

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Revista mensual núm. 470 | Mayo 2022

ISSN: 2695-6896

Obtención de información de fuentes abiertas por la Administración tributaria

Andrés García Martínez

IVA: Jurisprudencia del TJUE 2021

Javier Bas Soria

Ayudas de Estado

Antonio Martínez Lafuente

Penas y responsabilidad civil *ex delicto*: no exigencia art. 42.2 a) LGT

Nuria Puebla Agramunt

Determinación de la BI del IS: relación normas fiscales y contables

Eduardo Sanz Gadea

La supervivencia y el éxito empresarial en épocas de crisis

Cristina Pérez Espés, Patricia Víctor Ponce, Domi Romero Fúnez y Mercedes Cervera Oliver

Elevación al año del INCN cuando el ejercicio es inferior a doce meses

Ángel Montes Carrillo



CURSOS

MAYO/JUNIO 2022

MODALIDADES: PRESENCIAL Y TELEPRESENCIAL

CONTABILIDAD Y FINANZAS

- Análisis de estados financieros
- Contabilidad de instrumentos financieros
- Contabilidad práctica
- Due diligence financiera en la adquisición de empresas
- Excel aplicado a la gestión empresarial y financiera
- Gestión de costes y control del resultado interno
- Inversión inteligente en criptomonedas
- Perfeccionamiento profesional para el controller
- Planificación financiera y control Presupuestario

LABORAL Y RECURSOS HUMANOS

- Avanzado en gestión de nóminas
- Derecho laboral
- Despidos
- Diseño y gestión de modelos de empresa saludable
- Excel para recursos humanos
- Gestión de nóminas y seguros sociales
- Gestión de políticas retributivas
- Valoración de puestos, registro y auditoría retributiva

JURÍDICA

- Due diligence legal en la adquisición de empresas

TRIBUTACIÓN

- Consolidación fiscal
- Experto en el impuesto sobre sociedades
- Gestión fiscal de patrimonios
- Impuesto sobre la renta de no residentes
- IVA: 100 preguntas para conocer el impuesto
- IVA experto (aspectos avanzados y problemáticos)
- La prorrata general, especial y la regularización de los bienes de inversión en el IVA
- Nueva normativa del IVA del comercio electrónico y las ventas por internet
- Suministro inmediato de información (SII) y facturación

MARKETING Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

- Analítica web y redes sociales
- Excel para profesionales y directivos
- Gestión de redes sociales en la empresa (community manager)
- Lanza tu propio comercio electrónico desde 0
- Power BI
- Robótica y digitalización para perfiles no tecnológicos
- SEO y SEM: marketing en buscadores

Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núm. 470 | Mayo 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. Abogado
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

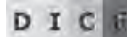
Entidad certificada por:



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

La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet 5-40

The automated obtaining by the tax Administrations of information from social networks and other internet platforms

Andrés García Martínez

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2021 y su aplicación práctica en nuestro país 41-78

ECJ Case Law on VAT in 2021 and its practical application in Spain

Javier Bas Soria

@ Ayudas de Estado 79-82

State aid

Antonio Martínez Lafuente

Análisis doctrinal y jurisprudencial

El TEAC pone fin a la exigencia vía artículo 42.2 a) de la LGT de penas y responsabilidad civil *ex delicto*. (Análisis de la RTEAC de 17 de febrero de 2022, RG 8158/2021) 83-90

Nuria Puebla Agramunt

Relación entre normas contables y fiscales en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades. (Análisis de la STS de 25 de octubre de 2021, rec. núm. 6820/2019) 91-108

Eduardo Sanz Gadea

Contabilidad

Estudios

¿Qué factores afectan a la supervivencia y éxito empresarial de las pymes en épocas de crisis? 109-134

What factors affect the survival of SMEs in times of crisis?

Cristina Pérez Espés, Patricia Víctor Ponce, Domi Romero Fúnez y Mercedes Cervera Oliver

Análisis doctrinal

Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses. (Análisis de la consulta 3 del BOICAC 127, de septiembre de 2021) 135-140

Ángel Montes Carrillo

Casos prácticos

Ⓐ Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso libre en el Cuerpo Superior de Administración económico-financiera de la Administración de la Comunidad de Castilla y León 141-142

Adrián Andrés Casla y José Tovar Jiménez

Normas de publicación 143-144

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

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

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

La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet

Andrés García Martínez

*Profesor titular (acreditado a catedrático) de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

andres.garcia@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-4499-5340>

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Agustín Fernández Pérez, don Ubaldo González de Frutos, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, don José Andrés Rozas y don Félix Alberto Vega Borrego.

