportivas. Con ello la FDG «se hacía más visible –cumpliendo su función primordial de fomentar el deporte– frente al público, consolidando, en definitiva, su imagen y funcionalidad ante la sociedad gallega e, incluso, frente a sus propios patrocinadores». A ello contribuye, en nuestra opinión, que el TSJ de Galicia haya calificado (creemos que desafortunadamente por el exceso que supone) de «retorno publicitario» la contraprestación de los deportistas. Pese al origen público de esta fundación y a que fundamentalmente se nutre de fondos públicos

no existe justificación para situarla en un contexto diferente al de cualesquiera otras empresas o entidades que eventualmente celebrasen dichos negocios jurídicos a las que, además, no se les negaría, como pone de manifiesto el propio caso de [sic] analizamos, su derecho a deducir el IVA.

Esta última fundamentación teleológica nos sugiere dos comentarios finales.

La primera está relacionada con la dificultad de aplicar la motivación de las partes como criterio diferenciador entre el mecenazgo y la publicidad. Como ya hemos mencionado no es fácil conocer si el afán del empresario-colaborador es meramente mercantil o benefactor. Para conocer la causa del contrato celebrado es necesario analizar detenidamente su clausulado. Lamentablemente, la normativa sobre el recurso de casación ha impedido al TS pronunciarse sobre los hechos. En todo caso, en este supuesto nos suscita ciertas dudas que una fundación pública cuya finalidad es la promoción del deporte busque la publicidad. La FDG entrega ayudas económicas porque está cumpliendo su finalidad social. De hecho no pasaría nada si no tuviera retorno publicitario o difusión alguna por su colaboración. Nos parece que ese modo de actuar está más relacionado con la circunstancia de que también se anunciaran los patrocinadores privados de la FDG por los deportistas y con ser un mero ente instrumental de la Administración para canalizar las ayudas al deporte.

En segundo lugar, al analizar la motivación que lleva a la FDG a celebrar este tipo de contratos creemos que no se debería obviar la condición pública de la fundación. Tratándose de fundaciones del sector público las ayudas económicas deben efectuarse en cumplimiento de los fines previstos en sus estatutos pero, también, respetando lo dispuesto por la normativa vigente de subvenciones. Lo que nos permite plantearnos hasta dónde llega la libertad de elección de estas entidades a la hora de optar por un patrocinio publicitario. En la época en que se celebraron los contratos publicitarios la disposición adicional decimosexta de la Ley 38/2003 tenía una redacción distinta a la actual. Hasta el 3 de octubre de 2015 dicha norma establecía:

1. Las entregas dinerarias sin contraprestación que realicen las fundaciones del sector público se registrarán por el derecho privado, si bien serán de aplicación los principios de gestión contenidos en esta ley y los de información a los que se hace referencia en el artículo 20. En todo caso, las aportaciones gratuitas que realicen

habrán de tener relación directa con el objeto de la actividad contenido en la norma de creación o en sus estatutos.

De acuerdo con esta norma las fundaciones públicas debían cumplir sus fines no por medio de subvenciones sino de «entregas dinerarias sin contraprestación» si bien sometidas a los principios gestión e información de la Ley 38/2003. Es decir, la aportación económica no podía suponer actividad alguna en beneficio de la fundación, tenía que concederse «sin contraprestación». Es evidente que un contrato publicitario estaría vulnerando tal prohibición, no así un convenio de colaboración. Como señaló Blázquez Lidoy (2009, p. 50) estos convenios entraban en el concepto de aportación económica sin contraprestación siempre que la difusión de la ayuda por su beneficiario fuera del mismo tipo que la exigida para los sujetos subvencionados. En realidad, subvenciones y convenios no dejan de ser donaciones modales que deberían tener, a los efectos que estamos comentando, un mismo tratamiento.

Por otra parte, y sin querer entrar en el complejo mundo de la admisibilidad o no del patrocinio institucional³⁰, parece claro que los contratos publicitarios deberían tener un carácter excepcional y no ser la forma habitual de implementar los fines fundacionales de este tipo de entes públicos. En este sentido, como ha señalado Bauzá Martorell (2017) la publicidad institucional no es un fin natural de una entidad pública. De tener ese carácter protagonista, probablemente, la fundación estaría huyendo del derecho administrativo para evitar el control de la Administración eludiendo las reglas básicas sobre las subvenciones y habría que cuestionarse la validez del contrato³¹.

6. Conclusiones

- 1.^a La distinción entre convenios de colaboración y patrocinio publicitario reside en la causa del contrato: lucrativa en el primero y onerosa en el segundo. Para conocer la motivación de las partes habrá que analizar las cláusulas del contrato comprobando cómo se difunde la ayuda recibida, la intensidad con que se hace y quién la lleva a cabo. En definitiva, ver si solo se informa sobre quién ha sido el colaborador o si se publicita la imagen o productos del patrocinador.
- 2.^a Tanto en la subvención, en el convenio de colaboración como en el patrocinio publicitario el beneficiario debe hacer una mención pública de quién ha otorga-

³⁰ El tema de la publicidad institucional por medio del patrocinio excede del ámbito de este trabajo por lo que nos remitimos a Zubizarreta Artetxe (2007); Echeverry Velásquez (2015, pp. 152-216), Bauzá Martorell (2017) y el Informe n.º 904 del Tribunal de Cuentas de fiscalización sobre los contratos de publicidad y comunicación institucional suscritos por las principales entidades locales durante los años 2005 a 207.

³¹ Al respecto resulta de interés el comentario de Huergo Lora (2021) sobre la anulación judicial de un contrato de patrocinio por ser una subvención encubierta.

do la ayuda, si bien con distinta intensidad. En los dos primeros negocios este retorno no está sujeto a IVA mientras que en el tercero sí. En las subvenciones y en el patrocinio nunca se ha discutido esta afirmación. En los convenios, la DGT lo ha interpretado de esta manera y el legislador lo ha consagrado mediante una norma de no sujeción en el artículo 25 de la Ley 49/2002.

- 3.^a La Sentencia del TS de 26 de octubre de 2021 (rec. núm. 8146/2019 –NFJ084014–) afronta el caso de una fundación pública que ayuda económicamente a deportistas profesionales y *amateurs* resolviendo sobre si el retorno que estos tienen que hacer constituye una prestación de servicios onerosa sujeta a IVA. Para la Administración tributaria estamos ante convenios de colaboración no sujetos, mientras que las partes habían calificado los contratos como patrocinio publicitario lo que le permitía a la fundación deducirse el IVA soportado.
- 4.^a Para el TS el artículo 25 de la Ley 49/2002 no se refiere al IVA por lo que el problema hay que resolverlo analizando el concepto de prestación de servicios onerosa ofrecido por la jurisprudencia del TJUE. En el caso de autos basta con que exista una relación directa (de causalidad) entre la prestación realizada por la fundación y la contraprestación del deportista. La falta de equivalencia o reciprocidad entre las prestaciones (a estos efectos, el carácter no conmutativo de los convenios de colaboración) no es un elemento a tener en cuenta en la sujeción al IVA.
- 5.^a La forma que tienen las fundaciones del sector público de ayudar económicamente a terceros para implementar fines de interés general es mediante la concesión de subvenciones conforme a la disposición adicional decimosexta de la Ley 38/2003 (según la redacción vigente desde el 3 de octubre de 2015). Estas entidades públicas no deberían ayudar mediante convenios de colaboración empresarial o patrocinio publicitario y si recurriesen a estos negocios jurídicos debería ser de forma excepcional.

Referencias bibliográficas

Bauzá Martorel, F. (2018). La necesaria regulación del contrato de patrocinio institucional. *Observatorio de contratación pública*, 31/07/2017. <<http://www.obcp.es/opiniones/la-necesaria-regulacion-del-contrato-de-patrocinio-institucional>>.

Blázquez Lidoy, A. (2009). *Entregas dinerarias sin contraprestación concedidas por las*

Fundaciones Pública. Asociación Española de Fundaciones. Biblioteca Básica.

Blázquez Lidoy, A. (2016). Fundaciones del sector público tras su reforma por la Ley 40/2015: análisis de la legislación básica. *Nuevo Tratado de Fundaciones*. Aranzadi.

Blázquez Lidoy, A. (2017). La Responsabilidad Social Corporativa y la necesi-

- ria revisión del gasto no deducible en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014). Análisis tomando en consideración el Derecho de los Estados Unidos. *La dimensión social de la fiscalidad: discapacidad, tercer sector y mecenazgo*. CINCA.
- Carretero Lestón, J. L. (2016). *La fiscalidad del patrocinio deportivo*. Editorial Reus.
- Casanellas Chuecos, M. (2016). Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica. *Revista Catalana de Derecho Público*, 52.
- Díaz-Maroto Maqueda, J. (2016). Las entregas dinerarias sin contraprestación tras la modificación de la disposición adicional decimosexta de la ley general de subvenciones por la ley de régimen jurídico del sector público. Una cuestión pendiente de resolución. *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha*, 8.
- Echeverry Velásquez, S. L. (2015). *El contrato de patrocinio deportivo*. Editorial Reus.
- García Novoa, C. (2001). Régimen fiscal del sponsor. En P. Yebra (Coord.), *Fundaciones y Mecenazgo. Régimen fiscal*. Editorial Comares.
- Hernández Lavado, A. (2009). La fiscalidad del convenio empresarial en actividades de patrocinio al patrimonio cultural. *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, 27.
- Huergo Lora, A. (2021). Anulación judicial de un contrato de patrocinio por ser una subvención encubierta. <<http://www.obcp.es/opiniones/anulacion-judicial-de-un-contrato-de-patrocinio-por-ser-una-subvencion-encubierta>>.
- Jiménez-Clar Hernández, A. (2021). Especialidades en materia de subvenciones aplicables a las fundaciones del Sector Público Estatal al amparo de la actual redacción de la disposición adicional decimosexta de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. *Derecho Administrativo 2021*. Tirant lo Blanch.
- Martín Dégano, I. (2020). *Los convenios de colaboración empresarial*. Dykinson.
- Martín Rodríguez, J. M. (2015). Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas ¿son compatibles con el Derecho de la Unión Europea? *Quincena Fiscal*, 19.
- Menéndez Moreno, A. (2016). El concepto de actividad económica en el IVA, según la reciente jurisprudencia del TJUE (1). *Quincena Fiscal*, 19 (versión electrónica sin paginación).
- Vicente Domingo, E. y Corcuera Torres, A. (2014). El contrato de esponsorización o patrocinio. En M. Yzquierdo Tolsada (Dir.), *Contratos civiles, mercantiles públicos, laborales e internacionales con sus implicaciones tributarias*. Aranzadi. Vol. 5.
- Zubizarreta Artetxe, I. (2007). El patrocinio deportivo por parte de las administraciones públicas. *Auditoría Pública*, 42.

La tributación mínima en el impuesto sobre sociedades incorporada por la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 y otras modificaciones

Ignacio Ucelay Sanz

Licenciado en Derecho e Inspector de Hacienda excedente

Abogado en Baker & McKenzie

Ignacio.Ucelay@bakermckenzie.com

Extracto

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022, la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 incorpora la denominada «tributación mínima» en el impuesto sobre sociedades para las grandes empresas (empresas con importe neto de cifra de negocios de, al menos, 20 millones de euros en el periodo impositivo inmediato anterior) y para los grupos fiscales.

Esta medida supone que la cuota líquida mínima no puede ser inferior al 15 % de la base imponible, si bien puede resultar inferior como consecuencia de la aplicación de las deducciones por doble imposición.

Sí se respetan las bonificaciones en la cuota en todo caso y se excluyen las entidades que tributan a tipo reducido. También se respetan los incentivos en base imponible y en cuota propios del régimen especial de Canarias.

La tributación mínima afectará a las entidades con deducciones por incentivos y por donativos relevantes, lo que les supondrá una nueva restricción sin que se hayan ampliado los plazos de aplicación en caso de insuficiencia de cuota. Adicionalmente, no se contempla de forma expresa si están afectados los incentivos monetizables o sin límite en la cuota.

Por otro lado, la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 minorará la bonificación aplicable a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas sobre las rentas de dicha actividad del 85 % al 40 %.

Palabras clave: Ley de presupuestos generales del Estado (LPGE) para 2022; tributación mínima; impuesto sobre sociedades.

Fecha de entrada: 10-01-2022 / Fecha de aceptación: 21-01-2022

Cómo citar: Ucelay Sanz, I. (2022). La tributación mínima en el impuesto sobre sociedades incorporada por la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 y otras modificaciones. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 467, 79-94.



The minimum taxation in corporate income tax incorporated by the General State Budget Law for 2022 and other amendments

Ignacio Ucelay Sanz

Abstract

With effect for tax periods beginning on or after January 1, 2022, the General State Budget Law for 2022 incorporates the so-called «minimum taxation» in the corporate income tax for the large companies (companies on which the net turnover is at least 20 million euros in the immediately preceding tax period), and to tax groups.

This measure means that the minimum net tax liability cannot be less than 15 % of the taxable income, although it may be lower as a result of the application of tax credits to avoid double taxation.

Tax benefits (bonificaciones), entities taxed at a reduced rate and the incentives of the special regime of the Canary Islands are excluded from the scope of the minimum taxation.

The minimum taxation will affect the entities with tax credits for incentives and donations, which will mean a new restriction for the application of such tax credits without extending the periods of application in case of insufficiency of quota. Additionally, it is not expressly contemplated whether incentives that can be monetise or those with no limit on the quota are affected.

On the other hand, the General State Budget Law for 2022 reduces the rebate applicable to entities engaged in the leasing of housing from 85 % to 40 %.

Keywords: General State Budget Law 2022; minimum taxation; corporate income tax.

Citation: Ucelay Sanz, I. (2022). La tributación mínima en el impuesto sobre sociedades incorporada por la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 y otras modificaciones. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 467, 79-94.



Sumario

1. Introducción
2. Cuota íntegra y cuota líquida
3. Sujetos obligados
4. Base y tipo de aplicación. Cuota íntegra ajustada
5. Pagos fraccionados
6. Regímenes especiales y potenciales preceptos de la LIS afectados
7. Inspecciones. Regularizaciones de incentivos
8. Modificaciones en el régimen tributario de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda

1. Introducción

La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2022 (LPGE para 2022), modifica determinados preceptos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), al objeto de incorporar la denominada «tributación mínima», conforme a la cual, con los matices que se expondrán, la cuota líquida no puede resultar inferior al 15 % de la base imponible del impuesto para determinadas entidades en función de su importe neto de cifra de negocios o por su tributación, con independencia del importe, conforme al régimen de consolidación fiscal. Como señala el articulado, esta novedad legislativa tiene efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022.

Esta medida, ya incorporada en la normativa foral de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra –pero no idéntica–, se suma a las ya establecidas con anterioridad por el legislador a fin de intentar garantizar determinados niveles de recaudación en el impuesto sobre sociedades (IS) que permitan sufragar el déficit público.

No obstante, el importe de previsión recaudatoria como consecuencia de la adopción de esta medida no se estimaba elevado (aproximadamente estimada en 400 millones de euros según información publicada) y ello está motivado por la ya de por sí existencia de límites en la aplicación de deducciones (para grandes empresas en la deducción por doble imposición internacional y en la interna existente, en este último caso por régimen transitorio, los límites en la aplicación de los incentivos a la inversión, los límites en función de la base imponible de la deducción por donativos prevista en la Ley 49/2002). Así, teniendo en cuenta la exclusión de las entidades cuyo importe neto de cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 20 millones de euros –lo que excluye a más del 90 % de las empresas españolas–, una entidad calificada como gran empresa normalmente aplicará las deducciones por inversiones con el límite del 25 %, por lo que su tributación ordinaria será el 18,75 % ($25 \times 0,75$) y, por lo tanto, no aplicará la denominada tributación mínima. Solo afectará a entidades que combinen la existencia de deducciones por doble imposición con incentivos a la inversión, sobre todo, por investigación y desarrollo y, en su caso, de donativos, por lo que, justo bien por corrección técnica de doble imposición, bien por actividades merecedoras de incentivo –en nuestro país, por nuestro desequilibrio comparativo con países de nuestro entorno en actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o incentivos al mecenazgo–, son determinadas entidades las más perjudicadas por la medida.

Es cierto que al operar el tipo del 15 % sobre la base imponible y no sobre el resultado contable disminuye la incidencia recaudatoria y que algún grupo político defendió su aplica-

ción sobre el resultado contable (y de alguna medida, ser un antecedente del denominado pilar II –aún con desarrollo insuficiente en cuanto a la determinación sobre la base a aplicar ese tipo mínimo–). Con buen criterio, se ha mantenido la magnitud a aplicar sobre la base imponible, ya que, si operase sobre el resultado contable:

- Vulneraría de forma directa la base imponible del impuesto, constituida sobre el resultado contable y corregida por la norma fiscal, a que se refiere el artículo 10 de la LIS. Ya el sistema de pago fraccionado mínimo despierta todas las dudas de constitucionalidad –y no solo por el instrumento formal de regulación, real decreto-ley o ley, sino sobre la aplicación del principio de capacidad económica–.
- Dejaría vacíos de contenido los mecanismos de corrección de la doble imposición, tanto por el sistema de exención como de deducción, con una pérdida de competitividad fiscal absoluta y de inaplicación y, por lo tanto, vulneración, de los convenios de doble imposición y en el ámbito interno, o bien, consolidan fiscalmente o se tendría una sobreimposición en la distribución de dividendos.
- Las diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad, en el ámbito de aplicación de las diferencias temporales, plantean problemas de sobreimposición. Baste un ejemplo, un deterioro de inmovilizado, fiscalmente no deducible, en el año 1, por lo que operaría la base imponible, que revierte, y es un ingreso contable en el año 2, sufriría la imposición potencial del 15 % en función de cómo operen las magnitudes base imponible y resultado contable. Tampoco recogería los efectos, favorables o desfavorables, del impacto de los cargos o abonos a reservas con efecto fiscal por errores o cambios de criterios contables.

Otro aspecto que se debe tener en cuenta es el instrumento de modificación normativa, la LPGE. Si bien la disposición final novena de la LIS habilita a modificar por ley de presupuestos los tipos de gravamen o modificar los límites cuantitativos, coeficientes o porcentajes fijos, la tributación mínima se acerca más a un elemento estructural del impuesto. Se puede defender que indirectamente es una alteración de los límites en la aplicación de los incentivos a la inversión o de la aplicación de donativos, pero tiene de facto la naturaleza de una cuota mínima cuyo soporte normativo no parece propio de la ley de presupuestos.

Por otro lado, se reduce la bonificación del 85 % al 40 % a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas acogidas a dicho régimen especial al dar nueva redacción la LPGE para 2022 al artículo 49.1 de la LIS.

2. Cuota íntegra y cuota líquida

La modificación normativa se articula a través de fijar un concepto de cuota líquida, en la modificación establecida en el artículo 30 de la LIS, incorporando un apartado 2. El concepto

de cuota íntegra se mantiene en su apartado 1, resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen (minorada o incrementada la base imponible por la reserva de nivelación conforme a lo establecido en el art. 105 de la LIS para las empresas de reducida dimensión).

El nuevo apartado 2 del artículo 30 establece que «sobre la cuota íntegra se aplicarán las bonificaciones y deducciones que procedan previstas en la normativa del impuesto dando lugar a la cuota líquida del mismo que, en ningún caso, podrá ser negativa».

Si bien en los modelos de declaración del IS –que, al fin y al cabo, reflejan lo aprobado por la oportuna orden ministerial y, por lo tanto, dada su naturaleza reglamentaria, son desarrollo de la LIS– sí que aparecían conceptos como cuota íntegra, cuota íntegra ajustada positiva, cuota líquida positiva o cuota diferencial, lo cierto es que en la LIS tanto las deducciones como las bonificaciones e incluso los pagos a cuenta (art. 41 de la LIS en su primitiva redacción) se minoraban de la cuota íntegra, sin perjuicio de la existencia de límites específicos en su aplicación; es el caso de la disposición adicional decimoquinta para las deducciones por doble imposición o el artículo 39 para los incentivos a la inversión.

Se da por ello redacción a distintos preceptos de la LIS (arts. 30.2, 41 –para recoger la minoración sobre la cuota líquida o, en su caso, la cuota mínima, de los pagos a cuenta– o el 71.1 –en materia de consolidación fiscal para recoger los conceptos de cuota íntegra y líquida del grupo fiscal–).

De igual manera, se adaptan distintos artículos del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo; es el caso de establecimientos permanentes para articular igualmente la cuota íntegra, la cuota líquida y la aplicación de la tributación mínima en los términos señalados en la LIS.

3. Sujetos obligados

El artículo 30 bis de la LIS, incorporado por la LPGE para 2022, establece que en el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo o, con independencia del importe neto de cifra de negocios, si tributan en el régimen de consolidación fiscal, la cuota líquida mínima no puede ser inferior, simplificando, al resultado de aplicar el 15% a la base imponible.

Afecta, por lo tanto, a lo que podríamos entender como gran empresa a los solos efectos de la LIS, por ser aplicables a dichas entidades límites más onerosos en la aplicación de la compensación de bases imponibles negativas, límites en la aplicación del artículo 11.12 de la LIS o en la aplicación de las deducciones por doble imposición en los términos esta-

blecidos en la disposición adicional decimoquinta de la LIS, incorporada en su momento por el Real Decreto-Ley 3/2016 también por necesidades recaudatorias.

Lo cierto es que es que más que el importe neto de cifra de negocios es más relevante el margen o la capacidad de generación de bases imponibles, pero, bien por simplificación, bien por los antecedentes normativos del concepto de gran empresa en el IVA, la cifra de 10 o 20 millones de importe neto se utilizan bien para los pagos fraccionados, bien para limitar magnitudes fiscales o, como es el presente caso, una cuota líquida mínima.

Sí es novedosa la aplicación de esta medida de índole recaudatoria a las entidades que tributan en el régimen de consolidación fiscal, con independencia del importe neto de cifra de negocios. Indirectamente, asimila gran empresa a consolidación fiscal, lo cual no es cierto (de hecho, las empresas de reducida dimensión pueden acceder a la consolidación fiscal), por lo que implícitamente parece deducirse la percepción del legislador de que la consolidación fiscal supone una ventaja fiscal (por aventurar algo, por la posibilidad de compensar bases imponibles negativas por la mecánica del grupo fiscal que en régimen individual estaría vedado por la no deducibilidad fiscal de los deterioro de valor de las filiales participadas), lo cual no parece correcto.

Ahora bien, como se señala en el artículo 30 bis, la cuota líquida mínima no es de aplicación a determinados contribuyentes:

- No se aplica a las entidades que tributen a los tipos de gravamen previstos en los apartados 3 (entidades que tributan al tipo del 10 %, por aplicación de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos), 4 (entidades que tributan al 1 %) y 5 (entidades que tributan al tipo del 0 %, los fondos de pensiones) del artículo 29 de la LIS.
- No se aplica a las entidades de la Ley 11/2009, las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI). Aunque no se especifica, ello es con independencia de que parte de la cuota pueda tributar conforme al tipo general de gravamen, por ser una inaplicación subjetiva, no en función de la parte de la base imponible que va a uno u otro tipo (como podría pasar con las instituciones de inversión colectiva, como consecuencia del art. 27.2 d) o del art. 77.1, último párrafo, de la LIS).

4. Base y tipo de aplicación. Cuota íntegra ajustada

El artículo 30 bis de la LIS establece que, para determinados contribuyentes:

La cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15 % a la base imponible, minorada o incrementada en su caso, y según corresponda, por las cantida-

des derivadas del artículo 105 de esta ley, y minorada en la reserva de inversiones regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994 [...] dicha cuota tendrá el carácter de cuota líquida mínima.

Se define la base imponible (art. 10.3 de la LIS) ajustada por la reserva de nivelación y, en su caso, aun cuando no era necesario especificarlo por ser un ajuste negativo, el derivado de la reserva por inversiones en Canarias.

El tipo del 15 % se minorará al 10 % en las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 %, y el 18 % para las entidades que tributan al 30 % conforme a lo dispuesto en el artículo 29.6 de la LIS.

En las cooperativas, se especifica que la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60 % a la cuota íntegra calculada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas.

En este punto deben distinguirse las cooperativas que como consecuencia de la pérdida de la condición de especialmente protegida tributan por todas las rentas al tipo general del 25 % (con lo que el tipo efectivo del 60 % sobre el 25 % sigue siendo el 15 %).

Adicionalmente, están las cooperativas protegidas en las que, al tener doble tipo por resultados cooperativos y extracooperativos, la cuota íntegra es un sumatorio de cuotas positivas y negativas, y, si es positiva conforme al artículo 23 de la Ley 20/1990, conforma la cuota íntegra. Sobre la misma, y en sustitución de la compensación de bases imponibles negativas, cabe la posibilidad de compensar cuotas negativas de ejercicios anteriores. Sobre la cuota resultante se aplicaría el porcentaje del 60 % para determinar la cuota líquida mínima.

También están las cooperativas especialmente protegidas, que disfrutan de una bonificación del 50 %, la cual debe aplicarse, pues, si bien la norma señala la cuota líquida mínima del 60 %, no exceptiona la regla especial de aplicación de las bonificaciones prevista en el apartado 2 del artículo 30 bis, ya que, por ejemplo, una cooperativa especialmente protegida con cuota íntegra positiva derivada exclusivamente de rentas cooperativas y con derecho a la bonificación (tipo efectivo del 10 %) se sometería a un tipo mínimo superior al efectivo previsto por la Ley 20/1990.

Por último, las entidades de la zona especial canaria deben excluir de la base imponible positiva a efectos de la aplicación de la cuota líquida mínima la parte de la base imponible positiva correspondiente a la parte de la misma correspondiente a las operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la zona que tribute al tipo de gravamen especial previsto en el artículo 43 de la Ley 19/1994.

Ahora bien, en la determinación de la cuota líquida mínima operan adicionalmente otras reglas en su determinación que afectan básicamente a la existencia de bonificaciones o de deducciones por doble imposición.

Así, se establece en la letra a) del artículo 30 bis.2 de la LIS que se minoran de la cuota íntegra, en primer lugar, las bonificaciones que sean de aplicación, incluidas las relacionadas en la Ley 19/1994, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, así como las deducciones previstas en el artículo 38 bis de la LIS.

En segundo lugar, las deducciones por doble imposición previstas en los artículos 31, 32 y 100 y la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS, respetando los límites aplicables en cada caso. Recordamos a este respecto que, para las entidades cuyo importe neto de cifra de negocios en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea al menos de 20 millones de euros, las deducciones por doble imposición no pueden exceder del 50 % de la cuota íntegra, conforme establece la disposición adicional decimoquinta de la LIS.

Si acudimos a la orden que aprueba el modelo 200, podemos integrar la norma así descrita con lo existente de forma previa e intentar solventar algunas dudas que se originan.

Así, en el modelo 200, el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen es la cuota íntegra a la que se sumaría la derivada del incumplimiento de la reserva de nivelación conforme al artículo 105.6 de la LIS incrementándose en un 5 %, además de los intereses de demora. ¿Se tiene que tener en cuenta esta cuota íntegra más el 5 %? Aparentemente, sí (no debería el 5 %, que parece casi como un recargo, ya que los intereses son los puramente indemnizatorios, pero por el tenor literal sí procede), al hacer referencia a las cantidades derivadas de la aplicación del artículo 105 de la LIS.

Sobre dicha cuota íntegra se aplican en el modelo 200 las bonificaciones, las deducciones por doble imposición y luego la bonificación para empresas navieras previstas en el artículo 76 de la Ley 19/1994, siendo el resultado la denominada –no en la LIS, sino en el modelo– cuota íntegra ajustada positiva.

El artículo 30 bis de la LIS no respeta este orden, sino que aplica primero las bonificaciones (todas) y el artículo 38 bis y, sobre el resultado de la misma, aplica las deducciones por doble imposición con los límites que resulten en cada caso.

Así, las entidades con menos de 20 millones de euros pueden aplicar las deducciones del propio periodo impositivo y las pendientes de aplicar sin restricción cuantitativa, pudiendo resultar una cuota 0 o inferior al 15 sobre la base imponible, si es el supuesto.

Si es de 20 millones o más, se respetan los límites establecidos de tal forma que puede llegar hasta el 50 % de la cuota (se entiende que tras las bonificaciones).

Por ejemplo, una gran empresa con base imponible de 4 millones de euros y una cuota íntegra de 1 millón de euros y deducciones por doble imposición del propio ejercicio más pendientes de aplicar podría aplicar hasta 500.000 euros, de tal manera que la cuota líquida resultante es de 500.000 euros, que operaría como cuota mínima, con un tipo efectivo del

12,5 %, inferior al 15 %. Este importe de 500.000 sí que operaría como cuota líquida mínima sin poder aplicar ninguna deducción.

En la letra b) del artículo 30 bis.2 de la LIS se contempla el supuesto de que, habiendo aplicado las bonificaciones y deducciones previstas en la letra a) de dicho precepto, caso de que la cuota resultante exceda del 15 % de la base imponible, se pueden aplicar «las restantes deducciones que resulten procedentes, con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de dicha cuota líquida mínima».

Aquí se producen los efectivos límites en la determinación de la cuota mínima, al converger un tipo efectivo mínimo del 15 %, con sus matizaciones, con los límites en la aplicación de los incentivos a la inversión previstos en el artículo 39 de la LIS (el general del 25 % respecto de la denominada cuota íntegra ajustada positiva del modelo 200, que podía llegar hasta el 50 % para las deducciones por investigación y desarrollo conforme a lo previsto en el art. 39.2 de la LIS).

Es cierto que operando solo deducciones con el límite del 25 %, sobre un tipo de gravamen del 25 % y no habiendo bonificaciones o deducciones por doble imposición, el tipo efectivo sobre la base imponible sería del 18,75 % –el 75 % del 25 %– y, por lo tanto, superior al 15 %, por lo que la cuota líquida mínima no va a afectar a la mayor parte de las entidades. Sin embargo, habrá una porción de entidades, que sean gran empresa y con deducciones por doble imposición internacional y con actividad generadora de incentivos a la inversión, normalmente, por su potencia, la de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, que pueden estar afectadas.

En materia de incentivos a la inversión se echa de menos una matización respecto a dos supuestos en que no se aplican, por voluntad del legislador, los límites en la cuota en materia de incentivos a la inversión; es el caso de la monetización de las deducciones por investigación, desarrollo e innovación y la deducción por producciones extranjeras en España previstas en el artículo 36.2 de la LIS.

En el artículo 39.3 de la LIS se prevé la monetización de las deducciones por investigación, desarrollo e innovación, y que incluso, en caso de insuficiencia de cuota íntegra, por ejemplo, por base imponible negativa, se abone por la AEAT cumpliéndose determinadas condiciones.

En el citado artículo 39.3 se prevé asimismo el abono de la deducción prevista en el artículo 36.2 de la LIS en caso de insuficiencia de cuota íntegra.

¿Cómo compatibilizar dichos preceptos con la cuota líquida mínima? Por un lado, parece un sinsentido que, si hay base imponible negativa, se abonen los importes de las deducciones (en una especie de transformación de la deducción en un pago a cuenta), pero que, si hay cuota íntegra, no se pueda soslayar la cuota mínima. Debería entenderse que,

aun operando la cuota mínima cabiendo las deducciones que fueran procedentes, se pudiera pedir el abono a la AEAT del importe no deducido en la forma prevista en el artículo 39 de la LIS, a fin de no anular precisamente la filosofía de dichos incentivos.

Otro debate adicional se plantea con la deducción por donativos prevista en la Ley 49/2002, de, con carácter general, el 35 % del donativo a las entidades beneficiarias del mecenazgo. Lo cierto es que esta deducción tiene su propio límite, no puede exceder del 10 % de la base imponible del IS, y sobre dicho límite específico puede aplicar la deducción resultante sin límites propios sobre la cuota íntegra o, en la denominación del modelo 200, cuota íntegra ajustada positiva.

El donativo, recuérdese, no es fiscalmente deducible (art. 15 de la LIS), pero, atendiendo al tipo de gravamen, el resultado efectivo es un gasto deducible al 25 % y una deducción del 10 %. De hecho, con la Ley 30/1994, antecedente legislativo de la Ley 49/2002, el gasto del donativo era fiscalmente deducible con el límite (general) del 10 % de la base imponible previamente a la consideración del donativo como fiscalmente deducible.

Al no exceptuar la norma («las restantes deducciones que resulten procedentes, con los límites aplicables en cada caso») la deducción por donativos, se entiende limitada, lo cual no tiene excesivo sentido al operar ya un límite sobre la base imponible. Esta situación debería ser corregida, ya que parece insólito que sea mejor fiscalmente acogerse al artículo 26 de la Ley 49/2002, sobre gastos de interés general, esto es, llevar a cabo las propias entidades los gastos en las actividades de interés general que son deducibles en base imponible, que donar para que las hagan las entidades sin ánimo de lucro. Esta situación, como hemos indicado, debería ser corregida y quizá, dado el anteproyecto existente en materia de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, la situación producida puede ser objeto de corrección.

Respecto a las deducciones por incentivos en Canarias, por aplicación de la Ley 20/1991, básicamente tipos incrementados de deducción por incentivos y límites sobre la cuota íntegra propios, de forma expresa se señala que los mismos se aplicarán respetando sus propios límites, aunque la cuota líquida resultante sea inferior a la cuota líquida mínima.

El artículo 30 bis.3 señala que «las cantidades no deducidas por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso».

Si bien las deducciones por doble imposición no aplicadas no tienen límite temporal de aplicación, sin embargo, las deducciones por inversiones tienen un plazo de 15 o 18 años según los casos, y la deducción por donativos pendiente de aplicar, que se aplica con posterioridad a las anteriores, de 10 años. En este sentido, y sobre todo para las últimas, el agravamiento para su aplicación efectiva podría haber tomado en consideración una ampliación del plazo temporal.

5. Pagos fraccionados

La existencia de una cuota líquida mínima no afecta al sistema de pagos fraccionados previsto en el artículo 40 de la LIS por cuanto se atiende en los mismos, bien al importe neto de cifra de negocios, bien al tipo de gravamen nominal, por lo que cualquier disfunción existente entre las cuotas líquidas, mínima o no, y el importe de los pagos fraccionados obedece a la mecánica de su cómputo.

Si bien el sistema de cuota líquida mínima atiende a la base imponible y a un tipo del 15 %, generalmente limitativo de la aplicación de los incentivos a la inversión, en los pagos fraccionados en una de sus modalidades, la prevista en el artículo 40.3, en los términos de la disposición adicional decimocuarta de la LIS, el pago fraccionado mínimo, aplicable a determinadas entidades por importe neto de cifra de negocios, se aplica un tipo del 23 % no a la base imponible, sino al resultado contable (con evidentes dudas de su constitucionalidad), o bien, se pondera el tipo del pago fraccionado por el tipo de gravamen nominal sobre la base imponible.

6. Regímenes especiales y potenciales preceptos de la LIS afectados

La reforma realizada en la LIS solo contempla de forma expresa a los grupos fiscales en la nueva redacción dada al artículo 71.1 de la LIS, si bien a los solos efectos de contemplar la denominada cuota líquida «resultado de aplicar a la cuota íntegra del grupo fiscal las deducciones y bonificaciones a que tenga derecho», sin hacer mención expresa a la cuota mínima. Ahora bien, tanto por el carácter supletorio del régimen general del impuesto (art. 42.2 de la LIS) como por la propia aplicación del sistema de cuota líquida mínima a los grupos fiscales con independencia de su importe neto de cifra de negocios, es de aplicación evidente el artículo 30 bis de la LIS.

Al no depender del importe neto de cifra de negocios la tributación mínima, es cierto que se obvian los problemas de entradas y salidas del perímetro de consolidación fiscal que afectan, por ejemplo, a los pagos fraccionados, pero se debe ser consciente de que va a ser perfectamente posible que el grupo fiscal tribute como empresa de reducida dimensión por no llegar a 10 millones de euros el importe neto de cifra de negocios y aplicar la tributación mínima. En este caso concreto, al no afectar, por ejemplo, los límites en las deducciones por doble imposición al 50 % por no llegar a los 20 millones el importe neto de cifra de negocios, se puede minorar dicha cuota líquida mínima en el importe de las deducciones sin límite.

Por otra parte, respecto de entidades que se incorporan al grupo fiscal con deducciones pendientes de aplicar, la posible incidencia de la limitación en la aplicación de las deducciones pendientes de aplicar por el límite del grupo fiscal o de la propia entidad, la menor

de las dos, no tiene excesiva particularidad bajo la perspectiva de la opción de elegir unas u otras deducciones a voluntad del contribuyente.

Sí es cierto que, dentro de las ventajas o inconvenientes de aplicar el régimen de consolidación fiscal, la exigencia de la tributación mínima al 15 % de la base imponible en función de las características del grupo fiscal puede suponer una desventaja fiscal por el obligado diferimiento en la aplicación de las deducciones generadas por el grupo fiscal.

En el régimen de neutralidad fiscal, más allá del posible fraccionamiento de actividades, que, tributando en individual, pudiera afectar al importe neto de cifra de negocios o los efectos de la absorción de filiales en su cómputo o no a efectos de la tributación mínima (no debería), no hay efectos directos. Si a la entidad absorbida pudiera serle de aplicación la tributación mínima y no así a la absorbente podría plantearse potencialmente la existencia de motivos económicos válidos o no si no concurrieran motivos extrafiscales.

Se prevé expresamente la no aplicación del régimen de tributación mínima a entidades con tipos inferiores al 15 %, las previstas en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29, lo que lleva a excluir a entidades sin ánimo de lucro acogidas a la Ley 49/2002, instituciones de inversión colectiva y fondos de pensiones, a las SOCIMI, o bien recoger reglas especiales en la determinación del importe caso de las cooperativas.

Las normas de la LIS que afectan a la determinación de la base imponible (DTA –activos fiscales diferidos–, reserva de capitalización, factor de agotamiento, incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión, etc.) no se ven afectadas por la tributación mínima.

Sí se salvaguarda, ponderando el tipo de la tributación mínima, a las empresas de nueva creación previstas en el artículo 29.1.º de la LIS, y por extensión, si se aprueba el proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, publicado el 27 de diciembre en el Boletín Oficial de las Cortes Generales –Congreso de los Diputados–, a las empresas emergentes en la forma prevista en su artículo 8.

Respecto de los regímenes especiales por razón del territorio, las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla se respetan en su aplicación, así como los incentivos en base imponible o incentivos a la inversión, bonificaciones y régimen especial de la zona especial canaria previstos en las Leyes 20/1991 y 19/1994. No obstante, los incentivos pendientes de aplicar que por cambio de domicilio fiscal y normativa o como consecuencia de operaciones acogidas a neutralidad fiscal que contengan incentivos fiscales generados bajo la cobertura de la normativa foral de la Comunidad Foral de Navarra o de los territorios históricos del País Vasco sí que se someterían a las restricciones del sistema de tributación mínima.

Las SICAV (sociedades de inversión de capital variable) en liquidación, conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria cuadragésima primera de la LIS incorporada por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, en cuanto que tributan con el régimen vigente a 31 de diciembre de 2021, mantienen dicha tributación hasta

su liquidación sin verse afectadas por la norma de tributación mínima. Las entidades que por número de accionista pasen a tributar conforme al régimen general sí se ven afectadas.

7. Inspecciones. Regularizaciones de incentivos

Si bien la declaración original de una entidad o grupo fiscal lleva formalmente a la determinación de una cuota íntegra autoliquidada, sin embargo, la misma puede verse afectada, bien como consecuencia de liquidaciones complementarias o rectificativas, o bien por actuaciones inspectoras o liquidaciones provisionales de gestión tributaria y, desde 2022, puede tener o no efecto en la determinación de la cuota líquida mínima.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020 –NFJ084246–) resuelve en casación la controversia en orden a la denominada teoría de la opción sustentada por la AEAT, en materia no solo de compensación de bases imponibles negativas, sino extendida a deducciones o ajustes en base imponible para empresas de reducida dimensión, y, de consolidarse el criterio del Alto Tribunal, como parece obvio, de que estamos ante derechos de contribuyentes y no ante opciones tributarias, simplifica los posibles efectos de una regularización inspectora que incremente bases imponibles o minore compensaciones de bases imponibles negativas de años anteriores o altere la aplicación de las deducciones aplicadas o pendientes de aplicar de las entidades.

En el régimen de consolidación fiscal, la inclusión de sociedades en el perímetro de consolidación o su exclusión, por ejemplo, de una entidad generadora de bases imponibles negativas puede determinar una regularización inspectora que incremente la cuota íntegra y determine alteraciones en la cuota líquida mínima resultante de las mismas. Por otro lado, al aplicarse el 15 % sobre la base imponible, la regularización inspectora puede alterar la misma, bien por supuestos ordinarios de calificar gastos como fiscalmente no deducibles o bien alterar parámetros de deducibilidad fiscal; es el caso de los gastos financieros o la aplicación de la reserva de capitalización. A ello podría sumarse un efecto, el de las diferencias temporales excesos de amortizaciones, por ejemplo, que varíen en varios ejercicios los efectos de la cuota líquida mínima.

Por otro lado, en las comprobaciones inspectoras puede producirse que, derivado de la calificación de ingresos como importe neto de cifra de negocios no computados como tal por el contribuyente, determinen la aplicación de la cuota tributaria mínima o la mala aplicación del principio de devengo que determinen las consecuencias previstas en el artículo 11.3 de la LIS.

A estos supuestos de regularización inspectora deben sumarse los derivados de las autoliquidaciones practicadas por el contribuyente, bien a través de complementarias, bien de rectificativas e, incluso, de lo previsto en las propias normas del impuesto que determinan una regularización de incentivos fiscales, a título de ejemplo, por incumplimientos.

Respecto de estos últimos, el propio modelo prevé, en consonancia con el artículo 125.3 de la LIS, la regularización en el año del incumplimiento, como mayor cuota la cuota íntegra o cantidad deducida por incumplimiento de exenciones, deducciones o incentivos aplicados en periodos impositivos anteriores. ¿Debería afectar esta cuota íntegra regularizada a la cuota líquida mínima? No tiene lógica, por cuanto el precepto antes mencionado determina la mecánica de regularización.

8. Modificaciones en el régimen tributario de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda

Se minorará con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022 la bonificación del 85 % existente a aplicar sobre las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas al 40 %.

La minoración de la bonificación supone una restricción de la ventaja fiscal para este régimen especial, que, en el caso de que las únicas rentas obtenidas fueran las bonificadas, supondría subir el tipo efectivo del 3,75 % ($25 \times 0,15$) al 15 % ($25 \times 0,60$).

Ahora bien, adoptada esta medida, no parece tener sentido –salvo su mantenimiento como régimen transitorio para las reservas generadas hasta 2021, inclusive con la bonificación del 85 %–, desde un punto de vista técnico, conservar la exención en dividendos y plusvalías al 50 %, incluso dentro de un grupo fiscal, conforme a lo dispuesto en el artículo 49.3 de la LIS, por cuanto con una tributación efectiva del 15 %, y por lo tanto superior al 10 % de tipo nominal exigido en el artículo 21 de la LIS, lo que va a suponer es una imposición, para el socio persona jurídica de estas entidades, superior al tipo nominal, aun concurriendo los requisitos de participación y antigüedad que generan derecho a la aplicación del artículo 21 de la LIS.

Así hasta 2021, inclusive, para 100 de renta bonificada, la tributación era del 3,75 % efectivo, que, en caso de distribución del neto (96,25) como dividendo, al limitarse la exención al 50 %, suponía una tributación efectiva del 12,5 sobre dicho importe, 12,03, suponiendo una tributación total de 15,78.

Como consecuencia del cambio normativo y no eliminar la exención al 50 %, sobre 100 de renta bonificada se tributaría un 15 %, sobre 15, y sobre los 85, un 12,5 %, 10,625, por lo que el resultado es 25,625 en la tributación de la entidad de arrendamiento de viviendas más el socio persona jurídica, eliminando en su práctica totalidad el incentivo fiscal para el socio (la única ventaja es que si hubiera tributado al 25 % los 75 restantes al limitar la exención al 95 % tributarían un 1,25 sobre los 75 de dividendo neto).

Se mantiene, no obstante, el reductor del 60 % en el IRPF para las rentas positivas obtenidas en el arrendamiento de viviendas, por lo que, a efectos de una elección de inversión

entre una sociedad con régimen general del IS o con el régimen especial de arrendamiento de vivienda, directa o indirectamente, las consecuencias tributarias son:

- La inversión directa por la persona física, al tener el reductor del 60 %, con un marginal del 45 %, tributa al 18 % efectivo sobre una renta por arrendamiento antes de reducción de 100. La eventual plusvalía del inmueble tributa como máximo al 26 %.
- La inversión en una vivienda de alquiler a través de una sociedad en régimen general tributa al 25 % tanto por el alquiler como por las plusvalías, y el dividendo posterior al socio como renta del ahorro puede tributar por el neto ($100 \times 0,75$) al 26 % como máximo, 19,5, con una tributación conjunta entre IS e IRPF del 44,5 % como máximo (al depender del tipo de la renta del ahorro).
- La inversión de la persona física a través de una sociedad con el régimen especial de arrendamiento de viviendas respecto de la renta por arrendamiento tributa al 15 % y por plusvalías al 25 %. En el caso de rentas por arrendamiento, el eventual dividendo sobre la renta neta después de impuestos ($100 \times 0,85$) puede tributar hasta el 26 % (22,19) sumando una tributación del 37,19 % máxima.
- La inversión de una persona física a través de una sociedad titular de una filial con el régimen de arrendamiento de viviendas, por la parte de rentas de arrendamiento, tributaría un 15 % en esta entidad, los 85 como dividendo a la sociedad titular un 12,5 % adicional, 10,625, por IS y los 74,375 que fueran como dividendo a la persona física bajo un tipo máximo del 26 % un 19,3375 adicional en el IRPF, con una tributación total de 44,9635 %.

En definitiva, la inversión directa por personas físicas en viviendas para su arrendamiento es lo más eficiente fiscalmente, seguida por la inversión a través de una entidad con el régimen especial de arrendamiento, cuyo titular sea una persona física, siendo prácticamente inexistente si el socio de tal entidad es una persona jurídica (sin tener en cuenta los posibles efectos en el impuesto sobre el patrimonio o el impuesto sobre sucesiones, dependiendo de la normativa de cada comunidad autónoma).

La recuperación de valor

Análisis de la **STS de 6 de mayo de 2021, rec. núm. 1208/2020**

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 6 de mayo de 2021 objeto de análisis interpreta el artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, estableciendo que la tributación consecuente con una recuperación de valor ha de producirse en sede de la entidad vinculada que está en posesión de los elementos patrimoniales afectados, aun cuando la misma no sea residente en territorio español. En la presente colaboración se comentan los argumentos vertidos en dicha sentencia, los cuales afectan a un variado conjunto de materias, tales como la capacidad económica, el impacto de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición y el Derecho de la Unión Europea. Finalmente, se apunta el alcance de la doctrina fijada por el TS en el contexto de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

1. Supuesto de hecho

En 2001 la entidad P, residente en territorio español, adquirió la participación total sobre dos entidades residentes en Argentina, por importe de 261.075.922 euros. En los ejercicios 2001 y 2002, P practicó correcciones de valor por importe de 67.340.117,68 euros, las cuales incidieron sobre la base imponible del impuesto sobre sociedades (IS). En 2002, P aportó las acciones a una entidad filial residente en Alemania y las de esta a otra entidad residente en los Países Bajos, contabilizando una pérdida, que también incidió sobre la base imponible, por importe de 23.053.755,27 euros. Las dos eran sociedades *holdings* sin infraestructura administrativa, cuyo único activo eran las participaciones aportadas.

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

En ejercicios posteriores, las acciones de las sociedades residentes en Argentina recuperaron parcialmente su valor inicial, por importe de 7.904.000 euros (2006) y 16.931.000 euros (2007), hecho indiscutido que se deduce de la documentación contable presentada por el obligado tributario.