Extracto

En este trabajo se aborda el estudio de la utilización por diferentes Administraciones tributarias de técnicas de *big data* y de inteligencia artificial para la captación automatizada de información de libre acceso en las redes sociales y en otras plataformas de internet que ponen en relación con una pluralidad de partes para el intercambio de bienes y la prestación de servicios. La finalidad perseguida con esta nueva forma de captación de información es enriquecer las propias bases de datos de las Administraciones tributarias, fundamentalmente, para una más eficaz lucha contra el fraude fiscal, aunque también para prestar una mejor asistencia a los contribuyentes a fin de favorecer el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias. A tal efecto, se analiza la práctica seguida por la Administración tributaria de Estados Unidos, de Francia y de España a fin de extraer conclusiones válidas para la mejora de nuestro propio ordenamiento tributario. Esta práctica, si bien aumenta la eficacia y eficiencia de la Administración, es susceptible de producir una importante injerencia en derechos fundamentales de los ciudadanos, como la protección de datos y el respeto a su vida privada, lo que también es tenido muy presente en el análisis.

Palabras clave: inteligencia artificial; *big data*; redes sociales; información tributaria; lucha contra el fraude fiscal; derechos de los contribuyentes.

Fecha de entrada: 04-05-2021 / Fecha de aceptación: 10-09-2021 / Fecha de revisión: 09-02-2022

Cómo citar: García Martínez, A. (2022). La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, 5-40.



The automated obtaining by the tax Administrations of information from social networks and other internet platforms

Andrés García Martínez

Abstract

This paper deals with the study of the use by different tax administrations of big data and artificial intelligence techniques for the automated collection of freely accessible information on social networks and on other internet platforms that relate to a plurality of parties for the exchange of goods and the provision of services. The purpose pursued with this new way of gathering information is to enrich the tax administrations' own databases, fundamentally, for a more effective fight against tax fraud, but also to provide better assistance to taxpayers in order to favor the voluntary compliance with their tax obligations. To this end, the practice followed by the United States, France and Spain tax administrations is analyzed in order to draw valid conclusions for the improvement of our own tax system. This practice, although it increases the effectiveness and efficiency of the Administration, is likely to produce a significant interference in the fundamental rights of citizens, such as data protection and respect for their private life, which is also taken into account in the analysis.

Keywords: artificial intelligence; big data; social networks; tax information; fight against tax fraud; taxpayer rights.

Citation: García Martínez, A. (2022). La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, 5-40.



Sumario

1. Introducción
 2. La captación automatizada de información en internet
 - 2.1. Algunas precisiones sobre las redes sociales
 - 2.2. La experiencia de captación y explotación de datos de internet en la Administración tributaria de Estados Unidos
 - 2.3. La experiencia de captación y explotación de datos de internet en la Administración tributaria de Francia
 - 2.4. La experiencia de captación y explotación de datos de internet en la AEAT española
 3. A modo de conclusión
- Referencias bibliográficas



Mas muchos que opinión tuvieron grave,
por imprimir sus obras la perdieron;
tras esto, con el nombre del que sabe,
muchos sus ignorancias imprimieron.
Otros, en quien la baja envidia cabe,
sus locos desatinos escribieron,
y con nombre de aquel que aborrecían,
impresos por el mundo los envían

Félix Lope de Vega y Carpio
Fuente Ovejuna, Madrid, 1619

1. Introducción

Desde hace ya algunos años, al mismo tiempo que las empresas y la sociedad se han ido incorporando a la revolución digital que ha supuesto la irrupción de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación, convirtiéndose en actores destacados de la misma, las Administraciones tributarias de los países de nuestro entorno han percibido claramente las oportunidades que esas nuevas tecnologías les ofrecían para el mejor cumplimiento de las tareas que tienen encomendadas¹. Ello se ha revelado de una forma fundamental en el ámbito de la información y asistencia que la propia Administración tributaria ha de prestar a los obligados tributarios, lo que tiene una relación directa con la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias que les incumben. Respecto a ello, la digitalización de la Administración tributaria y, especialmente, de los procedimientos establecidos para la presentación de declaraciones tributarias a través del uso de las nuevas tecnologías ha supuesto, en líneas generales, una menor carga o coste de cumplimiento para una

¹ Como destaca Carvalho (2019, p. 3), empresas como Google, Facebook, Microsoft, Amazon y Apple se sirven de las informaciones procedentes de la utilización de sus sistemas y dispositivos móviles, como localización, búsquedas en internet, compras realizadas, contenido accedido, fotos, vídeos, audios y utilización de las redes sociales, para vender publicidad y ampliar sus fuentes de lucro. El cruce eficiente de esas informaciones permite elaborar patrones de comportamiento, de consumo e, incluso, estimar los rendimientos financieros y las bases patrimoniales de los contribuyentes, lo que es de gran interés para la Administración tributaria.

gran mayoría de obligados tributarios². Baste pensar, por mencionar algunos ejemplos, en el fácil acceso a través de las páginas web institucionales de los correspondientes organismos públicos a la normativa tributaria actualizada, a los criterios administrativos expresados en las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y en las contestaciones a las consultas tributarias formuladas por los contribuyentes, a la jurisprudencia emanada de distintos tribunales, a los programas de ayuda para la confección y presentación de las declaraciones-liquidaciones tributarias o a la extensión de los medios de pago de las deudas tributarias por vía telemática.

Sin duda, lo que ha supuesto un avance cualitativo para el logro de una mayor eficiencia de la Administración tributaria ha sido la obligación a cargo de los contribuyentes de presentar sus declaraciones en formato digital y, destacadamente, la obligación a cargo de terceros de cumplir de forma telemática con sus obligaciones de suministrar a la Administración información con trascendencia tributaria, lo que, por una parte, ha posibilitado a la Administración tributaria almacenar en sus bases de datos una enorme cantidad de datos referidos a los contribuyentes y a sus actividades con relevancia fiscal, procesar telemáticamente esos datos para detectar errores en las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes y, sobre todo, elaborar borradores de declaraciones tributarias que pueden ser notificadas a los contribuyentes para su confirmación y presentación como declaración o, en su caso, para su corrección o modificación, si es que se advierte algún error u omisión en el borrador de declaración por parte del contribuyente³.

En definitiva, cuanta mayor cantidad de datos relativos a los contribuyentes sobre gastos, ingresos, actividades, titularidades patrimoniales, etc., disponga la Administración tributaria de una forma digitalizada que permita su fácil procesamiento y análisis con las nuevas tecnologías, un mejor servicio de información y asistencia puede ofrecer la Administración tributaria al contribuyente, sobre todo, aportando al mismo predeclaraciones impositivas

² Destaca Calderón Carrero que el uso de las nuevas tecnologías y especialmente de las herramientas de inteligencia artificial permite a la Administración tributaria «articular servicios asistenciales más ajustados a las necesidades y circunstancias de los obligados tributarios, reduciendo sus costes de cumplimiento y mejorando la seguridad jurídica a través de guías que abordan los aspectos más complejos de la normativa tributaria» (2020, p. 123).

³ En este sentido, Hatfield (2015, pp. 333 y ss.) considera que el suministro de información relativa a los contribuyentes realizado por terceros a la Administración tributaria reduce considerablemente la carga que para los contribuyentes supone el cumplimiento formal de sus obligaciones tributarias, pues constituye un hecho incontestable que la carga o coste de cumplimiento para el contribuyente persona física es muy alta debido a que se ve obligado a navegar en la complejidad de la legislación fiscal, a determinar cuáles son los hechos relevantes desde un punto de vista tributario y a aplicar la normativa fiscal a estos hechos. Mientras que la complejidad del derecho tributario impone tremendas cargas o costes de cumplimiento a los contribuyentes, las obligaciones establecidas en la legislación tributaria para que los terceros suministren información sobre los contribuyentes a la Administración tributaria reduce significativamente estas cargas o costes de cumplimiento.

(por ejemplo, los borradores de declaración en el impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF–) o suministrándole los datos fiscales relevantes para la confección de sus declaraciones de impuestos. Esto, por una parte, reduce la carga o el coste fiscal indirecto que supone, en horas de trabajo, en contratación de expertos en derecho fiscal que presten su asesoramiento especializado al contribuyente, etc., el cumplimiento de las obligaciones tributarias que incumben a los obligados tributarios y, por otra parte, y esto no es menos importante, reduce el riesgo de incumplimiento tributario y, con ello, la pérdida recaudatoria que suele ir asociada al mismo⁴. Esto es, la información relativa a los contribuyentes en poder de la Administración tributaria constituye un elemento esencial para que la propia Administración pueda facilitar el cumplimiento de las distintas obligaciones tributarias a través de sus funciones de información y asistencia a los obligados tributarios y, además, genera una mayor eficacia en la lucha contra la evasión impositiva, por una parte, al fomentar un correcto cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, destacadamente, respecto a los contribuyentes personas físicas, y, por otra parte, al posibilitar un mejor control de la Administración sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias⁵.