La regularización se practicó respecto de la entidad residente en territorio español que practicó la corrección de valor, a pesar de que las acciones objeto de la misma se hallaban en poder de una entidad vinculada. El fundamento jurídico fue el artículo 19.6 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS).

La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 14 de noviembre de 2019 (rec. núm. 238/2016 –NFJ076445–) confirmó el criterio de la Administración tributaria, por cuanto

entendemos que, conforme al artículo 19.6, primer apartado, del TRLIS, la recuperación de valor cuando se transmite el elemento que ha sido objeto de corrección de valor a una entidad vinculada debe integrarse, en todo caso, en la entidad que practicó la corrección, y sufrió la pérdida. Y ese criterio de imputación se aplicará tanto si la entidad adquirente del elemento es residente en España como si no lo es. En caso contrario, la recuperación de valor se evitaría por el simple hecho de una venta intergrupo...

2. Doctrina del tribunal

El auto de admisión del recurso de casación de 9 de julio de 2020 (rec. núm. 1208/2020 –NFJ078545–) fijó la cuestión con interés casacional en

determinar, en el supuesto de transmisión de un elemento patrimonial que haya sido objeto de una corrección valorativa por deterioro, –y en consecuencia se haya dotado una provisión y deducido la misma a efectos fiscales– y, posteriormente, ese elemento patrimonial recupere su valor, dónde gravar la corrección o recuperación de la pérdida mediante los correspondientes ajustes en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ¿en sede de la transmitente que dotó la provisión y se practicó la deducción (por la pérdida) o, en sede de la mercantil vinculada, adquirente y nuevo titular del elemento patrimonial transmitido?

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 6 de mayo de 2021 (rec. núm. 1208/2020 –NFJ082204–) respondió a la cuestión delimitada por el auto de admisión, sobre la base de tres argumentos fundamentales:

Primero. Del tenor literal del artículo 19.6 del TRLIS se desprende, inequívocamente, que el efecto fiscal de la recuperación de valor ha de producirse en sede

de la entidad que sea titular de los elementos patrimoniales en el ejercicio en el que se produce aquella.

Segundo. La interpretación precedente es la que más se ajusta a los convenios para evitar la doble imposición. En el caso, el convenio hispano-alemán para eliminar la doble imposición.

Tercero. No cabe interpretar el artículo 19.6 del TRLIS a modo de norma antiabuso, de manera tal que, si la Administración tributaria aprecia la existencia de una operación fraudulenta, ha de aplicar las normas antiabuso de carácter general.

3. Comentario crítico

El deterioro, debidamente justificado a tenor de las normas contables en vigor, había venido siendo, en la legislación del IS, una partida deducible a efectos de la determinación de la base imponible. Así lo fue en el Texto Refundido de 1967 y en la Ley 61/1978. La Ley 43/1995 continuó esta tradición, si bien introdujo una norma cautelar, posteriormente recogida en el artículo 19.6 del Texto Refundido de 2004, a cuya interpretación está consagrada la sentencia del TS que se comenta. Pese a la contundencia con la que dicha sentencia se expresa, es lo cierto que las espadas estaban en alto.

Por una parte, parecía lógico integrar la recuperación de valor en la base imponible de la entidad vinculada que poseía el elemento patrimonial concernido, puesto que aquella se predica de este pero, por otra, tal solución llevaría a la frustración de la finalidad del precepto si tal entidad residía en el extranjero.

La sentencia del TS se ha decantado por la primera alternativa, casando así la sentencia de la AN. En el camino de la búsqueda de la más correcta interpretación del precepto, la sentencia del TS explora un conjunto de cuestiones y da pie a la consideración de otras conexas. Son estas:

- Desviación del precedente establecido en sentencias de la propia AN.
- La relación entre las normas contable y fiscal.
- La contraposición entre norma antiabuso y norma de imputación temporal.
- El impacto del Derecho de la Unión Europea.
- La incidencia de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.
- Las exigencias del principio de capacidad económica.
- La técnica de aplicación de una norma antiabuso de carácter general.
- El papel de la transparencia fiscal internacional.
- La cuestión en el contexto de la legislación vigente.

3.1. La desviación del precedente sentado por la propia AN

Tras exponer en el fundamento de derecho segundo los hechos y en el tercero los elementos básicos de la sentencia recurrida, que fue favorable a las pretensiones de la Administración tributaria, se abre el cuarto con una cuestión espinosa, a saber, el examen de si dicha sentencia se había apartado, arbitrariamente, del criterio de dos sentencias precedentes de la propia AN (Sentencias de 20 de diciembre de 2010 [rec. núm. 611/2007 –NFJ076953–] y de 4 de noviembre de 2010 [rec. núm. 407/2007 –NFJ041450–]). Para la sentencia del TS ese examen resultaba relevante por razones de tutela judicial efectiva y de seguridad jurídica.

Aun cuando también la propia AN había abordado este asunto, negando la desviación del precedente, el TS realizó un detenido análisis que le llevó a concluir que tal negación, simplemente,

no responde a la verdad, de manera tal que la sentencia de la AN aquí impugnada se aparta con toda evidencia de sus precedentes. La manera de hacerlo es aceptar la inverosímil e inadmisibles afirmación del acuerdo de liquidación, de que la AN se había equivocado en ambas sentencias, tesis que repite, con algo más de aseo dialéctico, el TEAC, al que sigue la sentencia de forma acrítica. Causa perplejidad y estupor que un órgano administrativo opine e interprete a su voluntad y capricho si las sentencias judiciales aciertan o no.

Sin embargo, la sentencia del TS no casa la sentencia de la AN por ese quebrantamiento del precedente, tan agriamente desvelado, sino por un conjunto de razones que, en alguna medida, se apoyan en las dos sentencias analizadas de la propia AN.

La función de complemento del ordenamiento jurídico se predica por el artículo 1.6 del Código Civil de la «doctrina que, de modo, reiterado establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la Ley», siendo su consideración obligada para la Administración tributaria en cuanto vinculada en su actuación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 103 de la Constitución, a *la ley y al Derecho*, de manera tal que, en el caso, no existía tal sujeción, ya que los precedentes procedían de la AN, pero no del TS. Sin embargo, el principio de buena administración, enraizado en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, ameritaba un análisis atento de las dos sentencias previas de la AN al que, según el TS, no hizo honor la Administración tributaria.

3.2. La relación entre las normas contable y fiscal

En el fundamento de derecho quinto.2 de la sentencia del TS que se comenta, dedicado a la doctrina jurisprudencial que se forma al respecto, se afirma, refiriéndose a lo previsto en el artículo 19.6 del TRLIS,

que esa regla es clara y no requiere una interpretación distinta de la de su propio texto, en el sentido de que la reversión, como *contrarius actus* de la depreciación del valor de los elementos patrimoniales, se imputará en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. Esto es, define el cuándo de la imputación y, de forma derivada o indirecta, el quién, coincidente con el titular de los bienes al tiempo de la reversión o recuperación.

El artículo 19.6 del TRLIS establece que:

la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.

Desde luego, la claridad es total en lo concerniente al periodo impositivo en el que debe integrarse la recuperación de valor en la base imponible. Ese periodo es aquel en el que se produce tal recuperación. Sin embargo, respecto del contribuyente en el que ha de realizarse la integración, el precepto referido guarda silencio. La propia sentencia así lo pone de relieve al indicar que el precepto en cuestión designa al contribuyente «de forma derivada o indirecta».

Era, por tanto, necesario adentrarse en el espíritu y finalidad de la norma para determinar el sentido de la misma. ¿Por qué la norma fiscal establece un criterio de imputación temporal distinto del que se deriva de la norma contable? La sentencia del TS no ha recorrido plenamente esta senda.

Tanto el deterioro o depreciación como la recuperación de valor o reversión son conceptos recogidos y regulados por la normativa contable contenida, básicamente, en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo, en particular, el Plan General de Contabilidad.

La norma contable da por consolidada la pérdida, en sede de la entidad que sufrió la depreciación o deterioro, a causa del acto traslativo del elemento patrimonial, en el caso de las acciones o participaciones sobre las entidades filiales, y no exige ni permite el cómputo de un ingreso en sede de la entidad adquirente del elemento patrimonial, sea o no vinculada con la entidad transmitente. Ciertamente, si el elemento patrimonial es de aquellos que deben valorarse por el valor razonable, la entidad adquirente deberá reflejar un ingreso, pero no en concepto de recuperación de valor, por más que el efecto práctico pueda ser equivalente.

Para la norma contable el hecho de la recuperación del valor en sede de una entidad vinculada es irrelevante. Pudiera pensarse que no resulta lógica esta pasividad por cuanto las cuentas anuales no reflejarán el hecho, sin duda relevante cuando media una relación de vinculación, de la recuperación de valor. Sin embargo, las normas contables atesoran la técnica para dar una imagen fiel de lo acontecido. Se trata, bien se comprende, de las cuentas anua-

les consolidadas, las cuales reflejarán, primeramente, la pérdida de la entidad filial, que justifica normalmente el deterioro y, posteriormente, el beneficio de la entidad filial, que justifica normalmente la recuperación de valor. Así, el resultado contable consolidado refleja tanto la pérdida como el ingreso.

Esa precisa técnica no está a disposición del IS, ya que la obligación de contribuir se enraza en las cuentas anuales individuales y, si el contribuyente así lo decide y median ciertos requisitos, en unas cuentas anuales consolidadas de las que no forman parte las entidades filiales residentes en el extranjero. El artículo 19.6 del TRLIS, al igual que el vigente artículo 11.6 de la Ley 27/2014, no es sino la ortopedia que el legislador fiscal ha establecido para remediar esa carencia. Por eso ha de ordenar que la recuperación de valor se integre en la base imponible, también en el caso en que la misma se produzca en sede de una entidad vinculada.

Nótese que el mandato de integración en la base imponible cuando la recuperación de valor se produce en sede de la entidad que practicó la depreciación o deterioro es superfluo, por cuanto el cumplimiento de la norma contable determinará esa integración. El precepto cobra verdadero sentido cuando tal evento se produzca en sede de la entidad vinculada.

El artículo 10.3 del TRLIS es, al igual que el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, la clave de bóveda de la configuración de la base imponible del IS. A su tenor, la base imponible se determinará corrigiendo el resultado contable mediante los preceptos establecidos en la propia Ley 27/2014. El artículo 19.6 del TRLIS, al igual que el artículo 11.6 de la Ley 27/2014, son preceptos que se inscriben entre esas normas destinadas a corregir el resultado contable. Pues bien, en la relación funcional que existe entre la norma contable corregida y la norma fiscal correctora se halla la respuesta a algo que, desde luego, esos preceptos no explicitan, esto es, el contribuyente en el que ha de surtir efecto la recuperación de valor.

Los dos preceptos mencionados llevan el mismo título, «Imputación temporal», esto es, establecen un momento temporal de integración de ingresos en la base imponible distinto de aquel que se deriva de la norma contable. La pregunta, entonces, es determinar en sede de cuál de las dos entidades intervinientes en la operación, esto es, la que transmitió el elemento patrimonial o la que lo adquirió, ha de producirse una imputación temporal de un ingreso regido por una norma contable que deba ser exceptuada o corregida por la norma fiscal, en el caso el artículo 19.6 del TRLIS.

En sede de la entidad que transmitió las acciones ninguna imputación contable temporal cabe, toda vez que los activos a cuyos ingresos se refiere la misma ya no están en su poder. Esos activos están en poder de la entidad vinculada. La regla contable de imputación temporal llevaría a reconocer el ingreso inherente a la recuperación de valor en el ejercicio en que tales activos fueren, eventualmente, transmitidos, excepto si hubieren de valorarse por el valor razonable, en cuyo caso la regla contable llevaría a reconocer el ingreso en el ejercicio de la recuperación de valor, coincidiendo, en este caso, en cuanto resultado práctico, las reglas contable y fiscal de imputación temporal.

La función correctora de la norma fiscal, respecto de la regla contable, solamente puede producirse en sede de la entidad vinculada adquirente del elemento patrimonial concernido, en el caso de las acciones o participaciones sobre las entidades filiales. En consecuencia, es a ella a la que va referida la regla contenida en los artículos 19.6 del TRLIS y 11.6 de la Ley 27/2014.

Así pues, la relación funcional, en orden a la determinación de la base imponible, entre las normas contable y fiscal concernidas, respalda el criterio interpretativo formulado por la sentencia del TS.

Este es, por otra parte, el criterio que se desprende de un conjunto de consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) citadas por la entidad recurrente y recogidas en la sentencia del TS, alguna resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), igualmente citada y recogida del mismo modo, así como el que obró en el *Manual Práctico* para la declaración del IS hasta 2015, inclusive, como así lo resalta la sentencia del TS, para colegir que el cambio de criterio del manual citado se debió, precisamente, a alinear la posición de la Agencia Tributaria con la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 (RG 5079/2012 –NFJ062097–), por la que se confirmó la regularización tributaria practicada. Todo lo cual lleva al TS a concluir que:

es tan sorprendente como anómalo que la Sala de instancia se adhiera a la supuesta finalidad antielusoria del artículo 19.6 TRLIS para justificar la extensión de su ámbito de aplicación más allá del que le es propio a una norma de imputación temporal y, con ello, alterar las consecuencias derivadas de la aplicación de una disposición que, históricamente, había venido siendo interpretada por los diferentes actores jurídicos (incluyendo a la propia Administración Tributaria y al TEAC) de forma virtualmente unánime.

La interpretación que históricamente haya venido efectuando la Administración tributaria no vincula a los tribunales de justicia, pero sí genera consecuencias jurídicas al amparo del principio de confianza legítima. Así lo precisa la sentencia del TS y lo recuerda, entre otras, la del propio TS de 2 de junio de 2021 (rec. núm. 1478/2018 –NFJ084093–). En cualquier caso, la sentencia del TS aquí analizada se limita a extraer de aquel principio un reproche a la sentencia que casa.

3.3. Norma antiabuso versus norma de imputación temporal

Los hechos en presencia podrían apuntar hacia una maniobra tendente a consolidar la pérdida manifestada a través del deterioro contable, mediante la ubicación de las acciones concernidas en una entidad vinculada extranjera. Nótese que la corrección de valor se practica en el propio ejercicio en el que se adquieren las acciones o en el siguiente. ¿Respondía la depreciación o deterioro a una pérdida sufrida por las entidades participadas en el breve espacio temporal que medió entre la adquisición y el registro contable de la depreciación

o deterioro? ¿Respondía a una suerte de amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor contable? ¿Qué motivo había para residenciar las participaciones adquiridas en sede de una entidad residente en Alemania cuyo único activo era, precisamente, tales participaciones? No hay en la relación de hechos contenidos en la sentencia del TS la suficiente información para dar cumplida respuesta a esas preguntas.

No obstante, la ventaja fiscal que se deriva de la operación es clara. Si las acciones permanecen en sede de la entidad que practicó la corrección valorativa, la recuperación de valor se integra en la base imponible. Pero si las acciones son transmitidas antes de la recuperación de valor tal integración no se producirá. Cuando el adquirente es un tercero nada hay que oponer a esa consolidación de la pérdida. Pero si es una entidad vinculada, los tintes son diferentes. Más todavía si la entidad vinculada no es residente en territorio español. Y aún más si lo es en una jurisdicción fiscal que exima las rentas derivadas de la transmisión de participaciones significativas. En efecto, la jurisdicción fiscal española soporta la corrección valorativa y pierde el derecho a gravar la correlativa recuperación de valor.

Seguramente, ese escenario ha planeado sobre la regularización tributaria, la cual sostuvo, como así lo aceptó la sentencia de la AN de 14 de noviembre de 2019 (rec. núm. 238/2016 –NFJ076445–), que el artículo 19.6 del TRLIS tenía una «finalidad antielusoria pues está dirigido a evitar supuestos de defectos de desimposición... Es decir, la norma establece una regla contra esas operaciones de "lavado del ingreso"».

La sentencia del TS rechaza de plano que el referido artículo pueda tener tal alcance, ya que no

cabe considerar, en absoluto, que el art. 19.6 TRLIS prevea o suponga, para todos los supuestos de hecho a los que se aplica, una norma antielusión –de serlo, tendría otra ubicación sistemática y otro designio diferente al de la imputación temporal–. El artículo citado no prevé, de forma necesaria, una situación de fraude o elusión fiscal, dado su tenor literal.

El TS da un paso más, adentrándose en los motivos que haya podido tener la Administración tributaria, advirtiendo que:

como la adquirente es alemana y, además, está vinculada, se niega valor y eficacia a la pérdida contable, por lo que el efecto práctico a que llega la sentencia es que debe presumirse el fraude, esto es, la inexistencia de pérdida real y, con ello, el lavado de ingreso, en la jerga de la AEAT... Ahora bien, si la sociedad vinculada, adquirente de los activos cuyo valor se ha recuperado fuera residente española, no habría problema para la Administración y para la sentencia, que en este asunto van de la mano, en imputarle la reversión, que es el designio inexorable de la regularización.

La finalidad del artículo 19.6 del TRLIS es integrar en la base imponible, con carácter positivo, el importe de la recuperación de valor asociada a una depreciación o dete-

rioro anteriormente integrado, con carácter negativo, en la base imponible. La finalidad de la norma se cumpliría integrando la recuperación de valor en la base imponible de la entidad que computó, previamente, la depreciación o deterioro. Sin embargo, la literatura del artículo 19.6 del TRLIS, inmersa en el contexto de las relaciones entre las normas contables y las normas fiscales concernientes a la determinación de la base imponible, sirve deficientemente a su finalidad. Finalidad preñada de legitimidad, por cuanto, en definitiva, se trata de mantener el equilibrio entre depreciación o deterioro y recuperación de valor o reversión.

Podría decirse que la Inspección Tributaria, el TEAC y la AN se aferran a la finalidad del artículo 19.6 del TRLIS, en tanto que el TS lo hace a su literatura, como anteriormente lo hicieron las consultas de la DGT.

La *jerga de la AEAT* pudiera dar la impresión de que está dando al artículo 19.6 del TRLIS la finalidad propia de una norma antielusión, lo que lleva al rechazo frontal por parte del TS. Ahora bien, lo relevante no es la etiqueta que pueda darse a la norma en atención a su función, sino el espíritu que la anima y la finalidad que persigue. El artículo 19.6 del TRLIS no tiene por finalidad frustrar maniobras fraudulentas, como bien afirma la sentencia del TS, sino mantener el equilibrio entre depreciación o deterioro y recuperación de valor o reversión. La restauración de ese equilibrio podrá afectar, o no, a maniobras fraudulentas.

El esfuerzo interpretativo en torno al tantas veces citado precepto no habría de recaer en la dialéctica entre norma antifraude y norma de imputación temporal, sino en la tensión entre la finalidad de la norma y su literatura.

El TS llega a una conclusión que es correcta desde el punto de vista de la literatura de la norma, pero lo hace mediante un razonamiento, esto es, la contraposición entre norma antifraude y norma de imputación temporal, que le lleva a hacer algunas afirmaciones discutibles. Así, no parece correcto sostener que la regularización haya presumido la inexistencia de una pérdida real. Por el contrario, la regularización asume la existencia de una depreciación o deterioro reales y también de una recuperación de valor real, cuya integración en la base imponible procedería, no para evitar un fraude, sino para mantener el equilibrio aludido. Como bien dice la sentencia del Alto Tribunal, el «designio inexorable de la regularización» es imputar la recuperación de valor, pero de ello no ha de seguirse que persiga evitar un fraude sino dar cumplimiento a la finalidad del artículo 19.6 del TRLIS.

Hubiera bastado al TS con razonar que la recuperación de valor está referida a un elemento patrimonial y que, por tanto, ha de integrarse en la base imponible de la entidad que está en poder del mismo en el ejercicio en el que aquella se produce, de manera tal que, aun cuando no se lograra la función restauradora del equilibrio cuando la entidad adquirente es no residente en territorio español, habría de aceptarse tal deficiencia en méritos a la función del artículo 19.6 del TRLIS en el sistema de determinación de la base imponible mediante correcciones al resultado contable.

3.4. El impacto del Derecho de la Unión Europea

A lo largo de la sentencia se contienen ciertas advertencias en relación con el Derecho de la Unión Europea, con las que el TS pretende apuntalar su criterio interpretativo.

Las ya muy numerosas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) relativas a la imposición directa, respecto de la cual la Unión Europea carece de competencias específicas, han venido subrayando que los Estados miembros son libres de regular esta materia como estimen pertinente, pero que deben hacerlo respetando las previsiones del Derecho de la Unión Europea, básicamente en relación con las libertades y el principio de no discriminación. Bajo tal planteamiento, el TJUE ha venido apreciando, principalmente resolviendo cuestiones prejudiciales, una restricción a la libertad concernida o una infracción del principio de no discriminación cuando la situación transfronteriza reciba un trato peor respecto de la situación interna comparable que, sin embargo, podrían estar justificadas bajo la concurrencia de alguna de las causas acuñadas por el propio TJUE y siempre que mediare la debida adecuación y proporcionalidad.

La sentencia del TS que se comenta observa que la interpretación del artículo 19.6 del TRLIS mantenida por la sentencia de la AN

permite que sea tratada de forma desfavorable o peor una compañía alemana –en los precedentes, holandesa–, que una española, por ser vinculada aquella, con infracción manifiesta del Derecho de la Unión, como ya hemos dicho, aunque no para esa concreta situación.

¿Recibe un peor trato la recuperación de valor cuando la misma acaece en una entidad vinculada no residente, respecto a aquel que se dispensa cuando tiene lugar en una entidad vinculada residente? El trato, en la tesis de la AN, sería idéntico, ya que consistiría en la integración de la recuperación de valor en la base imponible de la entidad transmitente de la participación.

¿Existiría un peor trato si, en caso de que la recuperación de valor se produjera en sede de una entidad vinculada residente, la integración se practicara en la base imponible de esta, en tanto que si se produjera en una entidad no residente tal integración se practicara en la base imponible de la entidad transmitente? El trato sería, igualmente, idéntico, en términos abstractos, supuesto que las dos entidades tributasen al tipo general de gravamen, cual es el caso más frecuente.

No parece, por tanto, que haya lugar para el caso de restricción o discriminación en la tesis mantenida por la AN. Más todavía, si eventualmente pudiera sostenerse en algún caso concreto la existencia de restricción o discriminación, es muy posible que operase la causa de justificación de la coherencia del sistema tributario o aquella otra del reparto equilibrado de los ingresos fiscales.

Nació la primera causa de justificación en *Bachman* (Sentencia del TJUE de 28 de enero de 1992, asunto C-204/90 –NFJ066700–). A su tenor, podía negarse una ventaja fiscal, bajo la forma de gasto fiscal, si el futuro correlativo ingreso fiscal no pudiera ser gravado por quedar el hecho determinante del mismo fuera de la competencia de la jurisdicción fiscal afectada. En suma, se protege el equilibrio entre el gasto y el ingreso, en relación con la integración de los mismos en la base imponible. Es fácil colegir que esta causa de justificación podría amparar el gravamen del ingreso derivado de la recuperación de valor en sede de la entidad que registró el deterioro, porque tras esta figura tributaria late, igualmente, el mantenimiento del equilibrio entre el ingreso y el gasto, en relación con su integración en la base imponible.

Nació la segunda causa de justificación en *Marks & Spencer* (Sentencia del TJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto C-446/03 –NFJ021162–). En su virtud, el TJUE ha venido sosteniendo la justificación de todas aquellas medidas fiscales que están destinadas a preservar la tributación de las rentas generadas en la jurisdicción fiscal concernida. Pues bien, la tributación de la recuperación de valor en sede de la entidad que computó la pérdida puede ser entendida como destinada a proteger la tributación de las rentas generadas en la jurisdicción fiscal española, habida cuenta de que las pérdidas previamente computadas neutralizaron tal tributación.

Late en las dos sentencias del TJUE mencionadas una idea de equilibrio protectora de la correcta distribución de los ingresos fiscales entre las jurisdicciones fiscales. Ahora bien, esa misma idea de equilibrio es la que anima la sentencia de la AN.

En suma, no parece que el Derecho de la Unión Europea pueda oponerse a una interpretación del artículo 19.6 del TRLIS que sitúe la tributación de la recuperación de valor en sede de la entidad residente que transmitió la participación.

3.5. El impacto de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición

La sentencia del TS dedica especial atención a lo que denomina el «Problema de la invasión en la soberanía fiscal de Alemania».

Puesto que las acciones respecto de las que se practicó la corrección de valor eran propiedad de una entidad residente en Alemania, todas las rentas derivadas de las mismas, en particular las que, eventualmente, correspondieran a su transmisión serían gravadas por la jurisdicción fiscal alemana. La jurisdicción fiscal española carece de punto de conexión respecto de una plusvalía generada por las acciones de una entidad residente en Argentina propiedad de una entidad residente en Alemania.

Ahora bien, esa hipotética plusvalía reflejaría, en parte o en todo, la recuperación de valor. En efecto, tal plusvalía sería la diferencia entre el valor de transmisión de la participa-

ción y su valor de adquisición, el cual, a su vez, coincidiría con la diferencia entre el valor de adquisición de la participación a terceros por parte de la entidad residente en territorio español y los importes de la corrección de valor y de la pérdida habida en la aportación.

La integración de la recuperación de valor en la base imponible de la entidad residente en territorio español implicaría, por tanto, una suerte de exceso por parte de la jurisdicción fiscal española si el artículo 19.6 del TRLIS se interpretase en el sentido de integrar la recuperación de valor en sede de la entidad residente en territorio español, al tiempo que crea un supuesto de doble imposición.

La sentencia del TS reprocha a la sentencia de la AN que:

permite que la autoridad fiscal española invada la soberanía fiscal del Estado de residencia del titular (directa o indirectamente) de las participaciones –ambos, Estados miembros de la Unión Europea–, en contra de lo previsto en el CDI, que tiene cierta naturaleza bilateral y contractual, como modalidad de los tratados internacionales que es, fuente jurídica interna en el sentido del artículo del artículo 96 CE, por lo que el reparto de competencias tributarias para gravar determinadas rentas no puede alterarse unilateralmente por uno de los Estados que los suscriben, sin seguir el procedimiento establecido.

El reproche no carece de fundamento, por cuanto la integración de la recuperación de valor en la base imponible de la entidad residente en territorio español puede ser vista como un sucedáneo de la tributación de la plusvalía derivada de la eventual transmisión de la participación, cuya tributación es competencia de la jurisdicción fiscal alemana.

Supóngase que la entidad residente en territorio español hubiere transmitido las acciones a su entidad filial residente en Alemania, observando la regla del precio de mercado, registrando, por tanto, una pérdida equivalente a la de la corrección de valor. En caso de recuperación de valor, la ulterior transmisión de esas acciones determinaría una plusvalía para la entidad vinculada residente en Alemania en cuya cuantía ha tenido impacto tal pérdida, en cuanto determinante del precio de adquisición, incluso pudiendo suceder que el importe de la plusvalía fuera equivalente al de la pérdida. ¿Podría reclamar la jurisdicción fiscal española la integración en la base imponible de la entidad residente que sufrió la pérdida, de la porción de plusvalía inherente al impacto de la pérdida sobre el precio de adquisición? Desde luego que no, por cuanto tal renta es ajena al hecho imponible realizado por la entidad residente en territorio español, conclusión que hace innecesario apelar al convenio hispano-alemán para evitar la doble imposición.

Por otra parte, en este convenio, como en todos los inspirados en el Modelo de Convenio de la OCDE, la plusvalía relativa a bienes muebles se reserva al país de la residencia del transmitente, en el caso, Alemania.

Los razonamientos precedentes, extendidos al artículo 19.6 del TRLIS, vetarían la integración de la recuperación de valor en la base imponible de la entidad que registró la depreciación o deterioro.

En fin, es patente que la integración de la recuperación de valor en la base imponible de la entidad que registró la depreciación o deterioro determinaría un supuesto potencial de doble imposición.

Por todo ello, la sentencia del TS ha podido indicar que:

el criterio de la Audiencia Nacional puede generar, aplicado indiscriminadamente, una doble imposición prohibida por los Convenios y dar lugar a graves distorsiones a la competencia fiscal territorial; situaciones ambas que no están amparadas por nuestro ordenamiento jurídico y resultan contrarias a la finalidad de la norma.

Cuestión distinta es que este argumento, en sí mismo correcto, deba tener una influencia decisiva en relación con la interpretación del artículo 19.6 del TRLIS, por más que deba reconocerse que la generación de un supuesto de doble imposición sería contrario al espíritu y finalidad del convenio bilateral concernido que, por tanto, vendría a impedir la aplicación del artículo 19.6 del TRLIS, en la forma propugnada por la Administración tributaria y admitida por la AN.

3.6. Las exigencias del principio de capacidad económica

La sentencia del TS afirma que «la tesis de la Administración, a que se adscribe la Sala enjuiciadora, llevaría a regularizar al transmitente cuando ya no es titular de los bienes revertidos, lo que afectaría a su capacidad económica».

El indicador de capacidad económica en el IS es la obtención de renta. La recuperación de valor se produce respecto de unos elementos patrimoniales, en el caso las acciones o participaciones, que ya no son propiedad de la entidad que practicó la corrección de valor. Desde esta perspectiva, sí parece que la integración de la recuperación de valor en la base imponible de esa entidad podría perturbar su capacidad económica.

Sin embargo, aquellas acciones o participaciones son propiedad de una entidad que, a su vez, es propiedad, directa o indirecta, de la entidad que sufrió y registró la corrección de valor, de manera tal que el cordón umbilical con el elemento patrimonial determinante de tal corrección y de la posterior recuperación de valor, está presente.

La sentencia del TS se hace eco de tal realidad indicando que «podría redargüirse en contrario que la operación, en este caso, no sale del perímetro de la recurrente, al residenciarse en una entidad vinculada». Sin embargo, la sentencia del Alto Tribunal concluye, adversativamente, que «esa no es la única hipótesis prevista en la norma». ¿Qué otra hipótesis

contempla la norma? No se advierte cuál pueda ser, ya que, en efecto, el presupuesto de aplicación de la norma es que la recuperación de valor a integrar en la base imponible ha de producirse constante la relación de vinculación.

La integración en la base imponible de la entidad que registró la corrección de valor del importe de la posterior recuperación de valor, cuando esta se ha producido en sede de una entidad vinculada, podrá ser rechazada con base en una interpretación del artículo 19.6 del TRLIS como la apuntada anteriormente, pero carece de apoyo en evitar una infracción del principio de capacidad económica.

3.7. La aplicación de una norma antiabuso de carácter general

En varios pasajes de la sentencia se alude a la posibilidad de la regularización bajo el amparo de una norma antiabuso de carácter general, en el bien entendido que, para ello, la Administración tributaria debe apreciar «visos concretos y precisos de fraude o evasión fiscal» y el contribuyente tener la oportunidad «de alegar y acreditar lo que considere, expresando razones o motivos válidos en derecho sobre la procedencia de sus operaciones y actos bajo el principio general de libertad».

Es probable que, tras la observación precedente, esté la intuición de que los hechos en presencia podrían albergar una maniobra tendente a residenciar en una entidad residente en territorio español una pérdida de dudosa consistencia y eludir su neutralización mediante la ubicación de las acciones en una entidad no residente en territorio español. La secuencia temporal de los hitos de adquisición de las acciones, registro de la corrección y recuperación de valor tal vez hubieran debido ameritar un análisis bajo los auspicios del artículo 15 de la Ley General Tributaria (LGT). Ese sería, en su caso, el cauce procedimental correcto, sin que, enfatiza la sentencia del TS, quepa

forzar artificiosamente el sentido y finalidad de una norma de imputación temporal para convertirla en una disposición antiabuso genérica, cambiando su interpretación para imputar un rendimiento o ganancia –el derivado de la reversión– a la entidad radicada en España, solo para mantener o retener la posibilidad de gravamen.

Una vez que la doctrina administrativa, manifestada en las consultas de la DGT, había entendido que la recuperación de valor debía surtir efecto en sede de la entidad que poseía el elemento patrimonial, aun cuando en las mismas no se hubiere planteado el caso en que tal entidad residiera en un país o territorio extranjero, no parece que una interpretación literal y sistemática del artículo 19.6 del TRLIS permitiera entender que, en ese supuesto, la integración de la recuperación de valor hubiera de producirse en sede de la entidad residente que transmitió la participación. La inspección tributaria, por tanto, hubiera debido estar a la interpretación propuesta por la doctrina administrativa, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.1 de la LGT, a cuyo tenor:

los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Dicho esto, si los hechos probados hubieran podido ser subsumidos en las previsiones del artículo 15.1 de la LGT, la eliminación de la ventaja fiscal buscada motivaría una regularización consistente en la integración del importe de la recuperación de valor en la base imponible de la entidad que transmitió las acciones o participaciones, de manera tal que la norma defraudada vendría a ser el propio artículo 19.6 del TRLIS y la cobertura vendría dada por la norma jurídico-privada que amparó la transmisión de las acciones a la entidad vinculada no residente.

3.8. La transparencia fiscal internacional

Puesto que la recuperación de valor se produjo en sede de una entidad residente en el extranjero controlada, indirectamente, por un contribuyente del IS, ha de examinarse si esa renta hubiera podido ser capturada a través de las normas sobre transparencia fiscal internacional, recogidas en los artículos 107 del TRLIS y 100 de la Ley 27/2014.

La entidad residente en Alemania estaba controlada, indirectamente, por una entidad contribuyente del IS, de manera tal que concurría el requisito del artículo 107.1 a) del TRLIS y si la recuperación de valor no se hubiere integrado en la base imponible de aquella, se daría el requisito de tributación privilegiada de la letra b) del referido artículo. Así pues, los requisitos objetivos de aplicación de la transparencia fiscal internacional concurren, debiendo examinarse si la renta representada por la recuperación de valor está tipificada entre las susceptibles de inclusión.

El artículo 107.2 b) del TRLIS tipifica como renta susceptible de inclusión la derivada de la «participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios». En términos del IS, la recuperación de valor es un ingreso que procede de la participación en los fondos propios. Sin embargo, el referido precepto remite al concepto de rendimiento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el cual no comprende a la recuperación de valor.

El artículo 107.2 d) del TRLIS tipifica como renta susceptible de inclusión «la transmisión de los bienes y derechos» representativos de los fondos propios. La recuperación de valor surte el efecto propio de una transmisión, en cuanto determina un ingreso. Sin embargo, no es, propiamente, una renta derivada de una transmisión.

En consecuencia, la transparencia fiscal internacional no sería el cauce que pudiera restaurar el equilibrio entre deterioro o depreciación y recuperación de valor o reversión.

3.9. La cuestión vista desde la legislación vigente

El artículo 11.6 de la Ley 27/2014 establece que:

la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos.

Se trata, bien se ve, de un texto de todo punto similar al previsto en el artículo 19.6 del TRLIS. Por tanto, la doctrina que el TS ha establecido es también válida respecto del artículo 11.6 de la Ley 27/2014.

Pudiera entenderse, por tanto, que el portillo abierto a la ruptura del equilibrio entre la pérdida inherente al deterioro y el ingreso correspondiente a la recuperación de valor hubiera quedado definitivamente consolidado. Bastaría con situar el elemento patrimonial en sede de una entidad vinculada residente en el extranjero. Ciertamente, ese portillo podría ser obturado, caso a caso, mediante la aplicación, siempre de resultados inciertos, de una norma antiabuso de carácter general.

Sin embargo, el contexto normativo del artículo 11.6 de la Ley 27/2014 es muy diferente del que rodeaba al artículo 19.6 del TRLIS. Véanse las líneas maestras de este contexto, referidas a las acciones o participaciones:

- Deterioro de la participación. No es deducible el relativo a valores cuyas rentas estén amparadas por la exención del artículo 21 de la Ley 27/2014 (art. 15 k) de la Ley 27/2014). El relativo a participaciones cuyas rentas no estén amparadas por la exención tampoco es deducible, pero será tomado en consideración para determinar la renta gravable con ocasión de su transmisión (art. 13.2.1.º de la Ley 27/2014).
- Pérdida habida en la transmisión. No es computable la relativa a participaciones cuyas rentas estén amparadas por la exención del artículo 21 de la Ley 27/2014 (art. 21.6 a) de la Ley 27/2014). La relativa a otras participaciones será computable, pero cuando se hubiere producido en una transmisión interna, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, lo será con ocasión de su transmisión a terceros o del abandono del grupo mercantil por parte de la entidad que adquirió la participación (art. 11.10 de la Ley 27/2014).

Adicionalmente, tratándose de la participación sobre una entidad no residente en territorio español que tribute a un tipo nominal de gravamen inferior al 10 %, tanto el deterioro como la pérdida habida en la transmisión no serán computables.

Bien se comprende que ese contexto normativo ha venido a restringir notablemente el campo de las maniobras que, eventualmente, pudieran tejerse para computar un deterioro e impedir la integración en la base imponible de la correlativa recuperación de valor.

Tal contexto normativo no ha sido establecido, obviamente, para evitar las posibles elusiones fiscales perpetradas mediante la ubicación de las acciones o participaciones deterioradas en sede de entidades vinculadas residentes en el extranjero. Responde a un designio de política fiscal consistente en cortar todo cordón umbilical entre las entidades matrices y sus entidades filiales. Así, los dividendos y plusvalías derivadas de la transmisión de la participación no se computarán, pero tampoco lo serán las pérdidas por deterioro o transmisión.

Desde esta perspectiva, el desasosiego que hubiere podido generar en algunas instancias administrativas la sentencia del TS que se comenta que, no se olvide, está en línea con las consultas emanadas de la DGT, ha debido encontrar un notable alivio.

3.10. Conclusiones

La sentencia del TS ha establecido una interpretación del artículo 19.6 del TRLIS, extensible al artículo 11.6 de la Ley 27/2014, fundamentada en la literalidad del precepto, que armoniza bien con la relación entre las normas contables y fiscales, relativas a la determinación de la base imponible. Tal interpretación, sin embargo, puede privar de efecto útil a dichos artículos cuando el elemento patrimonial deteriorado se ubique en una entidad vinculada residente en el extranjero. La sentencia de la AN ha pretendido proteger ese efecto útil. La sentencia del TS ha sido sensible a esa protección, pero solo en el contexto de la concurrencia de indicios fraudulentos y mediante la aplicación de una norma antiabuso de carácter general.

En fin, el contexto normativo de la Ley 27/2014 ha rebajado notablemente las tensiones derivadas del encuadre de los deterioros y de las recuperaciones de valor, respecto de la determinación de la base imponible, en cuanto referidos a elementos patrimoniales que sean acciones y participaciones.

La compensación de BINS es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT

Análisis de la [STS de 30 de noviembre de 2021, rec. núm. 4464/2020](#)

Eva María Cordero González

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 30 de noviembre de 2021 pone fin a la controversia generada en torno a la naturaleza jurídica de la compensación de bases imponibles negativas (BINS), que el TS considera un derecho del contribuyente excluido del ámbito de aplicación del artículo 119.3 de la LGT, relativo a las opciones tributarias. Con ello, no solo se permite la compensación de BINS en autoliquidaciones extemporáneas, sino su plena rectificación de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT y su aprovechamiento en el seno de un procedimiento de comprobación, con las limitaciones derivadas del artículo 119.4 de la LGT. Se trata de un pronunciamiento de gran relevancia, además, para la delimitación del régimen jurídico de las opciones tributarias en su conjunto, cuyo concepto se perfila de forma restrictiva, estableciéndose, por otra parte, unas exigencias mínimas para dotar de efectos vinculantes a las manifestaciones de voluntad, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica.

1. Supuesto de hecho

En su Sentencia de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020 –NFJ084246–) el Tribunal Supremo (TS) determina que la compensación de bases imponibles negativas (BINS) no constituye una opción del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT) sino un derecho del contribuyente al que no resultan aplicables los límites a su rectificación previstos en esta norma. Se trata de un pronunciamiento de extraordinaria importancia, que pone fin a la larga polémica suscitada en torno a la naturaleza de esta figura tras la publicación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 –NFJ066140–). Aunque el recurso de casación se refiere específicamente a la posibilidad de compensar BINS en autoliquidaciones extemporáneas, al excluirse esta figura del régimen de las opciones decaen también el resto de limitaciones establecidas por la doctrina del TEAC, como la imposibilidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación para incrementar las BINS compensadas una vez transcurrido el periodo voluntario.

Nota: Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación del Plan Nacional de la Agencia Estatal de Investigación MCI-21-PID2020-116096RB-I00 «El desafío de la Buena Administración tributaria en un entorno digital».

Hay que recordar, en todo caso, que esta resolución ya había sido anulada por la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm.439/2017 –NFJ080256–), que vino a considerar que el artículo 119.3 de la LGT no resultaba aplicable a la rectificación de autoliquidaciones. Sin embargo, este criterio no había sido asumido aún por el TEAC que, en resoluciones posteriores (Resoluciones de 22 de julio de 2021 [RG 6363/2019 –NFJ084234–] y de 22 de septiembre de 2021 [RG 25/2020 –NFJ083667–]), siguió manteniendo su doctrina alegando la ausencia de firmeza de la sentencia de la AN y la inexistencia de pronunciamiento por parte del TS, ante el que pendían diversos recursos de casación. Ciertamente, en esta sentencia el TS matiza su pronunciamiento anterior de 22 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2654/2016 –NFJ069239–), en el que daba a entender que la compensación de BINS tenía cabida en el artículo 119.3, al apuntar la necesidad de «cohonestar» este mandato con el principio de íntegra regularización para permitir el aprovechamiento de las BINS en el marco de un procedimiento de comprobación. La Sentencia del TS de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020 –NFJ084246–) determina ahora con toda claridad la inaplicabilidad de este precepto a esta figura, reafirmando su carácter estructural en el marco del impuesto sobre sociedades (IS) y su consideración como elemento esencial para lograr una adecuada estimación de la renta de la entidad de acuerdo con el principio de capacidad económica.

La sentencia desestima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado frente a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía de 5 de diciembre de 2019, que había acogido el recurso presentado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía de 26 de julio de 2018. Los hechos que motivaron estas resoluciones vienen referidos a la presentación extemporánea de las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2013 y 2014, en las que se compensaron bases negativas hasta absorber, en una de ellas, la totalidad de la renta del periodo. Las liquidaciones administrativas dictadas para eliminar las BINS fueron recurridas ante el TEAR, que las desestimó aplicando la doctrina del TEAC según la cual cuando el interesado no ejercita el derecho a compensar dentro del periodo reglamentario de declaración, incumpliendo la «más básica de sus obligaciones» y «optando por su total diferimiento», no es posible rectificar la citada opción mediante una declaración extemporánea, pues lo contrario situaría en mejor posición a quien no cumple en plazo sus obligaciones tributarias, permitiéndole ejercitar opciones de manera extemporánea, frente a quien sí lo hace. Esta doctrina fue reiterada posteriormente por el TEAC en sus Resoluciones de 9 de abril de 2019 (RG 3285/2018 –NFJ074059–) y de 14 de mayo de 2019 (RG 6054/2017 –NFJ073605–), dictadas en supuestos de presentación de la autoliquidación fuera de plazo.

El TSJ de Andalucía, siguiendo el criterio del TSJ de la Comunidad Valenciana en su Sentencia 71/2015, de 23 de enero (rec. núm. 1955/2011 –NFJ080866–), concluyó, sin embargo, que el ejercicio del derecho a la compensación de bases negativas no se encontraba incluido en el artículo 119.3 de la LGT, por no ser una verdadera «opción», sino un derecho que puede ejercitarse en un plazo determinado y no es posible ejercer de forma tácita. Interpuesto recurso de casación por el abogado del Estado, la cuestión con interés casacional objetivo que se le planteó al TS fue la de «determinar, interpretando el artículo 119.3 LGT, si es posible aplicar

en el impuesto sobre sociedades, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente». Este recurso siguió a los planteados frente a otras sentencias de los TSJ que mantuvieron igual criterio, como los admitidos por Auto de 13 de noviembre de 2020 (rec. núm. 4300/2020 –NFJ079749–), frente a la Sentencia de 14 de mayo de 2020 del TSJ de la Comunidad Valenciana (rec. núm. 1779/2018 –NFJ079748–) y por Auto de 21 de enero de 2021 (rec. núm. 4006/2020 –NFJ080708–), relativo a la Sentencia del TSJ de Cantabria de 11 de mayo de 2020 (rec. núm. 267/2019 –NFJ078519–), resueltos respectivamente por las Sentencias del TS de 3 de diciembre de 2021 (rec. núm. 4300/2020 –NFJ084369–) y 2 de diciembre del mismo año (rec. núm. 4006/2020 –NFJ084370–).

2. Doctrina del tribunal

El TS destaca en primer término la inseguridad jurídica a que conduce la indefinición legal de las opciones tributarias, en abierta contradicción con el desiderátum de la exposición de motivos de la LGT que, entre sus principales objetivos, cita el refuerzo de las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica. La inexistencia de un concepto de opción resulta tanto más llamativa por las gravosas consecuencias que se atribuyen a esta figura en el artículo 119.3 de la LGT, que impide su rectificación transcurrido el periodo voluntario de declaración, frente a la posibilidad general de rectificar la autoliquidación dentro del plazo de prescripción, establecida en el artículo 120.3 de la LGT.

El TS señala, por ello, que «en el contexto de la calidad jurídica de la ley, resulta exigible una mínima coherencia interna en cualquier producto legislativo, correspondiendo, en su caso, a la Administración, completar, acotar o desarrollar a través de disposiciones administrativas generales las previsiones de la ley, claro está, dentro del margen de maniobra que, en cada momento, el ordenamiento jurídico confiera al reglamento». En este sentido, «no resulta coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas, que pueden resultar altamente desfavorables para el contribuyente, sobre la base de la indefinición y equivocidad que el ordenamiento tributario exhibe con relación a las opciones tributarias, alejadas, por ende, de los parámetros de claridad y precisión exigibles», generando efectos perjudiciales de gran magnitud si los principios de capacidad económica y proporcionalidad se ven afectados.

De esta crítica a la configuración legal de las opciones tributarias se extrae un principio general que, a nuestro modo de ver, habrá de guiar la interpretación del artículo 119.3 de la LGT a partir de este momento y es que las consecuencias desfavorables de la indefinición normativa *no pueden hacerse recaer sobre el contribuyente, interpretando este precepto en su perjuicio*. El TS recuerda, en este sentido, el principio recogido en el artículo 3.2 de la LGT, que exige que la aplicación del sistema tributario asegure los derechos y garantías de los obligados, objetivo difícil de cumplir a falta de definición normativa del concepto de opción, que habrá de dar lugar, necesariamente, a una aplicación restrictiva de las limitaciones establecidas en el artículo 119.3 de la LGT.

Dado que ni la LGT ni sus reglamentos de desarrollo definen el concepto de opción tributaria, de acuerdo con el criterio de interpretación establecido en el artículo 12.2 de la LGT, el TS acude, como ya lo hiciera el TEAC al establecer su doctrina, al diccionario de la lengua española de la RAE para determinar que «optar» implica elegir entre diferentes alternativas. A partir de esta primera aproximación, desarrolla tres elementos sobre los que se asienta el concepto de opción tributaria: a) Su identificación expresa y ejercicio a través de una declaración; b) La existencia de regímenes tributarios diferentes y excluyentes; y c) El elemento volitivo por parte del obligado tributario.

- a) El TS descarta, efectivamente, que el artículo 119.3 se refiera a cualesquiera opciones en sentido amplio o genérico, pues solo comprende a aquellas que *según la normativa tributaria* se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la *presentación de una declaración*. Para dotarla de efectos vinculantes es necesario, por ello, que la normativa tributaria identifique de forma expresa que una determinada alternativa que se le presenta o se le ofrece al contribuyente es una verdadera opción tributaria y, en segundo lugar, que esa opción deba ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración.

El TS acompaña estas exigencias de una relación ejemplificativa de lo que considera opciones tributarias en el sentido estricto. Así, la opción por la tributación conjunta (art. 83) o la tributación por el impuesto sobre la renta de no residentes en el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (art. 93) en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF); la elección del régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (art. 48) o la aplicación del régimen de consolidación fiscal (art. 61) en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS); o la aplicación del régimen especial del grupo de entidades (art. 163 quinquies) en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Todos estos preceptos recogen expresamente que el contribuyente «podrá optar», identificándose la elección como «opción», si bien es cierto que no se contempla una remisión al artículo 119.3 de la LGT para delimitar sus efectos¹.

¹ En este sentido, el TS acoge un criterio similar al empleado por el TSJ de Cataluña en su Sentencia de 19 de junio de 2020 (rec. núm. 1379/2019 -NFJ079282-), que consideró esencial que las opciones vinieran establecidas de forma explícita por las normas tributarias, mediante la fórmula «podrá optar» o similar, aludiendo, entre otros ejemplos de genuinas opciones tributarias, a la opción por la aplicación del régimen de excesos, en sustitución de la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, a la imputación temporal de las rentas obtenidas en operaciones a plazos o con precio aplazado, a la tributación conjunta frente a la individual o a la prevista para las ganancias patrimoniales por cambio de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). En el IS, el TSJ aludió, expresamente, entre otras, a la opción entre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios o los gastos deducibles o las opciones relativas a los regímenes especiales de arrendamiento de viviendas o de operaciones de reestructuración empresarial.

No ocurre así con la compensación de BINS, cuya normativa reguladora vigente en el momento de la emisión de las liquidaciones enjuiciadas (el art. 25.1 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) se limitaba a señalar que las BINS que hubieran sido objeto de liquidación o autoliquidación «podrán ser compensadas» con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. Y lo mismo cabe señalar del actual artículo 26 de la LIS, según el cual las BINS «podrán» ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes, con el límite del 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización. De acuerdo con el criterio del tribunal, no concurrirían, así pues, las exigencias mínimas de seguridad jurídica para atribuir los efectos del artículo 119.3 de la LGT a esta figura.

- b) En segundo lugar, se requiere la necesaria existencia de una *alternativa de elección entre regímenes tributarios diferentes y excluyentes*. No se estará en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un *derecho autónomo*, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias «diferentes y excluyentes». Como tal derecho, se considera que la compensación de BINS es susceptible de renuncia, de modo que no puede considerarse que su falta de aplicación sea un régimen «diferente» a estos efectos. Con esta expresión, el TS alude, a nuestro juicio, a la opción entre dos regímenes dotados de sustantividad propia, sin que la mera falta de aplicación o renuncia de un elemento favorable pueda considerarse una alternativa en tal sentido. Además, a diferencia de otros elementos de minoración de bases o cuotas originados en el mismo periodo, el TS destaca el origen del derecho a compensar en periodos anteriores, siendo preexistente a la propia autoliquidación, pues surge cuando el obligado cumple con su obligación de declarar las BINS en el ejercicio de su obtención.
- c) Finalmente, para que se entienda ejercida una opción, será necesaria la presencia de un *acto «de carácter, volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación»*. Por ello, la mera falta de presentación de una declaración, sin mayor previsión normativa, no puede equiparse, al ejercicio implícito de una opción.

si la LGT considera declaración tributaria «todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos» (art. 119.1 párrafo primero), parece evidente que las *declaraciones tributarias deben ser expresas, no presuntas* y, por tanto, en la medida que opciones tributarias son las «que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración» (art. 119.3), también resulta evidente que la elección (o la renuncia) de una u otra alternativa en que la opción consiste, necesariamente habrá de ser expresa y no presunta, precisamente, por venir incorporada a una declaración o autoliquidación, calificada esta última como declaración por el art. 120.1 LGT.

Con esta última precisión, el TS parece descartar la tesis de la Sentencia de la AN de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 439/2017 –NFJ080256–) en virtud de la cual, al estar el artículo 119.3 incluido en un precepto dedicado a la regulación de las «declaraciones», no resulta aplicable a la rectificación de autoliquidaciones, puesto que como aclara el TS, estas no dejan de ser una modalidad de declaración².

El hecho de que las declaraciones no puedan ser presuntas no impediría, sin embargo, que una opción pueda ejercerse de *forma tácita* cuando se desprenda de forma *inequívoca y concluyente la voluntad de elección de acuerdo con su normativa reguladora*. Efectivamente, en su Sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 5692/2017 –NFJ077903–), relativa al régimen especial en el IRPF para trabajadores desplazados, el TS consideró que, transcurrido el plazo de dos meses para acogerse al régimen especial sin haberse efectuado la comunicación correspondiente, se opta implícitamente por mantener el régimen general, sin que pueda modificarse mediante la presentación extemporánea de la declaración. Otra cosa sería «si no se hubiera regulado normativamente la falta de ejercicio de la opción». En relación con este régimen en la LIRPF, sin embargo, la estructura de la ley es «precisamente el establecer un plazo para optar por el régimen especial, de suerte que la falta de opción en tiempo conduce *ex lege* a la tributación por el régimen general». Así pues, no cabe presumir la elección o voluntad del contribuyente, aunque el ejercicio de la opción puede de ser *expreso o tácito, pero inequívoco*³.

Al quedar fuera del régimen de las opciones tributarias, estas matizaciones sobre la imposibilidad de entender ejercida una opción por la mera falta de presentación de una declaración salvo que derive expresamente de la ley, no se considerarían aplicables a la compensación de BINS, sobre la que no cabe duda de que podrá ejercerse válidamente en una autoliquidación presentada fuera de plazo. Como destaca el TS, la presentación extemporánea no puede conllevar la limitación del ejercicio de los derechos reconocidos por el ordenamiento tributario, sin perjuicio de los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. No cabe, en consecuencia, impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través

² Efectivamente, el argumento de que el artículo 119.3 de la LGT no es aplicable a las autoliquidaciones, por estar ubicado en un precepto dedicado a las declaraciones, empleado por la AN, entre otras, en sus Sentencias de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 439/2017 –NFJ080256–) y de 18 de febrero de 2021 (rec. núm. 34/2018 –NFJ081950–) resulta discutible, por ser las autoliquidaciones una modalidad de declaración y tener cabida en este precepto otra disposición, el artículo 119.4, propia de tributos gestionados a través de autoliquidación, como el IVA, IRPF e IS, cuando se establece la posibilidad de aplicar cantidades pendientes de compensación o deducción para absorber la cuota resultante de un procedimiento de comprobación. Álvarez Barbeito (2021 p. 119); Montesinos Oltra (2021, pp. 66 y 67) y Cordero González (2021, p. 76).

³ La Sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de junio de 2020 (rec. núm. 1379/2019 –NFJ079282–) puso de manifiesto también que la falta de presentación de la autoliquidación no podía conllevar una opción implícita por la pérdida del derecho, pues no implicaba un actuar positivo, ni una declaración presunta de la sociedad. Debería, al contrario, operar en sentido inverso, considerando que se ha incurrido en un error, dada la constancia, aunque extemporánea, de la voluntad expresa del interesado de aplicar las BINS.

de una declaración extemporánea, que no admite más limitaciones que las establecidas taxativamente en la norma⁴.

Al no cumplir los requisitos antes señalados, *la facultad que la LIS otorga al obligado de elegir entre compensar o no las BINS, determinando, además, dentro de los límites establecidos, el periodo o periodos en los que aplicarlas y en qué cuantía, no es técnicamente una opción tributaria del artículo 119 de la LGT*. El TS resalta, además, el papel de esta figura en el IS como pieza clave para garantizar que el gravamen de la renta se ajuste a la capacidad económica de los contribuyentes, tratándose de un elemento de cuantificación de la base imponible. De esta manera,

se manifiesta la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BIN, pues, por un lado, se configura como un verdadero derecho del contribuyente y, por otro lado, sirve al principio constitucional de capacidad económica (art. 31 CE), como principio de ordenación del sistema tributario.

3. Comentario crítico

La Sentencia del TS de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020 –NFJ084246–) pone fin a un largo conflicto en torno a los efectos del artículo 119.3 de la LGT sobre la compensación de BINS, primando los derechos y garantías de los contribuyentes y aplicando de forma decidida los principios de justicia tributaria y seguridad jurídica. Se trata de un pronunciamiento bien fundamentado y muy clarificador, con gran repercusión no solo en relación con la compensación de BINS sino, en general, respecto del régimen de las opciones tributarias. El tribunal se muestra crítico, efectivamente, con la indefinición del régimen jurídico de las opciones tributarias en la LGT en detrimento de los derechos de los obligados tributarios, perfilando un concepto restrictivo de opción y estableciendo unas exigencias mínimas para dotar de efectos vinculantes a las manifestaciones de voluntad. Esta doctrina tendrá por ello consecuencias muy relevantes también en relación con otros supuestos calificados como opciones, poniendo en cuestión los límites a su modificación que se han venido aplicando de acuerdo con el artículo 119.3 de la LGT.

⁴ En este sentido, la Sentencia del TSJ de Cantabria de 11 de mayo de 2020 (rec. núm. 267/2019 –NFJ078519–) consideró que la prohibición de compensar implicaba un efecto punitivo no previsto en el ordenamiento tributario para las declaraciones extemporáneas, ante la inexistencia de una norma jurídica que de manera reglada y acabada determinara el sentido de la voluntad del obligado como consecuencia de la falta de presentación de la declaración en plazo. La presentación extemporánea de la autoliquidación acarrearía, en su caso, la imposición de la sanción correspondiente a la infracción del artículo 198 de la LGT por no presentar en plazo autoliquidaciones sin perjuicio económico, pero no puede motivar la pérdida de los beneficios, exenciones, facultades u opciones recogidas en la autoliquidación, sin que la extemporaneidad pueda sancionarse de forma adicional con la cantidad reclamada al eliminarse las BINS, señaló esta sentencia.

En relación con la compensación de BINS, la interpretación que se ha realizado de esta norma ha impedido la rectificación de meros errores cometidos al presentar la autoliquidación o la regularización voluntaria incluso en casos en los que no existía cuota, dificultando el ejercicio de un derecho esencial para la adecuación del impuesto al principio de capacidad económica. Ciertamente, desde sus orígenes en el IS, esta figura ha tenido una configuración distinta a la de la compensación de pérdidas en el IRPF, para la que los artículos 48 y 49 de su ley reguladora prevén su aplicación en la cuantía máxima permitida en cada uno de los ejercicios siguientes. En el caso de la compensación de BINS, siempre se ha entendido que el contribuyente podía reservar total o parcialmente este crédito fiscal para periodos posteriores si su aplicación resultaba incompatible por insuficiencia de cuota con otras deducciones o incentivos sujetos a plazo o que deseara aplicar de forma preferente, evitando de este modo la pérdida de beneficios fiscales tendentes a la protección de distintos valores o principios constitucionales (Montesinos Oltra, 2016, pp. 103 y ss.)⁵. Sin embargo, ni siquiera en estos casos parece que tenga sentido rechazar la solicitud de rectificación cuando la aplicación realizada resulte errónea y perjudique al obligado, al haberse aplicado por ejemplo BINS en lugar de deducciones próximas a caducar, sin que pueda considerarse que el cambio de criterio sea arbitrario o que la solicitud de rectificación entrañe una carga administrativa diferente de la que genera cualquier otra solicitud dentro de este procedimiento. De no existir incompatibilidad con otros beneficios fiscales, como ocurrió en los supuestos comprendidos por las resoluciones que dieron lugar a la doctrina económico-administrativa ahora anulada, la compensación de BINS se asimila a otros elementos objetivos de cuantificación de la obligación tributaria favorables al obligado, que carecen del componente volitivo propio de las opciones⁶. La imposibilidad de compensar BINS en autoliquidaciones extemporáneas suponía, por otra parte, sujetar el ejercicio de este derecho en cada periodo a un plazo no previsto en la normativa tributaria, en contra del principio de proporcionalidad y sancionando de forma impropia el retraso en el cumplimiento del deber de declarar, con gran incidencia sobre el principio de capacidad económica.

Aunque la sentencia del TS objeto de análisis se refiera únicamente a este supuesto, admitiendo expresamente la compensación de BINS en autoliquidaciones presentadas fuera

⁵ Hay que tener en cuenta, además, que el posible solapamiento entre BINS y otros incentivos ha perdido peso en los últimos años ante la reducción del número de deducciones en la LIS de 2014 y la limitación cuantitativa de la compensación de BINS en la base al 70 % de su importe, cuando excedan del millón de euros.

⁶ Esta apreciación se ha puesto de manifiesto en diversas sentencias del TSJ del País Vasco en relación con la aplicación de deducciones en la cuota, que solo ha considerado como opción, de acuerdo con la normativa del IS que les atribuye expresamente este carácter, en la medida en que resulten incompatibles con otros incentivos o beneficios fiscales, por lo que su omisión en la autoliquidación presentada no impide su aplicación transcurrido el periodo voluntario, al considerarse que el obligado ha cometido un error al autoliquidar la deuda. Así, entre otras, la Sentencia del TSJ del País Vasco de 5 de marzo de 2018 (rec. núm. 1089/2017 –NFJ071789–) destaca que, a falta de alternativa entre regímenes tributarios, la omisión de la deducción, lejos de resultar indicativa de una previa elección del sujeto pasivo entre dos regímenes o beneficios tributarios diferentes, entraña la sola pérdida de la única ventaja fiscal por quien cumple todas las condiciones para su disfrute, cuando es presumible que todo contribuyente quiere ver reducida su cuota tributaria.

de plazo, la claridad de su razonamiento al excluirla del régimen del artículo 119.3 de la LGT tiene consecuencias en las distintas hipótesis en las que la doctrina del TEAC había establecido límites a su rectificación:

- a) Así, de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT, será posible solicitar la *rectificación de la autoliquidación para incrementar las bases negativas* previamente aplicadas, con independencia del importe que se hubiera compensado al presentarla⁷. La interpretación llevada a cabo por el TS en esta sentencia permitiría también, a nuestro modo de ver, la rectificación de la autoliquidación para solicitar *cambiar la aplicación de BINS por deducciones y viceversa*, cuando resulten incompatibles.
- b) Asimismo, reinterpremando la doctrina del TEAC en su Resolución de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015 –NFJ072435–), cabría solicitar la rectificación de la autoliquidación para *compensar «nuevas» BINS*, aunque estas no deriven de una impropcedente actuación de la Administración, sino de su incremento vía rectificación de la autoliquidación del periodo en que se originaron⁸. En todo caso, a estos efectos es necesario tener presente la limitación establecida en la Sentencia del TS de 22 de julio de 2021 (rec. núm. 1118/2020 –NFJ083048–), que impide aflorar bases negativas no declaradas en el periodo de origen, una vez prescrito este periodo.
- c) Por otra parte, *en el marco de una regularización*, podrán aprovecharse las bases negativas que el obligado tuviera pendientes, con independencia de las que se hubieran compensado en la autoliquidación, dotando de plenos efectos al artículo 119.4 de la LGT, en virtud del cual, «en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción». La única limitación aplicable en estos casos sería la prevista en el último inciso de este precepto, en virtud del cual a estos efectos no es posible modificar tales canti-

⁷ Según la citada Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 –NFJ066140–), el sujeto pasivo que

podría obtener como resultado de su autoliquidación *una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante*, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, sea vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, ex artículo 119.3 LGT, modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que *le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior*.

⁸ Como es sabido, la Resolución de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015 –NFJ072435–) matizó este criterio, considerando que, a pesar de la irrevocabilidad de la opción, siempre sería posible instar la rectificación de la autoliquidación para compensar aquellas BINS eliminadas tras una comprobación administrativa que resultaran confirmadas después en vía administrativa o judicial. El TEAC mantuvo que la irrevocabilidad de esta opción ha de interpretarse *rebus sic stantibus*, en tanto que no cambien las circunstancias, si bien matizó que el cambio de opción solo era admisible respecto de las «nuevas BINS» sobre las que no pudo optarse con anterioridad, siendo necesario, además, que estas deriven de una impropcedente actuación de la Administración.

dades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos. Hay que recordar, en todo caso, que en su Sentencia de 22 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2654/2016 –NFJ069239–), partiendo del principio de regularización íntegra, el TS había admitido esta posibilidad antes de la introducción expresa de esta limitación en la LGT mediante la Ley 34/2015.

Más allá de la compensación de bases negativas, la doctrina del TS en esta sentencia tiene una indudable relevancia en relación con otros supuestos considerados como opciones, a los que se les ha venido aplicando las limitaciones establecidas en el artículo 119.3 de la LGT. La caracterización de las opciones que se deriva de este pronunciamiento permitirá, por un lado, excluir de este régimen aquellas que no aparezcan claramente delimitadas como tales por la normativa tributaria o en las que no exista propiamente la concurrencia de regímenes «diferentes y excluyentes», entendidos, como hemos señalado con anterioridad, como regímenes dotados cada uno de ellos de sustantividad propia.

Así, de acuerdo con esta doctrina, resulta especialmente dudosa la calificación como opción del derecho a la deducción en el IVA soportado de acuerdo con el artículo 99.3 de la LIVA, según el cual este derecho podrá ejercitarse en la autoliquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. Diversas Resoluciones del TEAC, como las de 21 de junio de 2011, de 16 de septiembre de 2014 (RG 6732/2012 –NFJ055920–) y de 21 de enero de 2016 (RG 9637/2015 –NFJ061548–), dictada en unificación de criterio, califican como opción esta posibilidad, considerando que no podrá ejercerse ni modificarse la ya realizada una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación del periodo, sin perjuicio de su posible ejercicio en los posteriores⁹. Tampoco podrá considerarse que se ejerce una opción si en una autoliquidación se consignan menores cuotas a compensar que las determinadas en periodos anteriores, como entendió la Sentencia del TSJ de Madrid de 22 de enero de 2020 (rec. núm. 255/2018 –NFJ082512–). En ella se rechaza que el error cometido al arrastrar las cuotas a compensar del IVA de trimestres anteriores, solicitando la devolución de una cantidad inferior en el último trimestre, sea una opción cuya rectificación no pueda realizarse una vez transcurrido el periodo voluntario, tal y como había entendido la Administración tributaria.

En su Sentencia de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020 –NFJ084246–), el TS apunta que, dada la imperfección de la configuración normativa de las opciones tributarias, la interpretación de su régimen jurídico habrá de realizarse teniendo en cuenta «las

⁹ La Resolución del TEAC de 19 de abril de 2014 se refiere también a un supuesto en el que, ante la regularización del IVA soportado y deducido en un determinado periodo, por considerar que no se encontraba aún devengado, el contribuyente solicita su inclusión en los periodos siguientes mediante la rectificación de las autoliquidaciones presentadas, lo que es rechazado por el TEAC, al entender que no es posible rectificar la opción ya aplicada en tales periodos.

circunstancias concomitantes» en cada caso, poniendo de manifiesto la dificultad de fijar doctrina general en relación con el artículo 119.3 de la LGT. Esta interpretación habrá de venir presidida en todo caso por el ya referido principio de aplicación restrictiva de las limitaciones contempladas en esta norma, en virtud del cual no deberían hacerse recaer sobre el contribuyente las consecuencias negativas derivadas de su deficiente técnica legislativa. En la interpretación que se realice de este artículo debiera primar también el principio de regularización íntegra, tan presente en la jurisprudencia reciente del TS y la AN, en cuanto principio instrumental de los principios de justicia tributaria.

Estos principios deben condicionar también la aplicación que se realice del artículo 119.3 de la LGT incluso en aquellos supuestos que, conforme a la nueva doctrina del TS, puedan considerarse claras opciones tributarias, por ofrecerse al obligado dos regímenes jurídicos distintos, excluyentes y claramente identificados por la norma. Así debiera ocurrir, especialmente en las opciones que se ejercen en el seno de una autoliquidación y tengan carácter «retrospectivo», por referirse a circunstancias o hechos ya producidos antes de su declaración, en las que la elección de un régimen desfavorable al obligado permita presumir la comisión de un error¹⁰. Así por ejemplo, en la elección entre el régimen de tributación individual o conjunta del artículo 83 de la LIRPF o en la exención de los rendimientos por trabajos realizados en el extranjero del artículo 7 de la misma norma frente a los excesos excluidos de tributación, debiendo ser posible, además, su rectificación si cambian los datos o elementos que determinaron la elección¹¹. Pendiente de cómo pueda evolucionar la doctrina del TS en estos supuestos, hay que

¹⁰ En este sentido, cabe resaltar la postura doctrinal que aboga por la limitación de los efectos del artículo 119.3 de la LGT únicamente a aquellas opciones «a futuro», las de carácter censal o formularse antes de la realización de los hechos a cuya calificación y cuantificación afectan, siendo la incertidumbre y aleatoriedad sobre sus consecuencias favorables o desfavorables para el obligado un elemento sustancial del régimen opcional. Malvárez Pascual (2010, p. 53); Montesinos Oltra (2016, p. 103; 2017a, pp. 110 y 147). Sobre las distintas posturas doctrinales existentes en torno al concepto de opción tributaria, nos remitimos a nuestro trabajo Cordero González (2021, pp. 84-87).

¹¹ Hasta el momento, sin embargo, la jurisprudencia mayoritaria solo ha admitido la rectificación de la opción cuando el eventual error cometido al determinar el régimen aplicable no sea imputable al interesado y esté debidamente acreditado, sin que pueda entenderse probado con la mera constatación de la elección de un régimen desfavorable. Así lo ponen de manifiesto, entre otras, la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 14 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1637/2018 –NFJ077621–), que rechaza la rectificación de una autoliquidación para aplicar el régimen de tributación conjunta por parte de un contribuyente que alegaba haber sufrido un error material, al haber considerado que no podía aplicarla al encontrarse en situación de viudedad, o la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de septiembre de 2019 (rec. núm. 527/2017 –NFJ082524–), en la que se rechaza también la rectificación del error cometido al haber optado por la declaración individual, a pesar de no haber obtenido rendimientos el cónyuge y de que en ejercicios anteriores se había declarado siempre conjuntamente. En relación con el régimen de la exención de los rendimientos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero del artículo 7 p) de la LIRPF, la Sentencia del TSJ de Extremadura de 13 de marzo de 2020 (rec. núm. 409/2019 –NFJ078979–) impide también la rectificación de la opción por el régimen de excesos (art. 9.A.3.b).4.º del RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el reglamento del IRPF), efectuada al confirmar el borrador de declaración, a pesar de resultar claramente perjudicial para el obligado.

tener presente también que la naturaleza de las actividades llevadas a cabo por el contribuyente a la hora de autoliquidar, con la asunción de funciones propias de la Administración tributaria, interpretando normas, calificando actos y operaciones y realizando operaciones de cuantificación, debe venir acompañada de una amplia posibilidad de rectificar los errores u omisiones cometidos, incluyendo la elección de regímenes o alternativas que hubiera realizado y le resulten desfavorables, en aplicación de los principios materiales de justicia tributaria.

La exigencia de certeza en el ejercicio de opciones que se deriva de esta sentencia, con la imposibilidad de considerarlas ejercidas tácitamente por el mero transcurso del periodo voluntario sin haberse presentado la autoliquidación, será también relevante para otros supuestos en los que se ha entendido que, a falta de declaración, opera automáticamente el régimen menos favorable para el contribuyente, como ocurrió en el caso enjuiciado por la Sentencia de la AN de 27 de septiembre de 2021 (rec. núm. 692/2017 –NFJ084371–) en relación con el régimen de amortización acelerada. Este criterio debiera llevar a interpretar también con mayor flexibilidad la irrevocabilidad del artículo 119.3 de la LGT para evitar perjudicar a quienes cumplen con la presentación en plazo de la declaración y eligen erróneamente un régimen que les resulta desfavorable, frente a quienes declaran de forma extemporánea o ejercen la opción por primera vez en el marco de un procedimiento de comprobación.

La Sentencia del TS de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020 –NFJ084246–) constituye, en definitiva, un pronunciamiento trascendental en la interpretación del artículo 119.3 de la LGT, no solo en relación con la compensación de BINS, sino para la delimitación del régimen jurídico de las opciones tributarias en su conjunto. En relación con la compensación de BINS, la relevancia que el TS otorga a este derecho para la adecuada estimación de la renta de la entidad de acuerdo con los principios de capacidad económica y justicia tributaria, debiera impedir cualquier intento de reforma legislativa que, como ya se ha visto en otros ámbitos, limite sus efectos¹².

¹² A la vista de las sentencias antes reseñadas del TSJ del País Vasco, alguno de los territorios forales modificó la normativa del IS para recoger expresamente que el mero hecho de poder aplicarse determinados créditos o incentivos fiscales a lo largo del tiempo constituye también una opción, aunque no exista alternativa o incentivo incompatible. Así, la Norma foral 6/2020, de 15 de julio, modificó, efectivamente, el artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya que, a diferencia de la normativa estatal, contempla un listado de los supuestos que se califican expresamente como opciones, para señalar que «a los efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 117 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, se entenderá que en este impuesto son opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación, incluso cuando no tengan una alternativa o solución incompatible», las que se enumeran después, incluyendo expresamente la compensación de BINS, además de diversas deducciones. Esta norma añade además que las opciones se entenderán ejercitadas «cuando el contribuyente no consigne en la autoliquidación del impuesto ningún importe por el concepto de que se trate, incluso cuando la medida en cuestión no tenga una alternativa o solución incompatible con ella». En todo caso, hay que tener presente que, en estos territorios, en relación con algunos de los supuestos calificados expresamente como opciones, como la compensación de BINS, se contempla la posibilidad de rectificar la autoliquidación finalizado el plazo voluntario en tanto que no se hubiera producido un requerimiento de la Administración tributaria.

Referencias bibliográficas

- Álvarez Barbeito, P. (2021). Rectificación extemporánea de una autoliquidación para compensar bases imponibles negativas. (Análisis de la SAN de 11 de diciembre de 2020, rec. núm. 439/2017). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 116 y ss.
- Cordero González, E. M. (2021). Compensación de bases imponibles negativas y rectificación de opciones tributarias. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 461-462, 73 y ss.
- Malvárez Pascual, L. A. (2010). Las exigencias formales para el ejercicio de opciones fiscales: estudio de su régimen jurídico a la luz del principio de proporcionalidad. *Revista Técnica Tributaria*, 88, 23 y ss.
- Montesinos Oltra, S. (2016). Aplicación de cantidades pendientes de compensación o deducción y opciones tributarias: análisis del nuevo apartado 4 del artículo 119 de la Ley General Tributaria. *Crónica tributaria*, 161, 97 y ss.
- Montesinos Oltra, S. (2017a). El concepto de opción tributaria. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 176, 107 y ss.
- Montesinos Oltra, S. (2021). Compensación de bases imponibles negativas, opciones tributarias y principio de regularización íntegra. *Nueva fiscalidad*, 3, 65 y ss.

Bibliografía

- Compañ Parodi, T. (2018). *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Tirant lo Blanch.
- Cordero González, E. M. (2017). *Las bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades*. Aranzadi.
- Delgado Pacheco, A. y García Ruiz, A. (2020). *El concepto de opción en la Ley General Tributaria (Artículo 119, apartados 3 y 4 de la LGT)*. Paper 16, AEDAF.
- Falcón y Tella, R. (1998). La atribución al particular de la facultad de configurar parcialmente su régimen tributario: especial referencia a la opción por la tributación conjunta en el IRPF. *Quincena Fiscal*, 20, 5 y ss.
- Gómez Taboada, J. (2012). Las opciones tributarias: cuando la tierra se abre bajo nuestros pies. *Quincena Fiscal*, 5, 31 y ss.
- Juan Lozano, A. de. (2018). *Cuadernos de defensa tributaria opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas. (Problemas de interpretación y aplicación del artículo 119.3 LGT)*. Francis Lefebvre.
- Martínez Muñoz, Y. (2010). Las opciones en la Ley General Tributaria. En J. Arrieta Martínez de Pisón (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (pp. 427 y ss.). Aranzadi Thomson Reuters. Vol. II.
- Montesinos Oltra, S. (2000). *La compensación de bases imponibles negativas*. Aranzadi.
- Montesinos Oltra, S. (2017b). La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: ¿una opción tributaria? *Carta Tributaria*, 29-30, 10 y ss.
- Montesinos Oltra, S. (2019). La compensación de bases imponibles negativas como ejercicio de una opción tributaria: ¿acierto definitivo o perseverancia en el error por parte del TEAC? *Carta Tributaria*, 50, 69 y ss.
- Simón Mataix, M. (1999). La opción por la tributación conjunta en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Impuestos*, 1, 327 y ss.

Casos prácticos de las últimas novedades en el IVA: acuerdos de venta de mercancías en consigna, operaciones intracomunitarias y e-commerce

Javier Bas Soria

Inspector de Hacienda del Estado

Doctor en Derecho

Extracto

La Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE) ha sido objeto de dos modificaciones relevantes por la Directiva 2017/2455, relativa al *e-commerce*, y por la Directiva 2018/1910, relativa al *quick fixes*. Igualmente, el Reglamento de Ejecución 282/2011 ha sido modificado por los Reglamentos de Ejecución 2017/2459, 2018/1912 y 2019/2026.

Estas modificaciones han sido objeto de incorporación a nuestra normativa mediante el Real Decreto-Ley 3/2020 y el Real Decreto-Ley 7/2021.

A través de 26 casos prácticos proponemos un análisis y estudio detallado de las mencionadas modificaciones normativas.

Palabras clave: IVA; operaciones intracomunitarias; acuerdos de venta de mercancías en consigna; ventas a distancia; facilitación de ventas por interfaces.

I. Acuerdos de ventas de mercancías en consigna

CASO PRÁCTICO 1. Acuerdo de venta de mercancías en consigna: caso general

Tintes, SA, un empresario a efectos de IVA establecido únicamente en España, aunque identificado también en Francia, remite un cargamento de tintes naturales a Francia, por valor de 50.000 euros, el mes de enero.

Aunque la mercancía sigue siendo propiedad de Tintes, SA, se remite con destino a su cliente Vin Du Medoc, SARL, entidad francesa, que lo transportará, lo almacenará y lo adquirirá en un momento posterior, cuando lo necesite en su producción. La empresa Vin Du Medoc, SARL recibe la mercancía en febrero.

En el mes de octubre, Vin Du Medoc, SARL adquiere la mercancía y se hace cargo de ella.

Tanto Tintes, SA como Vin Du Medoc, SARL han incluido las operaciones en sus declaraciones respectivas y han llevado los registros exigidos legalmente.

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

La remisión de las mercancías por un empresario de un Estado miembro (EM) a otro, para afectarlo a las necesidades de su empresa en el Estado de llegada, en el mes de febrero constituía una operación asimilada a la entrega intracomunitaria de bienes (OAEIB), en los términos del artículo 9.3 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), que se devengaría el día 15 de marzo, salvo que se hubiera emitido la factura con anterioridad a esta fecha (art. 75.8 LIVA). En este caso, esta operación tendría lugar en España. Esta operación está exenta por el artículo 25 de la LIVA.

La recepción de los citados bienes en el EM de llegada de la expedición daba lugar a una operación asimilada a la adquisición intracomunitaria de bienes (OAIB), de la que era sujeto pasivo el empresario que la realizaba, y devengada en el mismo momento en el que se devenga la OAEIB (art. 68 Directiva IVA). Ello conllevaba unas obligaciones de identificación y declaración en dicho Estado. En este caso, esta OAIB tendría lugar en Francia, realizada por Tintes, SA.

La entrega posterior en el territorio de llegada de las mercancías, esto es, Francia, realizada por un empresario no establecido para un empresario establecido, era una entrega interior, localizada en el territorio donde se encontraba la mercancía (art. 32 Directiva IVA), y a la que se aplicaría la inversión del sujeto pasivo, por realizarla un empresario no establecido (art. 194 Directiva IVA). En este caso, sería una entrega interior en Francia y de la que sería sujeto pasivo, por inversión, Vin Du Medoc, SARL.

Situación tras el 1 de enero de 2020

La transposición española se realizó por el Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, entrando en vigor el 1 de marzo de 2020; no obstante, la Directiva transpuesta, Directiva 2018/1910, preveía que la entrada en vigor de la transposición fuera el 1 de enero de 2020, razón por la que en todas las modificaciones operadas por estas normas haremos referencia a la fecha de 1 de enero de 2020.

La operación descrita es, tras la reforma codificada en el artículo 17 bis de la Directiva IVA, una venta de mercancías en consignación, ya que se cumplen las condiciones legalmente establecidas para la aplicación de este régimen particular:

- Existe un acuerdo para que el destinatario reciba las mercancías (según las Notas explicativas de la Comisión de esta modificación, aunque no hay previsión alguna en la directiva, normalmente se exigiría un contrato o similar que documentara esta operación).
- Las mercancías se remiten de un EM a otro, para que sean adquiridas en un momento posterior por un empresario cuya identidad está establecida. No limita la aplicación de la simplificación el hecho de que el transporte se realice por el propio futuro adquirente, tal y como afirman las Notas explicativas de la Comisión.
- El vendedor no está establecido en el lugar de llegada (no impide la aplicación, sin embargo, el hecho de que esté identificado en el lugar de llegada, como ocurre en este caso).
- El comprador está identificado en el lugar de llegada (no basta que esté identificado en otro EM, como ocurre en las AIB, sino que, necesariamente, debe ser en el lugar de destino, aunque no le hace falta estar registrado).

- Se cumplen además los requisitos reglamentarios de registro y declaración, a los que después haremos referencia.
- El plazo transcurrido entre la remisión y la puesta a disposición de los bienes es de 3 meses, es decir, no supera los 12 meses.

En consecuencia, esta operación no dará lugar a la realización del hecho imponible en el momento de la remisión de las mercancías.

Sin embargo, en octubre, momento en el que se produzca la transmisión del poder de disposición, dará lugar a una EIB en España y a una AIB en Francia, que se devengará, a más tardar, el 15 de noviembre (si no se ha facturado antes de dicha fecha) y de la que será sujeto pasivo el empresario francés que recibe las mercancías.

Este régimen, sin embargo, es opcional. Si no se desea aplicar el acuerdo de ventas en consigna, se puede mantener la tributación que hemos visto como previa a 1 de enero de 2020, tal y como señalan las Notas explicativas de la Comisión.

A continuación, realizaremos además una referencia a las obligaciones formales asociadas a esta simplificación:

- En enero, Tintes, SA ha de consignar el transporte de los bienes en el registro de determinadas operaciones intracomunitarias, haciendo constar las menciones contenidas en el artículo 66 B).2 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido –RIVA– (y 54 bis Reglamento de ejecución), esencialmente:
 - EM de partida y fecha expedición.
 - NIF-IVA destinatario.
 - EM de destino, NIF-IVA depositario.
- Además, debe declarar en su modelo 349 el NIF de Vin Du Medoc, SARL, ya que es a quien se han enviado los bienes en el marco del acuerdo sobre existencias de reserva.
- En febrero, Vin Du Medoc, SARL tiene que consignar la llegada de los bienes en el registro equivalente en Francia a nuestro libro de determinadas operaciones intracomunitarias (arts. 243.3 de la Directiva y 54 bis.2 del Reglamento de ejecución), esencialmente:
 - Descripción y cantidad de bienes enviados.
 - NIF-IVA del vendedor.
 - Fecha de llegada.

- A la llegada de las mercancías, en febrero, la entidad española que ha remitido las mercancías hará constar:
 - Dirección del almacén y fecha de llegada.
 - Valor, descripción y cantidad de bienes.
- En noviembre, se considera que Tintes, SA realiza una entrega intracomunitaria que debe declarar en su declaración modelo 303 e incluir la operación en su declaración recapitulativa modelo 349, indicando que Vin Du Medoc, SARL es el adquirente de los bienes, así como la base imponible por dicha entrega intracomunitaria.
- Vin Du Medoc, SARL tendrá que declarar la adquisición intracomunitaria en su declaración del IVA francesa.
- Tintes, SA tendrá que incluir en su registro las informaciones necesarias de la entrega realizada, a saber:
 - Descripción, base imponible, cantidad y precio unitario de los bienes entregados.
 - Fecha de entrega y NIF-IVA del adquirente.
- Vin Du Medoc, SARL deberá indicar los bienes que haya adquirido en el registro que ha de llevar en el momento en que asume su propiedad, detallando:
 - Descripción, base imponible, cantidad y precio unitario de los bienes adquiridos.
 - Fecha de la AIB.

CASO PRÁCTICO 2. Acuerdo de venta de mercancías en consigna: sustitución del adquirente

La entidad Decorante, SL, establecida e identificada únicamente en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), ha cursado un encargo de muebles salón a un proveedor italiano, La Dona e Mobile, S.p.A., establecido exclusivamente en el país transalpino. Como quiera que Decorante, SL tiene sus almacenes vacíos, se acuerda remitir las mercancías desde Italia a España en el mes de febrero, aunque La Dona e Mobile, S.p.A. seguirá siendo propietaria de las mercancías hasta la fecha prevista para su entrega, dentro de 5 meses. Se cumplen, además, las obligaciones de registro y declaración de tales operaciones. Antes de que Decorante, SL se haga con las mercancías, una entidad vinculada con Decorante, SL, Comercial de Arte, SL necesita urgentemente algunos de los muebles como los almacenados. Decorante, SL acepta que parte de los muebles que almacena sean adquiridos

por Comercial de Arte, SL directamente de La Dona e Mobile, S.p.A., adquiriendo la parte restante. La sustitución se verifica en el mes de marzo, aunque la adquisición de las mercancías se realice en julio. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

Al igual que en el caso anterior, antes de la regulación de los acuerdos de ventas de mercancías en consigna, la remisión de las mercancías por un empresario de un EM a otro, para afectarlo a las necesidades de su empresa en el Estado de llegada, constituía una OAEIB, en los términos del artículo 17 de la Directiva IVA. En este caso, esta operación tendría lugar en Italia. Esta operación está exenta por el artículo 138 de la Directiva IVA.

La recepción de los citados bienes en el EM de llegada de la expedición, en este caso España, daba lugar a una OAIB, en los términos del artículo 16 de la LIVA, de la que era sujeto pasivo el empresario que la realizaba. Ello conllevaba unas obligaciones de identificación y declaración en dicho Estado (podría aplicarse la exención a la OAIB del art. 26. Cuatro LIVA, aunque exigiría la acreditación de la aplicación de la inversión del sujeto pasivo a la entrega posterior, lo que sin las obligaciones documentales de los acuerdos de venta en consigna puede resultar complicado).

En este caso, no existiría operación alguna con Decorante, SL, en el momento de llegada de las mercancías.

Las entregas posteriores, tanto a Decorante, SL como a Comercial de Arte, SL, efectuadas por un empresario no establecido para sendos empresarios establecidos, eran entregas interiores, localizadas en el TAI, por aplicación del artículo 68. Uno de la LIVA, y a las que se aplicaría la inversión del sujeto pasivo, en virtud del artículo 84. Uno. 2 de la LIVA, siendo sujeto pasivo Decorante, SL y Comercial de Arte, SL, respectivamente.

Situación tras el 1 de enero de 2020

La operación descrita es una venta de mercancías en consigna, en los términos del artículo 9 bis de la LIVA, en la que se cumplen las condiciones legalmente establecidas para la aplicación de este régimen particular (para mayor detalle véase el caso práctico 1):

- Las mercancías se remiten de un EM a otro, para que sean adquiridas en un momento posterior por un empresario cuya identidad está establecida.
- El vendedor no está establecido en el lugar de llegada.

- El comprador está identificado en el lugar de llegada.
- Se cumplen además los requisitos reglamentarios de registro y declaración.

La particularidad en este caso viene dada por la sustitución del destinatario original. Se permite la sustitución del adquirente original, siempre que se cumplan con las condiciones de registro y declaración correspondientes, siendo la consecuencia que la operación mantenga la tributación como una venta de bienes en consigna (arts. 17 bis.6 Directiva IVA y 9.Tres LIVA).

Para permitir esta sustitución, resulta fundamental, como señalan las Notas explicativas de la Comisión, que el acuerdo con el nuevo adquirente se formalice antes o simultáneamente a la sustitución. Igualmente se permite que la sustitución sea parcial, esto es, a parte de las mercancías originalmente remitidas.

Es importante señalar que las Notas explicativas de la Comisión destacan que la sustitución no abre un nuevo plazo de 12 meses para efectuar la entrega, sino que la entrega debe realizarse en el plazo de 12 meses desde la remisión de las mercancías.

Como consecuencia de la sustitución, aparecen unas obligaciones formales adicionales. La Dona e Mobile, S.p.A. deberá hacer constar en su estado recapitulativo a presentar en Italia (equivalente a nuestro modelo 349) y en su registro (equivalente a nuestro libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias) que se ha producido la sustitución. Decorante, SL y Comercial de Arte, SL deben realizar los registros correspondientes en el libro de determinadas operaciones intracomunitarias, sin que sea exigible la consignación en la declaración recapitulativa modelo 349, ya que los destinatarios, hasta que no se produzca la AIB, no deben declarar la remisión de las mercancías.

En consecuencia, ni la remisión de las mercancías ni la sustitución darán lugar a la realización del hecho imponible en el momento de realizarse.

Sin embargo, en el momento en el que se produzca la transmisión del poder de disposición, dará lugar a una EIB en Italia y a una AIB en España, de la que serán sujetos pasivos tanto Decorante, SL como Comercial de Arte, SL, al ser los empresarios que reciben las mercancías.

CASO PRÁCTICO 3. Acuerdo de venta de mercancías en consigna: entrega a tercero

La entidad Decorante, SL, establecida e identificada únicamente en el TAI, ha cursado un encargo de muebles de salón a un proveedor italiano, La Dona e Mobile, S.p.A., establecido exclusivamente en el país transalpino, a entregar en septiembre. La mercancía es

remitida, en el mes de febrero, por La Dona e Mobile, S.p.A a un almacenista en España. La Dona e Mobile, S.p.A tiene una oportunidad de negocio y vende el cargamento situado en España a Muebles El Baratón, SL, un empresario español, en el mes de abril y piensa que ya remitirá nuevas mercancías a Decorante, SL. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

Este caso no presentaba ninguna variación sobre la solución anterior hasta el momento de la venta. La remisión de las mercancías por un empresario italiano de Italia a España, para afectarlas a las necesidades de su empresa en el Estado de llegada, constituía una OAEIB en Italia y exenta.

La recepción de los citados bienes en España daba lugar a una OAIB, de la que era sujeto pasivo La Dona e Mobile, S.p.A.

En este caso, no existiría operación alguna con Decorante, SL.

La entrega posterior a Muebles El Baratón, SL en el TAI, realizada por un empresario no establecido para un empresario establecido, era una entrega interior, localizada en el TAI, y a la que se aplicaría la inversión del sujeto pasivo, siendo sujeto pasivo Muebles El Baratón, SL.

Situación tras el 1 de enero de 2020

Aunque, en principio, la operación cumpliría las condiciones para ser tratada como una venta de mercancías en consignata, en el momento en el que se incumplen las condiciones a las que se sujetan estas, por ser las mercancías objeto de entrega a persona distinta del destinatario o de su sustituto, cambia la tributación.

De acuerdo con los artículos 9 bis.Tres y 75 de la LIVA, en ese momento (el mismo día de la entrega al tercero) se produce una OAIB en España, de la que será sujeto pasivo La Dona e Mobile, S.p.A. En Italia, consecuentemente, se produciría una OEIB. Nótese que, en este caso, no se retrasa el devengo hasta el 15 del mes siguiente al incumplimiento.

La entrega posterior a la OAIB a Muebles El Baratón, SL en el TAI, realizada por un empresario no establecido para un empresario establecido, es una entrega interior, localizada en el TAI, y a la que se aplicaría la inversión del sujeto pasivo, siendo sujeto pasivo Muebles El Baratón, SL.

CASO PRÁCTICO 4. Acuerdo de venta de mercancías en consigna: retorno de mercancías

La entidad Tejidos La Vallesa, SL, establecida e identificada únicamente en el TAI, ha recibido un encargo de telas de un cliente portugués, Toalhas Da Figeira, SC. Las telas se remiten a los almacenes de Toalhas Da Figeira, SC en el mes de marzo, aunque esta empresa no piensa adquirirlas hasta dentro de unos meses. Por un cambio en el acuerdo, en el mes de julio, de mutuo acuerdo, se decide que las telas se devuelvan al proveedor español. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

Esta operación daba lugar a dos operaciones de carácter contrario. La remisión de las mercancías por un empresario español de España a Portugal, para afectarlas a las necesidades de su empresa en el Estado de llegada, constituía una OAEIB en España y exenta. La recepción de los citados bienes en Portugal daba lugar a una OAIB, de la que era sujeto pasivo Tejidos La Vallesa, SL.

El retorno de las mercancías desde Portugal a España constituía una OAEIB exenta en Portugal. La recepción de los citados bienes en España daba lugar a una OAIB, de la que era sujeto pasivo Tejidos La Vallesa, SL.

No sería aplicable la exclusión de las OEIB y de las OAIB prevista en el artículo 9.3, letras d) y e), de la LIVA, y sus correlativos en el artículo 17.2 de la Directiva IVA, para mercancías que se remiten a otro EM pero que van a ser objeto de devolución al país de origen, en la medida en que se entiende que dicha exclusión requiere que, desde el mismo momento de la remisión de las mercancías, se hubiera conocido el destino final de retorno. No es lo que ocurre en este caso, en el que la remisión a Portugal no tenía, en principio, como destino, su retorno a España; siendo esta una circunstancia sobrevenida.

Situación tras el 1 de enero de 2020

La operación, en principio, cumple con las condiciones para calificarse como una venta de mercancías en consigna, siempre que se cumplieran las obligaciones de declaración y registro a las que ya hemos hecho referencia.

Si se cumplieran las condiciones de las ventas de mercancías en consigna, la remisión de las mercancías no daría lugar a hecho imponible alguno.

El régimen de los acuerdos de venta de mercancías en consigna se completa con la previsión que permite el retorno de las mercancías a su propietario si no ha existido entrega y se realiza antes de la finalización del plazo de 12 meses que existe para finalizar esta (arts. 9 bis.Tres LIVA y 17 bis.5 Directiva IVA).

Eso es lo que ocurre en este caso, y, en consecuencia, no se habrá producido hecho imponible alguno.

CASO PRÁCTICO 5. Acuerdo de venta de mercancías en consigna: pérdida parcial de las mercancías

La entidad Vinos El Villar, SA, establecida e identificada únicamente en el TAI, elabora mosto vinícola para diversos clientes. Recibe un encargo de una bodega francesa, Le Vin Des Connoisseurs, SAS. En el mes de marzo se remiten 10.000 litros de mosto, aunque el cliente no piensa adquirirlos hasta dentro de unos meses. En el mes de julio, la empresa francesa adquiere las mercancías, pero por las mermas normales de transporte y almacenamiento solo recibe 9.900 litros que es la cantidad que se le factura. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

Como ya hemos visto en los casos prácticos anteriores, en ausencia de una regulación especial, la remisión de las mercancías en el mes de marzo constituía una OAEIB en España, en los términos del artículo 9.3 de la LIVA, que se devengaría el día 15 de abril, salvo que se hubiera emitido la factura con anterioridad a esta fecha (art. 75.8 LIVA) y exenta por el artículo 25 de la LIVA.

La recepción de los citados bienes en Francia daba lugar a una OAIB (art. 21 Directiva IVA), de la que era sujeto pasivo el empresario que la realizaba, en este caso Vinos El Villar, SA, y devengada en el mismo momento en el que se devenga la OAEIB (art. 68 Directiva IVA).

La entrega posterior en el territorio de llegada, realizada por Vinos El Villar, SA para Le Vin Des Connoisseurs, SAS era una entrega interior, localizada en Francia, y a la que se aplicaría la inversión del sujeto pasivo, siendo sujeto pasivo Le Vin Des Connoisseurs, SAS.