En relación con el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, además, se establece otro campo de actuación de la Administración tributaria en el que la información procedente de distintas fuentes y la aplicación de nuevas tecnologías de *big data* e inteligencia artificial en relación con la captación, el almacenamiento, procesamiento y análisis de esta información cobra una importancia cada vez mayor. Nos referimos, obviamente, al ámbito del control tributario, esto es, al desarrollo por parte de la Administración tributaria de sus potestades y competencias de comprobación e investigación tributaria, especialmente por lo que respecta a una mejor selección de los contribuyentes que van a ser objeto de los procedimientos de comprobación e investigación⁶.

Bien sea para mejorar la asistencia a los contribuyentes y, con ello, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, bien sea para mejorar y hacer más eficaz y eficiente el control tributario en la lucha contra el fraude fiscal, lo cierto es que las Administraciones tributarias de los países de nuestro entorno, y la Agencia Estatal de Administración Tributaria

⁴ Como destaca Hatfield (2015, p. 336), la información proporcionada por terceros a la Administración tributaria sobre los contribuyentes, en cumplimiento de las obligaciones de proporcionar tal información establecidas en la normativa tributaria, no solo reduce el coste o carga indirecta de cumplimiento para el contribuyente, sino que también reduce la evasión impositiva, el desequilibrio o diferencia entre lo que se debe pagar en concepto de impuestos según la normativa tributaria y lo que realmente se paga a la Administración tributaria, el llamado *compliance gap*.

⁵ Como señala De la Peña Amorós:

La eficiencia de nuestro actual sistema tributario depende en gran medida de la información que facilitan los obligados tributarios en cumplimiento de las obligaciones que se les exigen por la normativa de los distintos tributos, tanto la recogida en la autoliquidación que deben presentar, como la información complementaria de trascendencia tributaria que resulte necesaria. (2020, p. 24)

⁶ Sobre ello, *vid.* García Martínez (2020, pp. 497 y ss.).

(AEAT) española no es una excepción en este sentido, han puesto su mirada en la aplicación de técnicas de *big data* y de inteligencia artificial para conseguir captar un mayor volumen de información sobre los contribuyentes y para establecer sistemas de almacenamiento, procesamiento y análisis de esa información⁷. En este sentido, está cobrando una especial importancia la captación de información de forma automatizada de las páginas de internet y de las redes sociales, tipo Facebook, Twitter, Instagram y otras⁸. Y ello no solo en relación con lo que en sentido estricto podemos calificar como economía digital, esto es, actividades económicas que se ejercen a través de páginas y plataformas de internet (comercio electrónico, intercambio de bienes, alquileres turísticos, etc.), sino también en un sentido más amplio, como una forma de obtener una información más detallada de la vida de los contribuyentes a fin de detectar, por ejemplo, una ostentación de bienes de alto valor económico o los indicios de un tren de vida que no es acorde con las declaraciones impositivas sobre la renta o sobre el patrimonio presentadas por el contribuyente, o bien, para determinar si la residencia fiscal declarada en el extranjero se corresponde realmente con la residencia efectiva del contribuyente según los puntos de conexión establecidos en la normativa tributaria interna, esto es, para detectar posibles cambios de residencia meramente ficticios de los contribuyentes con la intención de pagar menos impuestos en su país de residencia real⁹.

⁷ Como destaca García-Herrera Blanco (2020a), el uso de la inteligencia artificial en la Administración tributaria tiene una importancia estratégica, dado el elevado volumen de información y datos que obtienen las Administraciones tributarias y la calidad de los datos obtenidos, la mayoría de las veces suministrados por los propios contribuyentes en cumplimiento de obligaciones de información y a través de las declaraciones impositivas presentadas de forma telemática. Así, en líneas generales, las Administraciones tributarias hacen uso de las nuevas tecnologías basadas en la inteligencia artificial no solo para luchar contra el fraude fiscal, sino también para dar un mejor servicio a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