Situación tras el 1 de enero de 2020

Tal y como también hemos visto, cumpliendo los requisitos de declaración y registro exigibles, la operación descrita es una venta de mercancías en consigna (art. 17 bis Directiva

IVA) que no dará lugar a la realización del hecho imponible en el momento de la remisión de las mercancías; pero que, en el momento en el que se produzca la transmisión del poder de disposición, dará lugar a una EIB en España y a una AIB en Francia, de la que será sujeto pasivo el empresario francés que recibe las mercancías.

La particularidad, en este caso, viene por la existencia de unas pequeñas pérdidas o «mermas» en los productos remitidos. Como sabemos, el artículo 17 bis de la Directiva IVA establece que no se aplicará el régimen particular de los acuerdos de ventas en consignación y que se producirá un *transfer* en los supuestos de destrucción, pérdida o robo de las mercancías. Una interpretación literal de este precepto nos llevaría a firmar que existen dos operaciones: una EIB y una AIB en el marco de un acuerdo de venta de bienes en consignación, por 9.900 litros de mosto, y un *transfer*, con la OAIB asociada, por los 100 litros perdidos.

No obstante, las Notas explicativas de la Comisión señalan que, en los casos de pequeñas pérdidas normales de mercancías, resulta más correcto considerar que existe exclusivamente una sola operación, el acuerdo de venta de mercancías en consignación, por las mercancías entregadas. Como decimos, el presupuesto para esta consideración es, necesariamente, que las mermas se consideren razonables. En este caso, en particular, debemos considerar que se trata de vino, producto objeto de impuestos especiales, y para el que se fijan reglamentariamente unos porcentajes máximos de pérdidas en transporte, almacenamiento y embotellado (en nuestra normativa, en el art. 67 Reglamento de impuestos especiales).

CASO PRÁCTICO 6. Acuerdo de venta de mercancías en consignación: mercancías remitidas a otro país

La entidad Vinos El Villar, SA, establecida e identificada únicamente en el TAI, elabora mosto vinícola para diversos clientes. Recibe un encargo de una bodega francesa, Le Vin Des Connoisseurs, SAS. En el mes de marzo se remiten 10.000 litros de mosto, aunque el cliente no piensa adquirirlas hasta dentro de unos meses, que se almacenan por cuenta de la empresa española. En el mes de julio, antes de que las mercancías se reciban por la empresa francesa, la empresa española percibe unas mejores oportunidades en el mercado alemán, por lo que decide remitir las mercancías a Alemania, donde se almacenarán bajo sus órdenes. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

Como ya hemos visto en los casos prácticos anteriores, en ausencia de una regulación especial, la remisión de las mercancías en el mes de marzo constituía una OAEIB en España,

en los términos del artículo 9.3 de la LIVA, que se devengaría el día 15 de agosto, salvo que se hubiera emitido la factura con anterioridad a esta fecha, y exenta por el artículo 25 de la LIVA.

La recepción de los citados bienes en Francia daba lugar a una OAIB (art. 21 Directiva IVA), de la que era sujeto pasivo el empresario que la realizaba, y devengada en el mismo momento en el que se devenga la OAEIB (art. 68 Directiva IVA).

Posteriormente, la remisión de las mercancías desde Francia a Alemania originaría, respectivamente, una nueva OEIB en Francia (art. 17 de la Directiva IVA) y una nueva OAIB en Alemania (art. 21 Directiva IVA).

No sería aplicable la exclusión de las OEIB y de las OAIB prevista en el artículo 9.3, letra e), de la LIVA, y su correlativo en el artículo 17.2 de la Directiva IVA, para mercancías que se remiten a otro EM pero que van a ser objeto de remisión a un tercer EM, en la medida en que se entiende que dicha exclusión requiere que, desde el mismo momento de la remisión de las mercancías, se hubiera conocido el destino final de remisión al tercer EM. No es lo que ocurre en este caso, en el que la remisión a Francia no tenía, en principio, como destino, su remisión posterior a Alemania; siendo esta una circunstancia sobrevenida.

Situación tras el 1 de enero de 2020

Tal y como también hemos visto, cumpliendo los requisitos de declaración y registro exigibles, la operación de remisión de España a Francia es una venta de mercancías en consigna (arts. 9 bis LIVA y 17 bis Directiva IVA), que no dará lugar a la realización del hecho imponible en el momento de la remisión de las mercancías.

No obstante, el artículo 17 bis.7 de la Directiva IVA (la transposición en nuestra ley se encuentra en el art. 9 bis.Tres LIVA) establece una regla especial para los casos en los que las mercancías sean expedidas o transportadas a un destino distinto del EM al que estaban inicialmente destinados según el acuerdo de ventas de bienes en consigna. En ese caso, no se aplicará el régimen particular de los acuerdos de ventas en consigna y se producirá un *transfer* inmediatamente antes de la remisión a un destino distinto del país inicialmente previsto. En consecuencia, existirá un *transfer* en España y la OAIB asociada en Francia, que se devengarán a más tardar el 15 del mes de agosto, siguiente a la remisión de las mercancías a Alemania.

Con los datos facilitados en el caso, existirá un nuevo *transfer* desde Francia y una OAIB en Alemania, que se devengará a más tardar el 15 del mes de agosto siguiente a la remisión de las mercancías a Alemania.

Nada impediría que, si se cumplieran las condiciones legalmente previstas (téngase presente que, aunque se exige que el empresario vendedor no esté establecido en el lugar de llegada de las mercancías, no se exige que esté establecido en el lugar desde el que parten

las mercancías), la remisión de las mercancías a Alemania se realizará para un cliente establecido en ese país y se tratará como un nuevo acuerdo de venta de mercancías en consigna. No obstante, deberían cumplirse las obligaciones formales y registrales en Francia.

CASO PRÁCTICO 7. Acuerdo de venta de mercancías en consigna: establecimiento permanente

La entidad irlandesa Milk and Chocolate, INC, establecida e identificada únicamente en el TAI de Irlanda, produce barras de chocolate para consumo humano. Sus mercancías son muy apreciadas en España, siendo distribuidas por la firma Chocolates Arrojo, SA, situada en el TAI, entidad que le exige tener un *stock* en el territorio español para su adquisición. Como quiera que el negocio marcha viento en popa, Milk and Chocolate, INC ha decidido arrendar un local que gestionará con empleados propios para realizar tal almacenaje y venta. En el mes de mayo, tras la apertura del local, se remiten 10.000 kg de chocolatinas que serán adquiridas por Chocolates Arrojo, SA en meses próximos. ¿Cómo cabe calificar esta operación?

Solución

Situación antes del 1 de enero de 2020

Como ya hemos visto en los casos prácticos anteriores, en ausencia de una regulación especial, la remisión de las mercancías en el mes de mayo constituía una OAEIB en Irlanda, en los términos del artículo 17 de la Directiva IVA, que se devengaría el día 15 de agosto y exenta por el artículo 138 de la Directiva IVA.

La recepción de los citados bienes en España daba lugar a una OAIB (art. 16 LIVA), de la que era sujeto pasivo el empresario que la realizaba, Milk and Chocolate, INC, y devengada en el mismo momento en el que se devenga la OAEIB (art. 76 LIVA).

La entrega posterior en España se considerará realizada, como veremos, por un empresario establecido por lo que no se aplicaría la inversión del sujeto pasivo. En este caso, sería una entrega interior en España y de la que sería sujeto pasivo Milk and Chocolate, INC, entidad establecida en el TAI.

Situación tras el 1 de enero de 2020

En principio, cumpliendo los requisitos de declaración y registro exigibles, podría pensarse que la operación descrita es una venta de mercancías en consigna. No obstante, entre los requisitos que debe cumplir esta operación se encuentra que el destinatario no cuente con un establecimiento permanente en el territorio donde llegan las mercancías.

En este caso, al contar la empresa irlandesa con una organización de medios materiales y humanos con permanencia para la realización de las operaciones el TAI español, cabe entender que existe un establecimiento permanente en el TAI. Así lo confirma, además, el artículo 69.Tres e) de la LIVA que considera como establecimiento permanente las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías (artículo que, al menos en un caso como el planteado, entendemos que se corresponde con el art. 11 del Reglamento de ejecución, aunque este se refiera a los servicios, y con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE], entre las repetidas sentencias, Sentencia de 17 de julio de 1997 [asunto C-190/95 –NFJ005724–], ARO Lease BV).

Destacan este punto las Notas explicativas de la Comisión señalando que no resulta aplicable el régimen de los acuerdos de ventas en consigna cuando el vendedor disponga de un establecimiento permanente en el territorio de llegada de las mercancías.

Por lo tanto, la solución será idéntica en ambos casos.

II. Operaciones en cadena

CASO PRÁCTICO 8. Ventas en cadena: identificación en el país de salida de las mercancías

Tránsitos, SA, empresa establecida e identificada en el TAI y en Portugal, ha adquirido diversos productos para un cliente suyo portugués, Oliveira, SC. La adquisición se ha realizado de otra empresa española, Productos Kiva, SL, facilitándose el NIF-IVA español. Las mercancías, situadas en el TAI, se remitirán por Tránsitos, SA a Portugal. ¿Qué operaciones se entienden realizadas?

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

Existen dos entregas de bienes realizadas con las mercancías, la efectuada por Productos Kiva, SL a Tránsitos, SL, y la efectuada por Tránsitos, SL a Oliveira, SC y un único transporte, por lo que solo una de las operaciones se podrá considerar como operación intracomunitaria.

El TJUE, en Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (asunto C-430/09 –NFJ041090–), Euro Tyre Holding BV (criterio que ha reiterado en varias ocasiones), señaló que debería analizarse qué entrega se encuentra vinculada con el transporte, para determinar qué operación en concreto es la intracomunitaria.

La operación vinculada al transporte daría lugar a una EIB en el Estado de partida y a una AIB en el de llegada; mientras que la otra operación constituiría una entrega interior. No obstante, el TJUE señalaba que no se podía determinar *a priori* qué operación constituía la intracomunitaria, y que había que analizar cada caso concreto para determinar la operación asociada al transporte.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

El cambio propiciado por la Directiva *Quick Fixes* (Directiva 2018/1910) permite objetivar la aplicación de la exención.

Dado que el intermediario Tránsitos, SA ha facilitado un NIF atribuido por la Administración española, lugar de salida de las mercancías, se considerará que la entrega realizada al intermediario es una entrega interior, mientras que la exención se aplica a la operación realizada entre el intermediario y el adquirente final (arts. 36 bis Directiva y 68.Uno.2 LIVA). Por lo tanto, la entrega de Productos Kiva, SL a Tránsitos, SA será una entrega de bienes localizada en el TAI, sin que le resulte aplicable exención por EIB. La entrega de Tránsitos, SA al cliente final, Oliveira, SC, será una EIB, exenta en España, y el cliente portugués realizará una AIB sujeta y no exenta, en Portugal.

En este caso, hubiera sido posible que Tránsitos, SA hubiera facilitado el NIF portugués, a pesar de estar establecido e identificado en España, y en ese caso la solución sería distinta, ya que se consideraría que la exención se aplicaba a la operación realizada entre el proveedor inicial y el intermediario.

CASO PRÁCTICO 9. Ventas en cadena: identificación en país distinto al de salida de las mercancías

Tránsitos, SA, empresa establecida e identificada en el TAI, ha adquirido diversos productos para un cliente suyo portugués, Oliveira, SC. La adquisición se ha realizado de una empresa alemana, Sturmgeschutz, GmbH. Las mercancías, situadas en Alemania, se remitirán por Tránsitos, SA a Portugal. ¿Qué operaciones se entienden realizadas?

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

Existen dos entregas de bienes realizadas con las mercancías, la efectuada por Sturmgeschutz, GmbH a Tránsitos, SA, y la efectuada por Tránsitos, SA a Oliveira, SC y un único

transporte, por lo que solo una de las operaciones se podrá considerar como operación intracomunitaria.

El TJUE, en Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (asunto C-430/09 –NFJ041090–), Euro Tyre Holding BV (criterio que ha reiterado en varias ocasiones), señaló que debería analizarse qué entrega se encuentra vinculada con el transporte, para determinar qué operación en concreto es la intracomunitaria. El criterio más fundado para ello es considerar quién soporta el riesgo de pérdida durante el transporte, de acuerdo con las Notas explicativas de la Comisión.

La operación vinculada al transporte daría lugar a una EIB en el Estado de partida y a una AIB en el de llegada.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

El cambio propiciado por la Directiva *Quick Fixes* (Directiva 2018/1910) permite objetivar la aplicación de la exención.

Dado que el intermediario Tránsitos, SA ha facilitado un NIF atribuido por la Administración española, lugar distinto al de salida de las mercancías, se considerará que la exención se aplica a la operación realizada entre el proveedor inicial y el intermediario. Por lo tanto, la entrega de Sturmgeschutz, GmbH a Tránsitos, SA será una entrega intracomunitaria de bienes (art. 138 Directiva IVA) y Tránsitos, SA realizará una AIB en Portugal, lugar de llegada de las mercancías (art. 20 Directiva IVA). Esta AIB podrá encontrarse exenta al tratarse de una operación triangular (art. 141 Directiva IVA).

La entrega de Tránsitos, SA al cliente final, Oliveira, SC, será una entrega de bienes localizada en Portugal, a la que se aplicará la inversión del sujeto pasivo.

CASO PRÁCTICO 10. Ventas en cadena: entregas sucesivas con un único transporte

La empresa portuguesa Os Tribalistas Lda. ha vendido unas mercancías que tiene en Portugal a la empresa española Los Dinámicos, SL, que esta recibirá en sus almacenes sitos en Villamarchante (Valencia). Los Dinámicos, SL vende las mercancías a otra empresa española, los Sirex, SA, quien a su vez las vende a una empresa francesa, Les Negresses, SASU; siendo nuevamente vendidas por esta empresa a una empresa italiana Rigeira, SAS. Las mercancías se trasladan directamente de los almacenes de Los Dinámicos, SL, sito en Villamarchante, a los de Rigeira, SAS, sitos en Rávena (Italia). Con ocasión de la venta de Los Dinámicos, SL a Sirex, SA se ha pactado el transporte desde España a Italia, del que se ocupará Sirex, SA. Sirex, SA, a pesar de estar identificada en España y Alemania, ha comunicado su NIF-IVA español.

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

La entrega de mercancías efectuada por Os Tribalistas Lda. a Los Dinámicos, SL, efectuada entre dos empresarios y de mercancías que se van a trasladar desde Portugal a España, constituye una EIB en Portugal (art. 138 Directiva IVA) y una AIB en España (arts. 13 y 15 LIVA), de la que será sujeto pasivo quien la realice, en este caso Los Dinámicos, SL.

El resto de entregas van asociadas a un único transporte, por lo que solo la operación a la que se asigne el transporte se considerará como EIB y AIB. En este caso, sería la entrega entre Los Dinámicos, SL y Sirex, SA la que daría lugar a una EIB en España (art. 25 LIVA) y a una AIB en Italia (art. 20 Directiva IVA). Las entregas subsiguientes, efectuadas por Sirex, SA para Les Negresses, SASU y por Les Negresses, SASU para Rigeira, SAS serían entregas interiores en Italia, a las que, según los datos ofrecidos, se les aplicaría la inversión del sujeto pasivo.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

La entrega de mercancías efectuada por Os Tribalistas Lda. a Los Dinámicos, SL constituye, al igual que en el caso precedente, una EIB en Portugal y una AIB en España, de la que será sujeto pasivo quien la realice, en este caso Los Dinámicos, SL.

El cambio en este caso se encuentra en la operación en cadena. Como hemos dicho, el transporte se asigna a la operación entre Los Dinámicos, SL y Sirex, SA, de acuerdo con los términos contractuales pactados; si bien existe una operación en cadena, en las entregas realizadas entre Los Dinámicos, SL, Sirex, SA y Les Negresses, SASU (art. 36 bis Directiva IVA), al existir dos entregas y un único transporte, organizado este transporte por el operador intermediario Sirex, SA. Como señala la Comisión en sus notas explicativas, el requisito para atribuir la condición de operador intermediario es ser un proveedor dentro de la cadena distinto del primer proveedor, que expide o transporta los bienes, bien él mismo o bien a través de un tercero que actúa en su nombre, asumiendo el riesgo de pérdida de las mercancías durante este transporte.

De acuerdo con la nueva regla de las operaciones en cadena, al realizarse una entrega entre Los Dinámicos, SL y Sirex, SA en la que la empresa compradora comunica un NIF-IVA atribuido por España, país donde se encuentran las mercancías al inicio del transporte, se considerará una entrega en el interior de España. Por consiguiente, el transporte se vinculará a la siguiente operación de la cadena, la efectuada por Sirex, SA para Les Negresses, SASU, que se considerará como EIB en España y como AIB en Italia. Esta AIB podría encontrarse exenta si se cumplen las condiciones de la exención del artículo 141 de la Directiva (exención en operaciones triangulares).

Debemos en este punto destacar que, si Sirex, SA hubiera decidido comunicar su NIF-IVA alemán, cuestión posible (como recuerdan las notas explicativas) cambiaría la atribución del transporte y, consecuentemente, la imputación de la operación intracomunitaria. En ese caso, la EIB se considerará la operación realizada por Los Dinámicos, SL a Sirex, SA, y Sirex, SA realizaría una AIB en Italia. Esta operación nunca estaría exenta como operación triangular, al estar Sirex, SA establecido e identificado en el territorio desde donde se remiten las mercancías, en este caso España. En tal caso, la entrega de Sirex, SA a Les Negresses, SASU sería una entrega interior en Italia.

La entrega de Les Negresses, SASU a Rigeira, SAS no cambiará su calificación de la situación previa, siendo una entrega interior en Italia.

III. Exención en entregas intracomunitarias

CASO PRÁCTICO 11. Exención en entregas intracomunitarias de bienes (EIB): falta de comunicación NIF y de declaración recapitulativa

La empresa española Los Dinámicos, SL ha transmitido unas mesas de mezclas a la empresa italiana Rigeira, SAS. Las mesas, que se encontraban en España, se han remitido a Italia, donde se encuentra la sede del comprador.

La empresa española ni ha declarado en el modelo 349 la EIB realizada ni cuenta con el NIF-IVA de la empresa italiana; aunque, habiendo sido requerido por la Administración española para justificar la exención por la entrega un año más tarde, lo ha pedido a Rigeira, SAS y lo ha acreditado.

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

De acuerdo con la interpretación del TJUE, la exención en las EIB estaba condicionada a la existencia de unos requisitos materiales: que la operación fuera una entrega de bienes, se realizara entre empresarios y que las mercancías se trasladaran de un EM a otro, sin que la misma pudiera condicionarse a los requisitos formales, tales como la constancia del NIF o su inclusión en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, salvo en aquellos casos en los que se tratara de una operación realizada en fraude (Sentencia de 9 de febrero de 2017 [asunto C-21/16 –NFJ065375–], Euro Tyre).

Por consiguiente, esta sería una operación exenta como EIB, sin perjuicio de la posibilidad de sancionar los incumplimientos formales.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

Con la modificación efectuada en el artículo 138 de la Directiva IVA, se establece que los requisitos de constancia del NIF-IVA atribuido por una Administración de un país distinto del de salida de las mercancías y la declaración en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias se convierten en requisitos sustanciales para la aplicación de la exención.

En principio, el requisito que se debe cumplir para aplicar la exención, según las Notas explicativas de la Comisión, es la constancia del NIF-IVA atribuido por otro EM en el momento de realizar la operación, pues el estado recapitulativo debe presentarse tiempo después de realizarse la operación y no puede ser condición para aplicar, *ab origen*, la exención.

La falta de presentación de la declaración recapitulativa, no obstante, permitirá a la Administración «revocar» la exención aplicada.

En este caso, dado que se incumplen ambos requisitos, no se aplicará la exención, sin que el citado requisito de constancia del NIF-IVA se pueda completar en un momento posterior.

CASO PRÁCTICO 12. Exención en EIB: comunicación NIF atribuido por el país de salida de las mercancías

La empresa española Los Dinámicos, SL ha transmitido unas mesas de mezclas a la empresa española Sirex, SA. Las mesas, que se encontraban en España, se han remitido a Italia. Sirex, SA cuenta con NIF-IVA atribuido por la Administración española y ha solicitado, aunque no se le ha concedido aún, un NIF-IVA en Italia. Los Dinámicos, SL y Sirex, SA han declarado la operación en su modelo 349.

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

De acuerdo con la interpretación del TJUE, la exención en las EIB estaba condicionada a la existencia de unos requisitos materiales: que la operación fuera una entrega de bienes, se realizara entre empresarios y que las mercancías se trasladaran de un EM a otro, sin que la misma pudiera condicionarse a los requisitos formales, tales como la constancia del NIF o su declaración en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. A pesar de que la normativa nacional (art. 25 LIVA) exigía que el NIF-IVA estuviera atribuido por una Administración tributaria distinta de la española, no parece que dicha exigencia se corresponda con los pronunciamientos del TJUE.

Por consiguiente, esta sería una operación exenta como EIB.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

Con la modificación efectuada en el artículo 138 de la Directiva, se establecen los requisitos de constancia del NIF-IVA atribuido por una Administración de un país distinto del de salida de las mercancías y la declaración en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias se convierten en requisitos sustanciales para la aplicación de la exención.

Las notas explicativas aclaran que ni resulta válido el NIF-IVA atribuido por la Administración del lugar de origen de las mercancías, ni se puede aplicar la exención cuando se ha solicitado, pero no concedido, el NIF-IVA por otro EM.

En consecuencia, no se aplicará la exención.

CASO PRÁCTICO 13. Exención en EIB: error justificado en declaración recapitulativa

La empresa española Los Dinámicos, SL ha transmitido unas mesas de mezclas a la empresa italiana Rigeira, SAS. Las mesas, que se encontraban en España, se han remitido a Italia, donde se encuentra la sede del comprador.

La empresa española cuenta que ha declarado en el modelo 349 la EIB realizada, si bien ha consignado un importe equivocado en el valor de venta y ha consignado el NIF-IVA de la empresa italiana que utilizaba en sus entregas anteriores, ya que este ha cambiado como consecuencia de una operación de fusión realizada por el comprador.

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

De acuerdo con la interpretación del TJUE, la exención en las EIB estaba condicionada a la existencia de unos requisitos materiales: que la operación fuera una entrega de bienes, se realizara entre empresarios y que las mercancías se trasladaran de un EM a otro, sin que la misma pudiera condicionarse a los requisitos formales, tales como la constancia del NIF o su declaración en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Por consiguiente, esta sería una operación exenta como EIB.

Los incumplimientos formales en este caso podrían, incluso, considerarse razonables, lo que hasta imposibilitaría sancionar.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

Como hemos repetido, con la modificación efectuada en el artículo 138 de la directiva, se establecen los requisitos de constancia del NIF-IVA atribuido por una Administración de un país distinto del de salida de las mercancías y la declaración en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias se convierten en requisitos sustanciales para la aplicación de la exención.

En este caso, aunque existe error en los dos requisitos, las notas explicativas aclaran que, tanto uno como otro, pueden considerarse como carencias justificadas que no determinan la pérdida de la exención. Junto a estos dos supuestos, las notas incluyen, en lo que no es una lista cerrada, un tercer supuesto, que el proveedor no haya incluido, por error accidental, la EIB en el estado recapitulativo correspondiente al periodo en el que tuvo lugar la entrega, pero lo ha hecho en un estado recapitulativo que cubre el periodo siguiente.

En este caso, dado que ambos errores están entre los que cabe considerar como errores justificables, no se perdería la exención.

CASO PRÁCTICO 14. Exención en EIB: prueba del transporte

La empresa española El Masplet, SL ha transmitido una partida de fuegos artificiales a la empresa francesa Diseny France, SRL. Los productos, que se encontraban en España, se han remitido a Francia, donde se encuentra la sede del comprador.

Habiendo sido requerido por la Administración española para justificar el transporte a Francia un año más tarde, El Masplet, SL no dispone de otra documentación más que las autorizaciones selladas por la policía nacional y por la gendarmería francesa del tránsito seguido por las mercancías, al estar sometida a tales controles por tratarse de explosivos.

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

Aunque el transporte ha sido siempre una condición para la existencia de una EIB, la normativa comunitaria no contemplaba de forma directa la prueba de dicho transporte.

La norma nacional (art. 13 RIVA) contemplaba una libertad de medios de prueba, estableciendo, en particular, como medios de prueba preferentes el contrato de transporte o facturas expedidas por el transportista, si el transporte se realiza por el vendedor o por su cuenta, o el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte, si se realiza por el comprador o por su cuenta.

En este caso, a nuestro juicio, cabría entender acreditado el transporte, amparándonos en la mencionada libertad de medios de prueba. En este sentido se pronunció el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en la Resolución de 30 de marzo de 2006 (expediente 46/9443/02).

Situación a partir del 1 de enero de 2020

La reforma producida en el artículo 45 bis del Reglamento de ejecución, que contempla la prueba del transporte a través de dos medios de prueba no contradictorios de los enumerados en el citado artículo, supone una regulación comunitaria de directa aplicación, sin necesidad de transposición.

No obstante, las notas explicativas señalan que, aunque dicho precepto sea directamente obligatorio, se permite que los EM apliquen medios de prueba menos exigentes.

Así, el artículo 13 del RIVA, en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 3/2020, mantiene la posibilidad de justificar el transporte por cualquier medio de prueba admitido en derecho, aunque añade que se aplicarán especialmente los elementos de prueba establecidos por el artículo 45 bis del Reglamento de ejecución.

A nuestro juicio, la solución no debería cambiar en este caso, pues entendemos que existe una prueba inmejorable de la realidad del transporte. Las notas explicativas añaden que, aunque no se cumplan las condiciones del artículo 45 bis del Reglamento de ejecución, no se pierde el derecho a la exención, siempre que se acredite la realidad del transporte.

CASO PRÁCTICO 15. Exención en EIB: prueba del transporte con medios propios

La empresa española Citrícola, SL ha transmitido un cargamento de naranjas a la empresa alemana Tesco, GmbH. Los productos, que se encontraban en España, se han remitido a Alemania, donde se encuentra la sede del comprador. El transporte ha sido realizado con medios propios de Tesco, GmbH, remitiéndole Tesco, GmbH a Citrícola, SL a los 3 meses una declaración suscrita de la recepción de las naranjas.

Solución

Situación previa al 1 de enero de 2020

Aunque el transporte ha sido siempre una condición para la existencia de una EIB, la normativa comunitaria no contemplaba de forma directa la prueba de dicho transporte.

La norma nacional (art. 13 RIVA) contemplaba la libertad de medios de prueba, estableciendo en particular como medios de prueba el contrato de transporte o facturas expedidas por el transportista, si el transporte se realiza por el vendedor o por su cuenta, o el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte, si se realiza por el comprador o por su cuenta.

El citado artículo 13 del RIVA no establecía un plazo para la remisión de los medios de prueba del transporte, incluyendo el acuse de recibo al que se refiere este caso. Por lo tanto, entendemos cumplido con el requisito.

Situación a partir del 1 de enero de 2020

La reforma producida en el artículo 45 bis del Reglamento de ejecución, que contempla la prueba del transporte a través de dos medios de prueba no contradictorios de los enumerados en el citado precepto, supone una regulación comunitaria de directa aplicación sin necesidad de transposición.

Sin embargo, este artículo 45 bis solo es aplicable cuando el transporte se realiza por tercero, ya que se exige que los medios de prueba se cumplimenten por dos partes independientes. Por lo tanto, como dicen las notas explicativas, el artículo 45 bis del Reglamento de ejecución no es aplicable cuando el transporte se realice por medios propios.

El artículo 13 del RIVA, en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 3/2020, mantiene la posibilidad de justificar el transporte por cualquier medio de prueba admitido en derecho, aunque añade que se aplicarán especialmente los elementos de prueba establecidos por el artículo 45 bis del Reglamento de ejecución.

A nuestro juicio, esto supone que, aunque no gocen de la presunción reforzada que otorga el mencionado artículo 45 bis, los medios de prueba enumerados en este precepto pueden servir también como elementos de prueba del transporte en el supuesto de ser realizado con medios propios.

En particular, respecto del acuse de recibo, se exige que se formalice, a más tardar, el día 10 del mes siguiente a la realización del transporte. Las notas explicativas señalan que este plazo sirve para fijar un calendario para el cumplimiento de la obligación por el adquirente, pero no para sancionar al vendedor haciéndole perder la exención. En consecuencia, si cumple las restantes circunstancias para su validez, este documento no perderá su eficacia, aunque se expida después del plazo previsto.

A nuestro juicio, a partir de las consideraciones anteriores cabría entender que se ha acreditado la realidad del transporte.

IV. Ventas a distancia intracomunitarias

CASO PRÁCTICO 16. Ventas a distancia intracomunitarias: umbrales previos y posteriores a la reforma operada por el Real Decreto-Ley 7/2021

Un empresario español, Aceites de Algimia, SL, que está establecido únicamente en el TAI, ha vendido a través de su página web a clientes particulares situados en Francia, Alemania e Italia mercancías por importe de 20.000, 15.000 y 34.000 euros, que se remiten por el vendedor a sus destinatarios mediante una empresa de mensajería. El año precedente el conjunto de ventas a otros EM fue de 20.000 euros, pero en Francia se optó por tributar en destino, ya que el IVA francés era más reducido. ¿Dónde se entienden localizadas estas operaciones? ¿Dónde se localizaría una venta por importe de 2.000 euros a un particular de Italia?

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Se trata de ventas intracomunitarias a distancia, ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mismas a clientes que no tienen la condición de empresario situados en otro EM, en los términos en los que se definían en el artículo 68.Tres de la LIVA (transposición de los arts. 33 y 34 Directiva IVA), en su redacción previa al Real Decreto-Ley 7/2021, a saber, ventas efectuadas por un empresario con destino a clientes que no tengan la condición de empresario o que tengan la condición de sujetos a los que se refiere el artículo 14 de la LIVA, encargándose el empresario vendedor, directa o indirectamente, del transporte de las mercancías.

El régimen de las ventas a distancia se caracteriza por la existencia de una opción, en tanto no se superen los umbrales fijados por el legislador, para la localización de las entregas, en origen, esto es, el país desde el que se remiten las mercancías. Superados los umbrales o ejercida la opción, las ventas a distancia debían localizarse necesariamente en destino, esto es, el país donde se encuentra el cliente.

La diferencia fundamental estriba en el umbral establecido para que resultara obligatorio tributar en cada EM. Antes de la reforma, este era entre 35.000 y 100.000 euros (de los mencionados en el caso, Francia y Alemania aplicaban el de 100.000 euros, mientras que Italia el de 35.000 euros), computándose individualmente por cada uno de los Estados; quiere ello decir que se podía superar en un EM y no superar en otro EM, igual que podía optarse por tributar en destino en un EM y no optar en otros EM. Además, no se condicionaba la existencia de la opción a que el vendedor estuviera establecido solo en un EM. Tampoco se debían adicionar, para la aplicación del límite, las prestaciones de servicios por vía electrónica.

De acuerdo con lo expuesto, en el año anterior no se superó el umbral en ninguno de los EM, ya que el conjunto de las operaciones no supera ningún umbral individual.

No obstante, Aceites de Algimia, SL optó por tributar en Francia en sus ventas. De esta forma, dado que la opción tiene una duración mínima del año en el que se formula y los dos siguientes, todas las ventas realizadas a particulares franceses en el ejercicio anterior, a partir de la opción, y este año, se localizan en Francia. Aceites de Algimia, SL debería haberse identificado y declarado las operaciones realizadas en Francia.

No obstante, la opción formulada en un EM no condicionaba la opción para los demás Estados miembros. Por consiguiente, las ventas con destino a Alemania e Italia, al no haber superado los umbrales respectivos ni haber optado por tributar en esos países, se localizarían en el TAI.

La última operación que menciona el caso, una venta a Italia por importe de 2.000 euros, determinaría que se superase el umbral establecido en Italia. Por lo tanto, esa operación se localizaría en el TAI de Italia y todas las ventas a distancia sucesivas que se realizaran a Italia se localizarían, igualmente, en el TAI de Italia. Aceites de Algimia, SL debe identificarse y declarar las operaciones realizadas en Italia.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

Se trata de ventas intracomunitarias a distancia (distingase de las ventas a distancia de bienes importados, a las que después nos referiremos, concepto que no existía antes de la reforma de 2021), definidas ahora en el artículo 8.Tres.1 de la LIVA, ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mismas a clientes que no tienen la condición de empresario situados en otro EM.

Como ya hemos dicho, la diferencia fundamental de la regulación actual con la precedente viene determinada por la aplicación del umbral. El umbral se aplica exclusivamente a los empresarios que se encuentran establecidos en un único EM, como es el caso de Aceites de Algimia, SL. No obstante, a diferencia de la normativa precedente, el umbral toma en consideración las ventas al conjunto de la Unión Europea, y se ha rebajado drásticamente su cuantía, a 10.000 euros, conjuntamente con las prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y televisión y radiodifusión. El umbral se ha regulado en el artículo 73 de la LIVA. Dicho umbral toma en consideración el año precedente o la superación del mismo en el propio año, si en el año precedente no se superó.

En el presente caso, con la normativa introducida por el Real Decreto-Ley 7/2021, la entidad superó dicho umbral en el ejercicio anterior, por lo que no dispone de opción. Todas las operaciones del ejercicio deberán localizarse en Francia, Alemania e Italia, respectivamente. Con esta nueva normativa no existe la posibilidad de optar por tributar en destino

en un EM y mantener la tributación en origen en otros; formulada la opción, se tributará en destino en todos los Estados de la Unión.

Otra novedad es que se dispone de la opción para tributar a través del régimen especial aplicable a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios (art. 163 septiesdecies y ss. LIVA). En concreto, por tratarse de ventas a distancia efectuadas por un empresario establecido en el TAI, la modalidad aplicable sería el Régimen de la Unión.

CASO PRÁCTICO 17. Ventas a distancia intracomunitarias y prestaciones por vía electrónica: límite conjunto

Un empresario español, Repuestos Informáticos, SA, que está establecido únicamente en el TAI, ha vendido a través de su página web a clientes particulares situados en Francia, Alemania e Italia mercancías por importe de 7.000 euros que se remiten por el vendedor a sus destinatarios. Por otro lado, después de realizar tales ventas, ha prestado un servicio por vía electrónica a un empresario irlandés por importe de 4.000 euros y otro servicio por vía electrónica a un particular polaco por importe de 2.000 euros. Este es el primer año en el que realiza operaciones de este tipo y el empresario no ha formulado opción de ningún tipo. ¿Dónde se entienden localizadas estas operaciones?

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Igual que en el caso anterior, tenemos unas ventas a distancia (art. 68.Tres LIVA), ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mismas a clientes que no tienen la condición de empresario situados en otro EM.

El umbral, antes de la reforma, para que resultara obligatorio tributar en cada EM era fijado por cada EM entre 35.000 y 100.000 euros, según los casos, computándose individualmente por cada uno de los Estados. Además, no se condicionaba a que el vendedor estuviera establecido solo en un EM, ni se debían adicionar, para la aplicación del límite, las prestaciones de servicios por vía electrónica.

Por otra parte, tendremos unos servicios por vía electrónica. A los prestados al empresario se les aplicaba la regla general de localización de los servicios (art. 69 LIVA), mientras que a los prestados a particulares se les aplicaba la regla especial de localización del artículo 70.Uno.8.º de la LIVA. Esta regla permitía optar por tributar en origen cuando se tratara de un empresario establecido únicamente en un EM y siempre que los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y televisión y radiodifusión no hubieran superado el im-

porte de 10.000 euros al resto de los Estados miembros. No computaban en dicho umbral los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y televisión y radiodifusión que se localizaran por la regla general, esto es, los prestados a empresarios.

Por lo tanto, el empresario, dado el importe de las operaciones realizado, podía considerar localizadas en el TAI tanto las ventas a distancia como los servicios por vía electrónica.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

Las primeras operaciones tienen la consideración de ventas intracomunitarias a distancia, definidas ahora en el artículo 8.Tres.1 de la LIVA, ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mercancías a clientes que no tienen la condición de empresario situados en otro EM.

Como quiera que en el momento de realizar las ventas a distancia no ha superado el umbral de ventas al conjunto de la Unión Europea de 10.000 euros, previsto en el artículo 73 de la LIVA, el empresario dispondrá de la opción de localizar estas operaciones en el Estado de establecimiento desde el que se remiten o en el de llegada de las mercancías (téngase en cuenta lo indicado en el caso práctico anterior, que el umbral toma en consideración el año precedente o la superación del mismo en el propio año, si en el año precedente no se superó).

La primera de las prestaciones de servicios, al ser para un empresario o profesional localizado en otro EM de la Unión Europea, se localizará en Polonia, por aplicación de la regla general (art. 69 LIVA), ya que la regla especial del artículo 70.Uno.8.º de la LIVA no resulta aplicable a las operaciones realizadas entre empresarios. Esta operación tampoco computa en el límite del artículo 73 de la LIVA.

El siguiente servicio aplica la regla especial del artículo 70. Uno.8.º de la LIVA. En este caso, como el empresario solo cuenta con un establecimiento y no ha superado el límite conjunto del artículo 73 de la LIVA para ventas intracomunitarias a distancia y servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y televisión y radiodifusión (el servicio para empresarios no cuenta en este límite), el empresario mantiene la opción de localizar estas operaciones en el Estado de establecimiento desde el que se remiten o en el de llegada de las mercancías (salvo que en las operaciones anteriores hubiera optado por tributar en destino, ya que en ese caso desaparece la opción y deben tributar todas las operaciones en destino, durante al menos 2 años naturales).

CASO PRÁCTICO 18. Ventas a distancia intracomunitarias: umbral acumulativo con servicios por vía electrónica

Un empresario español, Jamones La Serrana, SL, con un único establecimiento, que está situado en el TAI, ha vendido a través de su página web a clientes particulares situados en

Francia, Alemania e Italia mercancías por importe de 9.000 euros que se remiten por el vendedor a sus destinatarios. Ha recibido un nuevo pedido de un particular rumano por importe de 2.000 euros. Este es el primer año en el que realiza operaciones de este tipo. El empresario no ha realizado opción alguna. ¿Dónde se entienden localizadas estas operaciones?

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Se trata nuevamente de ventas a distancia (art. 68.Tres LIVA), ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mismas a clientes que no tienen la condición de empresario situados en otro EM.

Antes de la reforma, el umbral para que resultara obligatorio tributar en cada EM era de 35.000 o de 100.000 euros, según los casos, computándose individualmente por cada uno de los Estados. Además, no se condicionaba a que el vendedor estuviera establecido solo en un EM, ni se debían adicionar, para la aplicación del límite, las prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y televisión y radiodifusión.

En el presente caso, en ninguno de los EM en los que ha vendido se ha superado el umbral de 35.000 euros, por lo tanto, el empresario dispondrá de la opción de localizar estas operaciones en el Estado de establecimiento desde el que se remiten o en el de llegada de las mercancías. Al no haberla formulado, según dice el caso.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

Todas las operaciones son ventas intracomunitarias a distancia (art. 8.Tres.1 LIVA), ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mismas a clientes que no tienen la condición de empresario situados en otro EM.

En las primeras operaciones no ha superado el umbral de ventas al conjunto de la Unión Europea de 10.000 euros, previsto en el artículo 73 de la LIVA, por lo que el empresario dispondrá de la opción de localizar estas operaciones en el Estado de establecimiento desde el que se remiten o en el de llegada de las mercancías.

Al realizar la venta a Rumanía se supera el umbral, por lo que dicha operación se localizará necesariamente en destino, en este caso Rumanía.

Al haber superado el umbral, todas las operaciones posteriores que se realicen se localizarán también en destino. Al haber superado el umbral en el ejercicio, en el ejercicio siguiente se tributará obligatoriamente en destino.

V. Ventas a distancia de bienes importados

CASO PRÁCTICO 19. Ventas a distancia de bienes importados: sujeción de las operaciones

Un empresario taiwanés, Shun-Fu Inc, vende productos a través de su página web. Ha recibido un pedido de un particular español por importe de 20 euros. Las mercancías llegan al territorio comunitario por el TAI (puerto de Castellón) y se remiten por el vendedor directamente al cliente. El empresario taiwanés se ha acogido al régimen especial de IOSS (ventanilla única) y ha comunicado en la importación el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma no existía una regla especial para estas operaciones. De hecho, no existía ni el régimen especial de IOSS (Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, modalidad de Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, regulado en los arts. 163 quincies y ss. LIVA) ni debía comunicarse el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen, menciones que incluye el caso para realizar una comparativa completa.

En este caso se producía una importación. La práctica habitual era que la empresa vendedora declarara la importación a nombre del particular destinatario, amparándose en la previsión del artículo 86.Dos.1 LIVA que considera importadores a los destinatarios de los bienes.

En estos casos se producía una ventaja competitiva del vendedor que remitía las mercancías desde territorio tercero sobre la situación de un proveedor comunitario, ya que se aplicaba una exención prevista para bienes de escaso valor, recogida en el artículo 34 de la LIVA, cuando el valor de los bienes importados era inferior a 22 euros. Esta situación es, precisamente, la que se pretende atajar con la reforma.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso, se ha producido una venta a distancia de bienes importados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.Tres de la LIVA. Las ventas a distancia de bienes importados son ventas en las que el empresario vendedor transporta, directa o indirectamente, mercan-

cías a sus clientes, que no tienen la condición de empresario (rasgo común con las ventas a distancia intracomunitarias) de bienes que están situados en territorio tercero (rasgo que las diferencia de las ventas a distancia intracomunitarias).

Esta operación se sujeta al IVA en el TAI, por aplicación de la regla especial prevista en el artículo 68.Dos.3.º c) de la LIVA, al haberse acogido el empresario que remite las mercancías al régimen especial IOSS.

Por otro lado, se realiza una importación, que estará exenta, por el artículo 66.4 de la LIVA, al aplicar el régimen especial de IOSS y comunicar el número de identificación individual asignado, siendo el valor de los bienes importados no superior a 150 euros.

CASO PRÁCTICO 20. Ventas a distancia de bienes importados, excluido de IOSS

Un empresario taiwanés, Shun-Fu Inc, vende productos a través de su página web. Ha recibido un pedido de un particular español, por importe de 151 euros. Las mercancías llegan al territorio comunitario por el TAI (puerto de Castellón) y se remiten por el vendedor directamente al cliente.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma no existía una regla especial para estas operaciones. De hecho, no existía ni el régimen especial de IOSS (Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, modalidad de Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, regulado en los arts. 163 quincies y ss. LIVA) ni debía comunicarse el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen, menciones que incluye el caso para realizar una comparativa completa.

En este caso se producía una importación, en los términos del artículo 18 de la LIVA, ya que se está produciendo la entrada de mercancías procedentes de territorio tercero y que no son originarias de la Unión.

Por el importe de este pedido, superior a 22 euros, no se aplicaba una exención prevista para bienes de escaso valor, recogida en el artículo 34 de la LIVA, cuando el valor de los bienes importados era inferior a 22 euros.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso, el empresario realiza una importación por el TAI, pero no puede aplicar la exención prevista en el artículo 66.4 de la LIVA, por ser el valor de los bienes importados superior a 150 euros.

Por otro lado, existe una venta a distancia de bienes importados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.Tres de la LIVA, ya que el empresario vendedor transporta, directa o indirectamente, mercancías a sus clientes, que no tienen la condición de empresario de bienes que están situados en territorio tercero. La venta a distancia de bienes importados no estará localizada en el TAI, ya que la aplicación de la regla especial prevista en el artículo 68.Tres d) de la LIVA exige que las mercancías que se importan por el TAI, siendo el propio TAI el lugar de destino de las mercancías, se hayan acogido al régimen especial de IOSS, no siendo posible la aplicación del mismo cuando el valor intrínseco de la mercancía sea superior a 150 euros.

Como se comprueba en este caso práctico, el hecho de que la regla de localización de las ventas a distancia de bienes importados no determine tributación en el TAI, lugar de consumo de los bienes, cuando la importación se produzca por el propio TAI de destino de las mercancías y no se acoja la importación a IOSS, no supone ninguna desimposición, ya que tributa la entrada en el lugar de consumo a través de la importación.

CASO PRÁCTICO 21. Ventas a distancia de bienes importados a través de otro EM

Un empresario taiwanés, Shun-Fu Inc, vende productos a través de su página web. Ha recibido un pedido de un particular español, por importe de 100 euros. Las mercancías llegan al territorio comunitario por el TAI de Países Bajos (puerto de Rotterdam) y se remiten por el vendedor directamente al cliente situado en España. El empresario taiwanés se ha acogido al régimen especial de IOSS (ventanilla única) y ha comunicado en la importación el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma no existía una regla especial para estas operaciones. De hecho, no existía ni el régimen especial de IOSS (Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, modalidad de Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, regulado en los artículos 163 quinicies y ss. LIVA) ni debía comunicarse

el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen, menciones que incluye el caso para realizar una comparativa completa.

En este caso se producía una importación en Países Bajos. Dado el valor de las mercancías, esta no podría acogerse a la exención prevista para bienes de escaso valor, cuando el valor de los bienes importados era inferior a 22 euros.

Por otra parte, la remisión de mercancías que se hubieran comunitarizado en Países Bajos, con destino a un particular en el TAI, encargándose el empresario vendedor de su transporte, de manera directa o indirecta, constituían una venta a distancia, en los términos del artículo 33 de la Directiva IVA. Como ya hemos visto en casos prácticos anteriores, estas operaciones se caracterizan por la existencia de una opción, en tanto no se superen los umbrales fijados por el EM de destino (en el caso de España, donde se remitían las mercancías por Shun-Fu Inc, era de 35.000 euros), para la localización de las entregas, en origen, esto es, el país desde el que se remiten las mercancías, es decir, Países Bajos. Superados los umbrales o ejercida la opción, las ventas a distancia debían localizarse necesariamente en destino, esto es, el país donde se encuentra el cliente, en este caso el TAI español.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso, se producirá igualmente una importación, que se localizará en Países Bajos, por ser el territorio de entrada de las mercancías en la Unión Europea (art. 60 Directiva IVA). Esta importación estará exenta siempre que, como es el caso, se acoja al régimen especial de IOSS, siendo su valor no superior a 150 euros (art. 43.1 Directiva IVA).

La entrega posterior es una venta a distancia de bienes importados, de acuerdo con el artículo 8.Tres de la LIVA, localizada en el TAI, al haber entrado por un TAI distinto al de destino, por aplicación de la regla especial prevista en el artículo 68.Tres c) de la LIVA; y, por tanto, sujeta en el IVA.

Se produce en este caso la tributación exclusivamente en el EM de consumo de las mercancías, es decir, en el que se encuentra el cliente, al haberse acogido al régimen especial de IOSS, siendo una importante simplificación el mismo, ya que no solo permite al empresario de un territorio tercero cumplir con sus obligaciones en el EM elegido para su identificación, sino que también le exime de la tributación en la importación.

CASO PRÁCTICO 22. Ventas a distancia de bienes importados: no acogido IOSS

Un empresario argentino, El Potro de la Pampa, SLU, vende productos a través de su página web. Ha recibido un pedido de un particular italiano por importe de 100 euros. Las mercancías llegan al territorio comunitario por el TAI (puerto de Castellón) y se remiten por

el vendedor directamente al cliente, situado en Italia. El empresario argentino no se ha acogido al régimen especial de IOSS.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma no existía una regla especial para estas operaciones. De hecho, no existía ni el régimen especial de IOSS (Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, modalidad de Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, regulado en los arts. 163 quinquies y ss. LIVA) ni debía comunicarse el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen, menciones que incluye el caso para realizar una comparativa completa.

En este caso se producía una importación en el TAI, al ser el territorio de entrada de las mercancías (art. 18 LIVA). Dado el valor de las mercancías, estas no podrían acogerse a la exención prevista para bienes de escaso valor, recogida en el artículo 34 de la LIVA, cuando el valor de los bienes importados era inferior a 22 euros.

Por otra parte, la remisión de mercancías que se hubieran comunitarizado en España, con destino a un particular en el TAI de otro EM, en este caso Italia, encargándose el empresario vendedor de su transporte, de manera directa o indirecta, constituían una venta a distancia, en los términos del artículo 68.Tres de la LIVA. Como ya hemos visto en casos anteriores, estas operaciones se caracterizan por la existencia de una opción, en tanto no se superen los umbrales fijados por el EM de destino (en el caso de Italia, donde se remitían las mercancías por la empresa argentina era de 35.000 euros), para la localización de las entregas, en origen, esto es, el país desde el que se remiten las mercancías, en este caso el TAI. Superados los umbrales o ejercida la opción, las ventas a distancia debían localizarse necesariamente en destino, esto es, el país donde se encuentra el cliente, en este caso el TAI de Italia.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

El empresario sigue realizando una importación en el TAI. La misma no puede acogerse a la exención del artículo 66.4 de la LIVA, tanto porque no se cumple con la condición de haberse acogido al régimen especial de IOSS, como por su cuantía, superior a 150 euros, que queda excluida del citado régimen especial y de la exención del artículo 66.4 de la LIVA.

La entrega posterior no está localizada en el TAI, por aplicación de la regla especial prevista en el artículo 33 de la Directiva IVA, ya que se trata de mercancías que entran por el TAI, pero cuyo lugar de destino es el TAI de otro EM, en este caso Italia.

CASO PRÁCTICO 23. Venta a distancia de bienes importados entre empresarios

Un empresario americano, Cowboys Supplies Corp., vende productos a través de su página web. Ha recibido un pedido de un empresario español por importe de 120 euros. Las mercancías llegan al territorio comunitario por el TAI (puerto de Castellón) y se remiten por el vendedor directamente al cliente.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

En este caso se producía una importación en el TAI, al ser el territorio de entrada de las mercancías (art. 18 LIVA). Dado el valor de las mercancías, estas no podrían acogerse a la exención prevista para bienes de escaso valor, recogida en el artículo 34 de la LIVA, cuando el valor de los bienes importados era inferior a 22 euros.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso, el cliente establecido en el TAI es un empresario, por lo que la operación no puede acogerse al régimen especial de IOSS.

Esta importación no puede aplicar el artículo 66.4 de la LIVA, al quedar excluida del régimen especial de IOSS, por ser el destinatario un empresario.

Tampoco puede considerarse que exista una venta a distancia de bienes importados, ya que el artículo 8.Tres de la LIVA requiere que el destinatario de las mercancías sea un particular.

No existe diferencia, por tanto, en la tributación de esta operación.

VI. Ventas facilitadas por interfaces

CASO PRÁCTICO 24. Venta por interfaz española de bienes importados por otro EM de valor inferior a 150 euros

Un empresario español, Ventas en Línea, SL, cuenta con una página web a través de la que se venden productos de otros empresarios. Dicha página web acepta los pagos a nombre de los vendedores y fija las condiciones de entrega. Ha recibido un pedido de un particular espa-

ñol para la venta de unas mercancías de un empresario ruso, Kalashnikov Zao, por importe de 100 euros. Las mercancías se remiten desde Rusia y entran por la frontera polaca, con destino a España. La mercantil Ventas en Línea, SL se encuentra acogida a IOSS y ha comunicado en la importación el número de identificación individual asignado para la aplicación del régimen.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma, Ventas en Línea, SL se consideraba un prestador de servicios, en este caso un servicio por vía electrónica y del que sería destinatario Kalashnikov Zao. Aunque, por aplicación de la regla general (art. 69 LIVA), el citado servicio se localizaría fuera del TAI, resulta aplicable en este caso la regla de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA, ya que se trata de un servicio por vía electrónica cuyo consumo efectivo se realiza en el TAI (al menos, a nuestro juicio). En consecuencia, el servicio debe entenderse realizado en el TAI.

Por otro lado, se producía una importación en Polonia.

La remisión de mercancías que se hubieran comunitarizado en Polonia, con destino a un particular en el TAI, encargándose el empresario vendedor de su transporte, de manera directa o indirecta, constituían una venta a distancia, en los términos del artículo 33 de la Directiva IVA. Como ya hemos visto en casos anteriores, estas operaciones se caracterizan por la existencia de una opción, en tanto no se superen los umbrales fijados por el EM de destino (en el caso de España, donde se remitían las mercancías por Kalashnikov Zao, era de 35.000 euros), para la localización de las entregas, en origen, esto es, el país desde el que se remiten las mercancías, Polonia. Superados los umbrales o ejercida la opción, las ventas a distancia debían localizarse necesariamente en destino, es decir, el país donde se encuentra el cliente, en este caso el TAI español.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso, existe una entrega de bienes facilitada por una interfaz, de acuerdo con el artículo 8 bis de la LIVA, ya que la intervención de la interfaz cumple con los requisitos del artículo 5 ter del Reglamento de ejecución para considerar que facilita la entrega, los bienes proceden de territorio tercero y su valor es inferior a 150 euros.

Se producen, en consecuencia, las siguientes operaciones:

- Una entrega entre empresarios (vendedor ruso Kalashnikov Zao a la interfaz Ventas en Línea, SL) que se localiza fuera del TAI. Esta operación no está sometida a obligaciones de facturación por entenderse realizada fuera del territorio IVA; si bien será necesario un documento comercial (factura comercial) para declarar la importación.

- Una importación realizada por la interfaz. Dicha importación puede encontrarse exenta en las condiciones del artículo 143.1 de la LIVA siempre que se cumplan los requisitos previstos para ello.
- Una venta a distancia de bienes importados, realizada por la interfaz, localizada en el TAI por ser el lugar de llegada de las mercancías y haberse introducido las mercancías por el TAI de otro EM. Esta operación está sometida a las obligaciones de facturación comunes a toda venta a distancia. Si se usa en el régimen especial de IOSS, las del Estado de identificación; si no se acoge al régimen especial de IOSS, las del lugar de localización: en este caso el TAI, con carácter general, factura simplificada.

En cuanto a las obligaciones registrales, al considerarse a la interfaz sujeto pasivo, deberá conservar la siguiente documentación:

- Si se acoge al régimen especial de IOSS, la determinada en el mismo.
- Si no se acoge a este, las obligaciones registrales normales de un sujeto pasivo (art. 242 Directiva IVA).

CASO PRÁCTICO 25. Venta por interfaz española de bienes importados por otro EM de cuantía superior a 150 euros

Un empresario español, Ventas en Línea, SL, cuenta con una página web a través de la que se venden productos de otros empresarios. Dicha página web acepta los pagos a nombre de los vendedores y fija las condiciones de entrega. Ha recibido un pedido de un particular español para la venta de unas mercancías de un empresario ruso, Kalashnikov Zao, por importe de 500 euros. Las mercancías se remiten desde Rusia y entran por la frontera polaca, con destino a España.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma, la situación es idéntica a la del caso anterior.

Ventas en Línea, SL ha prestado un servicio por vía electrónica, localizado en el TAI por la regla de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA.

Por otro lado, la empresa rusa realizaría una importación, por la entrada de las mercancías, en Polonia, y una venta a distancia desde Polonia, que se localizará en los términos del artículo 33 de la Directiva IVA.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso no se genera la ficción jurídica de considerar a la interfaz como sujeto pasivo, ya que los bienes proceden de territorio tercero y tienen un valor mayor de 150 euros; y tanto el artículo 242 bis de la Directiva IVA como el artículo 9 bis de la LIVA exigen que los bienes procedentes de territorio tercero tengan un valor inferior a 150 euros para generar la ficción de la interposición de la interfaz que facilita la entrega.

En consecuencia, al igual que en la situación previa a 1 de julio de 2021, existirá un servicio por vía electrónica de la interfaz prestado para la empresa rusa. Aunque en principio, este servicio no se localizaría en el TAI, por la regla general, como quiera que el servicio se presta materialmente en el TAI, resulta de aplicación la regla de cierre del artículo 70.Dos de la LIVA y dicho servicio se localizaría en el TAI.

También al igual que en el caso anterior, la empresa rusa realiza una importación que se localizará en Polonia. Esta operación no puede acogerse a la exención prevista en el artículo 143.1 de la Directiva IVA ya que, por su importe, está excluida de IOSS.

La entrega posterior efectuada por Kalashnikov Zao es una venta a distancia de bienes importados, de acuerdo con el artículo 8 bis de la LIVA, localizada en el TAI, al haber entrado por un TAI distinto al de destino, por aplicación de la regla especial prevista en el artículo 68.Tres c) de la LIVA.

CASO PRÁCTICO 26. Ventas por interfaz de bienes de empresario no residente por valor superior a 150 euros procedentes de la Unión Europea

Un empresario español, Ventas en Línea, SL, cuenta con una página web a través de la que se venden productos de otros empresarios. Dicha página web acepta los pagos a nombre de los vendedores y fija las condiciones de entrega. Ha recibido un pedido de un particular español para la venta de unas mercancías de un empresario ruso, Kalashnikov Zao, por importe de 500 euros. Ventas en Línea, SL ha facilitado operaciones a través de su página web por importe de más de 10.000 euros a otros EM. Las mercancías, propiedad del empresario ruso, están situadas en un almacén en Francia.

Solución

Situación previa al 1 de julio de 2021

Antes de la reforma no existía una regla especial para estas operaciones.

Ventas en Línea, SL ha prestado un servicio por vía electrónica, localizado en el TAI por la regla de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA.

Por otro lado, Kalashnikov Zao habría realizado una venta intracomunitaria a distancia, ya que el empresario vendedor remite por su cuenta las mismas a clientes que no tienen la condición de empresarios situados en otro EM, en los términos en los que se definían en los artículos 33 y 34 de la Directiva IVA.

Como hemos visto en casos anteriores, el régimen de las ventas a distancia se caracteriza por la existencia de una opción, en tanto no se superen los umbrales fijados por el EM de destino, para la localización de las entregas, en origen, esto es, el país desde el que se remiten las mercancías. Superados los umbrales o ejercida la opción, las ventas a distancia debían localizarse necesariamente en destino, esto es, el país donde se encuentra el cliente.

En el presente caso no se indica nada sobre los umbrales o la opción, por ser cuestión que se ha tratado ampliamente en casos anteriores, siendo lo reseñable en este caso, exclusivamente, la diferencia con el nuevo régimen.

Situación a partir del 1 de julio de 2021

En este caso, existe una entrega de bienes facilitada por una interfaz, de acuerdo con los artículos 8 bis de la LIVA y 14 bis de la Directiva IVA. En este caso, como se trata de mercancías a ser remitidas desde otro EM (no desde territorio tercero) se exige que el empresario vendedor para el que intermedia la interfaz no esté establecido y no se limita por el valor de las mercancías.

Se producen, en consecuencia, las siguientes operaciones:

- Una entrega entre empresarios (vendedor ruso a la interfaz) que se localiza en el TAI de Francia y a la que se aplicará una exención análoga al artículo 20 bis de la LIVA. Esta operación está sometida a obligaciones de facturación y genera el derecho a la deducción del impuesto soportado para el empresario ruso.
- Una venta a distancia intracomunitaria, realizada por la interfaz. Esta venta se localizará en el TAI, por ser el lugar de destino y haber superado la interfaz el umbral de 10.000 euros previsto en el artículo 73 de la LIVA. Esta operación está sometida a las obligaciones de facturación comunes a toda entrega para particulares: con carácter general, factura simplificada.

Presentación de los efectos de la COVID-19 en los informes anuales de las empresas cotizadas españolas

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Universidad Complutense de Madrid

mianvi@ucm.es | <https://orcid.org/0000-0003-2515-2126>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación 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.

Extracto

La crisis médica y económica provocada por el coronavirus tiene repercusiones en el ámbito contable, pues la información sobre sus efectos deberá ser incluida en los informes anuales.

En este trabajo se examina el modo en el que las empresas del IBEX 35 han expresado los efectos de la pandemia en los informes anuales de los ejercicios contables 2019 y 2020, que se estudian, respectivamente, en los epígrafes 3 y 4. Para ello, se analiza la recurrencia, ubicación y contenidos expuestos. Para la recurrencia, se observa el número de grupos que ofrecen información sobre ello, mientras que para la ubicación, el documento de los informes anuales que lo recoge. Para exponer los contenidos de los informes anuales, se identifican dos tipologías: por un lado, las que ofrecen una información general no contable de los efectos económicos y sociales de la pandemia sobre la economía y la empresa y, por otro, los efectos contables detallados que el grupo ha considerado que influyen sobre cada componente de los informes anuales.

Antes de ello, se incluyen un epígrafe introductorio y un primer epígrafe donde se analizan teóricamente las partidas contables que más se ven afectadas por una crisis económica y empresarial como la actual.

La principal conclusión es que los grupos empresariales del IBEX 35 han ofrecido múltiple y variada información de los efectos generales de la pandemia sobre sus actividades, pero muy poca, escasamente detallada y casi nada cuantificada, sobre las partidas contables que se han visto afectadas.

Palabras clave: COVID; pandemia; coronavirus; contabilidad; informe anual.

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

Cómo citar: Villacorta Hernández, M. Á. (2022). Presentación de los efectos de la COVID-19 en los informes anuales de las empresas cotizadas españolas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 127-158.



Presentation of the effects of COVID-19 in the annual reports of Spanish listed companies

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Abstract

The medical and economic crisis caused by the coronavirus has repercussions in the accounting, as information on its effects must be included in the Annual Reports.

This work analyzes the way in which the IBEX 35 companies have expressed the effects of the pandemic in the Annual Reports for the accounting years 2019 and 2020, analyzed respectively in chapter 3 and 4. For this, recurrence, location and exposed contents are analyzed. For recurrence, the number of groups that offer information about it is observed, while for the location is used the document of the Annual Reports that collects it. To present the contents of the Annual Reports, two types are identified: on the one hand, those that offer general non-accounting information of the economic and social effects of the pandemic on the economy and the company, and on the other, the detailed accounting effects that the group has considered that it influences each component of the Annual Reports.

Before there, is an introductory section and a first section where the accounting items that are most affected by an economic and business crisis, such as the current one, are theoretically analyzed.

The main conclusion is that the IBEX 35 business groups have offered multiple and varied information on the general effects of the pandemic on their activities, but very little, scarcely detailed, and almost nothing quantified, on the accounting items that have been affected.

Keywords: COVID; pandemic; coronavirus; accounting; annual report.

Citation: Villacorta Hernández, M. Á. (2022). Presentación de los efectos de la COVID-19 en los informes anuales de las empresas cotizadas españolas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 127-158.



Sumario

1. Introducción
2. Teóricos efectos sobre la presentación de las cuentas anuales
 - 2.1. Hechos posteriores
 - 2.2. Empresa en funcionamiento
 - 2.3. Inmovilizado intangible
 - 2.4. Inmovilizado material
 - 2.5. Deterioro de los activos no financieros
 - 2.6. Activos financieros
 - 2.7. Pasivos financieros
 - 2.8. Pasivos corrientes
 - 2.9. Valor razonable
 - 2.10. Provisiones
 - 2.11. Pasivos contingentes
 - 2.12. Existencias
 - 2.13. Deterioro de valor de existencias
 - 2.14. Clientes
 - 2.15. Efectivo y equivalentes al efectivo
 - 2.16. Impuesto sobre sociedades
 - 2.17. Activos por impuesto diferido
 - 2.18. Subvenciones
 - 2.19. Arrendamientos
 - 2.20. Reconocimiento de ingresos
 - 2.21. Gastos o ingresos excepcionales
3. Estudio empírico sobre la información recogida sobre la presentación de las cuentas anuales del año 2019
4. Estudio empírico sobre la información recogida sobre la presentación de las cuentas anuales del año 2020
5. Conclusión



1. Introducción

La aparición del coronavirus SARS-CoV-2, responsable de la enfermedad conocida como COVID-19, en enero de 2020, y su expansión global a un gran número de países, motivó que el brote vírico fuese calificado como pandemia por la Organización Mundial de la Salud (OMS) el día 11 de marzo de 2020.

La pandemia ha afectado a todos los ámbitos de nuestras vidas: sanitarios, sociales, familiares, laborales y económicos. Lo que empezó siendo una crisis sanitaria, ha acabado derivando en una crisis económica excepcional con consecuencias imprevisibles y únicas. No ha existido en la época moderna una situación económica tan crítica, tanto en la demanda (con pérdida de empleos y consumo) como en la oferta (con paralización obligatoria de la producción por cuarentenas gubernamentales); incluso, en las guerras mundiales las fábricas no cerraron y las tiendas permanecieron abiertas parcialmente. Las medidas de contención establecidas para frenar la curva de infección de la COVID-19 pueden llevar a la recesión a algunas economías desarrolladas.

La economía global está siendo afectada de forma significativa debido a la interrupción o ralentización de las cadenas de suministro y al aumento significativo de la incertidumbre económica, evidenciando un aumento en la volatilidad del precio de los activos y de los tipos de cambio y una disminución de los tipos de interés a largo plazo. Teniendo en cuenta la globalización de los mercados, las consecuencias para la mayor parte de las empresas resultan inciertas, dependiendo de la evolución de la pandemia en los próximos meses, así como de la capacidad de reacción y adaptación del conjunto de agentes económicos.

La crisis médica y económica provocada por el coronavirus también tiene repercusiones en el ámbito contable, pues la información sobre sus efectos deberá ser incluida en los informes anuales.

En este trabajo vamos a observar cómo ha sido la exposición de los efectos de la pandemia en los informes anuales de las empresas del IBEX 35 durante los ejercicios contables 2019 y 2020.

2. Teóricos efectos sobre la presentación de las cuentas anuales

La COVID-19 ha afectado a todas las empresas y en todos sus ámbitos. La información y los criterios que se utilizaron para formular las cuentas anuales de los ejercicios pre pandemia no son válidos para los cierres del ejercicio afectados por la pandemia. Los administradores deberán reevaluar su información histórica y futura con base en las condiciones impuestas en un mercado bajo estos efectos.

Los efectos del coronavirus podrían potencialmente afectar a un gran número de elementos del informe anual. Aunque los efectos de la pandemia variarán en función de los hechos y circunstancias específicos de cada entidad, ciertas áreas de los estados financieros tienen más probabilidades que otras de resultar afectadas. Los elementos más sensibles se analizan a continuación.

2.1. Hechos posteriores

Los hechos posteriores al cierre son los eventos y circunstancias que suceden o se ponen de manifiesto después del cierre del ejercicio. Existen dos tipos de hechos posteriores al cierre del ejercicio:

- Hechos posteriores derivados de condiciones que ya existían al cierre del ejercicio (hechos posteriores tipo I). Cada compañía deberá tenerlos en cuenta para la formulación de los estados financieros, lo que provocará –en función de su naturaleza– un ajuste en las cuentas, en la información en la memoria o en ambos.
- Hechos posteriores al cierre del ejercicio con origen en condiciones que no existían al cierre del ejercicio (hechos posteriores tipo II). Estos no supondrán un ajuste en las cuentas, es decir, el hecho posterior no tiene repercusiones ni en el balance ni en la cuenta de pérdidas y ganancias y, por tanto, no es necesario ajustar las cuentas.

No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que, si no se facilitara información al respecto, podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior junto con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

Para el caso concreto de la pandemia, es necesario identificar si el cierre contable de cada empresa fue anterior o posterior al 30 de enero de 2020.

Para empresas con cierre anterior al 30 de enero de 2020, el coronavirus no es un hecho posterior relacionado con condiciones existentes al cierre contable. Antes de esa fecha, la OMS no había declarado un estado de emergencia de salud pública de alcance internacional, sino que simplemente alertó a China y a los demás miembros de la OMS sobre la situación y las medidas que debían adoptarse. Es más, la OMS únicamente había informado sobre un número limitado de personas con un virus desconocido, pero durante el año 2019 no había pruebas científicas de su transmisión entre humanos. Por tanto, para las sociedades con cierre anterior al 30 de enero de 2020, los acontecimientos e informaciones producidas a partir del 1 de febrero de 2020 son hechos posteriores tipo II y, por tanto, no requieren ajustar los estados financieros.

Al ser un hecho posterior tipo II que no requiere ajustar las cuentas, los activos y pasivos al cierre del ejercicio únicamente deben reflejar las condiciones existentes a dicha fecha, sin tener en cuenta su evolución posterior. Sin embargo, se debe analizar si es necesario incluir información en la memoria sobre los impactos que, como consecuencia de la evolución del coronavirus, se han manifestado entre la fecha de cierre y la fecha de formulación y sobre aquellos impactos que el coronavirus podría tener en el valor contable futuro de activos y pasivos. Si dichos impactos son, o se prevé que puedan ser, significativos, debe informarse en la memoria.

Respecto a los contenidos que deben incluirse en la memoria sobre hechos posteriores tipo II cuando los impactos o posibles impactos del hecho posterior sean significativos y, por tanto, deban informarse en la memoria, es necesario destacar que la información debe ser clara, específica para la entidad y debe incluir:

- Una descripción de las consecuencias del coronavirus, y las medidas adoptadas por los Gobiernos y el sector privado, para responder al brote que tengan repercusiones en la situación financiera de la entidad.
- De ser posible, una estimación del impacto en los estados financieros futuros. En caso de no ser posible cuantificar el impacto, en la nota deberá constar explícitamente esta circunstancia.

El análisis cambia el 23 de enero de 2020, cuando la OMS confirmó la transmisión del virus de persona a persona, y el 30 de enero de 2020, cuando declaró el estado de emergencia de salud pública. Las entidades cuyo cierre de ejercicio sea posterior al 30 de enero de 2020 sí deberán tener en cuenta en sus estados financieros las consecuencias de esta pandemia, ya que a dicha fecha ya se disponía de información que debía tenerse en cuenta en el cierre (hechos posteriores tipo I). Fundamentalmente, este elemento será tenido en cuenta por las empresas del IBEX 35 para el estudio de los informes anuales del ejercicio 2019, mientras que el resto de partidas, expuestas a continuación, deben ser tenidas en cuenta para el análisis empírico del año 2020.

2.2. Empresa en funcionamiento

La valoración, por parte de los gestores de la empresa, de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento implica la formulación de un juicio sobre los resultados futuros, inciertos por naturaleza. Al cierre del ejercicio 2020, los supuestos de partida que en ejercicios anteriores permitían asegurar el cumplimiento de esta hipótesis contable puede que ya no sean aplicables. La dirección debe analizar nuevos factores que pueden afectarla y, si es necesario, revelar dicha información de forma adecuada en las cuentas anuales.

2.3. Inmovilizado intangible

El cese temporal de la actividad y la disminución futura de la demanda de productos a causa del coronavirus provocan, en la mayoría de los casos, un severo deterioro en las expectativas de generar rendimientos futuros del inmovilizado intangible. Los dos tipos de elementos inmateriales son afectados por la pandemia. Los amortizables deberán continuar su registro de amortización, aunque se haya producido una inactividad total o parcial. Los sometidos a un test de deterioro anual (como el fondo de comercio) deberán modificar su valoración, que estará afectada por la incertidumbre y la disminución de expectativas de rentabilidad futura.

2.4. Inmovilizado material

Durante la crisis sanitaria, algunos elementos del inmovilizado material fueron utilizados por debajo de su utilidad normal o incluso se quedaron temporalmente sin uso, por ejemplo, a causa del cierre de plantas o de los establecimientos de venta al público. Esta infrutilización tiene repercusiones sobre la capitalización de gastos y sobre la amortización contabilizada en el ejercicio 2020. Teniendo en cuenta este hecho, las compañías pueden estimar que van a utilizar el activo durante un periodo que se extenderá más allá de su vida útil o reconsiderar su amortización si esta se basa en métodos que consideran los patrones de uso del activo. Eso sí, cualquier cambio en la vida útil y el método de amortización deberá ser tratado como un cambio de estimación y, por tanto, su efecto será tratado de forma prospectiva en la formulación de las cuentas anuales.

2.5. Deterioro de los activos no financieros

El contexto pandémico afecta a cinco dimensiones del deterioro de valor de los activos no financieros: se tendrá que realizar a más empresas que las que lo venían haciendo en los ejercicios económicos anteriores al año 2020, a más elementos de activo de lo habitual, en un periodo inferior al año, afectará a los dos componentes principales de su valoración (las previsiones de flujos de caja esperados y la tasa de descuento) y, por último, se deberían considerar múltiples escenarios ponderados por probabilidad.

Las consecuencias de esta crisis y las medidas adoptadas (tales como menores ingresos y reducción de la actividad económica) son claramente indicios de deterioro. A pesar de que cada empresa en particular puede verse afectada de manera diferente dependiendo del sector en el que opera, es razonable inferir que muchas entidades tendrán que deteriorar sus activos no corrientes, pero lo que se puede afirmar con toda seguridad es que la inmensa mayoría tendrán que evaluar el potencial deterioro de sus activos no financieros.

El fondo de comercio y los activos intangibles de vida indefinida se someten a pruebas de deterioro como mínimo una vez al año y siempre que, como para otros activos no financieros, haya un indicador de que esos activos podrían estar deteriorados. La COVID-19 y las medidas tomadas para atenuarla pueden reducir las entradas futuras de tesorería o aumentar los costes. Estos hechos, que incluyen, por ejemplo, la caída en el precio de las acciones de una entidad, de modo que la capitalización bursátil sea inferior al valor en libros, un cese temporal de las operaciones o una disminución de la demanda, de los precios o de la rentabilidad, son indicios de un inmediato posible deterioro.

La existencia de un indicador de deterioro requiere que el fondo de comercio y los activos intangibles de vida útil indefinida se sometan a pruebas de deterioro en momentos distintos al ciclo habitual, pero también que otros activos necesiten ser analizados de igual forma. En muchos casos, será sobre un número mayor de elementos de activo sobre los que habrá que actualizar las hipótesis y las previsiones de flujos de caja utilizados para evaluar el deterioro, de forma que reflejen el impacto potencial de la pandemia.

El riesgo y la incertidumbre deben recogerse en los flujos de efectivo o en la tasa de descuento. Cualquiera que sea el enfoque que la dirección utilice para considerar las posibles variaciones en los flujos de efectivo futuros esperados, debe reflejar el valor presente esperado de los flujos de efectivo futuros con la nueva situación económico-sanitaria. La tasa de descuento debería revisarse para reflejar el impacto del coronavirus y las medidas tomadas para controlarlo, por ejemplo, la tasa libre de riesgo, el riesgo país y el riesgo propio del activo.

La situación económica actual dificulta la capacidad de realizar estimaciones respecto a las consecuencias que esta crisis puede tener en el negocio, por lo que es necesario realizar una detallada evaluación de los escenarios previsible. En entornos de máxima incertidumbre, el enfoque de flujos de efectivo esperados, considerando múltiples escenarios ponderados por probabilidad, puede resultar más adecuado para estimar el valor recuperable que la proyección de un único escenario. Siempre que sea posible, el análisis del deterioro debería realizarse en varios escenarios, de forma que haya una serie de diferentes potenciales resultados en función de los escenarios considerados.

2.6. Activos financieros

Con respecto a la valoración de instrumentos de patrimonio a valor razonable, y en caso de evolución negativa de los mercados, las entidades deberán reconocer las pér-

didadas en la cuenta de resultados o en variaciones del patrimonio, dependiendo de la opción elegida.

Igualmente, se deberá hacer un seguimiento de la cartera de clientes y de préstamos con el objetivo de evaluar si se ha producido un aumento significativo del riesgo de crédito o si existen cuentas a cobrar con pérdidas incurridas. Se debe tener especial cautela en las situaciones de incumplimiento de cláusulas contractuales.

Las empresas deben revisar los modelos de pérdida esperada de la NIIF 9, «Instrumentos financieros», para incorporar el impacto del coronavirus. Las pérdidas de crédito esperadas se basan en la información sobre acontecimientos pasados, las condiciones actuales y la predicción de las condiciones económicas futuras. Las dificultades económicas de los clientes y las perspectivas económicas negativas en general pueden requerir aumentar la corrección valorativa por pérdidas esperadas de crédito de los activos financieros.

Respecto al deterioro de activos financieros, la valoración de las inversiones en participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, así como otras inversiones en instrumentos financieros clasificados como disponibles para la venta que se valoren a coste, van a tener que ser objeto de revisión para evaluar los posibles indicios de deterioro. Para estimar posibles deterioros, se debe utilizar el valor recuperable, entendido como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo derivados de la inversión. Al cierre del ejercicio, las empresas deben revisar las estimaciones disponibles y los cambios previsibles derivados de las consecuencias de la situación económica y sanitaria actual. Iguales criterios se aplican en las cuentas anuales consolidadas sobre las inversiones en asociadas y negocios conjuntos, contabilizadas de acuerdo con el método de puesta en equivalencia.

Las operaciones de cobertura pueden verse significativamente afectadas por tres situaciones. El primero es el impacto del riesgo de crédito, tanto propio como el de la contraparte. El segundo es que ya no sea altamente probable que se vaya a producir una transacción prevista implicando la interrupción de la cobertura. Y, por último, pudiera ocurrir que las pérdidas acumuladas en patrimonio no puedan ser objeto de recuperación cuando se adquiera el activo no financiero y deban ser objeto de reconocimiento como pérdidas. En todo caso, la empresa debe reevaluar el mantenimiento de la eficacia de las coberturas, ya que, si existen posibles ineficacias, se deberán efectuar las correspondientes reclasificaciones o ajustes con cargo a resultados.

2.7. Pasivos financieros

La situación actual de las empresas puede provocar un incumplimiento de las ratios de solvencia o contractuales que implique reclasificar determinados pasivos sujetos a cláusulas de cancelación anticipada como corriente o, incluso, que se active el reconocimiento de intereses de demora.

La crisis derivada de la COVID-19 tiene un alto impacto en los mercados con una incertidumbre difícil de predecir, lo que hace que la valoración haya sufrido grandes cambios. Los instrumentos financieros que se valoren a valor razonable se ven afectados porque en este criterio es determinante la volatilidad de los precios. Así deben actuar, por ejemplo, las entidades que posean pasivos por contraprestación contingente de combinaciones de negocios u opciones de venta a socios externos, las cuales deberán revisar los cálculos del valor razonable de los pasivos de acuerdo con la evolución de los negocios.

2.8. Pasivos corrientes

Los *covenants* son indicadores utilizados por las entidades financieras para asegurarse de que los prestatarios operen de una manera financieramente prudente que les permita devolver sus deudas. Algunos de estos indicadores pactados pueden requerir que el prestatario presente sus estados financieros a la entidad bancaria. Otros pueden prohibir a la empresa adquirir nueva deuda. Si la situación financiera de la empresa se deteriora y existen dificultades de liquidez, pueden incumplirse los *covenants*, en cuyo caso, los pasivos serán reembolsables de forma inmediata. En este supuesto, las obligaciones financieras afectadas se deberán clasificar como pasivos corrientes, con independencia del plazo contractual restante.

2.9. Valor razonable

La crisis derivada de la COVID-19 tiene un alto impacto en los mercados, lo que provoca incertidumbre, con grandes dificultades para predecir la valoración de muchos activos y pasivos. La volatilidad de los precios afecta a la medición del valor razonable, ya sea directamente, si la valoración se determina en función de los precios de mercado (acciones o instrumentos de deuda negociados en un mercado activo), o indirectamente, si la técnica de valoración se basa en datos obtenidos de mercados con elevada volatilidad y con circunstancias que cambian rápidamente. Un cambio en la medición del valor razonable afecta a los desgloses establecidos en la NIIF 13, que requiere que las entidades revelen las técnicas de valoración y los datos introducidos en la medición del valor razonable, así como la sensibilidad de la valoración a los cambios en las hipótesis. También podrían verse afectados los análisis de sensibilidad requeridos para las mediciones recurrentes del valor razonable clasificadas dentro del nivel 3 de la jerarquía del valor razonable. Además, podrían verse incrementados el número de instrumentos clasificados como de nivel 3.

2.10. Provisiones

Una provisión es un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Para poder reconocer una provisión, como en todos los pasivos, debe existir una

obligación actual surgida como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos en el futuro. Al cierre del ejercicio, únicamente podrán contabilizarse como provisiones las medidas tomadas por la empresa en relación con el coronavirus en la medida en que exista una obligación para la cual se espera una salida de beneficios que pueda valorarse de manera fiable. En este sentido, debe existir un plan de actuación detallado que lo justifique.

2.11. Pasivos contingentes

Según aparece en el párrafo 10 de la NIC 37, un pasivo contingente es:

- una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad, o
- una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
 - no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos, o
 - el importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.

Las partidas que antes de la pandemia se ajustaban a la definición de pasivo contingente deben reconsiderarse de nuevo al cierre del ejercicio 2020 para ver si es adecuado que sigan siendo reconocidos en balance.

2.12. Existencias

Uno de los impactos más relevantes en las existencias en el ejercicio 2020 se producirá en el tratamiento de los periodos de subactividad. La NIC 2, «Existencias», requiere que los costes fijos de producción sean capitalizados considerando una capacidad de producción normal. Dado que las empresas en 2020 produjeron a niveles muy inferiores a la capacidad normal, es preciso evaluar la parte de los costes que van a ser objeto de capitalización en existencias.

En relación con el cálculo de los costes de producción, en muchos casos será necesaria la revisión de los escandallos de productos acabados o semielaborados por modificaciones y variaciones de costes.

Respecto a los contratos de obra o similares, hay que evaluar las implicaciones que pudieran tener en el reconocimiento de ingresos, las cláusulas vinculadas a los retrasos en la

entrega del producto o, incluso, la cancelación del contrato. Si la empresa activara las cláusulas de indemnización cuando un cliente cancela un contrato de obra o similares, puede implicar reconocer el ingreso por el derecho de indemnización.

2.13. Deterioro de valor de existencias

El proceso del cálculo y registro del deterioro de valor será modificado por los efectos de los diferentes brotes de la pandemia. A continuación, se analizan algunas de las principales causas por las que es necesario reducir el valor de las existencias hasta su valor neto realizable, dotando las oportunas correcciones valorativas.

La pandemia produjo adversos cambios significativos en el mercado con una menor demanda de algunos productos, una bajada de precios de otros y una cancelación de pedidos de venta que conlleva reducciones en el valor neto de realización.

La rotación mínima y muy lenta de los almacenes puede originar la venta forzosa del *stock* a precios más bajos o con mayores descuentos o promociones para incentivar su venta, lo que da lugar a una reducción del valor neto realizable que hace necesario realizar ajustes para reconocer posibles deterioros.

Además de revisar los cálculos de valor neto realizable por las reducciones en precios de venta, habrá que considerar las expectativas por ofertas y promociones, y el efecto en las transacciones en moneda extranjera.

También es necesario realizar evaluaciones de los posibles impactos en el deterioro de aquellas existencias sujetas a caducidad o muy influenciadas por la estacionalidad de las ventas. En aquellos productos de almacén con una naturaleza más perecedera, es posible que la contabilización de los deterioros no sea suficiente y se tengan que registrar bajas de existencias como pérdidas definitivas.

Los contratos *take or pay* son todo contrato de compra y venta de un determinado producto en el que el comprador queda obligado a pagar consumiendo o no el producto. Los contratos a plazo de compra o venta en firme de mercaderías o materias primas deben ser revisados en dos sentidos. Por un lado, es posible que tenga que contabilizarse un deterioro si no es posible atender a la entrega del producto. Por otro, en el caso de que no se consuma el producto en la fecha prevista, el contrato exige que se efectúe el pago, independientemente de haber existido consumo, por lo que se debe evaluar si no es posible recuperar el coste.

La situación excepcional provocada por el coronavirus puede requerir un mayor nivel de juicio subjetivo en las estimaciones de valoración no solo del producto acabado, sino en los importes relativos a las materias primas y otros consumibles, por las posibles variaciones en su precio de reposición.

Asimismo, la prueba de deterioro en sí misma puede verse afectada. En primer lugar, en la medida en que las estimaciones previas de flujos de efectivo futuros necesiten actualizarse. En segundo lugar, porque la incertidumbre global puede implicar un aumento de la tasa de descuento y del crecimiento a medio plazo. Esta incertidumbre se refiere, entre otras cosas, al plazo en el que se pueda extender la menor demanda y a la probabilidad de que haya entidades en dificultades financieras que puedan entrar en concurso y pueda afectar al volumen futuro de clientes.

2.14. Clientes

Los clientes de la entidad, así como los clientes de los clientes de la entidad, pueden encontrarse en dificultades financieras, por lo que podrían surgir importes de deudas incobrables mayores de lo habitual. Por lo tanto, al cierre del ejercicio, el profesional contable deberá evaluar de forma prudente los derechos de cobro de la sociedad.

2.15. Efectivo y equivalentes al efectivo

Los efectos de la pandemia han provocado que el valor de algunos mercados monetarios y otros fondos disminuya de manera significativa.

Además, algunos fondos del mercado monetario incluyen cláusulas que permiten al administrador del fondo restringir la redención en situaciones poco probables, uno de los cuales podría ser la crisis provocada por la COVID-19.

El apartado de los estados financieros denominado «Equivalentes de efectivo» recoge las inversiones altamente líquidas, de corto plazo, que son fácilmente convertibles en efectivo y sujetas a un riesgo insignificante de cambios en su valor. Al cierre del ejercicio 2020, cada entidad debe evaluar si las inversiones previamente clasificadas como equivalentes de efectivo continúan cumpliendo con la definición después de que se hayan producido estas disminuciones en el valor y/o restricciones en la redención. Las inversiones que dejen de cumplir la definición deben dejar de ser reclasificadas como equivalentes de efectivo, incorporándose en otras categorías.

2.16. Impuesto sobre sociedades

La cifra del impuesto sobre los beneficios empresariales ha sido alterada por la variación en el resultado contable de la sociedad. Además de ello, los deterioros que van a sufrir los elementos de activo supondrán diferencias permanentes o temporarias, según los casos, en la liquidación del impuesto sobre sociedades.



2.17. Activos por impuesto diferido

Cada empresa debe revisar, al cierre del ejercicio 2020, las proyecciones de recuperación de los activos por impuesto diferido en las dos dimensiones: futura y pasada. A medida que las perspectivas económicas se deterioran y el resultado de la empresa se vea afectado, debe analizarse cuidadosamente la recuperabilidad para no contabilizar a partir de este momento activos por impuestos diferidos que no cumplan las condiciones necesarias. Pero, además, la revisión de las proyecciones puede suponer que se dé de baja cualquier activo por impuestos diferidos anteriormente reconocido que no cumplan con los requisitos.

2.18. Subvenciones

Los Gobiernos han tomado medidas de apoyo a los empresarios, como la moratoria en los plazos de pagos de impuestos, rebaja de los mismos y ayudas directas a los negocios para compensar los cierres temporales de las empresas, pero, sobre todo, para que puedan subsistir y no se vean obligadas al cierre. Al cierre del ejercicio contable, la empresa debe analizar la naturaleza de cada ayuda directa concedida por los Gobiernos con el objeto de evaluar si deben ser reconocidas como subvenciones porque, dependiendo de ese análisis, tendrá efectos en la cuenta de resultados o en el patrimonio neto.

2.19. Arrendamientos

Los organismos contables internacionales han mostrado las dificultades de aplicar las normas sobre arrendamientos en el ejercicio contable 2020. Así se expresa el IASB en un documento (*IFRS in Focus: IASB Proposes to Amend IFRS 16 Leases Regarding COVID-19 Related Rent Concessions*) publicado el 10 de abril de 2020, y el FASB estadounidense en un documento (*FASB Accounting Standards Update No. 2018-11, Targeted Improvements to Topic 842, Leases*) de 20 de octubre de 2020.

Según los anteriores documentos, la complejidad radica principalmente en: la dificultad que presenta la determinación de si una concesión de renta supone o no una modificación al arrendamiento; la contabilización a seguir en el caso de que efectivamente se califique como una modificación (reevaluación del pasivo financiero con una nueva tasa de descuento); el volumen de contratos de arrendamiento que algunas entidades pueden tener (en términos absolutos y relativos), y la interpretación de las cláusulas contractuales y la legislación en un contexto tan extraordinario y atípico como es el causado por la COVID-19.

En este entorno pandémico, el arrendamiento se podrá ver alterado por dos posibles hechos. El primero es el producido por una renegociación entre el arrendador y arrendatario en las facilidades de pago y/o en una bajada de la mensualidad. Además de los casos en los que

este alivio se produzca por una negociación entre las partes, en segundo lugar, también se pueden producir nuevas condiciones como consecuencia de que un Gobierno fomenta medidas análogas. Por un lado, los arrendatarios pueden recibir incentivos que deben considerarse ayudas públicas. Por otro lado, el arrendador puede recibir compensaciones por parte de alguna Administración para incentivar la operativa del sector (las cuales deberían ser periodificadas).

La IFRS 16 establece que el tratamiento contable que se debe aplicar en los cambios en los pagos de arrendamiento depende de si el cambio constituye o no una modificación del arrendamiento, lo que supone subjetividad en el registro.

Una modificación del arrendamiento, en los términos de la IFRS 16, es un cambio en el alcance del arrendamiento (por ejemplo, añadir o terminar el derecho de uso de un activo, o alargar o acortar la duración del arrendamiento) o en la contraprestación por el arrendamiento, que no formaba parte de los términos y condiciones originales del contrato. Desde el punto de vista de la operativa contable, la modificación del arrendamiento supone cambiar el valor del pasivo para adaptarlo al nuevo valor del activo mediante una tasa de descuento revisada.

Una reducción de una mensualidad no constituye por sí sola un cambio en el alcance del arrendamiento. Para evaluar si se ha producido un cambio en la contraprestación del arrendamiento, debe considerarse el efecto global sobre los pagos (una reducción en los pagos de un periodo que fuese compensada con un aumento proporcional en cuotas futuras no supondría un cambio en la contraprestación del arrendamiento). Si se ha producido un cambio en el alcance o en la contraprestación del arrendamiento, el paso siguiente consiste en comprobar si el cambio formaba parte de los términos y condiciones del contrato. Para ello, se tendrán en cuenta no solo las cláusulas contractuales, sino también cualquier legislación que resulte de aplicación, por ejemplo, causas de fuerza mayor. Si el cambio formaba parte de los términos y condiciones iniciales o regulación aplicable, incluso si no había sido previamente contemplado (por ejemplo, la pandemia de la COVID-19), el cambio no constituirá una modificación a efectos de la IFRS 16. Operativamente, los cambios que no se califiquen como modificaciones al arrendamiento se registrarán como pagos variables, es decir, reconociendo su efecto en la cuenta de resultados.

Si un cambio en las cuotas de arrendamiento deriva en la extinción parcial de la obligación de pago por parte del arrendatario, deberá evaluarse si se cumplen los requisitos para la baja parcial del pasivo siguiendo las directrices de la IFRS 9.

El IASB, en el documento publicado el 10 de abril de 2020 (*IFRS in Focus: IASB Proposes to Amend IFRS 16 Leases Regarding COVID-19 Related Rent Concessions*), permite que el arrendatario pueda elegir no valorar si una concesión de alquiler relacionada con la COVID-19 es una modificación de arrendamiento. El arrendatario que haga esta elección contabilizará cualquier cambio en los pagos de arrendamiento resultantes de la concesión de alquiler de la misma manera que contabilizaría el cambio aplicando la IFRS 16, es decir, como si el cambio no fuera una modificación de arrendamiento.



Por otra parte, es probable que las concesiones o reducciones de rentas en el contexto de la pandemia constituyan indicadores de potencial deterioro de los derechos de uso (para los arrendatarios) o del inmovilizado material en los arrendamientos operativos (para los arrendadores).

La disminución del nivel de demanda afectará al análisis del deterioro de valor de los activos por derechos de uso bajo IFRS 16.

Algunas empresas tuvieron que firmar nuevos contratos para poder almacenar productos durante los periodos de cuarentena, sin que existieran ingresos adicionales asegurados en el medio plazo, lo que podría implicar la existencia de deterioro.

Las compañías podrían haber establecido *a priori* la posibilidad de activar cláusulas de cancelación de contratos por ausencia de demanda; si esto se produce, deberían ser objeto de registro de deterioro cuando se cesa el uso o, anteriormente, si existe deterioro.

2.20. Reconocimiento de ingresos

En la mayoría de los casos, los ingresos por ventas y prestación de servicios del ejercicio contable 2020 han sido minorados por la reducción o paralización de la actividad económica.

A la disminución de ingresos por disminución de ventas y prestación de servicios hay que añadir la disminución de la cifra de ingresos por el aumento en las devoluciones, la necesidad de realizar descuentos puntuales para fomentar la actividad, las penalizaciones por incumplimientos de pedidos o la disminución de *rappels* en las compras por volumen de pedidos.

Además, no solo afectará a la cuantificación de los ingresos, sino también al criterio para considerar una actividad como ingreso o no. Para poder contabilizar los ingresos, es necesario que su importe debe poder ser valorado con fiabilidad y que sea probable que la empresa reciba los beneficios derivados de la transacción. Ambos aspectos son, al cierre del ejercicio 2020, mucho más impredecibles, dejando de ser contabilizados como ingresos partidas que antes sí lo estaban.

2.21. Gastos o ingresos excepcionales

Debido a la situación excepcional vivida en el ejercicio 2020, muchos de los gastos y pérdidas motivadas y derivadas inequívocamente del coronavirus se deberían considerar como gasto excepcional, por lo que se deberán presentar separadamente en la memoria. Cualquier compensación recibida de dichos gastos se deberá clasificar igualmente como un ingreso excepcional.

3. Estudio empírico sobre la información recogida sobre la presentación de las cuentas anuales del año 2019

Para conocer el modo en el que los grupos empresariales del IBEX 35 informan sobre la COVID-19, en este epígrafe se analizan los informes anuales del ejercicio 2019 para identificar su recurrencia, ubicación y contenidos.

De los 35 grupos de la muestra, únicamente 12 de ellos informan sobre el impacto COVID-19. Ello supone que, de todo el IBEX 35, es recogido con un porcentaje muy bajo, el 34,28 %.

Los 12 grupos que muestra información sobre la COVID-19 son: Acciona, Acerinox, ACS, Aena, Amadeus, ArcelorMittal, Inditex, Mediaset, Meliá, Naturgy, Repsol y Siemens Gamesa. Los grupos empresariales más destacables por la ubicación y por la variedad y profundidad de los contenidos son ACS, Inditex y Siemens Gamesa.

Sorprende que ciertos grupos no incluyen información al respecto, por ejemplo, en el caso de IAG, que se puede ver directamente impactada. Esta situación no se corresponde con lo establecido en Amadeus (e indirectamente en Meliá) y en las aerolíneas extranjeras en las que se producen revelaciones sobre COVID-19. Igualmente, es difícil de entender que la pandemia afecte a una constructora como ACS y otra como Ferrovial no lo considere reseñable.

No obstante, una cosa es obviar sus efectos, sin embargo, es más chocante observar que ciertas empresas como, por ejemplo, Mediaset, incluyen expresamente en la nota «Hechos relevantes posteriores al cierre» la afirmación: «No se han producido hechos relevantes posteriores».

Respecto a la ubicación, 10 grupos informan únicamente en el informe de gestión consolidado. ACS lo hace tanto en la memoria como en el informe de gestión consolidado. Inditex lo incluye de forma más completa, al introducir contenidos en la memoria, en el informe de gestión y en el estado de información no financiera (recordemos que todos los grupos de la muestra deben presentar los tres documentos). El cuadro 1 muestra el componente del informe anual donde se recoge esta información.

Cuadro 1. Ubicación de la información sobre los efectos de la COVID-19 recogida en los informes anuales del ejercicio 2019

Ubicación	Recurrencia	Porcentaje
Informe de gestión	12	100 %
Memoria	2 (ACS e Inditex)	16,6 %



Ubicación	Recurrencia	Porcentaje
▶ Estado de información no financiera	1 (Inditex)	8,3%
Número de empresas que informan	12	

Fuente: elaboración propia.

La ubicación elegida debe considerarse como deficiente, al recoger la totalidad de la muestra en el informe de gestión. Únicamente ACS e Inditex desarrollan contenidos en otras ubicaciones. Es difícil entender como solo estas dos empresas tienen algo que comentar sobre el asunto en la memoria.