⁸ Como señalan Houser y Sanders (2017, p. 819), la Administración tributaria federal norteamericana (*Internal Revenue Service*) está utilizando técnicas de análisis basadas en *big data* para extraer datos públicos y comerciales, incluidos datos de las redes sociales como Facebook, Instagram o Twitter. En este sentido, Hatfield (2015, pp. 340 y ss.) aboga por un incremento de la obtención automatizada de información por parte de la Administración tributaria estadounidense procedente de las páginas y plataformas de internet, incluidas las redes sociales y los teléfonos móviles de los ciudadanos, así como de la llamada internet de las cosas, como forma para reducir el coste o carga de cumplimiento de las obligaciones tributarias para los contribuyentes, así como de cerrar las vías a la evasión fiscal. Al respecto, el autor predice que, en un plazo de 25 años, el propio sistema tributario tiene que evolucionar para adaptarse a estas nuevas tecnologías que implican una vigilancia o monitorización continua de los contribuyentes, en lo que gráficamente denomina *Tax Surveillance System* (sistema de vigilancia tributaria).

⁹ Los cambios de residencia a Andorra y a Portugal por motivos fiscales están aumentando en los últimos años en España, cuyas autoridades fiscales han puesto el grito en el cielo al ver cómo un grupo destacado de *youtubers* e *influencers*, con el famoso Rubius a la cabeza, han abandonado nuestra jurisdicción fiscal en busca de una «tierra prometida» que les proporcione un sustancial ahorro impositivo. En este sentido, como destaca García (2021), «Hacienda tiene ya bajo la lupa a la nueva hornada de exiliados fiscales: los *youtubers*». Así, indica este autor, «en los últimos años, al menos cinco de los diez con más audiencia en esa plataforma se han ido a vivir entre las montañas de un país pegado a Cataluña y a tres horas de coche desde Barcelona».

Resulta imparabile, pues, el que la Administración tributaria utilice las nuevas tecnologías para captar y analizar un volumen de información cada vez mayor, articulando a través de las técnicas basadas en macrodatos o *big data* y de la inteligencia artificial formas de obtención de esa información definidas por su carácter automatizado, masivo y veloz, dirigidas a fuentes abiertas en internet. La cuestión, desde un punto de vista jurídico, estriba en determinar si esas nuevas formas de obtención de información tienen encaje en la actual normativa tributaria, el nivel de transparencia que necesariamente debe establecerse sobre estas actuaciones de la Administración tributaria y la salvaguarda de los derechos y libertades de los contribuyentes cuya información es captada, almacenada, procesada y analizada por la Administración tributaria a través de estas tecnologías. Especial atención merece, en este sentido, el hecho de que la Administración no solo capte información de las tradicionales páginas de comercio electrónico en internet, sino que, yendo un paso más allá, incluya también el rastreo de otras páginas y plataformas como las redes sociales que utilizan millones de ciudadanos o las plataformas de intercambio de bienes y servicios entre particulares.

2. La captación automatizada de información en internet

2.1. Algunas precisiones sobre las redes sociales

Las redes sociales son en la actualidad uno de los canales de información más usados de internet¹⁰. Las mismas contienen información de varios tipos, como documentos, textos, fotografías, vídeos, enlaces, datos de actividad física, comentarios y respuestas a las publicaciones, perfiles de usuarios, que pueden ser tanto personas físicas como organizaciones, y que contienen información personal y de contacto, así como el histórico de sus publicaciones e información sobre otros usuarios de la red con los que se relacionan, tales como amigos y seguidores¹¹.

Las redes sociales también pueden tener una dimensión comercial para sus usuarios, ya que pueden ofrecer un escaparate para dar a conocer sus productos o servicios.

En las redes sociales, los datos pueden ser compartidos con un número reducido de personas (los amigos o seguidores) o con todo el público que libremente acceda a la red social. Este libre acceso a los contenidos publicados en las redes sociales y en otras páginas de internet ha sido utilizado por aquellos que colectan, almacenan y procesan informaciones dispuestas en los perfiles públicos de los usuarios como si en estos casos el derecho

¹⁰ Cfr. AEPD (2020b, p. 16).