Para exponer los contenidos que cada grupo ha considerado relevante, se identifican dos tipologías: por un lado, la información sobre la gestión y sobre los efectos económicos y sociales de la pandemia en general, y sobre la empresa en particular, y, por otro, los efectos contables sobre cada componente de los informes anuales.

A continuación, se exponen los contenidos recogidos por los diferentes grupos empresariales, para posteriormente diferenciar en sendos cuadros los dos tipos de contenidos expuestos en los informes anuales del ejercicio 2019.

Acciona, en el apartado «Principales riesgos asociados a las actividades del grupo del informe de gestión», incorpora:

Las tasas de crecimiento de la economía mundial para los ejercicios 2020 y 2021 se estiman en un 3,3 % y un 3,4 % respectivamente, revisando a la baja las previsiones realizadas por el último informe WEO, las cuales estimaban ambas tasas de crecimiento en el 3,4 y 3,6 %, respectivamente. Lo anterior se debe principalmente a resultados negativos de la economía en ciertos mercados emergentes, en particular India, dando lugar a la revisión del crecimiento para los próximos dos años e incluyendo, en su caso, el impacto del mayor malestar social existente. Asimismo, es necesario discernir el impacto actual de la economía china en el resto del mundo a raíz de la vertiginosa propagación del coronavirus. China supone el 17 % del PIB mundial, y aporta una tercera parte del crecimiento del mundo, luego una ralentización del crecimiento chino podría afectar al crecimiento global previsible para 2020.

Acerinox recoge la información en el informe de gestión, apartado «Hechos relevantes tras el cierre del ejercicio»: «La afección que la expansión del coronavirus pueda tener sobre la economía y nuestro sector es incierta». Esta es la única referencia específica que incorpora entre la información obligatoria, aunque esto no significa que no aparezca en otros apartados voluntarios, especialmente en la «Carta del presidente» del informe anual de 2019 aparece un apartado específico de «crisis del coronavirus»:

Estamos asistiendo en estos cuatro primeros meses del año 2020 a una situación inédita y extraordinaria, que es la crisis provocada en el mundo entero por la pandemia originada en China en el pasado mes de diciembre y que se ha extendido por todo el orbe.

ACS expone en la nota 32, denominada «Hechos posteriores», de la memoria:

El 11 de marzo de 2020, la Organización Mundial de la Salud declaró el brote de coronavirus COVID-19 una pandemia, debido a su rápida propagación por el mundo, habiendo afectado a más de 150 países. La mayoría de los Gobiernos están tomando medidas restrictivas para contener la propagación. [...] Las consecuencias derivadas de la COVID-19 se consideran un hecho posterior que no requiere un ajuste en las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2019, sin perjuicio de que las mismas deban ser objeto de reconocimiento en las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2020. Teniendo en consideración la complejidad de los mercados a causa de la globalización de los mismos y la ausencia, por el momento, de un tratamiento médico eficaz contra el virus, es prematuro, a la fecha de formulación de estas cuentas anuales, realizar una estimación fiable de los posibles impactos, si bien, hasta donde nos es posible conocer, no se ha producido ninguna consecuencia que pudiera considerarse significativa, ya que estas van a depender, en gran medida, de la evolución y extensión de la pandemia en los próximos meses, así como de la capacidad de reacción y adaptación de todos los agentes económicos impactados, por lo que no es posible realizar una estimación fiable. En todo caso, los administradores consideran que el posible impacto que pudiera tener este aspecto para el grupo podría mitigarse, con los diferentes mecanismos contractuales disponibles en cada caso.

El grupo recoge lo siguiente en el apartado «Hechos significativos acaecidos después del cierre del informe de gestión»:

El 11 de marzo de 2020, la Organización Mundial de la Salud declaró el brote de coronavirus COVID-19 una pandemia, debido a su rápida propagación por el mundo, habiendo afectado a más de 150 países. La mayoría de los Gobiernos están tomando medidas restrictivas para contener la propagación, que incluyen: aislamiento, confinamiento, cuarentena y restricción al libre movimiento de personas, cierre de locales públicos y privados, salvo los de primera necesidad y sanitarios, cierre de fronteras y reducción drástica del transporte aéreo, marítimo, ferroviario y terrestre. Esta situación está afectando de forma significativa a la economía global, debido a la interrupción o ralentización de las cadenas de suministro y al aumento significativo de la incertidumbre económica, evidenciado por un aumento en la volatilidad del precio de los activos, tipos de cambio y disminución de los tipos de interés a largo plazo. Las consecuencias derivadas de la COVID-19 se consideran un hecho posterior que no requiere un ajuste en las cuentas anuales del ejercicio 2019, sin perjuicio de que las mismas deban ser objeto de reconocimiento en las cuentas anuales del ejercicio 2020. Teniendo en consideración la complejidad de los mercados a causa

de la globalización de los mismos y la ausencia, por el momento, de un tratamiento médico eficaz contra el virus, es prematuro, a la fecha de formulación de estas cuentas anuales, realizar una estimación fiable de los posibles impactos, si bien, hasta donde nos es posible conocer, no se ha producido ninguna consecuencia que pudiera considerarse significativa, ya que estas van a depender, en gran medida, de la evolución y extensión de la pandemia en los próximos meses, así como de la capacidad de reacción y adaptación de todos los agentes económicos impactados, por lo que no es posible realizar una estimación fiable.

Aena incluye lo siguiente en el «Resumen ejecutivo» del informe de gestión: «Para el año 2020, la sociedad comunicó en octubre de 2019 una estimación de crecimiento del volumen de pasajeros [...] Esta estimación de tráfico no contempla un impacto potencial del coronavirus en el tráfico mundial y europeo en particular».

Por su parte, Amadeus recoge la información en el subapartado 4.1, «Entorno macroeconómico», del apartado «Previsiones de evolución del negocio» del informe de gestión:

La aparición del coronavirus en China tendrá seguramente un impacto en el PIB global y en el tráfico aéreo. Es todavía demasiado pronto para entender su duración y alcance. En enero de 2020, antes de la expansión del coronavirus, el FMI actualizó sus perspectivas de la economía mundial. El FMI pronosticó que, tras la ralentización sincronizada del crecimiento económico observada en 2019, se produciría una leve recuperación en 2020, con un crecimiento económico mundial previsto del 3,3 % (frente al 2,9 % de 2019).

ArcelorMittal es una de las empresas que ofrece un análisis más completo. La compañía, con sede en Luxemburgo, lo menciona 10 veces en su *management report* (informe de gestión consolidado), incidiendo en los riesgos y las incertidumbres derivadas de la pandemia.

Inditex lo incluye en la memoria, el informe de gestión y en el estado de información no financiera:

- En la nota 28 de la memoria, «Propuesta de aplicación de resultados de la sociedad dominante», aparece información sobre la distribución de resultados:

La propuesta de distribución del resultado de la sociedad correspondiente al ejercicio 2019, formulada por sus administradores, que se someterá a la aprobación de la Junta General de Accionistas, asciende a 10.418 millones de euros, que es el importe máximo a distribuir. El Consejo de Administración de Inditex, previo informe favorable de la Comisión de Auditoría y Cumplimiento, teniendo en cuenta la situación actual de incertidumbre provocada por la pandemia del coronavirus, ha considerado que no se dan, en el momento presente, las condiciones necesarias para tomar la decisión adecuada sobre el reparto del dividendo en el marco de la propuesta de aplicación del resultado

del ejercicio 2019 y ha decidido remitir, a un posterior Consejo de Administración previo a la Junta General de Accionistas que tendrá lugar el próximo mes de julio, la propuesta definitiva a la Junta General sobre dicho reparto.

- En la nota 20, «Otra información», aparece la disminución salarial de los altos directivos:

En lo que se refiere a la retribución variable anual, el Consejo de Administración de Inditex, previo informe favorable de la Comisión de Retribuciones, teniendo en cuenta la excepcional situación provocada por la pandemia mundial del coronavirus, ha decidido que las retribuciones variables anuales del presidente ejecutivo, del consejero delegado y de la Alta Dirección correspondientes al ejercicio 2019, se reduzcan en un 50 %.

- En la nota 32 de la memoria, «Hechos posteriores al cierre», se indica lo siguiente:

La aparición del coronavirus COVID-19 en China en enero de 2020 y su reciente expansión global a un gran número de países ha motivado que el brote vírico haya sido calificado como una pandemia por la Organización Mundial de la Salud desde el pasado 11 de marzo. Teniendo en cuenta las posibles consecuencias de la situación descrita sobre la información financiera de la sociedad a 31 de enero de 2020, los administradores y la Dirección han realizado una evaluación conforme a la mejor información disponible a la fecha, y han registrado una provisión por importe de 172 millones de euros en la línea de «Aprovisionamientos, consumo de mercaderías» de la cuenta de pérdidas y ganancias, para ajustar al valor neto de realización estimado del inventario de la campaña primavera/verano a 31 de enero de 2020 impactado por la pandemia COVID-19.

- En el informe de gestión consolidado ofrece información en el apartado «Política de dividendos»:

El Consejo de Administración, previo informe favorable de la Comisión de Auditoría y Cumplimiento, teniendo en cuenta la situación actual de incertidumbre provocada por la pandemia del coronavirus, considera que no se dan, en el momento presente, las condiciones necesarias para tomar la decisión adecuada sobre el reparto del dividendo en el marco de la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio social 2019.

- En el «Estado de información no financiera» recoge un apartado íntegro sobre el asunto, con la denominación 6.7.5, «COVID-19»:

La aparición del coronavirus COVID-19 en China en enero de 2020 y su reciente expansión global a un gran número de países ha motivado que el brote vírico haya sido calificado como una pandemia por la Organización Mundial

de la Salud desde el pasado 11 de marzo. Desde que se conoció la existencia de este brote vírico, hemos llevado a cabo un seguimiento continuo de su impacto presente y de sus potenciales efectos a corto y medio plazo. Nuestra primera preocupación ha sido siempre la de garantizar la salud y el bienestar de nuestros empleados, clientes y de todas las personas que, directa o indirectamente, nos presten servicios o nos proveen de bienes necesarios para el normal funcionamiento del negocio. Hemos puesto en marcha un plan de contingencia global en nuestros centros de trabajo para proteger a nuestros empleados frente a los posibles riesgos de contagio y propagación del virus COVID-19, en el que se incluyen distintas medidas preventivas (como pautas de higiene o la restricción de visitas y viajes, entre otras), organizativas y de coordinación sanitaria, aplicables en función de la gravedad de los distintos escenarios previstos.

- Dentro del apartado 8 del «Estado de información no financiera» denominado «Inversión en la comunidad», se recoge un apartado sobre las actividades de mecenazgo en el Programa de Emergencia Coronavirus.

Mediaset ofrece información en el informe de gestión, apartado «La economía española en 2019»:

Hay que tener en cuenta que la mayor parte de las proyecciones económicas a nivel global sostienen que la tasa de crecimiento en 2020 no debiera diferir mucho del 3 % experimentado en 2019, fundamentalmente por el mantenimiento de la mayor parte de las incertidumbres ya existentes en 2019 que, aunque en algunos casos se hayan mitigado en los últimos meses, ni mucho menos han desaparecido por completo del entorno internacional mientras que, por otra parte, han aparecido nuevos focos de inestabilidad entre los que cabe destacar de manera muy especial el brote de coronavirus que, a fecha de formulación de estos estados financieros, se sabe está teniendo ya un impacto no menor a nivel global tanto social como económicamente y cuyas implicaciones últimas estamos aún lejos de poder discernir.

Meliá incorpora la información en el apartado «Perspectivas 2020» del informe de gestión: «El impacto de la emergencia sanitaria en China por el coronavirus podría también frenar de forma importante los viajes a España, tanto de ocio como de negocio, poniendo en riesgo eventos internacionales ya programados».

Naturgy lo ofrece en el apartado «Actualización COVID-19» del informe de gestión:

Evolución de los precios de las materias primas (*commodities*). El menor consumo de energía causado por la pandemia de coronavirus y la incertidumbre en torno a los recortes de la producción de Brent de los principales productores a nivel mundial se ha traducido en una volatilidad significativa y una disminución sin precedentes de los precios de las materias primas.

Repsol incorpora lo siguiente en el apartado «Evolución previsible» del informe de gestión:

Las previsiones de actividad están sesgadas a la baja (mayor probabilidad de un crecimiento menor al del escenario base). Entre los riesgos destaca la posibilidad de una desaceleración más abrupta en China, dado el actual contexto de excesivo endeudamiento y por la evolución que pueda tener el brote del coronavirus surgido en la ciudad de Wuhan.

Siemens Gamesa (cuyo cierre del ejercicio es el 30 de septiembre) recoge en la nota de la memoria sobre las políticas contables un apartado independiente denominado «COVID-19»:

El 31 de diciembre de 2019, China alertó a la Organización Mundial de la Salud (en adelante, «OMS») del nuevo COVID-19. El 30 de enero de 2020, el Comité de Emergencias del Reglamento Sanitario Internacional de la OMS declaró el brote como «Emergencia de salud pública de importancia internacional», y el 11 de marzo de 2020 la OMS declaró la situación de emergencia de salud pública causada por el brote como una pandemia. A medida que la COVID-19 se ha propagado de manera global, incrementando rápidamente el número de infectados, muchos países han visto necesaria la limitación o suspensión de la actividad de las compañías, principalmente durante el segundo y tercer trimestre del ejercicio 2020, así como la implementación de restricciones a la movilidad de las personas y medidas de cuarentena. Esas restricciones siguen en vigor desde entonces, lo que ha interrumpido en gran manera el desarrollo normal de los negocios con implicaciones negativas para el comercio internacional y los procesos de producción, con interrupciones en la cadena de suministro global y perturbaciones en la demanda y una alta incertidumbre en los mercados de capitales. [...] El Grupo Siemens Gamesa está tomando medidas para garantizar la continuidad del negocio, vendiendo, produciendo, instalando y prestando los servicios de mantenimiento de aerogeneradores para sus clientes en todo el mundo. Desde el comienzo de esta crisis (COVID-19), el Grupo Siemens Gamesa ha establecido un grupo de trabajo para la gestión de la crisis global que monitoriza continuamente el impacto y las medidas de mitigación. [...] El Grupo Siemens Gamesa ha ampliado en gran medida su capacidad de colaboración virtual en cuanto a número de usuarios y ha introducido *software* para el lugar de trabajo de última generación, con el fin de tener la capacidad de cerrar oficinas enteras y pasar a un entorno de trabajo inteligente. Siguiendo el desarrollo de la pandemia, se han tomado decisiones basadas en los datos para cerrar ubicaciones del Grupo Siemens Gamesa para el trabajo presencial. [...] El Grupo Siemens Gamesa estima que la dimensión definitiva de la pandemia de COVID-19 dependerá del tiempo durante el que se prolonguen tales interrupciones en el ejercicio 2021. En el momento de la preparación de estos estados financieros, todavía existe un grado significativo de incertidumbre sobre cómo se desarrollará la pandemia. [...] Por lo tanto, no se puede descartar que se produzcan nuevas interrupciones en el negocio (también en el ejercicio 2021) debido a las medidas de contención de la COVID-19. Si la propagación de la pandemia de COVID-19 se prolonga, las condiciones macroeconómicas podrían verse aún más negativamente afectadas, lo

que podría dar lugar a una recesión económica en los países en los que opera el grupo y en la economía global en general, lo que podría tener un impacto aún más negativo en el negocio, en los resultados de las operaciones y en la condición financiera del grupo también en el ejercicio 2021.

Por último, el grupo incluye la información siguiente en el apartado «Entorno económico» del informe de gestión:

El año 2020 viene marcado por la pandemia del coronavirus COVID-19 que, junto al elevado coste humano, está teniendo un impacto importante en la economía global, afectando a la producción, las cadenas de suministro y la estabilidad financiera de las empresas, reduciendo el consumo privado y la inversión. La incertidumbre relativa a la evolución del virus, a la dimensión de los nuevos bloqueos requeridos para su contención, y a la efectividad de las políticas económicas propuestas hace difícil una estimación definitiva del impacto económico.

Toda esta información se sintetiza en los cuadros 2 y 3, donde se recogen los contenidos recogidos en los informes anuales de 2019 de la muestra.

En el cuadro 2 se recogen contenidos de tres tipos: los efectos económicos y sociales de la pandemia, su influencia sobre las actividades de la empresa y la información de gestión para hacer frente a las dos anteriores. La información está expresada en formato literal, no está cuantificada y no tiene naturaleza contable. Estos contenidos deberían estar recogidos en el informe de gestión y en el informe de información no financiera.

En el cuadro 3 se recoge un único contenido: los efectos de la pandemia sobre los estados financieros. La información está expresada en lenguaje literal y matemático, puede estar cuantificado y tiene una inequívoca naturaleza financiera y contable. Estos contenidos deberían estar recogidos en la memoria.

Los dos cuadros siguientes diferencian ambos tipos de contenidos, aunque los grupos empresariales los han intercambiado inadecuadamente, incorporando algunos de los primeros en la memoria, y algunos de los segundos en el informe de gestión y en el informe de información no financiera.

Cuadro 2. Información no contable sobre los efectos de la COVID-19 recogida en los informes anuales de 2019

Información	Recurrencia	Porcentaje
Incertidumbre	7	58,3%



Información	Recurrencia	Porcentaje
►		
Evolución epidemiológica y sanitaria de la pandemia	7	58,3%
Impacto en las actividades de la compañía	5	41,6%
Impacto económico en la empresa (previsiones) y medidas adoptadas para enfrentarse a ella	5	41,6%
Riesgos	2	16,6%
Creación de un grupo de trabajo para la gestión de la crisis	1 (Siemens Gamesa)	8,3%
Eliminación de la presencialidad de los trabajadores	1 (Siemens Gamesa)	8,3%
Decisión de posponer la aplicación de resultados	1 (Inditex)	8,3%
Reducción de sueldos de los altos directivos un 50 %	1 (Inditex)	8,3%
Protección higiénica de los empleados	1 (Inditex)	8,3%
Actividades solidarias y de mecenazgo	1 (Inditex)	8,3%

Fuente: elaboración propia.

Respecto a los contenidos generalistas no específicamente contables, destaca que casi el 60 % de las empresas que exponen contenidos sobre ello informa sobre la incertidumbre y la evolución epidemiológica y sanitaria de la pandemia, y un alto porcentaje ofrece información sobre el impacto en las actividades de la compañía y el impacto económico en la empresa (previsiones) y medidas adoptadas para enfrentarse a ella, situación que se repetirá en el ejercicio 2020.

Como puede observarse en el cuadro 3, únicamente dos grupos han incluido información detallada de los efectos de la pandemia sobre las partidas contables, de todas las que fueron analizadas de forma teórica en el epígrafe 2. En el año 2019, ACS informó de que la información sobre la pandemia es un hecho posterior que no requiere ajuste en las cuentas anuales consolidadas, e Inditex informó del deterioro de valor de existencias sufrido por la COVID-19.

Cuadro 3. Información contable sobre los efectos de la COVID-19 recogida en los informes anuales del ejercicio 2019

Componente del informe anual	Recurrencia	Porcentaje
La información de la pandemia es un hecho posterior que no requiere ajuste en las cuentas anuales consolidadas	1 (ACS)	8,3%



Componente del informe anual	Recurrencia	Porcentaje
▶		
Deterioro de valor de existencias	1 (Inditex)	8,3 %

Fuente: elaboración propia.

Una vez observada la recurrencia, ubicación y contenidos, podemos inferir que la exposición sobre información de la COVID-19 en 2019 es obviada por muchas empresas, y las que lo incluyen lo incorporan con una deficiente ubicación y con escasos contenidos contables.

4. Estudio empírico sobre la información recogida sobre la presentación de las cuentas anuales del año 2020

En este epígrafe se analiza el modo en el que informan sobre la COVID-19 los informes anuales del ejercicio 2020 de los grupos empresariales del IBEX 35, incidiendo en la recurrencia, ubicación y los contenidos recogidos.

En el ejercicio contable 2019, únicamente los informes anuales de 12 grupos recogían información (lo que supone un 34,2 % del selectivo), y esta era generalista sobre la pandemia, sobre el impacto en la compañía y sobre la gestión del grupo empresarial, pero anecdótica sobre la cuantificación de los efectos sobre cada una de las partidas contables. A diferencia de lo observado en el ejercicio contable anterior, la recurrencia de estos contenidos en el ejercicio contable 2020 es total, porque todos los grupos empresariales del selectivo informan, de alguna manera, de los efectos de la pandemia sobre la economía en general, sobre sus actividades en particular, sobre las medidas de gestión tomadas o sobre los efectos sobre las partidas contables.

Por su parte, la ubicación en los informes anuales de 2020 aparece recogida en el cuadro 4. En el ejercicio 2019, el 100 % de los grupos informaban en el informe de gestión, mientras que solo el 16,6 % reflejaba la información en la memoria y el 8,3 % en el estado de información no financiera. En el ejercicio 2020, el documento en el que más información aparece pasa a ser la memoria, en concreto, todos los grupos lo incluyen. Este es un aspecto aparentemente positivo porque, de los tres documentos, debería ser el que más información contable debería contener y, por lo tanto, al que debería concedérsele más relevancia. De todos modos, el informe de gestión mantiene una exposición muy alta, pues el 94,2 % de los grupos empresariales informa sobre ello. Con menor aparición, aunque más de la mitad de los grupos, el 54,2 % ofrece información sobre ello en el estado de información no financiera. En teoría, la situación parece adecuada porque lo correcto sería que la información de tipo contable apareciera en la memoria, reservando para el informe de gestión las decisiones del impacto de la pandemia en las actividades, la economía y las medidas de la gestión para atenuar el efecto.

Cuadro 4. Ubicación de la información sobre los efectos de la COVID-19 recogida en los informes anuales del ejercicio 2020

Ubicación	Recurrencia	Porcentaje
Informe de gestión	33	94,2 %
Memoria	35	100,0 %
Estado de información no financiera	19	54,2 %
Número de empresas que informan	35	

Fuente: elaboración propia.

En el cuadro 5 se detalla la información no contable, recogida en los informes anuales, acerca del impacto de la COVID-19 sobre la economía, sobre las actividades del grupo empresarial y sobre las medidas de gestión tomadas por estas.

Cuadro 5. Información no contable sobre los efectos de la COVID-19 recogida en los informes anuales del ejercicio 2020

Información	Recurrencia	Porcentaje
Incertidumbre	34	97,10 %
Evolución epidemiológica y sanitaria de la pandemia	33	94,20 %
Impacto en las actividades de la compañía	33	94,20 %
Impacto económico en la empresa (previsiones) y medidas adoptadas para enfrentarse a ella	31	88,50 %
Protección higiénica y sanitaria de los empleados	26	74,20 %
Riesgos	18	51,40 %
Actividades solidarias y de mecenazgo	16	45,70 %
Decisión de posponer la distribución de resultados	14	40,00 %
Protección higiénica y sanitaria de los clientes	13	37,10 %
Influencia en el valor de cotización bursátil	10	28,50 %
Eliminación de la presencialidad de los trabajadores (teletrabajo)	8	22,80 %



Información	Recurrencia	Porcentaje
▶		
Reducción voluntaria de la remuneración de los altos directivos	7	20,00 %
Creación de Plan de Acción COVID-19	4	11,40 %
Medidas para aumentar la ciberseguridad durante la pandemia	3	8,57 %
Absentismo del personal	3	8,57 %
Creación de un grupo de trabajo para la gestión de la crisis	2	5,71 %
Aumento de la morosidad	2	5,71 %
Impacto en la formación continua	2	5,71 %
Acciones propias	1	2,85 %
La pandemia no ha supuesto una modificación de las políticas contables	1	2,85 %
La pandemia no ha supuesto una modificación significativa en las hipótesis actuariales	1	2,85 %
Impacto medioambiental	1	2,85 %
Acuerdos alcanzados con la representación legal de los trabajadores	1	2,85 %
Escenarios alternativos futuros	1	2,85 %
Aumento de consumo de datos y conectividad de los clientes durante la pandemia	1	2,85 %
Impacto en la captación de jóvenes talentos	1	2,85 %

Fuente: elaboración propia.

Los efectos de la pandemia más representativos que afectan a la empresa son la incertidumbre (97,1 %) que conlleva esta situación (la evaluación de los riesgos presenta un 51,4 %, menor incidencia, pero complementándola), la descripción temporal de la evolución epidemiológica y sanitaria de la pandemia (94,2 %), el impacto de la situación sobre las actividades de la compañía (94,2 %) y, por último, el impacto económico en la empresa (incluyendo la estimación de previsiones) y las medidas adoptadas para enfrentarse a ella (88,5 %).

Cuantitativamente, destaca la información sobre las medidas de protección higiénica y sanitaria de los empleados (74,2 %) y, en mayor medida, de los clientes (37,1 %).

Un gran número de grupos empresariales ha realizado actividades solidarias y de mecenazgo para ayudar a la sociedad en su conjunto en estos momentos tan difíciles y ahora informan sobre ello (45,7 %).

También destaca la decisión de un alto porcentaje de grupos de posponer la distribución de resultados (40 %).

Aunque existe una gran multitud de temas sobre los que algunas pocas empresas ofrecen información, tres materias también tienen especial relevancia: la influencia de la pandemia en el valor de cotización bursátil (28,5 %), la eliminación de la presencialidad de los trabajadores y la planificación del teletrabajo (22,8 %) y la reducción voluntaria de la remuneración de los altos directivos (20 %).

Por último, destaca que un gran número de empresas ha creado un plan de acción para hacer frente a la COVID-19 (11,4 %) o ha creado grupos de trabajo para la gestión de la crisis (5,71 %), que, agrupados, ofrecen una recurrencia relevante.

Con todo ello, podemos inferir que la información financiera de las empresas refleja con detalle la información cualitativa sobre el impacto negativo que supone la pandemia en la economía y en las actividades del grupo empresarial e, igualmente, recoge de manera adecuada las incertidumbres y riesgos derivados del propio coronavirus, de las normas emitidas por los Gobiernos y de las medidas de gestión tomadas por el grupo empresarial para responder ante ellas. Otra cosa bien distinta es la información contable detallada de cada elemento de los estados financieros, recogida en el cuadro 6, y que es claramente insuficiente.

Cuadro 6. Información contable sobre los efectos de la COVID-19 recogida en los informes anuales del ejercicio 2020

Componente del informe anual	Recurrencia	Porcentaje
Modificación IFRS 16 para facilitar a los arrendatarios la contabilidad de reducción de alquileres relacionados con la COVID-19	29	82,80 %
Deterioro de los activos no financieros	17	48,50 %
Efectivo y equivalentes al efectivo	14	40,00 %
Valor razonable	11	31,40 %
Pasivos financieros	9	25,70 %
Activos financieros	8	22,80 %
Inmovilizado intangible	8	22,80 %
Inmovilizado material	7	20,00 %
Empresa en funcionamiento	7	20,00 %
Reconocimiento de ingresos	7	20,00 %



Componente del informe anual	Recurrencia	Porcentaje
▶		
Gastos o ingresos excepcionales	6	17,10 %
Deterioro de valor de existencias	6	17,10 %
Provisiones	6	17,10 %
Impuesto sobre sociedades	4	11,40 %
Activos por impuesto diferido	4	11,40 %
Existencias	3	8,57 %
Hechos posteriores	3	8,57 %
Subvenciones	3	8,57 %
Pasivos corrientes	3	8,57 %
Pasivos contingentes	1	2,85 %
Clientes	1	2,85 %

Fuente: elaboración propia.

En este ejercicio contable, abrumadoramente destaca la información sobre los arrendamientos (82,8%), principalmente, la información sobre la modificación de la IFRS 16 para facilitar a los arrendatarios la contabilidad de reducción de alquileres relacionados con la COVID-19. Esta materia es la única que supera la mitad de los grupos de la muestra.

Además, es cuantitativamente relevante la gran cantidad de grupos que ofrecen información sobre el cálculo del deterioro de los activos no financieros producido y registrado (48,5%), el efecto sobre el efectivo y equivalentes al efectivo (40%) y el cálculo del valor razonable (31,4%).

Respecto a las partidas contables, destaca la información del efecto sobre la valoración y presentación de los pasivos financieros (25,7%), activos financieros (22,8%), inmovilizado intangible (22,8%) e inmovilizado material (20%) y el reconocimientos de ingresos (20%). Mismo porcentaje de empresas que informan sobre la hipótesis de empresa en funcionamiento. Ninguna de las partidas restantes supera el 18% de recurrencia.

Con todo ello, queda claro que la información contable es mucho menos recurrente que la no contable, aspecto no deseable, porque la información del informe anual debe ser primordialmente contable.

En el ejercicio 2020, la exposición de la cuantificación en las partidas contables es más extensa que en el año anterior, pero insuficiente, sobre todo, teniendo en cuenta que la situación epidemiológica un año más tarde ha evolucionado y el proceso informativo es bien

diferente. En el ejercicio 2020, de una manera u otra, a todos los grupos les afecta y han tenido tiempo para planificar una exposición adecuada que satisfaga las necesidades informativas de los usuarios. Para el ejercicio contable 2020, el análisis debería ser más profundo: además de continuar ofreciendo información general de los efectos que tiene sobre la economía en general, la empresa y su gestión, también deberían ofrecer información detallada del efecto de la pandemia sobre cada partida contable pormenorizadamente. Sin embargo, a pesar de que han tenido tiempo para planificar la exposición, y en el ejercicio 2020 los efectos de la pandemia sobre las empresas son más profundos y duraderos, la información contable detallada y cuantificada ofrecida no satisface las necesidades informativas de los usuarios por ser insuficiente y, por supuesto, mucho menor que la información no contable.

5. Conclusión

La primera conclusión del trabajo es que a las empresas que emiten los informes anuales les hubiera ayudado la publicación de un documento legislativo que, de forma clara, especificara la ubicación y contenidos de los efectos de la COVID-19 en los informes anuales, de modo que todas las empresas lo expusieran de forma homogénea y con la dimensión y ubicación correcta. Este documento también hubiera sido relevante para los usuarios del informe anual, de forma que pudieran encontrar la información rápidamente, y así identificar qué empresas han sido y serán más vulnerables a esta crisis económica, cuáles están tomando medidas más adecuadas para enfrentarse a esta situación y qué partidas contables son las más afectadas.

La segunda conclusión es que los grupos empresariales han ofrecido múltiple y variada información sobre los efectos generales de la pandemia y sus actividades, y las medidas de gestión tomadas por ellos, pero muy poca, escasamente detallada, y casi nada cuantificada, sobre las partidas contables que se han visto afectadas.

En el año 2019, 12 grupos empresariales optaron por ofrecer información general sobre los efectos de la pandemia, mientras que otros, la mayoría, decidieron no informar ni como un hecho posterior. De todos los contenidos, únicamente dos hacían referencia a su influencia sobre partidas contables concretas. En el ejercicio 2020, todos los grupos empresariales del IBEX 35 ofrecieron contenidos sobre la crisis de la COVID-19. La estrategia informativa continuó, pues ofrecieron más información general sobre los efectos económicos generales que tuvo sobre la economía y la empresa, en vez de incidir en la exposición de información detallada del efecto de la pandemia sobre cada partida contable pormenorizadamente.

La tercera conclusión está referida a la ubicación de esta información. Mientras que en los informes anuales de 2019 la ubicación mayoritaria de los grupos empresariales de la muestra fue el informe de gestión, en el 2020 la información está recogida tanto en la memoria como en el informe de gestión y, en su caso en el informe de información no financiera. Aunque los tres documentos son los adecuados, no los contenidos recogidos en cada uno. Por un lado, la información de la memoria es mucho más somera de lo necesario, inci-

diendo los grupos empresariales en la sobreexposición en los otros dos documentos. Las consecuencias de un hecho tan notable debería estar reflejado complementariamente en los tres documentos, de forma no excluyente y equilibrada, y, sin embargo, la inclusión de un tipo de información en el informe de gestión ha servido a los grupos para no ofrecer información sobre ello en la memoria. Por otro lado, es fácil identificar que muchos contenidos del informe de gestión son copiados literalmente en la memoria o el informe de información no financiera, de forma que se pueda afirmar que se incluyen los contenidos de ello, pero sin aportar valor informativo y haciéndolo de forma inadecuada, sobre todo, porque cada documento tiene un objetivo distinto no intercambiable, que debería ser respetado.

El efecto de la pandemia debería estar recogido en el informe de gestión, pero únicamente en los términos de contener la exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta la empresa por la pandemia, sus efectos económicos y las consecuencias económicas, sociales y sectoriales de las medidas tomadas por los Gobiernos estatales, autonómicos y municipales. Deberá informar igualmente sobre los acontecimientos importantes, para la sociedad, ocurridos después del cierre del ejercicio y la evolución previsible de aquella valorando todas estas circunstancias. Por su parte, las consecuencias del coronavirus también deberán reflejarse en el estado de información no financiera de aquellas entidades obligadas a formularlo; en concreto, debe incluir la información necesaria para comprender los riesgos a los que se enfrenta la entidad, así como los principales factores que puedan afectar a su actividad. Por su parte, la memoria debe recoger los contenidos contables que la legislación les reserva, fundamentalmente, la recogida de datos contables y financieros, pero de ninguna forma informar sobre los aspectos anteriores, que quedan perfectamente cubiertos por esos dos documentos.

Para concluir, podemos afirmar que existe una brecha entre la información sobre el tema que necesitan los usuarios y la ofrecida por las empresas. Los usuarios requieren sobre todo una información cuantitativa del efecto contable que la COVID-19 ha producido sobre cada una de las partidas integrantes de los estados financieros. Por el contrario, las empresas han ofrecido más información característica del informe de gestión que de la memoria; más información general que específica de cada partida; más literal que numérica; más cualitativa que cuantitativa y, lo más grave, más información de gestión que de tipo contable.

La estrategia adecuada debería ser la siguiente. En el informe de gestión y en el informe de información no financiera se debería informar de los efectos generalistas de gestión empresarial que afectan a la empresa, con las finalidades establecidas por el legislador para cada uno de los dos documentos. En la memoria se deberían recoger los efectos cuantitativos pormenorizados de la COVID-19 sobre cada una de las partidas contables de los estados financieros. Y esto último se debería haber realizado con la misma intensidad que los dos anteriores, lo que no se ha realizado mayoritariamente en los ejercicios contables 2019 y 2020.



Los sistemas de control de gestión en el éxito competitivo y rendimiento de las pymes

Carla Antonini Morales

Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid

carla.antonini@uam.es | <https://orcid.org/0000-0001-7139-2249>

Nicolás García Torea

Profesor de la Universidad de Burgos

ngtorea@ubu.es | <https://orcid.org/0000-0003-4301-3517>

Jacobo Gómez Conde

Profesor de la Universidad Autónoma de Madrid

jacobo.gomez@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-0907-3471>

Extracto

Los factores clave de éxito, como la internacionalización y la formación del capital humano, permiten obtener ventajas competitivas que redundan en aumentos del rendimiento. La adopción de diversas herramientas de control de gestión permite la correcta gestión de estos factores, sin embargo, qué efectos producen no ha sido suficientemente analizado.

El objetivo principal de este trabajo es determinar el efecto mediador del uso de una diversidad de sistemas de control de gestión (SCG) en la relación entre los factores de éxito –capital humano formado y capacidad de internacionalización– y el rendimiento. Tomando como muestra el sector agroalimentario español, los resultados evidencian que, la internacionalización tiene una relación directa y positiva con el rendimiento, mientras que la formación del capital humano se relaciona indirecta y positivamente con el rendimiento a través de un alto uso de diversos SCG.

Palabras clave: sistemas de control de gestión; internacionalización; capital humano; rendimiento organizacional.

Fecha de entrada: 22-06-2021 / Fecha de aceptación: 27-10-2021

Cómo citar: Antonini Morales, C.; García Torea, N. y Gómez Conde, J. (2022). Los sistemas de control de gestión en el éxito competitivo y rendimiento de las pymes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 159-184.



Management control systems in the competitive success and performance of SMEs

Carla Antonini Morales

Nicolás García Torea

Jacobo Gómez Conde

Abstract

Key factors such as internationalization and human capital training foster competitive advantages that increase performance. The adoption of a set of management control tools enables the correct management of these factors, however, the effect of those systems has not been sufficiently analyzed in the literature.

The main objective of this paper is to determine the mediating effect of the diversity of use of the management control systems (MCS) in the relationship between the success factors –human capital training and internationalization–, and performance. Using a sample of Spanish firms from the food industry, the results show that internationalization has a direct positive impact on organizational performance, while human capital training is indirectly and positively related to performance through the use of a high diversity of MCS.

Keywords: management control systems; internationalization, human capital; organizational performance.

Citation: Antonini Morales, C.; García Torea, N. y Gómez Conde, J. (2022). Los sistemas de control de gestión en el éxito competitivo y rendimiento de las pymes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 159-184.



Sumario

1. Introducción
 2. Revisión de la literatura y desarrollo de hipótesis
 - 2.1. Relación entre la internacionalización y el rendimiento a través del uso de diversos SCG
 - 2.2. Relación entre la formación del capital humano y el rendimiento a través del uso de diversos SCG
 3. Metodología de investigación
 - 3.1. Muestra
 - 3.2. Medición de los constructos
 - 3.3. Modelo de ecuaciones estructurales
 4. Resultados
 - 4.1. Modelo de ecuaciones estructurales
 - 4.2. Test de hipótesis
 - 4.2.1. Relación entre la internacionalización y el rendimiento a través del uso de diversos SCG
 - 4.2.2. Relación entre la formación del capital humano y el rendimiento a través del uso de diversos SCG
 5. Discusión y conclusiones
- Referencias bibliográficas
- Anexo 1. Preguntas del cuestionario
- Anexo 2. Factores

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

Tradicionalmente, la investigación contable se ha centrado en tratar de explicar las diferencias de rendimiento con una visión macroeconómica, es decir, a través de fuentes externas a las empresas (Rumelt, 1991). Sin embargo, algunas teorías, entre ellas la Teoría de los Recursos y Capacidades¹ (Penrose, 1959; Wernerfelt, 1984), consideran que ciertos factores internos, en especial aquellos de naturaleza intangible, como el capital humano o la capacidad de internacionalización de la organización, pueden actuar como variables explicativas del desempeño (Galbreath, 2005).

La internacionalización es un elemento clave en la supervivencia de muchas empresas dadas las limitaciones de los mercados domésticos, la creciente globalización y la necesidad de diversificar riesgos (Araujo *et al.*, 2011; Sanchez Gea, 2019; Garcia Cabrera, *et al.*, 2019). Sin embargo, un control de gestión inadecuado de la relación con las empresas extranjeras puede perjudicar el rendimiento de las operaciones internacionales (Simeone-Gomes, 2011). Por tanto, surge la necesidad de adoptar mecanismos de gestión que permitan crear y mejorar estas relaciones. En este sentido, Anderson (2008) destaca la escasa implicación de los sistemas de control de gestión (SCG) en aspectos ajenos a la producción, tales como la comercialización o la relación con los proveedores.

Por su parte, numerosos autores afirman que un capital humano formado constituye uno de los factores determinantes para generar valor añadido en las empresas (Carmeli y Schaubroeck, 2005; Hatch y Dyer, 2004). Este valor se potencia cuando el conocimiento se encamina hacia el logro de los objetivos de la organización, ya que del capital humano depende en gran medida la capacidad de las empresas para desarrollar y aprovechar el conocimiento (Carmeli y Schaubroeck, 2005). La gestión de dicho capital requiere de una atención muy especial, que supone la capacidad de los directivos de identificar, medir, desarrollar y renovar el activo intangible para el éxito de la organización. De esta forma, los SCG se posicionan como un elemento clave a través del cual el capital humano puede ser fundamental en el rendimiento empresarial.

Estudios previos han tratado de analizar la influencia directa de la utilización de los SCG sobre el rendimiento empresarial (Henri y Journeault, 2010; Kallunki *et al.*, 2011), sin un claro consenso en los resultados obtenidos. Esta confusión puede explicarse por el papel mediador de los SCG en la gestión de los recursos empresariales y su impacto en el rendimiento orga-

¹ Traducción del término original en inglés *Resource Based View* (RBV). En adelante se utilizan estas siglas.

nizativo (Bisbe y Otley, 2004; Hutahayan, 2020). Si bien la adopción de diversos SCG no es capaz de explicar por sí misma el éxito competitivo (Kallunki *et al.*, 2011), sí puede contribuir a que otros factores, como la internacionalización o el capital humano, se relacionen positivamente con el rendimiento a través de su correcta gestión (Henri, 2006; Mitter y Hiebl, 2017).

En este trabajo se analiza si, a través del uso de diversos SCG, la internacionalización y la formación del capital humano promueven que las organizaciones obtengan rendimientos superiores. Esta pregunta de investigación es analizada empíricamente en la industria agroalimentaria española, una de los más importantes, a nivel nacional, en cuanto a aportación al producto interior bruto y número de empleados (Muñoz Ciudad y Sosvilla Rivero, 2011). Los resultados de una encuesta realizada a 231 empresas muestran una relación directa de la internacionalización sobre el rendimiento, así como indirecta de la formación del capital humano en el rendimiento a través del uso de diversos SCG.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente manera: el segundo epígrafe presenta la revisión de literatura, distinguiendo conceptos como recursos, capacidades y las condiciones para alcanzar una ventaja competitiva, asimismo desarrolla el modelo y plantea las hipótesis de investigación. El tercero describe la metodología de investigación. En el cuarto epígrafe se muestran los resultados. Finalmente, el último epígrafe expone las conclusiones, limitaciones del trabajo y líneas de investigación futuras.

2. Revisión de la literatura y desarrollo de hipótesis

La teoría de la firma basada en los recursos de la empresa (del inglés *resource-based view*, RBV) define a la empresa como una colección única de recursos y capacidades que no se pueden comprar y vender libremente en el mercado (Conner y Prahalad, 1996; Rumelt, 1984; Wernerfelt, 1984). La premisa fundamental es la existencia de recursos heterogéneos que permiten explicar los diferentes resultados obtenidos por cada una de las empresas (Rumelt, 1984; Barney, 1991a). Otro de los postulados fundamentales de la RBV es que el rendimiento de la empresa depende de la gestión de la cartera de recursos y capacidades que disponga. Estudios previos han identificado dos factores relevantes que son explicativos del éxito competitivo bajo el prisma de la RBV: la internacionalización (Henri, 2006; Weerawardena *et al.*, 2007) y el capital humano (Carmeli, 2004). En esta línea, cabe señalar que estos dos recursos intangibles ligados a las personas son clave, ya que cumplen las condiciones necesarias para generar ventajas competitivas según la RBV, dado que son imperfectamente imitables, valiosos, escasos e imperfectamente sustituibles, y, por ello, son activos muy difíciles de transferir de una organización a otra (Hall, 1993).

La literatura de gestión no ofrece una única definición de internacionalización (McDougall y Oviatt, 2000; Mitter y Hiebl, 2017). En este sentido, la RBV considera la internacionalización como una capacidad de emprendimiento (Fink *et al.*, 2008; Zahra *et al.*, 2001), en referencia a la capacidad de la empresa de asumir riesgos de forma constructiva en los mer-

cados extranjeros (Miller, 1983; Naman y Slevin, 1993). Esta capacidad de emprendimiento implica la creación de nuevos recursos o la combinación eficiente de los ya existentes para acceder con garantías a nuevos mercados (Hitt *et al.*, 2001).

La consideración de la internacionalización como una capacidad generadora de ventajas competitivas por parte de la RBV se basa en el aprendizaje y conocimiento acumulado a través de la experiencia internacional (Prange y Verdier, 2011). Por lo general, la empresa tiene la intención de conseguir un nivel suficiente de desarrollo nacional hasta llegar a un umbral necesario para apoyar el proceso de internacionalización. En ese momento la empresa soporta un proceso de consolidación de conocimientos y experiencia que le permite acudir a estos nuevos mercados con mayores garantías. Esto es especialmente importante en las empresas que han tenido una larga experiencia en el mercado nacional, ya que se enfrentarán a algunas dificultades para cambiar la mentalización empresarial que conlleva el proceso de internacionalización (Gassmann y Keupp, 2007). En este sentido, se considera la internacionalización como una capacidad basada en rutinas organizacionales y estratégicas que permiten la utilización eficiente de los recursos empresariales (Eisenhardt y Martin, 2002).

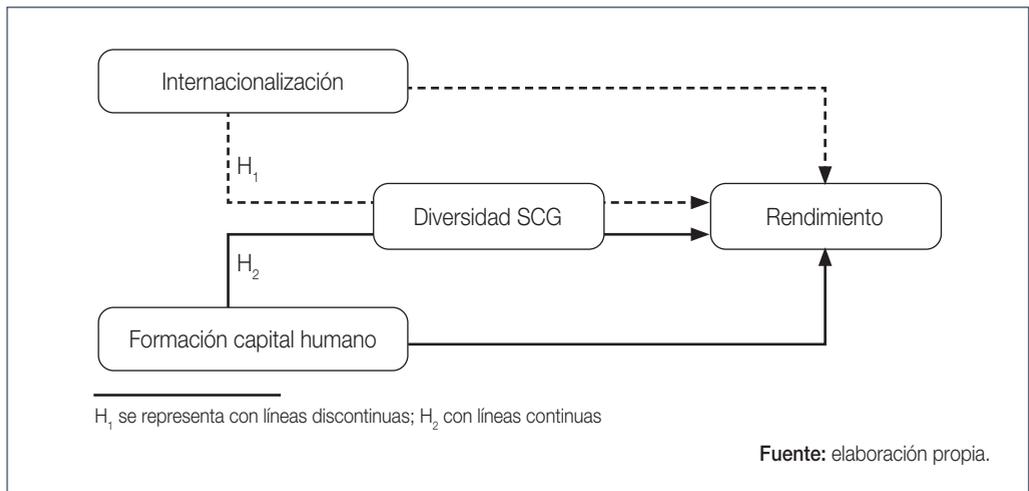
Por otro lado, en las últimas décadas el capital humano se ha considerado uno de los factores primordiales que explica las diferencias en el rendimiento de las organizaciones (Asiaei *et al.*, 2021; Carmeli y Schaubroeck, 2005; Hatch y Dyer, 2004). Subramaniam y Youndt (2005) definen el capital humano como los conocimientos, destrezas y habilidades que tienen y utilizan los trabajadores. De entre los diferentes tipos de capital humano que pueden coexistir en una empresa, cabe destacar aquel que poseen los trabajadores centrales, es decir, aquellos que están involucrados en la actividad clave de la organización (Lepak y Snell, 2002). La RBV indica que las ventajas de un capital humano con unas habilidades y destrezas de alto valor proporcionan una mayor competitividad a la empresa (Barney y Wright, 1998). Bajo la misma perspectiva, Lepak y Snell (2002) consideran que un capital humano altamente formado mejora la eficiencia de una empresa realizando contribuciones a través de una disminución de costes, mejoras en la calidad, atención al cliente o incrementos en la productividad.

Tanto la internacionalización como el capital humano necesitan ser gestionados para que afecten al rendimiento. Los SCG son prácticas y procedimientos formales basados en información, que los directivos utilizan para mantener o modificar conductas en las actividades de una organización (Chenhall y Langfield-Smith, 1998, p. 245). Además, pueden servir para gestionar las capacidades que manejan y ayudar a diferenciar sus productos o servicios. Numerosos autores coinciden en afirmar en que su alcance es amplio, ya que permiten a la dirección tanto la coordinación de los integrantes de la organización como la asignación de los recursos disponibles (Aparisi *et al.*, 2009; Naranjo-Gil y Hartmann, 2007). Además, pueden colaborar en el logro de la misión, visión, objetivos y metas de la empresa. El SCG se compone de varios subsistemas interrelacionados, pero las empresas pueden implementarlos de manera independiente, aunque con el menoscabo de las ventajas que se lograrían con su integración total (Kanthi, 2007). Por tanto, herramientas como la planificación estratégica formal, los presupuestos, el *benchmarking*, la contabilidad de costes, el cuadro de mando integral, los procesos de asignación de recursos o los sistemas de incen-

tivos y recompensas a empleados, bien funcionando de manera independiente o bien de forma integrada, constituyen el SCG de una organización (Kanthi, 2007). Estas herramientas de control de gestión tienen una perspectiva interactiva que potencia la colaboración y participación de los diferentes miembros de la organización (Bisbe y Otley, 2004; Bisbe y Malagueño, 2015). La diversidad del SCG se entenderá como la variedad de estas herramientas que se integren dentro del mismo, lo que mejora el alcance y capacidad del sistema.

Numerosos autores afirman que en el caso de que los SCG se encuentren bien implementados, pueden actuar como palanca para la generación de una fuente de ventaja competitiva sostenible (Albertini, 2019; Barney, 1991b; Davila *et al.*, 2009), operando como impulsor de éxito competitivo en el uso conjunto con otros recursos empresariales, tales como la internacionalización (Henri, 2006; Simeone-Gomes, 2011) o el capital humano (Widener, 2007). En este sentido, la figura 1 presenta el modelo conceptual propuesto. En primer lugar, se muestra la relación directa entre la internacionalización y el rendimiento y la relación mediadora del uso de diversos SCG entre ambos constructos (H_1). En segundo lugar, se presenta la relación directa entre el capital humano formado y el rendimiento, así como el efecto mediador de la diversidad de uso de los SCG en esta relación (H_2).

Figura 1. Modelo conceptual propuesto



2.1. Relación entre la internacionalización y el rendimiento a través del uso de diversos SCG

El mayor número de oportunidades disponibles, la facilitación de las transacciones internacionales por las nuevas tecnologías y la apertura de los mercados internacionales han

llevado a un número creciente de empresas a internacionalizarse (Hitt *et al.*, 2001). Varios trabajos han encontrado que el acceso a nuevos mercados internacionales tiene un efecto positivo en el rendimiento de una empresa y crea valor (Lu y Beamish, 2001; Pangarkar, 2008). En esencia, las organizaciones aprenden nuevas capacidades de los nuevos mercados en los que entran y difunden este conocimiento por toda la empresa para que pueda ser utilizado con éxito en otros mercados (Hitt *et al.*, 2001). La internacionalización tanto se puede dar en organizaciones grandes como en pequeñas, así como en empresas nuevas o ya establecidas. En este sentido, Gupta y Govindarajan (2000) sostienen que las empresas multinacionales existen debido a su capacidad de transferir y explotar el conocimiento que se puede lograr mediante la adopción de mecanismos de internacionalización de manera más eficiente y dentro de toda la corporación. Por otro lado, Lu y Beamish (2001) concluyen que las pequeñas empresas invierten directamente en los nuevos mercados para aprovechar oportunidades únicas, así como posibles nichos.

Sin embargo, algunos autores como Gassmann y Keupp (2007) consideran que la internacionalización hará que muchas empresas se tengan que enfrentar a múltiples dificultades y este esfuerzo provocará que caiga el rendimiento empresarial. Debido a la falta de consenso para definir la internacionalización como un factor que afecta directa y positivamente al rendimiento, los SCG se posicionan como un elemento clave en esta relación. En este sentido, el control de las empresas que actúan en mercados foráneos es mucho más complejo que el de aquellas que tan solo lo hacen en los domésticos. Factores como la distancia, la cultura o el idioma, en la práctica pueden crear barreras para la gestión de la internacionalización, por ello la utilización de diversos SCG puede ser una herramienta que aporte información valiosa y útil para la toma de decisiones (Sánchez Vázquez *et al.*, 2009). La asimetría de información entre la empresa que pretende internacionalizarse y aquellas que ya se encuentran en el mercado de destino (en relación con la legislación, hábitos, riesgos o gustos del consumidor) puede ser compensada con la adopción de los SCG (Simeone-Gomes, 2011).

Por lo tanto, la información generada por los diferentes SCG es fundamental para actuar con garantías en mercados internacionales (Simeone-Gomes, 2011). Teniendo en cuenta las características de la información generada por una alta integración y diversidad de los SCG, estos datos pueden facilitar la comprensión de las relaciones de causa-efecto entre las operaciones realizadas y el objetivo de rendimiento propuesto (Chenhall, 2005). La utilización de diversos SCG proporciona una herramienta para tratar de sintonizar el análisis realizado y las acciones a desarrollar, y modificar la estrategia de mercado seguida en el caso de cambios en el entorno competitivo (Bisbe y Otley, 2004). Diferentes herramientas tienen diferentes características y atributos, siendo diferentes por naturaleza, y esto puede suponer que el uso de diversos SCG sea más apropiado en aquellas empresas que actúan en mercados internacionales, ya que se adaptarán con mayor facilidad a contextos distintos. La diversidad de técnicas que componen los SCG proporcionan información amplia y variada que facilita que el proceso de internacionalización de la organización se lleve a cabo con mayores garantías. Con el fin de explorar esta relación, se proponen las siguientes hipótesis:

H_{1a}. *Existe una relación directa y positiva entre la internacionalización y el uso de diversos SCG.*

H_{1b}. *Existe una relación directa y positiva entre el uso de diversos SCG y el rendimiento.*

2.2. Relación entre la formación del capital humano y el rendimiento a través del uso de diversos SCG

Taggar (2002) asegura que un capital humano altamente formado, es decir, con amplios conocimientos y destrezas, contribuye positivamente a la generación de ventajas competitivas ya que favorece un mejor tratamiento de la información, un aprendizaje rápido y una aplicación eficaz de lo aprendido. Todo esto se espera que conduzca a una mejora del rendimiento organizativo. Sin embargo, aunque la relación entre el capital humano y el rendimiento ha sido extensamente estudiada (Ballot *et al.*, 2001; Carmeli y Schaubroeck, 2005; Hatch y Dyer, 2004), los resultados son contradictorios y poco concluyentes, no permitiendo afirmar que la mayor formación del capital humano influye directamente en el logro de mayores niveles de éxito.

Lepak y Snell (2002) argumentaron que un capital humano altamente formado mejora la eficiencia de una empresa a través de una disminución de costes, mejoras en la calidad, atención al cliente, incrementos en la productividad o búsqueda de nuevos mercados o clientes. Los SCG proporcionan información tanto del interior (costes, productividad) como del exterior (clientes, mercados), constituyéndose en una herramienta que facilita que el capital humano genere ventaja competitiva (Nevis *et al.*, 1995). En esta línea, Nevis *et al.* (1995) afirmaron que el capital humano altamente formado puede comprender información amplia y diversa, por lo que disponer de información sobre tareas tanto del propio departamento como del entorno externo potencia que el capital humano genere ventaja competitiva y, mejor, por ende, el rendimiento de la organización.

La diversidad de información procedente de SCG más comprensivos facilita la gestión de los recursos en las organizaciones (Bouwens y Abernethy, 2000). Los SCG compuestos por diferentes técnicas suministran información amplia (por ejemplo, interna, externa, orientada al corto y largo plazo), lo que promueve que un capital humano formado interprete mejor la información y aplique sus conocimientos a la mejora de los procesos y procedimientos en la organización. En ese sentido Progoulaki y Theotokas (2010) argumentaron que una interpretación más rica de los datos por parte del capital humano repercute en una mayor eficiencia de las operaciones o la reducción de costes (Progoulaki y Theotokas, 2010). Más aún, Bouwens y Abernethy (2000) argumentaron que la diversidad de herramientas de control de gestión permite al capital humano usar información más completa, facilitando que la organización comprenda mejor las relaciones con el entorno.

Por otra parte, la información diversa reduce la incertidumbre en las relaciones dentro de los departamentos, ya que fomenta el aprendizaje y la generación de ideas (Bouwens y Abernethy, 2000). También permite a los jefes de departamento «aprender» cómo adap-

tar los productos y métodos de producción para que sea compatible con otras áreas de la organización (Atkinson *et al.*, 1997). Ante esta gran diversidad de información, el capital humano formado podrá considerar más alternativas y tener una mejor comprensión de las relaciones de la organización, tanto internas como externas. La información oportuna generada por el uso de diversos SCG también tiene potencial para reducir la incertidumbre, ya que posibilita que el capital humano formado ajuste continuamente sus actividades en respuesta a los cambios exigidos por el entorno. Esto incrementa la probabilidad de que se encuentren soluciones que sean óptimas para la empresa en general y, por tanto, aumente el rendimiento (Bouwens y Abernethy, 2000). En este trabajo creemos que la relación entre el capital humano y el rendimiento está mediada por el uso de diversas herramientas o técnicas de control de gestión. En este sentido formulamos las siguientes hipótesis:

H_{2a}. *Existe una relación directa y positiva entre el capital humano y el uso de diversos SCG.*

H_{2b}. *Existe una relación directa y positiva entre el uso de diversos SCG y el rendimiento.*

3. Metodología de investigación

3.1. Muestra

Las hipótesis fueron contrastadas en el sector de la industria agroalimentaria española. Las empresas que lo forman están sometidas a un mismo entorno general y específico lo que permite poner de manifiesto tan solo aquellos aspectos de carácter estrictamente empresarial que puedan discriminar mejor los resultados. Se escogió el sector agroalimentario español, ya que en los últimos años presenta una tendencia alcista en sus cifras de exportaciones e importaciones, y en el que la internacionalización es un factor estratégico tanto para las empresas a nivel individual, como para el conjunto del sector. Además, dispone de un mercado de trabajo con unas cifras de parados inferiores al total de la economía española (Muñoz Ciudad y Sosvilla Rivero, 2011).

La población objeto de estudio está compuesta por las empresas de este sector² que cuentan con más de 10 empleados. De este modo se excluyen aquellas entidades que carecen de una mínima estructura empresarial y, por ende, de SCG formalizados.

La selección de la muestra aleatoria, mediante un procedimiento de muestreo estratificado por tamaño, se realiza a partir de la base de datos SABI (Sistema de Análisis de Balances Ibéricos) en la cual la población del sector considerado supone un total de 5.814 empresas³.

² Se ha discriminado por Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009: apartados 10 y 11.

³ Una vez eliminadas las observaciones erróneas (CNAE no coincidente o empresas sin actividad).

El tipo de información necesaria para la realización del trabajo de investigación, con datos de naturaleza cualitativa y cuantitativa, pero no disponibles en cuentas anuales u otros informes de carácter financiero o comercial, obligó a su recogida a través de encuesta. Este instrumento es ampliamente utilizado en la literatura contable y de gestión. Se realizó un pretest, a partir de la edición preliminar del cuestionario, para el que se contó con la participación de 12 profesores vinculados al área de gestión, así como con la colaboración de tres gerentes de empresas del sector agroalimentario y otros dos ajenos a este. Todos ellos realizaron propuestas y validaron la versión final del cuestionario antes de su difusión. En general, en el proceso de revisión, los expertos hicieron hincapié en la necesidad de acortar y abreviar el cuestionario tanto como fuese posible.

Siguiendo los cinco pasos propuestos por Dillman (2000) y adaptados por Naranjo-Gil (2006) para el diseño de cuestionarios en la investigación de control de gestión, en primer lugar se enviaron correos electrónicos a todas las empresas con el fin de comprobar la exactitud de los datos; en segundo lugar, se le solicitó al máximo responsable de la empresa su disposición a participar en la investigación, ya que suele poseer una visión más amplia de la organización y su entorno; en tercer lugar, se les envió una carta de presentación del trabajo junto con el cuestionario, todo ello por correo electrónico; en cuarto lugar, se envió la encuesta y, finalmente, se realizaron una serie de llamadas telefónicas para solicitar, a aquellos que aún no lo habían hecho, que completasen el cuestionario.

Se obtuvo una muestra de 231 organizaciones cumpliendo con el tamaño mínimo para poblaciones finitas⁴ (García-Martínez *et al.*, 2010). El índice de respuesta sobre el total de la población se establece en el 3,97 %. La ficha técnica de la investigación se muestra en la tabla 1.

Tabla 1. Ficha técnica de la investigación empírica

Universo y ámbito de la investigación	5.814 empresas del sector agroalimentario radicadas en España con CNAE 10 y 11
Tamaño de la muestra	231
Nivel de confianza	95 %
Error muestral	± 6,3 %
Procedimiento de muestreo	Muestreo aleatorio estratificado por tamaño



⁴ Para $N = 5.814$; $Z = 1,96$ (nivel de confianza 0,95); $p = 0,5$; $q = 0,5$; $e = 0,063$ se obtiene una muestra mínima de 231 empresas. Donde: n = tamaño de la muestra; N = población; Z = nivel de confianza; p = variabilidad positiva; q = variabilidad negativa; e = error permitido.



Fecha del trabajo de campo	Febrero-Mayo 2011
Tipo de entrevista	Entrevista <i>online</i> dirigida al máximo responsable de la empresa

Fuente: elaboración propia.

Por otro lado, la tabla 2 proporciona información sobre los datos demográficos más relevantes de la muestra obtenida. Destaca el porcentaje de empresas con una facturación inferior a 10 millones de euros (80,09 %) y con menos de 50 empleados (78,79 %).

Tabla 2. Datos demográficos de la muestra (n = 231)

	Número	%
Ventas anuales (en millones de euros)		
< 2	86	37,23
2-10	99	42,86
11-20	21	9,09
> 20	25	10,82
Número de empleados		
10-49	189	81,82
50-199	29	12,56
200-499	8	3,46
> 500	5	2,16
Edad (años)		
< 10	19	8,23
10-25	86	37,23
26-50	77	33,33
> 50	49	21,21

Fuente: elaboración propia.

3.2. Medición de los constructos

Internacionalización. Se midió en función de una versión adaptada de los procedimientos propuestos por Lu y Beamish (2001) y Gerpott y Jakopin (2005). Esta consta de cuatro variables: (1) el grado de internacionalización mediante una escala Likert de cinco puntos de muy bajo a muy alto, (2) porcentaje de importaciones, (3) porcentaje de exportaciones y (4) porcentaje de capital extranjero en la organización. Estas tres últimas variables fueron medidas con datos obtenidos de fuentes secundarias. Los cuatro ítems fueron modelados como variables de un constructo latente denominado «internacionalización». Todas las cargas son significativas ($p < 0,001$), la bondad de ajuste respeta los valores recomendados y el coeficiente *alpha* de Cronbach se acerca al valor de 0,70 (Nunnally, 1978) (véase anexo 2).

Formación del capital humano. Para la medición del constructo capital humano se utilizaron cuatro variables, que han sido frecuentemente utilizadas con anterioridad (Carmeli y Schaubroeck, 2005; Hatch y Dyer, 2004): (1) porcentaje de la plantilla (excepto directivos) con estudios superiores, (2) porcentaje de directivos con estudios superiores, (3) existencia de un plan de formación y (4) establecimiento de carrera profesional para cada uno de los empleados. Los cuatro ítems fueron modelados como variables de un constructo latente denominado capital humano. Todas las cargas son significativas ($p < 0,001$), la bondad de ajuste respeta los valores recomendados y el coeficiente *alpha* de Cronbach supera el valor de 0,70 (Nunnally, 1978) (véase anexo 2).

La diversidad de los sistemas de control de gestión. Esta variable se midió mediante el índice de heterogeneidad de Blau (1977), el cual ha sido usado extensamente (Naranjo-Gil, 2007). El índice de heterogeneidad de Blau se calcula como $(1 - \sum p_i^2)$, donde p_i es la proporción de la adopción i^{th} de cada una de las tres herramientas de gestión consideradas: contabilidad de costes, cuadro de mando integral y presupuestos. A mayor puntuación del índice, mayor será la diversidad. Previo a la creación del índice, y con el fin de comprobar la fiabilidad de los tres ítems estudiados, estos fueron incluidos en un análisis factorial que explica el 68,44 % de la varianza, con coeficiente *alpha* de Cronbach que supera el valor de 0,70 recomendado (Nunnally, 1978).

Rendimiento organizacional. La medición del rendimiento organizacional se realizó mediante la cifra de facturación.

En la tabla 3 se pueden observar los estadísticos descriptivos más comunes para los diferentes ítems usados para medir los constructos latentes de las variables independientes y mediadora, así como para la variable dependiente.

Este trabajo controló el efecto del tamaño de la organización, medido como número de empleados que tiene la empresa (Naranjo-Gil y Hartmann, 2007; Pangarkar, 2008).

Tabla 3. Estadísticos descriptivos

	Media	Des. típica	Rango teórico	Mínimo	Máximo
Grado de internacionalización	2,42	1,25	1-5	1	5
% exportaciones	16,46	23,64	0-100	0	100
% importaciones	14,30	24,40	0-100	0	100
% capital extranjero	3,18	15,61	0-100	0	100
% empleados estudios superiores	45,05	41,05	0-100	0	100
% directivos estudios superiores	45,26	40,95	0-100	0	100
Plan de formación	0,61	0,49	0-1	0	1
Carrera profesional	0,12	0,33	0-1	0	1
Uso de contabilidad de costes	3,07	1,51	0-5	0	5
Uso de cuadro de mando integral	1,75	1,31	0-5	0	5
Uso de presupuestos	2,71	1,56	0-5	0	5
Facturación (miles de €)	12.559,71	44.366,25	–	9,58	576.047,14

Fuente: elaboración propia.

Por su parte, en la tabla 4 se puede observar la matriz de los coeficientes de correlación de Pearson.

Tabla 4. Matriz de correlaciones (Pearson)

	1	2	3	4
1. Internacionalización	1			
2. Formación capital humano	0,310*	1		
3. Diversidad de SCG	0,088	0,264*	1	
4. Rendimiento	0,169**	0,156**	0,184**	1

* La correlación es significativa al nivel 0,01 (bilateral).

** La correlación es significativa al nivel 0,05 (bilateral).

Fuente: elaboración propia.

3.3. Modelo de ecuaciones estructurales

El modelo teórico presentado en este estudio refleja dos características que deben ser consideradas cuando se realiza la elección de una herramienta estadística: a) la presencia de múltiples relaciones con dependencia entre sí, y b) la presencia de variables latentes que no se pueden observar directamente.

El modelo de ecuaciones estructurales representa un conjunto de técnicas multivariantes que permiten el estudio simultáneo de varias relaciones causales entre variables endógenas y exógenas (Henri, 2006, p. 542). Los datos recogidos de la encuesta fueron analizados con el *software* estadístico AMOS 16. Teniendo en cuenta la no normalidad de los datos, se utilizó la estimación de máxima verosimilitud.

4. Resultados

4.1. Modelo de ecuaciones estructurales

La tabla 5 presenta los resultados del modelo de ecuaciones estructurales en el que se exponen las relaciones entre cada uno de los factores, internacionalización y capital humano, con la diversidad de uso de los SCG y el rendimiento, lo que permite evaluar las hipótesis propuestas. Por su parte, en la tabla 6 se descomponen los efectos totales en directos e indirectos que permiten analizar los potenciales efectos mediadores del uso de diversos SCG. El modelo respeta los valores mínimos recomendados para la bondad del ajuste, según se aporta en el pie de tabla. La figura 2 expone los resultados después de testar el modelo completo.

4.2. Test de hipótesis

4.2.1. Relación entre la internacionalización y el rendimiento a través del uso de diversos SCG

Tal y como se expone en la tabla 5, la internacionalización se muestra significativa y positiva ($p < 0,05$) en su relación directa con el rendimiento organizacional. También en la figura 2 se puede observar este dato. Los resultados coinciden con los obtenidos por distintos trabajos anteriores (Pangarkar, 2008; Papadopoulos y Martín Martín, 2010).

En la misma línea, para testar la hipótesis de la influencia de la internacionalización en el rendimiento a través del uso de diversos SCG, se utilizó el método propuesto por Baron y Kenny (1986) y al que también recurrieron Naranjo-Gil y Hartmann (2007) o Chenhall (2005).

Baron y Kenny (1986) argumentan que son necesarias tres condiciones para testar efectos mediadores: (1) la variable independiente debe tener una relación significativa con la variable dependiente, (2) la variable independiente debe tener una relación significativa con la variable mediadora y (3) la relación entre la dependiente y la independiente debe ser mayor en (2) que en (1) (Naranjo-Gil y Hartmann, 2007). En la tabla 6 y en la figura 2 se puede observar que, aunque hay una relación significativa y positiva de la diversidad de SCG y el rendimiento, la adopción de los SCG no tiene un efecto mediador entre la internacionalización y el rendimiento, por lo que no hay soporte empírico para un efecto indirecto.

4.2.2. Relación entre la formación del capital humano y el rendimiento a través del uso de diversos SCG

No es posible establecer una relación positiva y significativa ($p = 0,263$) entre la formación del capital humano y el rendimiento. Al igual que en la anterior relación, en la figura 2 se representa mediante una línea discontinua que esta relación no es significativa. Los resultados concuerdan con los obtenidos por otros trabajos como el de Ballot *et al.* (2001), sin embargo, no siguen la tendencia de otros en los que sí se encuentra evidencia empírica que soporte esta relación (Carmeli y Schaubroeck, 2005; Hatch y Dyer, 2004).

De igual forma que en la anterior relación, y siguiendo la misma metodología, se testa un efecto indirecto, es decir, si existe una relación mediadora del uso de diversos SCG en la relación entre el capital humano y el rendimiento. Los resultados aportan evidencia empírica de que el capital humano influye positivamente en el rendimiento a través del uso de diversos SCG.

Tabla 5. Resultados del modelo ecuaciones estructurales

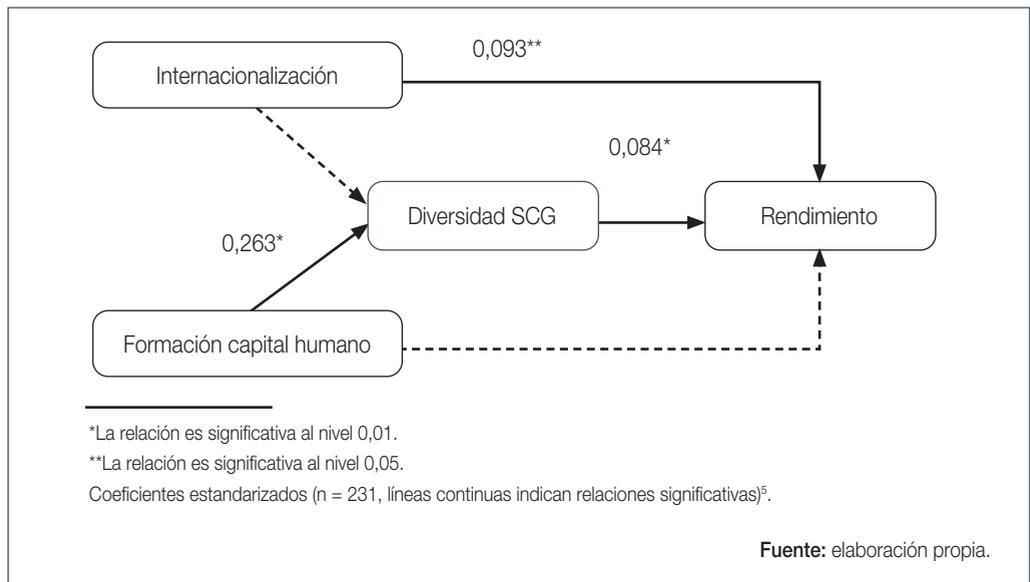
	Coefficientes	Coefficientes estandarizados	Estadístico Z	p-valor
Internacionalización → Rendimiento	4061,590	0,093	1,517	0,038
Capital humano → Rendimiento	2970,121	0,068	1,070	0,263
SCG → Rendimiento	3679,362	0,084	1,325	0,021
Internacionalización → SCG	0,006	0,006	0,100	0,920
Capital humano → SCG	0,262	0,263	4,128	0
Tamaño	60,122	0,334	5,447	0



	Coeficientes	Coeficientes estandarizados	Estadístico Z	p-valor
Bondad del ajuste del modelo				
Chi-cuadrado	39,884			
NNFI	0,915			
CFI	0,943			
RMSEA	0,105			
Número de casos	231			

Los valores recomendados para evaluar la bondad del ajuste son (Henri, 2006): a) NNFI > 0,90, b) CFI > 0,95 y c) RMSEA < 0,10

Fuente: elaboración propia.

Figura 2. Modelo estructural


⁵ El tamaño, al igual que en numerosos trabajos previos (Naranjo-Gil y Hartmann, 2007; Pangarkar, 2008), afecta a la variable de rendimiento (coeficiente estandarizado 0,334, significativo al 0,01).

Tabla 6. Descomposición de efectos directos e indirectos a través de la adopción de los SCG

Relación	Directa	Indirecta(1)	Total
Internacionalización → SCG → Rendimiento	0,093	–	0,094
Capital humano → SCG → Rendimiento	0,068	0,022(2)	0,090

(1) El efecto indirecto resulta de multiplicar los coeficientes significativos de cada relación. En el caso de «Internacionalización → SCG → Rendimiento», no se calculó dado que «Internacionalización → SCG» no es significativo.

(2) $(0,263 \times 0,084)$.

Fuente: elaboración propia.

Con el fin de completar los resultados obtenidos del modelo de ecuaciones estructurales, se analiza si las organizaciones que tienen un alto grado de internacionalización (tabla 7) o de capital humano formado (tabla 8) y una mayor diversidad de uso de los SCG tienen rendimientos superiores. Para ello se realizan dos análisis ANOVA. En el primero (tabla 7), se divide la internacionalización en dos con base en los valores medios de sus puntuaciones: alto (mayor que la media) y bajo (inferior a la media). En el segundo se repite el procedimiento para la formación del capital humano: alta formación (valores superiores a la media) y baja formación (valores inferiores a la media). Estos análisis proporcionan evidencia adicional sobre la relación entre ambos factores, la diversidad de los SCG y el rendimiento. Sin embargo, no permiten concluir en relación con la aceptación o no de las hipótesis.

Los datos que se muestran en la tabla 7 indican que el rendimiento organizacional es mayor cuando los niveles altos de internacionalización se combinan con alto uso de diversos SCG.

Tabla 7. Medias de las puntuaciones de rendimiento (n = 231)

	Alto uso de diversos SCG	Baja uso de diversos SCG
Alta internacionalización	29.874,97; n = 56	12.745,35; n = 45
Baja internacionalización	6.390,23; n = 59	3.911,68; n = 71

Fuente: elaboración propia.

Al igual que sucede en la anterior relación, la tabla 8 muestra que aquellas empresas con una alta formación del capital humano, junto con un alto uso de diversos SCG, obtienen rendimientos más elevados que el resto.

Tabla 8. Media de las puntuaciones de rendimiento (n = 231)

	Alto uso de diversos SCG	Baja uso de diversos SCG
Alta formación del capital humano	27.826,04; n = 64	8.634,01; n = 44
Baja formación del capital humano	5.277,56; n = 51	6.546,86; n = 72

Fuente: elaboración propia.

5. Discusión y conclusiones

El principal objetivo de este trabajo fue analizar el papel del SCG como mediador de la influencia de la formación del capital humano y la internacionalización en el rendimiento. El marco teórico del estudio se desarrolla a partir de la RBV, mediante la cual se establece un modelo que se valida en el sector agroalimentario español.

Respecto a la internacionalización, los resultados obtenidos permiten concluir su capacidad de explicar directamente el rendimiento organizacional. Inicialmente, se había argumentado que una alta diversidad de los SCG podría canalizar los efectos positivos de internacionalización al mitigar barreras como la distancia, la cultura o el idioma. No obstante, a pesar de la evidencia preliminar proporcionada por el análisis ANOVA, no se ha obtenido evidencia empírica significativa que demuestre que el grado de diversidad de los SCG medie entre este factor y la internacionalización. Este resultado, que defiere de los de trabajos anteriores como el de Simeone-Gomes (2011), puede ser atribuido a la configuración de la muestra. Tal y como se recoge en la tabla 2, la mayor parte de las organizaciones encuestadas son pequeñas y medianas. En este tipo de empresas, cuyo nivel de internacionalización es, generalmente, menor que el de compañías de mayor tamaño, pueden ser menos proclives al uso de instrumentos de control cuya implantación pueda ser más costosa en comparación con sus beneficios en términos de internacionalización, como los presupuestos o el cuadro de mando integral.

En relación con la formación del capital humano, se concluye que este factor necesita ser gestionado mediante diversos SCG para influir en el éxito competitivo. Los resultados indican que el rendimiento de la organización mejorará si se usan diversas herramientas de los SCG para lograr que la formación del capital humano se convierta en un factor clave. Los empleados con conocimientos y destrezas de alto valor tienen la habilidad de interpretar de forma correcta los datos obtenidos por estos sistemas de control y, por tanto, la toma de decisiones permite obtener ventajas competitivas derivadas de posibles reducciones de costes o de eficiencia en los procesos. En este sentido, nuestros resultados soportan los argumentos proporcionados por Ylinen y Gullkvist (2014) sobre el potencial de los SCG, en especial de aquellos que incorporan herramientas interactivas, de incrementar el conoci-

miento de los empleados sobre los procesos de la empresa, lo que puede desencadenar mejoras en el rendimiento organizativo.

Estas conclusiones permiten derivar una serie de implicaciones prácticas que contribuyan a mejorar la labor de los directivos y gerentes, en especial, de aquellos encargados de diseñar, implementar y revisar los SCG de la organización. Por un lado, el trabajo demuestra la necesidad de que estos actores diversifiquen los SCG, integrando diferentes tipos de herramientas, para canalizar de forma efectiva los beneficios de la formación del capital humano para el desarrollo de ventajas competitivas que mejoren el rendimiento de la empresa. Además, la inversión en formación del capital humano puede reforzar el papel mediador de los SCG dado que una fuerza de trabajo adecuadamente capacitada permite una correcta implementación de estos sistemas. Un capital humano formado permite que los SCG lleguen con más acierto al resto de la organización, lo que puede verse reflejado en incrementos en el rendimiento organizacional a través de la eficiencia de las operaciones o la reducción de costes. Por otra parte, es importante que los gerentes y directivos evalúen la necesidad de incrementar la diversidad de sus SCG como apoyo en su proceso de internacionalización. La información aportada por estas herramientas de control de gestión es valiosa y útil para la toma de decisiones en el sentido de que puede ayudar a eliminar barreras que la empresa se encuentre en mercados foráneos, como la cultura, el idioma, la legislación o el mayor conocimiento del entorno de las empresas nativas. Sin embargo, deben considerar que una mayor diversidad de herramientas supone un coste de implementación mayor que, en ciertas empresas, en especial aquellas de menor tamaño, pueden no compensar los beneficios en términos de mejoras del rendimiento.

Este trabajo, al igual que cualquier estudio empírico, tiene limitaciones. En primer lugar, el modelo que se ha investigado es el resultado de la interacción de múltiples factores que requieren más información endógena de diversas fuentes primarias para poder ser analizadas más profundamente. En segundo lugar, el estudio solo ha tenido en cuenta a un miembro de la organización en cada observación, por lo que la obtención de información de directores de las diferentes áreas permitiría ayudar a generalizar los resultados. En tercer lugar, los resultados obtenidos tan solo son representativos del sector agroalimentario español que, por sus especiales características intrínsecas, pueden diferir de los extraídos en otras industrias. Aunque este sector puede contener idiosincrasias propias, el desarrollo de la hipótesis y análisis estadístico llevado a cabo permite generalizar los resultados a otros sectores.

Por otro lado, el estudio deja espacio a futuras investigaciones que podrían analizar otras dimensiones de los SCG como el uso proporcionado (Simons, 1995) o la división de las herramientas de gestión en función de su carácter tradicional o innovador (Chenhall y Langfield-Smith, 1998). También podría ser interesante incorporar a la medición de los constructos más dimensiones que permitiesen desarrollar una medida más ajustada de las relaciones que se establecen entre ellos.

Referencias bibliográficas

- Albertini, E. (2019). The contribution of management control systems to environmental capabilities. *Journal of Business Ethics*, 159(4), 1.163-1.180.
- Anderson, S. W. (2008). Managing cost and cost structure throughout the value chain: research on Strategic Cost Management. En C. S. Chapman, A. G. Hopwood y M.D. Shields (Coords.), *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier. Vol. 2.
- Aparisi Caudeli, J. A.; Giner Fillol, A. y Ripoll Feliú, V. M. (2009). Análisis del proceso de implantación de un sistema de gestión estratégica: estudio de caso del Cuadro de Mando Integral en la Autoridad Portuaria de Valencia. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXVIII, 189-212.
- Araujo Pinzón, P.; Sánchez Vázquez, J. M.; Vélez Elorza, M. y Álvarez-Dardet Espejo, C. (2011). Sistemas de control para la gestión de los canales de exportación independientes: un análisis exploratorio sobre su diseño y uso. *Revista de Contabilidad*, 14, 115-146.
- Asiaei, K.; Rezaee, Z.; Bontis, N.; Barani, O. y Sapiei, N. S. (2021). Knowledge assets, capabilities and performance measurement systems: a resource orchestration theory approach. *Journal of Knowledge Management* (en prensa).
- Atkinson, A. A.; Banker, R. D.; Kaplan, R. S. y Young, M. (1997). *Management Accounting*. Prentice Hall.
- Ballot, G., Fakhfakh, F. y Taymaz, E. (2001). Firms' human capital, R&D and performance: a study on French and Swedish firms. *Labour Economics*, 8, 443-462.
- Barney, J. (1991a). Special Theory Forum: The Resource-Based Model of the Firm: Origins, Implications, and Prospects. *Journal of Management*, 17, 97-98.
- Barney, J. (1991b). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17, 99-120.
- Barney, J. B. y Wright, P. M. (1998). On becoming a strategic player: the role of human resources in gaining competitive advantage. *Human Resource Management*, 37, 31-46.
- Baron, R. M. y Kenny, D. A. (1986). The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research. Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51, 1.173-1.182.
- Bisbe, J., y Malagueño, R. (2015). How control systems influence product innovation processes: examining the role of entrepreneurial orientation. *Accounting and Business Research*, 45(3), 356-386.
- Bisbe, J. y Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 709-737.
- Bouwens, J. y Abernethy, M. A. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 221-241.
- Carmeli, A. (2004). Strategic human capital and the performance of public sector organizations. *Scandinavian Journal of Management*, 20, 375-392.
- Carmeli, A. y Schaubroeck, J. (2005). How leveraging human resource capital with its competitive distinctiveness enhances the performance of commercial and public organizations. *Human Resource Management*, 44, 391-412.
- Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, stra-

- tegic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 395-422.
- Chenhall, R. H. y Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 243-264.
- Conner, K. R. y Prahalad, C. K. (1996). A Resource-based Theory of the Firm: Knowledge Versus Opportunism. *Organization Science*, 7, 477-501.
- Davila, A.; Foster, G. y Li, M. (2009). Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 322-347.
- Dillman, D. A. (2000). *Mail and internet surveys: the tailored design method*. Wiley.
- Eisenhardt, K. M. y Martin, J. A. (2002). Dynamic capabilities: what are they? *Strategic Management Journal*, 21, 1.105-1.121.
- Fink, M.; Harms, R. y Kraus, S. (2008). Cooperative internationalization of SMEs: Self-commitment as a success factor for International Entrepreneurship. *European Management Journal*, 26, 429-440.
- Galbreath, J. (2005). Which resources matter the most to firm success? An exploratory study of resource-based theory. *Technovation*, 25(9), 979-987.
- García Cabrera, A. M.; Gutiérrez Pérez, F. J. y García Soto, M. G. (2019). Impulsando la competitividad internacional de la empresa turística en España: una agenda de cambio institucional. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 437-438, 155-198.
- García-Martínez, M. C.; Balasch, S.; Alcón, F. y Fernández-Zamudio, M. A. (2010). Characterization of technological levels in Mediterranean horticultural greenhouses. *Spanish Journal of Agricultural Research*, 8, 509-525.
- Gassmann, O. y Keupp, M. M. (2007). The competitive advantage of early and rapidly internationalising SMEs in the biotechnology industry: A knowledge-based view. *Journal of World Business*, 42, 350-366.
- Gerpott, T. J. y Jakopin, N. M. (2005). The degree of internationalization and the financial performance of European mobile network operators. *Telecommunications Policy*, 29, 635-661.
- Gupta, A. K. y Govindarajan, V. (2000). Knowledge flows within multinational corporations. *Strategic Management Journal*, 21, 473-496.
- Hall, R. (1993). A framework linking intangible resources and capabilities to sustainable competitive advantage. *Strategic Management Journal*, 14, 607-618.
- Hatch, N. W. y Dyer, J. H. (2004). Human capital and learning as a source of sustainable competitive advantage. *Strategic Management Journal*, 25, 1.155-1.178.
- Henri, J. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 529-558.
- Henri, J. y Journeault, M. (2010). Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 63-80.
- Hitt, M. A.; Ireland, R. D.; Camp, S. M. y Sexton, D. L. (2001). Strategic entrepreneurship: entrepreneurial strategies for wealth creation. *Strategic Management Journal*, 22, 479-491.

- Hutahayan, B. (2020). The mediating role of human capital and management accounting information system in the relationship between innovation strategy and internal process performance and the impact on corporate financial performance. *Benchmarking: An International Journal*, 27, 1.289-1.318.
- Kallunki, J.; Laitinen, E. K. y Silvola, H. (2011). Impact of enterprise resource planning systems on management control systems and firm performance. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12, 20-39.
- Kanthi, S. (2007). A framework for management control research. *Journal of Management Development*, 26, 895-915.
- Lepak, D. P. y Snell, S. A. (2002). Examining the human resource architecture: the relationships among human capital, employment, and human resource configurations. *Journal of Management*, 28, 517-543.
- Lu, J. W. y Beamish, P. W. (2001). The internationalization and performance of SMEs. *Strategic Management Journal*, 22, 565-586.
- McDougall, P. P. y Oviatt, B. M. (2000). International entrepreneurship: The intersection of two research paths. *Academy of Management Journal*, 43, 902-906.
- Miller, D. (1983). The correlates of entrepreneurship in three types of firms. *Management Science*, 29, 770-791.
- Mitter, C. y Hiebl, M. R. (2017). The role of management accounting in international entrepreneurship. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13, 381-409.
- Muñoz Ciudad, C. y Sosvilla Rivero, S. (2011). *Informe Económico 2010*. Federación Española de Industrias de Alimentación y Bebidas FIAB.
- Naman, J. L. y Slevin, D. P. (1993). Entrepreneurship and the concept of fit: A model and empirical tests. *Strategic Management Journal*, 14, 137-153.
- Naranjo-Gil, D. (2006). Salvando las dificultades del uso de la encuesta en la investigación contable de gestión: Una aplicación empírica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXV, 361-385.
- Naranjo-Gil, D. (2007). Diversidad cognitiva y uso de los sistemas de control de gestión en la descentralización organizativa. *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, 16, 23-38.
- Naranjo-Gil, D. y Hartmann, F. (2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 735-756.
- Nevis, E. C.; Dibella, A. J. y Gould, J. M. (1995). Understanding organizations as learning systems. *Sloan Management Review*, 36, 73-85.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric Theory*. McGraw-Hill.
- Pangarkar, N. (2008). Internationalization and performance of small-and medium-sized enterprises. *Journal of World Business*, 43(4), 475-485.
- Papadopoulos, N. y Martín Martín, O. (2010). Toward a model of the relationship between internationalization and export performance. *International Business Review*, 19, 388-406.
- Penrose, E. T. (1959). *The Theory of the growth of the firm*. Basil Blackwell.
- Prange, C. y Verdier, S. (2011). Dynamic capabilities, internationalization processes and performance. *Journal of World Business*, 46, 126-133.
- Progoulaki, M. y Theotokas, I. (2010). Human resource management and competitive advantage: An application of resource-

- based view in the shipping industry. *Marine Policy*, 34, 575-582.
- Rumelt, R. (1984). Toward a strategic theory of the firm. En R. Lamb (Coord.), *Competitive Strategic Management*. Prentice Hall. Vol 1.
- Rumelt, R. P. (1991). How does industry matter? *Strategic Management Journal*, 12, 167-185.
- Sanchez Gea, A. (2019). Internacionalización y estrategia. El caso de las grandes constructoras. <<https://acef.cef.es/interntacionalizacion-estrategia-caso-grandes-constructoras.html>>.
- Sánchez Vázquez, J. M.; Vélez Elorza, M. L. y Ramón Jerónimo, J. M. (2009). Usos de los sistemas de contabilidad de gestión: evidencia empírica en relaciones interorganizativas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXVIII, 75-106.
- Simeone-Gomes, J. (2011). The Management Control in Internationalized Companies. *Global Business Review*, 12, 367-376.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.
- Subramaniam, M. y Youndt, M. A. (2005). The influence of intellectual capital on the types of innovative capabilities. *Academy of Management Journal*, 48, 450-463.
- Taggar, S. (2002). Individual creativity and group ability to utilize individual creative resources: A multilevel model. *Academic of Management Journal*, 45, 315-330.
- Weerawardena, J.; Mort, G. S.; Liesch, P. W. y Knight, G. (2007). Conceptualizing accelerated internationalization in the born global firm: A dynamic capabilities perspective. *Journal of World Business*, 42, 294-306.
- Wernerfelt, B. (1984). A resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*, 5, 171-180.
- Widener, S.K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 757-788.
- Ylinen, M. y Gullkvist, B. (2014). The effects of organic and mechanistic control in exploratory and exploitative innovations. *Management Accounting Research*, 25(1), 93-112.
- Zahra, S.; Hayton, J.; Marcel, J. y O'Neill, H. (2001). Fostering entrepreneurship during international expansion: Managing key challenges. *European Management Journal*, 19, 359-369.

Anexo 1

Preguntas del cuestionario

Internacionalización

- I1. Indique es una escala de 1 (muy bajo) a 5 (muy alto), el grado de internacionalización de su empresa con respecto de sus principales competidores ____.
- I2. ¿Qué porcentaje representan las exportaciones sobre las ventas de la empresa? ____ %.
- I3. ¿Qué porcentaje representan las importaciones sobre las compras de la empresa? ____ %.
- I4. Indique en qué porcentaje su capital tiene participación extranjera ____ %.

Capital humano

- CH1. Indique el porcentaje de empleados (no directivos) con estudios superiores ____ %.
- CH2. Indique el porcentaje de directivos con estudios superiores ____ %.
- CH3. Indique si su empresa tiene establecido un plan de formación para sus empleados.
- CH4. Indique si su empresa tiene diseñada la carrera profesional de sus empleados.

Sistemas contables de gestión

- SCG1. Indique el grado de utilización de las siguientes herramientas de gestión, suponiendo (1) Muy poco, (2) Poco, (3) Algo, (4) Bastante y (5) Mucho.
- a) Contabilidad de costes.
 - b) Cuadro de mando integral.
 - c) Establecimiento de presupuestos, estándares y análisis de desviaciones.



Anexo 2

Factores

		Carga factorial	Auto-valor	% varianza explicada	α de Cronbach
Internacionalización	Grado de internacionalización	0,907			
	% exportaciones	0,907			
	% importaciones	0,920			
	% capital extranjero	0,905	3,312	82,80	0,929
Formación capital humano	% empleados estudios superiores	0,952			
	% directivos estudios superiores	0,960			
	Plan de formación	0,970			
	Carrera profesional	0,968	3,706	92,65	0,973
Diversidad SCG	Contabilidad de costes	0,850			
	Cuadro de mando integral	0,784			
	Presupuestos	0,846	2,053	68,44	0,769

Sobre los componentes de la cifra de negocios

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 126, de junio de 2021

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado

Extracto

Aplicación práctica de la consulta 2 del BOICAC 126, de junio de 2021, sobre los componentes de la cifra de negocios.

Se plantea si determinados ingresos financieros deben incluirse como componentes positivos de la cifra de negocios.

Consulta 2

Sobre los componentes de la cifra de negocios.

Respuesta

Una empresa que se dedica a la fabricación y venta de calzado percibe ingresos de carácter periódico que provienen, entre otras, de las siguientes actividades:

- a) Arrendamiento de un almacén.
- b) Dividendos procedentes de:
 - Una sociedad dependiente al 100 % dedicada al sector del calzado.
 - Una sociedad anónima considerada como asociada, posee el 30 % y está dedicada a otro sector de actividad.
- c) Ingresos financieros procedentes de la concesión de préstamos a la entidad dependiente y a la asociada.

La cuestión planteada versa sobre si los citados ingresos deben incluirse como componentes positivos de la cifra de negocios.

El artículo 34.1 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (RICAC de 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».

Por otra parte, el artículo 34.10 referente a las sociedades *holding* indica:

En las sociedades cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en el capital de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas (sociedad *holding*), así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, se incluirán como componentes positivos de la cifra de negocios, con el adecuado desglose, los dividendos y los cupones e intereses devengados procedentes de la financiación concedida a las citadas sociedades.

La RICAC de reconocimiento de ingresos incluye en el cómputo del importe neto de la cifra de negocios determinados ingresos financieros procedentes de las entidades participadas dependientes o asociadas de una entidad. Sin embargo, se establece el requisito de que la entidad poseedora de las participaciones sea una sociedad de tenencia de valores porque en este caso se entiende que dicha actividad debe calificarse como ordinaria.

Por lo anterior, los ingresos de carácter financiero no forman parte del resultado de la explotación salvo que procedan de la actividad ordinaria de la entidad (como es el caso de una sociedad *holding*).

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.

Ejemplo

Una empresa que se dedica a la fabricación y venta de calzado percibe ingresos de carácter periódico que provienen, entre otras, de las siguientes actividades:

- a) Arrendamiento de un almacén.
- b) Dividendos procedentes de:
 - Una sociedad dependiente al 100 % dedicada al sector del calzado.
 - Una sociedad anónima considerada como asociada, posee el 30 % y está dedicada a otro sector de actividad.
- c) Ingresos financieros procedentes de la concesión de préstamos a la entidad dependiente y a la asociada.

En el ejercicio 20X21, los ingresos derivados de su actividad de fabricación y venta de calzado han sido de 8.000.000 de euros, y los ingresos obtenidos por las citadas actividades han ascendido a las siguientes cuantías:

- a) Arrendamiento de un almacén: 2.000.000 de euros.
- b) Dividendos procedentes de:
 - Una sociedad dependiente al 100 % dedicada al sector del calzado: 600.000 euros.
 - Una sociedad anónima considerada como asociada, posee el 30 % y está dedicada a otro sector de actividad: 250.000 euros.
- c) Ingresos financieros procedentes de la concesión de préstamos a la entidad dependiente y a la asociada: 300.000 euros.

Se pide:

Comentarios de la operación descrita, indicando si los ingresos indicados formarán parte de la cifra de negocios de la entidad.

Solución

Análisis del reflejo contable de la operación según lo establecido en la consulta 2 del BOICAC 126 (NFC080117):

El artículo 34.1 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación

de servicios (RICAC de 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**».

Por otra parte, el artículo 34.10 referente a las sociedades **holding** indica:

En las sociedades cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en el capital de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas (sociedad **holding**), así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, se incluirán como componentes positivos de la cifra de negocios, con el adecuado desglose, los dividendos y los cupones e intereses devengados procedentes de la financiación concedida a las citadas sociedades.

La entidad determina que obtiene los citados ingresos con carácter periódico, no obstante, no se trata de una sociedad **holding** de tenencia de valores por lo que los siguientes ingresos no formarán parte de la cifra de negocios:

b) Dividendos procedentes de:

- Una sociedad dependiente al 100 % dedicada al sector del calzado: 600.000 euros.
- Una sociedad anónima considerada como asociada, posee el 30 % y está dedicada a otro sector de actividad: 250.000 euros.

c) Ingresos financieros procedentes de la concesión de préstamos a la entidad dependiente y a la asociada: 300.000 euros.

Los ingresos derivados de su actividad de fabricación y venta de calzado han sido de 8.000.000 de euros, formando parte de la cifra de negocios.

En el caso de los ingresos del apartado a) Arrendamiento de un almacén: 2.000.000 de euros, el ICAC señala que, en determinadas ocasiones, las sociedades pueden hacer simultáneamente varias actividades ordinarias y periódicas, cuyos ingresos podrían integrarse de manera conjunta en la determinación de la cifra de negocios, en lo que denomina multiactividad.