¹¹ Cfr. AEPD (2020b).

a la privacidad de los datos hubiese decaído. Sin embargo, esta interpretación resulta demasiado estricta, dado que el derecho a la privacidad de los datos versa también sobre el control del flujo de la información, sea esta pública o no¹². En las redes sociales se puede actuar con una identidad verdadera o con un seudónimo, y uno de los problemas que plantea a las Administraciones fiscales y, por ende, a los propios contribuyentes, la recolección de datos de las mismas es la veracidad, exactitud o fiabilidad de los datos, dado que los usuarios de las redes sociales tienden en muchas ocasiones a dar la mejor versión de sí mismos y de sus circunstancias, por lo que pueden dar una imagen, por ejemplo, respecto a su tren de vida, que no se corresponda exactamente con la realidad¹³. Aun con todos estos inconvenientes, lo cierto es que, como analizaremos a continuación eligiendo para ello la experiencia de las Administraciones tributarias norteamericana, francesa y española, las Administraciones tributarias de numerosos países han puesto su ojo en las posibilidades que ofrece la captación y explotación de datos con técnicas de inteligencia artificial y *big data*, especialmente para incrementar la eficacia en la lucha contra el fraude fiscal¹⁴. En efecto, con sistemas de inteligencia artificial las Administraciones tributarias podrían recolectar información disponible en la red. La más clásica de estas fuentes de información está constituida por las redes sociales, pero también se podría acceder a otra información disponible que los propios contribuyentes han decidido hacer pública o parcialmente pública y accesible en internet¹⁵. Lo cual, a su vez, genera la lógica preocupación en los contribuyentes por el respeto a su privacidad, a la protección de sus datos y al ejercicio de la libertad de expresión y comunicación, como veremos a lo largo de este trabajo¹⁶.

¹² En este sentido, Delphino (2018, p. 44).

¹³ En este sentido, Quarta (2020, p. 257) pone el siguiente ejemplo: pongamos el caso de que Ticio postee en una red social la imagen de sí mismo a bordo de un auto o de un barco de lujo sin que se pueda deducir con certeza si le pertenece o no. Compartir esta información con un número identificado y seleccionado de individuos podría tener el único objetivo de impresionar a los amigos o tal vez a una bella chica con la que le gustaría iniciar una relación, y que tal imagen no responda a la realidad en el sentido de que el vehículo de lujo en cuestión no le pertenezca realmente. Por ello, considera este autor que el hecho de que alguien (humano o máquina) asuma la decisión de utilizar esta imagen como un elemento indiciario de la efectiva situación patrimonial del sujeto para reconstruir su nivel de renta podría resultar arbitrario e injustificado.

¹⁴ Como señala Delphino (2018, p. 10), el aumento en el uso de los datos de las redes sociales virtuales en los procedimientos de inspección tributaria intensifica la eficiencia de ese trabajo y, en cierta forma, se trata de una evolución inevitable teniendo en cuenta que internet actualmente penetra en los más diversos aspectos de la vida en sociedad.

¹⁵ En este sentido, Quarta (2020, p. 250), que pone como ejemplo de esa otra información disponible en fuentes abiertas distintas a las tradicionales redes sociales los comentarios publicados sobre las plataformas de internet para la compra de bienes, como Amazon, o aquellas relativas a restaurantes y viajes.

¹⁶ Como destaca Delphino (2018, p. 10), el uso de los datos de las redes sociales virtuales suscita, sobre todo, indagaciones sobre el respeto del derecho a la privacidad de los fiscalizados (sometidos al control tributario de la Administración).

2.2. La experiencia de captación y explotación de datos de internet en la Administración tributaria de Estados Unidos

Una de las primeras Administraciones tributarias en utilizar técnicas de *big data* e inteligencia artificial para la captación masiva de información procedente de fuentes abiertas en internet ha sido la agencia tributaria federal de los Estados Unidos de América, el llamado Servicio de Ingresos Internos (*Internal Revenue Service*, IRS por sus siglas en inglés). Como explica la doctrina de aquel país, el IRS creó en el año 2011 una nueva división administrativa llamada Oficina de Análisis de Cumplimiento (*Office of Compliance Analytics*), encargada de desarrollar un programa de análisis avanzado, basado en el uso de *big data* y de algoritmos predictivos para reducir el fraude fiscal¹⁷. Unos años más tarde, en 2016, esta oficina se reorganizó y fue fusionada con la Oficina de Investigación, Análisis y Estadísticas para formar la Oficina de Investigación, Analíticas Aplicadas y Estadísticas, cuya misión es la de liderar una cultura basada en los datos a través de una investigación innovadora y estratégica, con la utilización de servicios analíticos, estadísticos y tecnológicos producto de la iniciativa interna y de la colaboración de empresas externas¹⁸. Esta nueva oficina, combinando inteligencia artificial y avanzadas plataformas de análisis de datos, extrae valor de la vasta cantidad de datos de los que dispone el IRS en sus ordenadores. Y ello para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, para la detección y prevención de conductas fraudulentas y para incrementar la eficacia de la Administración en la aplicación de los tributos¹⁹.