Por tanto, la entidad deberá indicar si se trata de ingresos obtenidos de forma regular y periódica y se derivan del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, formando en tal caso parte también de la cifra de negocios.



Supuestos propuestos en la oposición para Técnicos de Auditoría de la Cámara de Comptos de Navarra

Fernando Vallejo Torrecilla

Licenciado en Ciencias Empresariales

(Supuestos propuestos en la oposición para Técnicos de Auditoría de la Cámara de Comptos de Navarra, convocada por Resolución de 10 de febrero de 2021 [BON de 26 de febrero]).

Sumario

- Ejercicio 1.** Operaciones diversas relativas al presupuesto de ingresos. Prórroga del presupuesto, deudores por servicio de recaudación, recaudación directa de derechos, anulación de derechos. Liquidación y cierre.
- Ejercicio 2.** Operaciones diversas de una entidad pública relativas a subvenciones, cesión de bienes y regularización. Presentación del patrimonio neto en el balance de situación.
- Ejercicio 3.** Contabilización de diversas operaciones pendientes relativas a una entidad local y presentación de diversos estados que se solicitan, una vez ajustados.
- Ejercicio 4.** Estado de flujos de efectivo con operación en moneda extranjera.



Ejercicio 1

La entidad pública ABC, que desarrolla su contabilidad de acuerdo al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aprobado por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, y utiliza las cuentas del grupo 0 para registrar las operaciones presupuestarias, presenta las siguientes sumas deudoras y acreedoras (en euros) de algunas de sus cuentas antes de las operaciones de regularización y cierre del presupuesto del ejercicio N – 1:

	Cuenta	Sumas debe	Sumas haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	2.875.000	2.875.000
006	Presupuesto ingresos: provisiones iniciales	2.650.000	2.650.000
007	Presupuesto ingresos: modificación de provisiones	225.000	225.000
008	Presupuesto ingresos: provisiones definitivas	2.875.000	0
418	Acreedores por devoluciones ingresos y otras minoraciones	118.000	138.000
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto ingresos corriente	2.940.000	2.878.000
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos ingresos cerrados	125.000	123.000
490	Deterioro de valor de créditos	0	20.000

Las operaciones realizadas durante el ejercicio N son las siguientes:

1. Apertura del presupuesto el 1 de enero. En esa fecha todavía no ha entrado en vigor el presupuesto del ejercicio N.
2. El 15 de enero se reconocen derechos por los siguientes conceptos e importes:
 - IRPF: 1.800.000 euros.
 - IVA: 520.000 euros.
 - Tasas por prestación de servicios: 120.000 euros.

- El 1 de febrero, la entidad Z, que colabora en la gestión de la tesorería de la entidad ABC prestando el servicio de caja en la recaudación del IVA y del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, informa de que se han efectuado ingresos por importe de 580.000 euros.
- El 15 de febrero, transcurridos los plazos legalmente establecidos, se contabiliza la prescripción de una liquidación de IRPF, por importe de 2.000 euros, del ejercicio N – 3. La entidad no había registrado deterioro alguno por considerar que el importe de la deuda era de poca importancia relativa.
- El 20 de febrero, la entidad detecta que hay un error material en el único acuerdo de devolución de ingresos del ejercicio anterior que no ha sido pagado todavía. La liquidación indebidamente practicada del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados fue de 3.000 euros.
- El 1 de marzo, tras el cumplimiento de los trámites y plazos legales correspondientes, entra en vigor el presupuesto de la entidad ABC del ejercicio N. El presupuesto de ingresos (en euros) es el siguiente:

Capítulo de ingresos	Importe
Capítulo 1	1.800.000
Capítulo 2	660.000
Capítulo 3	135.000
Capítulo 6	80.000
Capítulo 9	150.000
Total	2.825.000

- El 20 de abril se cobran en la cuenta operativa de la entidad 1.730.000 euros, 1.650.000 de liquidaciones de IRPF y 80.000 de tasas por prestación de servicios.
- La entidad Z, el 15 de mayo, informa de que los fondos recibidos hasta la fecha corresponden a:
 - Liquidaciones de IVA del ejercicio corriente: 440.000 euros.
 - Impuesto sobre transmisiones patrimoniales del ejercicio N – 1: 40.000 euros.
 - Impuesto sobre transmisiones patrimoniales del ejercicio corriente: 100.000 euros.
- El 1 de junio, la entidad aprueba un expediente de insolvencia firme correspondiente a un deudor reconocido en el ejercicio anterior por tasas por prestación de

servicios por 20.000 euros. Ante la sospecha de que resultara fallido, la entidad reconoció el deterioro correspondiente en dicho ejercicio.

10. El 30 de junio, la entidad vende por un importe de 120.000 euros el edificio que había sido su sede hasta hace 2 años, cobrando el 50 % ese mismo día y el resto se cobrará el 1 de enero del ejercicio N + 1.

El 1 de enero se cumplieron 20 años desde su adquisición, que se realizó por 250.000 euros, correspondiendo el 40 % de dicho valor al terreno en el que se encuentra y siendo su vida útil de 25 años.

La entidad ABC ha estado intentando vender el edificio desde el mismo momento en que dejó de usarlo como sede, aunque siempre ha considerado que su venta era muy poco probable.

11. El 15 de octubre, se recibe en la cuenta operativa de la entidad una transferencia por importe de 630.000 euros. El ordenante ha sido la entidad Z, quien además comunicó que, el día anterior, recibió ingresos por importe de 50.000 euros que proceden de liquidaciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales del ejercicio N.
12. El 1 de noviembre la entidad pública ABC recibe un préstamo de 150.000 euros de una entidad financiera. Las condiciones del mismo establecen que se devolverá en un año y el tipo de interés de la operación es del 4 % anual, sin que existan otros gastos financieros.
13. Tras la estimación de un recurso presentado por un deudor de IVA, la entidad pública, el 30 de noviembre, aprueba un expediente de anulación de una liquidación indebidamente practicada en el ejercicio N por importe de 35.000 euros.
14. La entidad paga el 5 de diciembre, a través de la cuenta operativa, las devoluciones de ingresos que tiene aprobadas.

Se pide:

1. Contabilizar las operaciones realizadas por la entidad ABC en el ejercicio N.
2. Presentar el estado de liquidación del presupuesto de ingresos de la entidad ABC a 31 de diciembre del ejercicio N.

Solución

Apartado 1

1. Apertura del presupuesto: al no haberse aprobado el del ejercicio N, queda automáticamente prorrogado el presupuesto inicial del ejercicio N – 1. Se ha incluido también la apertura del presupuesto de gastos, por el mismo importe que el de ingresos.



Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	2.650.000	
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales		2.650.000
006	Presupuesto de ingresos: provisiones iniciales	2.650.000	
000	Presupuesto ejercicio corriente		2.650.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales	2.650.000	
0030	Créditos disponibles		2.650.000
008	Presupuesto de ingresos: provisiones definitivas	2.650.000	
006	Presupuesto de ingresos: provisiones iniciales		2.650.000

2. Por los derechos reconocidos el 15 de enero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	2.440.000	
720	Impuesto sobre la renta de las personas físicas		1.800.000
731	Impuesto sobre el valor añadido		520.000
740	Tasas por prestación de servicios		120.000

3. Por los ingresos referidos por la entidad colaboradora, el 1 de febrero, quedando pendientes de aplicación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
442	Deudores por servicio de recaudación. Entidad Z	580.000	
554	Cobros pendientes de aplicación		580.000

4. Por la baja en cuentas el 15 de febrero del derecho de ejercicio anterior prescrito:

Código	Cuenta	Debe	Haber
667	Pérdidas de créditos incobrables	2.000	
4392	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por prescripción		2.000

5. Por la corrección el 20 de febrero del exceso contabilizado por error (20.000 – 3.000) en la cuenta 418, con signo negativo al tratarse de un menor importe:

Código	Cuenta	Debe	Haber
120	Resultados de ejercicios anteriores	-17.000	
418	Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones		-17.000

6. El alta en cuentas el 1 de marzo del presupuesto para el ejercicio N supone previamente la anulación de la carga anterior del presupuesto prorrogado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	-2.650.000	
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales		-2.650.000
006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales	-2.650.000	
000	Presupuesto ejercicio corriente		-2.650.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales	-2.650.000	
0030	Créditos disponibles		-2.650.000
008	Presupuesto de ingresos: previsiones definitivas	-2.650.000	
006	Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales		-2.650.000

Y por el alta del nuevo presupuesto para el ejercicio N (se anota también lo relativo al presupuesto de gastos):



Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	2.825.000	
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales		2.825.000
006	Presupuesto de ingresos: provisiones iniciales	2.825.000	
000	Presupuesto ejercicio corriente		2.825.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
001	Presupuesto de gastos: créditos iniciales	2.825.000	
0030	Créditos disponibles		2.825.000
008	Presupuesto de ingresos: provisiones definitivas	2.825.000	
006	Presupuesto de ingresos: provisiones iniciales		2.825.000

7. Por los cobros recibidos el 20 de abril en la cuenta operativa, previamente devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	1.730.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		1.730.000

8. Por la información remitida el 15 de mayo por la entidad Z relativa a los fondos recibidos, aplicando en primer lugar los cobros correspondientes a ingresos previamente devengados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
554	Cobros pendientes de aplicación	480.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		440.000
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados		40.000

Y por los fondos recibidos correspondientes a ingresos sin devengo previo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	100.000	
730	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
554	Cobros pendientes de aplicación	100.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		100.000

9. Por el expediente del 1 de junio relativo a la baja en cuentas por insolvencia definitiva de un derecho de cobro con deterioro contabilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
667	Pérdidas de créditos incobrables	20.000	
4391	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por insolvencias y otras causas		20.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
490	Deterioro de valor de créditos	20.000	
797	Reversión del deterioro de créditos		20.000

10. Por la venta el 30 de junio de un inmueble, parcialmente amortizado.

No se ha considerado como activo en estado de venta, ya que su venta no se consideraba probable, requisito exigido por el PGCP en su norma de registro y valoración (NRV) 7.^a.

Por otra parte, se ha considerado el inmueble reclasificado como inversión inmobiliaria, al no utilizarse en la actividad habitual (sede de la entidad) y estar destinado a la venta.

Por la amortización correspondiente a medio año: $150.000 / (25 \times 2) = 3.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
682	Amortización de las inversiones inmobiliarias	3.000	
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias		3.000

Y por la baja en cuentas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	60.000	
5420	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	60.000	
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias	123.000	
672	Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias	7.000	
220	Inversiones en terrenos		100.000
221	Inversiones en construcciones		150.000

Se han utilizado dos cuentas diferentes para recoger el terreno y la construcción, en consonancia con lo dispuesto en la NRV 2.^a, en la que se establece que: «Los terrenos y los edificios son activos independientes y se tratarán contablemente por separado, incluso si han sido adquiridos conjuntamente».

No obstante lo anterior y profundizando un poco más, si se tiene en cuenta el contenido de las cuentas 210 y 211 (de las cuales obtienen su saldo la 220 y la 221, respectivamente), se tiene que:

210. Terrenos y bienes naturales.

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, como por ejemplo montes del Estado, reservas y cotos de caza, minas y canteras.

211. Construcciones.

Edificaciones en general. Se incluyen los edificios administrativos, comerciales, educativos, deportivos, residencias, centros sanitarios, refugios y casas forestales, viveros, cuadras y establos, tanatorios y cementerios, etc.

Se puede observar claramente que la cuenta 210 recoge *solares*. Un terreno construido no puede considerarse como un solar.

El hecho de registrar separadamente, como exige la normativa, el terreno y el edificio puede cumplirse utilizando cuentas separadas, pero con otra codificación. Por ejemplo, si se utilizan 4 dígitos, podría ser:

- 2100. Terrenos (solares exclusivamente).
- 2110. Construcciones. Valor del terreno (o denominación similar).
- 2111. Construcciones (valor de la construcción, excluido el valor del terreno).

De forma tal que en la cuenta 210 se registren únicamente solares, es decir, terrenos no edificados.

Otra opción sería utilizar una cuenta con código 210X pero con denominación específica para los terrenos edificados.

Esto mismo ocurre en la contabilidad financiera en el PGC-2007. No obstante, las partes cuarta y quinta de dicho Plan son de aplicación voluntaria, cosa que no sucede en el PGCP-2010 en el que son de aplicación obligatoria.

Y por el cobro del 50 %:

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	60.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		60.000

11. Por el cobro recibido de la entidad colaboradora el 15 de octubre, con aplicación diferida del mismo (se opta, en principio, por la aplicación diferida por no coincidir el importe con lo indicado en los apartados 3 y 8 del enunciado):

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	630.000	
554	Cobros pendientes de aplicación		630.000

Una vez recibida la información por parte de la entidad Z, por la aplicación del cobro según la información correspondiente a los apartados 3 y 8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
554	Cobros pendientes de aplicación	580.000	
442	Deudores por servicio de recaudación. Entidad Z		580.000



Y por el devengo pendiente de contabilización del cobro adicional:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	50.000	
730	Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados		50.000

Y por la aplicación de dicho cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
554	Cobros pendientes de aplicación	50.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		50.000

12. Por el préstamo recibido el 1 de noviembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	150.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		150.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	150.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		150.000

Y por los intereses acumulados al cierre: $150.000 \times 4\% \times 1/6 = 1.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.000

**13. Por la anulación, el 30 de noviembre, del derecho corriente por liquidación del IVA:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
731	Impuesto sobre el valor añadido	35.000	
4330	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones		35.000

14. Por el pago el 5 de diciembre de las devoluciones de ingresos pendientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
418	Acreedores por devolución de ingresos	3.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		3.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
437	Devolución de ingresos	3.000	
4339	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por devolución de ingresos		3.000

Regularización de derechos a fin de ejercicio

Por los derechos de ejercicios cerrados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4391	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por insolvencias y otras causas	20.000	
4392	Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por prescripción	2.000	
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados		22.000

Por los derechos anulados del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4330	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por anulación de liquidaciones	35.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		35.000

Y por los derechos anulados por devolución de ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4339	Derechos anulados de presupuesto corriente. Por devolución de ingresos	35.000	
437	Devolución de ingresos		35.000

Y por el cierre del presupuesto de ingresos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto ejercicio corriente	2.825.000	
008	Presupuesto de ingresos: provisiones definitivas		2.825.000

Apartado 2. (Cifras en miles de euros)

Capítulo	Presupuesto definitivo	Derechos reconocidos	Derechos anulados	Derechos reconocidos netos	Recaudación neta	Pendiente cobro
1	1.800	1.800		1.800	1.650	150
2	660	670	38	632	587	45
3	135	120		120	80	40
6	80	60		60	60	-
9	150	150		150	150	-
	2.825	2.800	38	2.762	2.527	235

En cuanto a los derechos de ejercicios cerrados:

Capítulo	Saldo a 1 de enero de N	Derechos cancelados	Recaudado	Saldo a 31 de diciembre de N
XX	64	22	40	2

Ejercicio 2

La entidad pública AA creó, el 1 de enero del ejercicio N, otra entidad pública XYZ para la prestación de una parte concreta de los servicios que tiene encomendados. En dicha fecha, aportó 100.000 euros para el inicio de las actividades y entregó en adscripción, por tiempo indefinido, la quinta planta del edificio en el que se encuentra su sede. El valor contable de dicha planta era de 240.000 euros (600.000 € fue el precio de adquisición hace 15 años y se encuentra amortizado en 360.000 €) y el valor razonable de 375.000 euros. El valor del terreno se considera despreciable y la entidad XYZ considera que la vida útil asignada al edificio por AA es correcta.

El 1 de abril de N, la entidad pública BB, que no tiene ninguna relación de dependencia con las entidades AA y XYZ, cedió gratuitamente a la entidad XYZ un vehículo por un periodo de 6 años. El valor razonable del vehículo en ese momento era de 42.000 euros, había sido adquirido el 1 de abril de N - 2 por 48.000 euros y BB había estimado su vida útil en 8 años.

En el ejercicio N + 1, la entidad pública XYZ (a la que resulta de aplicación el PGCP, aprobado por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril) realiza, entre otras, las siguientes operaciones:

1. El 15 de enero rectifica el saldo inicial de deudores por derechos reconocidos al detectar un error en una liquidación por prestación de servicios realizada en el ejercicio N, disminuyendo la deuda en 4.500 euros.
2. El 1 de julio recibe en su cuenta operativa una subvención de 10.000 euros de otra entidad pública. La subvención se concede para financiar parcialmente los gastos corrientes en los que ha incurrido, durante el primer semestre del ejercicio, relacionados con medidas de lucha contra la despoblación.
3. El 20 de diciembre de N + 1, le fue concedida una subvención de 6.500 euros por la organización de unas jornadas sobre impulso de nuevas tecnologías, dirigidas al público en general, que van a tener lugar los días 1, 2 y 3 de febrero del ejercicio N + 2. Al día siguiente, se recibió el ingreso en la cuenta operativa de la entidad.

Se pide:

1. Contabilizar los asientos que le corresponde realizar a la entidad XYZ en el ejercicio N + 1.
2. Sabiendo que el resultado neto de la entidad XYZ en los ejercicios N y N + 1 ha sido de 32.800 y 30.200 euros de ahorro respectivamente, presentar el detalle

de la masa patrimonial denominada «Patrimonio neto» tal y como figuraría en el estado del balance de situación de las cuentas anuales de la entidad XYZ del ejercicio N + 1.

Solución

Apartado 1

Aunque no se piden los asientos anteriores al ejercicio N + 1, se presentan también ya que forman el saldo de cuentas que es necesario conocer para elaborar el epígrafe correspondiente al patrimonio neto en el balance de situación al cierre del ejercicio N + 1:

Por la aportación patrimonial a la entidad XYZ, el 1 de enero del ejercicio N:

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	100.000	
211	Construcciones (por su valor razonable)	375.000	
1000	Aportación patrimonial dineraria		100.000
1001	Aportación de bienes y derechos		375.000

Por el alta en cuentas, por su valor razonable, del vehículo cedido por otra entidad pública, sin relación de dependencia, siendo el periodo de cesión similar a la vida útil restante del bien (NRV 18.^a y 19.^a):

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	42.000	
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		42.000

Por la amortización a fin de ejercicio del vehículo anterior: $42.000 \times 9 / (6 \times 12) = 5.250$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	5.250	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		5.250



Y por el traspaso del mismo importe de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	5.250	
7530	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización		5.250

Y por la amortización de la 5.^a planta, hay que calcular en primer lugar su vida útil.

Las construcciones suelen amortizarse linealmente.

Entonces: $360.000/15 \text{ años} = 24.000$ de amortización al año.

Vida útil: $600.000/24.000 = 25$ años.

Quedan, por tanto, 10 años de amortización, lo que supone: $375.000/10 = 37.500$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	37.500	
2811	Amortización acumulada de construcciones		37.500

Y al cierre de ejercicio, además de la regularización de las cuentas de gestión de los grupos 6 y 7, hay que proceder también a regularizar las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	42.000	
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		5.250
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		36.750

Puede observarse como en el PGCP-2010 el desglose y grado de detalle de las cuentas relacionadas con las subvenciones es superior y más específico que en el PGC-2007 de la empresa privada.

Operaciones del ejercicio N + 1

1. Por la modificación negativa del saldo inicial de deudores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados	-4.500	
120	Resultados de ejercicios anteriores		-4.500

2. Por la subvención recibida para gastos corrientes ya devengados en el primer semestre (no es necesario utilizar en este caso una cuenta del subgrupo 13):

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	10.000	
751	Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	10.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		10.000

3. Por la subvención para gastos que se devengarán en el ejercicio N + 2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	6.500	
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		6.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	6.500	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		6.500



Por la amortización a fin de ejercicio del vehículo: $42.000/6 = 7.000$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	7.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		7.000

Y por el traspaso del mismo importe de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	7.000	
7530	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización		7.000

Y por la amortización de la 5.^a planta: $375.000/10 = 37.500$.

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	37.500	
2811	Amortización acumulada de construcciones		37.500

Y al cierre de ejercicio, además de la regularización de las cuentas de gestión de los grupos 6 y 7, hay que proceder también a regularizar las cuentas de los grupos 8 y 9 utilizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	7.000	
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		7.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	6.500	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
131	Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		6.500

Apartado 2

Según las operaciones registradas anteriormente y los datos proporcionados por el enunciado, el epígrafe que figurará en el balance de situación relativo al patrimonio neto de la entidad será el siguiente:

	Ejercicio N + 1	Ejercicio N
A) Patrimonio neto	569.750	544.550
I. Patrimonio aportado	475.000	475.000
II. Patrimonio generado	58.500	32.800
1. Resultados de ejercicios anteriores	28.300	
2. Resultado del ejercicio	30.200	32.800
IV. Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados	36.250	36.750

Ejercicio 3

Una entidad local navarra presenta los siguientes estados contables a 31 de diciembre del ejercicio N (en euros):

Estado del remanente de tesorería	Año N
+ Derechos pendientes de cobro	32.040.657
+ Presupuesto de ingresos. Ejercicio corriente	9.069.509
+ Presupuesto de ingresos. Ejercicios cerrados	37.082.416
+ Ingresos extrapresupuestarios	2.416.900





Estado del remanente de tesorería	Año N
▶	
+ Reintegros de pagos	124
- Derechos de difícil recaudación	16.493.910
- Ingresos pendientes de aplicación	34.382
- Obligaciones pendientes de pago	43.011.774
+ Presupuesto de gastos. Ejercicio corriente	25.955.125
+ Presupuesto de gastos. Ejercicios cerrados	9.608.477
+ Devoluciones de ingresos	129.624
- Gastos pendientes de aplicación	6.376
+ Gastos extrapresupuestarios	7.324.924
+ Fondos líquidos de tesorería	38.726.440
+ Desviaciones financiación acumuladas negativas	0
= Remanente de tesorería total	27.755.323
Remanente de tesorería por gastos con financiación afectada	244.676
Remanente de tesorería por recursos afectados	18.140.355
Remanente de tesorería para gastos generales	9.370.292
Estado del resultado presupuestario	Año N
Derechos reconocidos netos	194.577.360
Obligaciones reconocidas netas	196.940.228
Resultado presupuestario	-2.362.868
Ajustes	
Desviación financiación positiva	350.760
Desviación financiación negativa	289.997



Estado del resultado presupuestario	Año N
▶	
Gastos financiados con remanente de tesorería	9.057.551
Resultado de las operaciones comerciales	0
Resultado presupuestario	6.633.920

En diciembre del año N, el interventor de la entidad se da cuenta de que ha olvidado contabilizar las siguientes operaciones:

1. En ese ejercicio se ha tramitado un expediente de enajenación de una parcela mediante subasta pública. El bien tiene naturaleza patrimonial y está inventariado con un valor de 121.424 euros.

Con fecha 15 de junio mediante acuerdo de pleno, se convoca pública subasta, se declara la alienabilidad del bien y se aprueba el pliego de condiciones. El valor de salida de la subasta, justificado con informe técnico de tasación externo, es de 217.486 euros (IVA excluido). En dicho importe está incluido el coste de las obras de urbanización exterior, que ascienden a 105.917 euros.

Una vez recibidas las actas de la mesa de contratación, el pleno mediante acuerdo de fecha 17 de octubre adjudica la subasta por un importe de 223.788 euros más 21 % IVA.

El 30 de octubre se formaliza el contrato y se abona el importe acordado. Se gira recibo con la operación.

2. Durante el ejercicio N se reconocen y pagan obligaciones del proyecto de inversión A por importe de 1.000.000 de euros. En relación con el mismo proyecto, tampoco se ha contabilizado el ingreso en la cuenta corriente de 650.000 euros efectuado por el Gobierno de Navarra por la subvención concedida para la realización de la obra.

Información del proyecto A

La entidad está ejecutando un proyecto de inversión A «Construcción de un parque destinado al uso general» con la siguiente previsión de gastos:

- Año N – 1: 500.000 euros.
- Año N: 1.200.000 euros.



Para la financiación del proyecto el Gobierno de Navarra se comprometió a conceder una subvención del 75 % según el plan siguiente:

- Año N – 1: 375.000 euros.
- Año N: 900.000 euros.

La entidad tiene previsto financiar el 25 % restante con cargo al remanente de tesorería para gastos generales.

En el ejercicio N – 1 se reconocieron y pagaron obligaciones con cargo a este proyecto por importe de 700.000 euros y se recibieron 300.000 euros de subvención. El Gobierno de Navarra reitera su compromiso de financiación del 75 %.

El presupuesto del ejercicio N recoge una partida con el proyecto A que cuenta con un crédito inicial de 900.000 euros y unas modificaciones financiadas con remanente de tesorería para gastos generales por importe de 300.000 euros, resultando un crédito total disponible de 1.200.000 euros. La partida conforma una bolsa de vinculación.

Se pide:

1. Registrar las operaciones anteriores.
2. Recalcular los estados contables proporcionados utilizando las hojas proporcionadas.

Solución

Apartado 1

1. Por la enajenación de la parcela

La alteración de la calificación jurídica de la parcela vendida no supone reflejo contable.

Por otra parte, se supone que el coste de las obras de urbanización, que ahora se recupera en el precio de salida de la licitación, ya está contabilizado (el enunciado no lo menciona entre las operaciones pendientes), pero nada se indica sobre si el importe de dichas obras se ha capitalizado como mayor valor del terreno. Dado su importe (105.917 €) y el valor contable del terreno (121.424), es poco probable, aunque posible, que el coste de las citadas obras esté incluido en el valor contable. A continuación se contemplan las dos posibilidades.



30 de octubre de N

Por la formalización del contrato de la venta de la parcela, en el supuesto de que el coste de las obras se encuentre incluido en el valor en libros de la misma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	223.788	
210	Terrenos y bienes naturales		121.424
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		102.364

El asiento por la venta, en el caso de que el importe de las obras se hubiera registrado en cuentas de gestión (grupo 6), recogerá como *otros ingresos* la recuperación del coste de las obras, ya que de esta forma el resultado de la enajenación de la parcela se valora correctamente por la diferencia entre su precio de venta (excluida la recuperación del gasto de las obras) y su valor inventariado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	223.788	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	3.553	
210	Terrenos y bienes naturales		121.424
777	Otros ingresos		105.917

Por el IVA repercutido en la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
440	Deudores por IVA repercutido	46.995	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		46.995

Y por el cobro del total:

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	270.783	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		223.788
440	Deudores por IVA repercutido		46.995

En cuanto al destino de estos recursos el artículo 24 de la Ley Foral 2/1995, de Haciendas Locales de Navarra, establece que: «Los ingresos procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos que tengan la consideración de patrimoniales no podrán destinarse a la financiación de gastos corrientes».

En un contexto más general, en cuanto al ámbito espacial de aplicación y fecha de su entrada en vigor, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, determina:

CAPÍTULO II

Ingresos de derecho privado

Artículo 3. *Definición.*

[...] 4. Tendrán también la consideración de ingresos de derecho privado el importe obtenido en la enajenación de bienes integrantes del patrimonio de las entidades locales como consecuencia de su desafectación como bienes de dominio público y posterior venta.

Artículo 5. *Limitación de destino.*

Los ingresos procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos que tengan la consideración de patrimoniales no podrán destinarse a la financiación de gastos corrientes.

Artículo 191. *Cierre y liquidación del presupuesto.*

[...] 2. La cuantificación del remanente de tesorería deberá realizarse teniendo en cuenta los posibles ingresos afectados.

Las dos normativas coinciden en su contenido: la no disponibilidad de los recursos obtenidos procedentes de esta operación de capital para la financiación de gasto corriente.

No obstante, el Decreto Foral 270/1998 que desarrolla la anteriormente citada 2/1995, de Haciendas Locales de Navarra en materia de presupuesto y gasto público, presenta un mayor grado de desglose en el modelo del remanente de tesorería, incluyendo en su artículo 100 un

epígrafe que no se encuentra en el modelo de la Instrucción de Contabilidad de la Administración Local de 2013 y que aparece en los datos proporcionados por el enunciado: «Remanente de tesorería por la existencia de recursos afectados».

Artículo 95. Estructura del remanente de tesorería total.

1. En el supuesto de que existan gastos con financiación afectada o recursos afectados no aplicados, el remanente de tesorería total deberá desglosarse:

- a) Remanente de tesorería por la existencia de gastos con financiación afectada.
- b) Remanente de tesorería por la existencia de recursos afectados.
- c) Remanente de tesorería para gastos generales.

Artículo 100. El remanente de tesorería por la existencia de recursos afectados.

El presente remanente de tesorería estará constituido por la suma de los recursos afectados que aún no se han materializado en proyectos de gastos a financiar, constituyendo una afectación o destino genérico no concretado. Por lo tanto, solo puede ser positivo o nulo.

De acuerdo con todo lo anterior, en los cuadros que se presentan en el próximo apartado se tendrá en cuenta la citada estructura en el modelo revisado para el remanente de tesorería.

2. Proyecto de gasto con financiación afectada

Por el reconocimiento y pago de las obligaciones reconocidas del proyecto de inversión A y puesto que el enunciado no indica que estén pendientes las fases A y D previas, por lo cual se suponen ya contabilizadas, los asientos serán los siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Infraestructuras en curso	1.000.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		1.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	1.000.000	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		1.000.000

Y por el ingreso de la subvención afectada a la inversión A, suponiendo que no se ha contabilizado tampoco el devengo de la misma (el enunciado indica que no se ha contabilizado el ingreso en la cuenta bancaria, esto es, el cobro):

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	650.000	
940	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		650.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	650.000	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		650.000

Y por el cierre de la cuenta 940:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	650.000	
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		650.000

Teniendo en cuenta que se trata de un proyecto de gasto con financiación afectada, se calcula el correspondiente coeficiente¹ de financiación:

$$\text{El porcentaje de financiación inicial es: } \frac{375 + 900}{500 + 1.200} = 0,75 (= 75 \%)$$

A partir de este porcentaje, se pueden calcular las desviaciones de financiación, tanto del ejercicio N como las acumuladas:

¹ Aunque el término «coeficiente» es el que utiliza habitualmente, hubiera sido más correcto utilizar el de «porcentaje», pues de eso trata. Se puede comprobar que la definición de «coeficiente», en sus múltiples acepciones, que figura en cualquier diccionario no se corresponde con el del uso (y su forma de cálculo) que se le da aquí. En cualquier caso, su empleo está generalizado y es un poco tarde ya para cambiarlo. Algo similar a lo que ocurre con el concepto de «coste amortizado» en la valoración de activos y pasivos financieros o el de número «real» en análisis matemático.

Desviaciones de financiación	Imputables al ejercicio		Acumuladas	
	Positivas	Negativas	Positivas	Negativas
Ejercicio N – 1				
300.000 – 0,75 × 700.000		225.000		225.000
Ejercicio N				
650.000 – 0,75 × 1.000.000		100.000		325.000

Al no haberse modificado el coeficiente o porcentaje de financiación, las desviaciones acumuladas pueden calcularse simplemente sumando algebraicamente las anuales.

En cuanto al ajuste en el resultado presupuestario relativo a los créditos financiados con remanente de tesorería no afectado, el citado ajuste debe realizarse por la parte efectivamente utilizada de dicho remanente.

La situación del presupuesto del proyecto es la siguiente:

Partida presupuestaria	Presupuesto ejercicio N			
	Crédito inicial	Modificaciones	Crédito definitivo	Obligaciones reconocidas
Capítulo 6 – Proyecto A	900.000	300.000	1.200.000	1.000.000

Del remanente de tesorería incorporado mediante modificación presupuestaria solo se han utilizado 100.000 euros, ya que el crédito inicial financia 900.000 euros del importe de 1.000.000 ejecutado. El ajuste que se presentará en el cálculo del resultado presupuestario corresponde al remanente de tesorería efectivamente utilizado, no al incorporado, pues bien puede ocurrir que, por diversas circunstancias, no se ejecute en su totalidad, como en este caso.

Apartado 2

De acuerdo con todo lo anterior, los estados contables ajustados, partiendo de los que presenta el enunciado², son los siguientes:

² Tal y como se ha comentado antes, los estados contables que presenta el enunciado están adaptados a la normativa aplicable en Navarra, según lo establecido en los Decretos Forales 270 y 272 de 1998. Este último, que regula la contabilidad en la Administración local en Navarra, está basado, con algunos



Estado del remanente de tesorería	Ejercicio N		
	Importes antes de ajustes	Ajustes por operaciones no contabilizadas	Importes ajustados
+ Derechos pendientes de cobro	32.040.657		32.040.657
+ Presupuesto de ingresos. Ejercicio corriente	9.069.509		9.069.509
+ Presupuesto de ingresos. Ejercicios cerrados	37.082.416		37.082.416
+ Ingresos extrapresupuestarios	2.416.900		2.416.900
+ Reintegros de pagos	124		124
- Derechos de difícil recaudación	16.493.910		16.493.910
- Ingresos pendientes de aplicación	34.382		34.382
- Obligaciones pendientes de pago	43.011.774		43.011.774
+ Presupuesto de gastos. Ejercicio corriente	25.955.125		25.955.125
+ Presupuesto de gastos. Ejercicios cerrados	9.608.477		9.608.477
+ Devoluciones de ingresos	129.624		129.624
- Gastos pendientes de aplicación	6.376		6.376
+ Gastos extrapresupuestarios	7.324.924	46.995	7.371.919
+ Fondos líquidos de tesorería	38.726.440	-79.217	38.647.223
+ Desviaciones financiación acumuladas negativas	0	325.000	325.000
= Remanente de tesorería total	27.755.323	198.788	27.954.111
Remanente de tesorería por gastos con financiación afectada	244.676		244.676
Remanente de tesorería por recursos afectados	18.140.355	223.788	18.364.143
Remanente de tesorería para gastos generales	9.370.292		9.345.292

cambios, en la Orden de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, ya derogada. A su vez, esta orden, en cuanto a su plan de cuentas, estaba basada en el también derogado Plan General de Contabilidad de 1973 (Decreto 530/1973, de 22 de febrero).



Estado del resultado presupuestario	Ejercicio N		
	Importes antes de ajustes	Ajustes por operaciones no contabilizadas	Importes ajustados
Derechos reconocidos netos	194.577.360	873.788	195.451.148
Obligaciones reconocidas netas	196.940.228	1.000.000	197.940.228
Resultado presupuestario	-2.362.868		-2.489.080
Ajustes			
Desviaciones de financiación positivas	350.760		350.760
Desviaciones de financiación negativas	289.997	100.000	389.997
Gastos financiados con remanente tesorería no afectado	9.057.551	100.000	9.157.551
Resultado de las operaciones comerciales	0		0
Resultado presupuestario ajustado	6.633.920		6.707.708

Ejercicio 4

La sociedad pública XYZ presenta el siguiente balance a 1 de enero del año N (en euros):

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activo no corrientes	30.000	Fondos propios	50.000
Otros activos corrientes	8.400	Pasivos no corrientes	12.000
Tesorería	34.000	Pasivos corrientes	10.400
Total activo	72.400	Total patrimonio neto y pasivo	72.400

Durante el año N ocurren los siguientes hechos (que no están incluidos en las cifras del balance anterior):



1. El 1 de enero del año N adquirió 26.000 dólares cuando el euro cotizaba a 1,3 dólares y los depositó en una cuenta corriente que devenga un 2 % anual. A 31 de diciembre del año N el euro cotiza a 1,4 dólares.
2. El importe neto de la cifra de negocios asciende a 166.000 euros, de los cuales ha cobrado 162.600 euros.
3. Cobra recibos pendientes de ejercicios anteriores por un total de 4.200 euros.
4. Compra existencias por un total de 120.000 euros que paga en un 95 %.
5. Se pagan deudas con proveedores del ejercicio anterior por un total de 8.400 euros.
6. La variación de existencias acaba siendo positiva en 600 euros.
7. Se han producido diversos gastos financieros devengados que alcanzan los 700 euros de los cuales se satisfacen 400.
8. Los gastos de personal devengados y satisfechos ascienden a 20.000 euros.
9. El resto de gastos de explotación devengados suponen 13.000 euros de los cuales se dejan a deber 1.000 euros.
10. Se produce un incremento del valor de un activo disponible para la venta por un total de 400 euros.
11. Se pagan dividendos por un total de 2.400 euros.
12. Se adquiere inmovilizado por un importe de 2.000 euros que son abonados en su totalidad.
13. Las amortizaciones practicadas durante el ejercicio ascienden a 5.000 euros.
14. El pago por el impuesto sobre beneficios asciende a 1.980 euros.

Se pide:

1. Elaborar la cuenta de pérdidas y ganancias del año N.
2. Elaborar el estado de flujos de efectivo del año N.

Solución

Apartado 1

Se presenta en primer lugar la cuenta y después la justificación de las cifras que la componen.

Cuenta de pérdidas y ganancias		
A) OPERACIONES CONTINUADAS	Ejercicio N	Notas
1. Importe neto de la cifra de negocios	166.000	
a) Ventas	166.000	1
4. Aprovisionamientos	-119.400	
a) Consumo de mercaderías	-119.400	2
6. Gastos de personal	-20.000	
a) Sueldos, salarios y asimilados	-20.000	3
7. Otros gastos de explotación	-13.000	
a) Servicios exteriores	-13.000	4
8. Amortización del inmovilizado	-5.000	5
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 4 + 6 + 7 + 8)	8.600	
13. Ingresos financieros	371,43	
b.2) De terceros	371,43	6
14. Gastos financieros	-700	
b) Por deudas con terceros	-700	7
16. Diferencias de cambio	-1.428,57	8
A.2) RESULTADO FINANCIERO (13 + 14 + 16)	-1.757,14	
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2)	6.842,86	
18. Impuesto sobre el beneficio	-1.980	9
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3 + 18)	4.862,86	
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4 + 19)	4.862,86	

La justificación de los diferentes importes, indicando los apartados del enunciado donde se encuentran los datos y los cálculos necesarios, en su caso, es la siguiente:

1. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 2.
2. Consumo de mercancías = Compras (apartado 4) – Aumento de existencias (apartado 6).
3. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 8.
4. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 9.
5. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 13.
6. Los ingresos financieros proceden del contravalor, al cierre de ejercicio, de los intereses devengados por el depósito en cuenta corriente, remunerado al 2 %:
 - $26.000 \text{ USD} \times 2 \% = 520 \text{ USD}$.
 - $520 \text{ USD} \times 1 \text{ euro}/1,4 \text{ USD} = 371,43 \text{ euros}$.
7. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 7.
8. Las diferencias de cambio corresponden a la variación en el contravalor del depósito de 26.000 USD debida a la variación en el tipo de cambio:
 - $26.000 \text{ USD} \times 1 \text{ euro}/1,3 \text{ USD} = 20.000 \text{ euros}$
 - $26.000 \text{ USD} \times 1 \text{ euro}/1,4 \text{ USD} = 18.571,43 \text{ euros}$
 - Diferencia de cambio = $20.000 - 18.571,43 = 1.428,57 \text{ euros}$ (negativa)
9. El impuesto sobre el beneficio pagado (apartado 14) se ha interpretado como el devengado en el propio ejercicio N, ya que, según indica expresamente el enunciado, los hechos del ejercicio N no tienen relación con las cifras incluidas en el balance de apertura a 1 de enero de N, por lo que queda excluida la posibilidad de haber pagado un importe devengado el ejercicio anterior (aunque lo habitual sea pagar el impuesto en el ejercicio posterior al de su devengo contable).

Apartado 2

Al igual que en el caso anterior, se presenta después la justificación de las cifras:

Estado de flujos de efectivo		
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN	Ejercicio N	
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos	6.842,86	1





Estado de flujos de efectivo		
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN	Ejercicio N	
▶		
2. Ajustes del resultado	6.757,14	
a) Amortización del inmovilizado	5.000	2
g) Ingresos financieros	-371,43	3
h) Gastos financieros	700	4
i) Diferencias de cambio	1.428,57	5
3. Cambios en el capital corriente	-1.200	
a) Existencias	-600	6
b) Deudores y otras cuentas a cobrar	800	7
d) Acreedores y otras cuentas a pagar	-1.400	8
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación	-2.008,57	
a) Pagos de intereses	-400	9
c) Cobros de intereses	371,43	10
d) Pagos por impuesto sobre beneficios	-1.980	11
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (1 + 2 + 3 + 4)	10.391,43	
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
6. Pagos por inversiones	-2.000	
c) Inmovilizado material	-2.000	12
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (6)	-2.000	
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN		
11. Pagos por dividendos	-2.400	
a) Dividendos	-2.400	13
▶		



Estado de flujos de efectivo

▶		
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (11)	-2.400	
D) EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO	-1.428,57	14
E) AUMENTO NETO DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (5 + 8 + 12 + D)	4.562,86	
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio	34.000	15
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio	38.562,86	16

La justificación de los diferentes importes, indicando los apartados del enunciado donde se encuentran los datos y los cálculos necesarios, en su caso, es la siguiente:

1. Se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias directamente.
2. Se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias directamente.
3. Se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias directamente.
4. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 7. El ajuste corresponde al importe devengado, que es el que figura en la cuenta de pérdidas y ganancias.
5. Se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias directamente.

Conviene observar que en el apartado A.2, «Ajustes al resultado» (referencias 2, 3, 4 y 5), hay que ajustar los mismos importes que figuran en la cuenta de pérdidas y ganancias si no suponen cobros o pagos.

6. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 6.
7. Se corresponde con:
 - Ingresos no cobrados: $166.000 - 162.600 = 3.400$ (menor cobro).
 - Cobros de ejercicios anteriores: 4.200 (mayor cobro).
 - Total: $4.200 - 3.400 = 800$ (ajuste positivo).
8. Se corresponde con:
 - Compras no pagadas: 5% de $120.000 = 6.000$ (menor pago).
 - Pagos a proveedores de ejercicio anterior: 8.400 (mayor pago).



- Gastos de explotación pendientes de pago: 1.000 (menor pago).
 - Total: $8.400 - 6.000 - 1.000 = 1.400$ (ajuste negativo).
9. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 7.
 10. Se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias directamente. Es importante observar que estos ingresos figuran en el importe de la tesorería final cuya variación respecto de la inicial hay que justificar. Si estos ingresos hubieran sido obtenidos por cualquier inversión financiera no incluida en los fondos líquidos al cierre del ejercicio, no se habrían incluido en el estado de flujos de efectivo si no hubieran sido cobrados.
 11. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 14.
 12. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 12.
 13. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el apartado 11.
 14. Se obtiene de la cuenta de pérdidas y ganancias directamente
 15. Cifra proporcionada directamente por el enunciado en el balance inicial.
 16. Los movimientos y la justificación del saldo final de la tesorería son los siguientes:

Concepto/Referencia	Tesorería	
	Cobros	Pagos
Saldo inicial	34.000	
1		20.000
2	162.600	
3	4.200	
4		114.000
5		8.400
7		400
8		20.000
9		12.000
11		2.400





Concepto/Referencia	Tesorería	
	Cobros	Pagos
▶		
12		2.000
14		1.980
	200.800	181.180
Saldo final, euros	19.620	
Contravalor saldo final USD (1)	18.942,86	
Tesorería total al cierre de N, euros	38.562,86	

(1) $26.000 \text{ USD} \times 1,02 \times (1 \text{ €}/1,40 \text{ USD}) = 18.942,86 \text{ euros}$, o, también: $18.571,43 \text{ euros} + 371,43 \text{ euros} = 18.942,86 \text{ euros}$.

Por último, cabe comentar que el apartado 10 del enunciado (incremento de valor de activo financiero calificado como disponible para la venta según la clasificación en el PGC anterior a la modificación de enero de 2021) no se ha tenido en cuenta en pérdidas y ganancias, ya que no se trata de un ingreso realizado, sino únicamente reconocido en el estado de cambios en el patrimonio neto. Tampoco ha supuesto ningún movimiento en la tesorería por lo cual tampoco se ha considerado en el estado de flujos de efectivo.

Normas de publicación

La *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF)* editada por el Centro de Estudios Financieros, SL, con ISSN 2695-6896 (en versión impresa) e ISSN-e: 2792-8306 (en versión electrónica), es una publicación dirigida a los estudiosos y profesionales de las materias conectadas con las áreas tributaria y contable del Derecho que pretende ser un medio al servicio de aquellos que, a través de sus trabajos de investigación y opinión, desean ofrecer al lector su aportación doctrinal o profesional sobre temas controvertidos y de interés.

La *RCyT. CEF* tiene una periodicidad mensual e incluye estudios de naturaleza académica de las materias relacionadas con el objeto de la publicación: Contabilidad y Tributación. También incluye artículos que analizan las disposiciones normativas y resoluciones judiciales y doctrinales de actualidad tributaria y contable más relevantes. Asimismo, destina un espacio al análisis de cuestiones de controvertida aplicación práctica tributaria y contable.

Los contenidos de la revista en versión impresa están también disponibles en versión digital en la página web <www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>, vehículo de divulgación y a su vez instrumento que permite la difusión de aquellos estudios que por las limitaciones propias del soporte papel verían dificultada su publicación.

Normas para el envío y presentación de originales

1. Los trabajos deberán ser originales e inéditos y se remitirán por correo electrónico a la dirección 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>). Las citas textuales deberán incluirse entre comillas latinas («») y, al final de las mismas, entre paréntesis, solo el apellido del autor, el año de publicación y las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.) de las que se ha extraído dicho texto. No se utilizará letra cursiva para las citaciones. Las citas bibliográficas a lo largo del texto se harán citando al autor solo por el apellido, año de publicación y, si procede, las páginas (todo entre paréntesis y separado por comas). *Vid.* ejemplos de citas basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
6. Las referencias bibliográficas se limitarán a las que expresamente sustentan la investigación y son citadas en el trabajo. No ocuparán más de 3 páginas. Se situarán al final del artículo y se ajustarán a las normas APA (7.ª ed.). *Vid.* ejemplos de lista de referencias basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
7. Los criterios de edición que deben seguir los autores se encuentran detallados en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.

Proceso editorial

- Recepción de artículos. Se acusará su recibo por la editorial, lo que no implicará su aceptación.
- Remisión de originales al Consejo de redacción. La editorial remitirá el trabajo al Consejo de redacción de la revista, que lo analizará y decidirá su aceptación, su admisión condicionada a la introducción de cambios por el/los autor/es o su rechazo. En cualquiera de los casos, la decisión adoptada será comunicada al/a los autor/es.
- Sistema de revisión por pares. El estudio enviado a evaluación será analizado por dos evaluadores externos, de forma confidencial y anónima (doble ciego), que emitirán un informe sobre la conveniencia o no de su publicación, que será tomado en consideración por el Consejo de redacción. El trabajo revisado que se considere que puede ser publicado condicionado a la inclusión de modificaciones deberá ser corregido y devuelto por los autores a la revista en el plazo máximo de 1 mes, tanto si se solicitan correcciones menores como mayores.
- Proceso editorial. En los trabajos de investigación, una vez finalizado el proceso de evaluación, se enviará al autor principal del trabajo la notificación de aceptación o rechazo para su publicación. Asimismo, le serán remitidas, si así se requiere editorialmente, las pruebas de imprenta de su trabajo para su examen y eventual corrección. Terminado el proceso y disponible el artículo, se le hará llegar por correo electrónico al autor.



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.-

¡MATRÍCULA
ABIERTA!

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



Tu currículum no dice que

CUANDO QUIERES ALGO NO HAY QUIEN TE PARE

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

ERES MÁS DE LO QUE SE VE
udima.es



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

GRADOS OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

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

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

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

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

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

Facultad de Ciencias Jurídicas

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

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Periodismo • Publicidad y Relaciones Públicas

MÁSTERES OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos • Educación y Recursos Digitales • 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

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

Facultad de Ciencias Jurídicas

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

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

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

TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADO

(Consultar en www.udima.es)

¡MATRÍCULA ABIERTA! DESCUENTO ESPECIAL AHORA