Las reducciones en el presupuesto y en el personal de la Administración tributaria federal y la necesidad de lograr una mayor eficiencia en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal hicieron que la Administración pusiese sus ojos en las nuevas tecnologías y en la potenciación de las herramientas que posibilitaban una mayor automatización de la captación, tratamiento y análisis de la información²⁰. Uno de los objetivos primordiales era el de posibilitar una mejor selección de los contribuyentes que iban a ser objeto de una inspección tributaria, estableciendo patrones predictivos respecto al riesgo de incumplimiento fiscal²¹.

¹⁷ Cfr., Houser y Sanders (2017, p. 819).

¹⁸ Cfr. Freeman (2019, p. 5), que destaca, además, que esta oficina es la gran impulsora en el IRS de la adopción y desarrollo de la analítica de datos basada en la tecnología de *big data*.

¹⁹ Cfr. Federico y Thomson (2019, pp. 44 y 45).

²⁰ Como señala Drumbl (2021), con restricciones presupuestarias y una misión que el Congreso ha ido ampliando a lo largo del tiempo, no es de extrañar que el IRS esté a la búsqueda de nuevas herramientas tecnológicas que mejoren su eficiencia, pues cada avance tecnológico proporciona nuevas oportunidades al IRS, al tiempo que genera en los contribuyentes nuevas preocupaciones sobre su privacidad.

²¹ Como destacan Houser y Sanders (2017, p. 820), aunque el IRS es poco comunicativo sobre el uso del análisis de datos para decidir a quién inspeccionar, se sabe que la decisión se basa en perfiles privados y altamente detallados de cada contribuyente estadounidense, creados a partir de fuentes de información distintas a las propias declaraciones impositivas presentadas por los contribuyentes y a las informaciones suministradas por terceros.

Desde el año 2010, el presupuesto del IRS se ha reducido en 1.500 millones de dólares, lo que implica un recorte del 23 %, y su personal se ha reducido en 17.000 empleados, destacando la reducción de un tercio del personal encargado de hacer cumplir la ley²². El IRS emplea en la actualidad aproximadamente el mismo número de inspectores (*auditors*) de los que disponía a comienzos de la década de 1950, y ello a pesar de que actualmente la economía de los Estados Unidos es mucho más grande que la que tenía en esos años y de que el derecho fiscal es mucho más complejo (Toscher y Kellerman, 2019, p. 14). Estos fuertes recortes de personal supusieron que del año 2013 al 2017 se redujeran en un 74 % las nuevas investigaciones sobre los contribuyentes que no habían presentado las correspondientes declaraciones impositivas, lo que se estima en una pérdida recaudatoria para el Tesoro de 3.000 millones de dólares anuales. Las inspecciones sobre las declaraciones de impuestos presentadas por los contribuyentes descendieron casi un 40 % entre el año 2011 y el 2017. Además, algunos informes señalan que las actuaciones de comprobación e investigación se han hecho menos intensivas porque la falta de personal lleva a los inspectores a sentirse presionados para cerrar los procedimientos y pasar al siguiente caso (Toscher y Kellerman, 2019, p. 14). Los recortes de personal y el descenso en las ratios de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria podrían acarrear un efecto añadido como es el de una menor eficacia de la prevención general sobre el conjunto de contribuyentes, al percibir estos una menor presencia de la actividad comprobadora de la Administración tributaria. Sin embargo, lejos de alejarse o de cejar en su misión para una correcta aplicación del sistema tributario, la Administración tributaria norteamericana no ha dejado de estar ahí, investigando y explorando nuevas oportunidades y vías de desarrollo para la aplicación de las nuevas tecnologías basadas en el *big data* y la inteligencia artificial que posibiliten una mayor eficacia y eficiencia en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal²³.

La Administración tributaria norteamericana ha experimentado un cambio estratégico tanto desde el punto de vista orgánico como, sobre todo, desde el punto de vista funcional por lo que a la organización y puesta en práctica de las tareas administrativas que tiene encomendadas se refiere, basado en la captación de información como uno de sus objetivos prioritarios y en la aplicación de las nuevas tecnologías de *big data* y de inteligencia artificial para el análisis de los datos²⁴. La información se ha convertido en la gran mina de oro de la

²² Estos datos los aportan Toscher y Kellerman (2019, p. 14), que, para que se visualicen en toda su dimensión los recortes en personal al servicio del IRS, indican que se han reducido tantos empleados como los que tienen en conjunto empresas como Uber y Netflix.

²³ Cfr. al respecto el trabajo de Toscher y Kellerman (2019, p. 14).

²⁴ Como indica Freeman (2019, p. 5), en un reciente informe de la División de Investigación Criminal del IRS se indica que, a pesar de los importantes recortes de personal, se había identificado aproximadamente un 400 % más fraude fiscal que el año anterior y un 1.000 % más de otros delitos financieros en comparación con el año anterior. Al respecto, el IRS acredita que estos importantes avances han sido impulsados por la priorización en la captación de información, el análisis de datos y la utilización de algoritmos predictivos.

Administración fiscal de la que extraer todo su valor con la ayuda de las nuevas tecnologías. A tal efecto, la principal fuente de información para la Administración tributaria está constituida por las declaraciones impositivas que presentan los contribuyentes en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En segundo lugar, resulta fundamental la información de terceros suministrada a la Administración en cumplimiento de obligaciones de información legalmente establecidas. La posibilidad que ofrecen las nuevas tecnologías para almacenar en bases de datos esta información y para analizar velozmente la misma permite realizar una clasificación de los contribuyentes en relación con el impuesto personal sobre la renta en orden a verificar si la renta declarada es correcta o no²⁵. No obstante, para proceder a una más adecuada y eficiente selección de las declaraciones impositivas presentadas por los contribuyentes que van a ser objeto de comprobación, en muchos casos no basta solo con la información proporcionada por los mismos en sus declaraciones y con la facilitada por terceros, sino que es necesario que la Administración tributaria recabe e incorpore en sus bases de datos nueva información procedente de distintas fuentes y, destacadamente, de fuentes abiertas en internet²⁶.

En concreto, y por lo que se refiere al control de las declaraciones impositivas, el IRS tiene una larga tradición en la utilización de sistemas informáticos y estadísticos para el análisis de datos a fin de optimizar la selección de aquellos contribuyentes que van a ser objeto de una inspección. En la actualidad, el IRS mantiene un contrato con la empresa Pallantir Technologies, en virtud del cual se ha creado una plataforma para la captación y el análisis de datos denominada Pallantir Gotham²⁷. A través de esta plataforma se ejecuta el servicio *Lead Case Analytics*, mediante el cual los analistas del IRS establecen patrones que corresponden con casos potenciales a investigar, identifican esquemas de fraude, descubren posibles actividades de fraude fiscal y conductas de blanqueo de capitales y, en fin, realizan actividades de investigación²⁸.

²⁵ Como señala Scarcella (2019, p. 5) en relación con el impuesto personal sobre la renta, las nuevas tecnologías ofrecen herramientas para comprobar si la renta declarada por los contribuyentes es correcta o no, clasificando o agrupando los contribuyentes con base en la información contenida en las propias declaraciones impositivas que han presentado y a la información proporcionada por terceros.

²⁶ Indican, en este sentido, Toscher y Kellerman (2019, p. 15) que el IRS es un verdadero tesoro en cuanto al almacenamiento de datos, estando disponibles en el mismo los datos procedentes de antiguas declaraciones de impuestos, de las devoluciones de impuestos, los datos recabados de terceros y los públicos y comerciales. Los datos públicos pueden incluir cualquier cosa, desde publicaciones en las redes sociales a registros de la ciudad o del Estado, mientras que los datos comerciales incluyen los datos relativos a la concesión de créditos, al uso de las tarjetas de crédito y los datos de marketing.

²⁷ Como explican Federico y Thomson (2019, p. 45), en septiembre de 2018 el IRS firmó un contrato por siete años con la empresa Pallantir Technologies por importe de 99 millones de dólares. La plataforma Pallantir Gotham permite integrar y transformar datos con independencia de su tipo y de su volumen para ofrecer un sistema integrado y coherente que permite establecer relaciones entre los mismos y conectarlos con personas, cosas y eventos.

²⁸ Cfr. Federico y Thomson (2019, p. 45).

El IRS utiliza, por tanto, técnicas de *big data* e inteligencia artificial para llevar a cabo un análisis de datos que proporcione una mayor eficiencia en la selección de los contribuyentes que van a ser objeto del control tributario. A través de la llamada minería de datos (*data mining*) se lleva a cabo el análisis de grandes conjuntos de datos previamente recolectados y almacenados en las correspondientes bases de datos de la Administración con el objetivo de buscar relaciones entre ellos previamente desconocidas. La minería de datos puede tener un carácter descriptivo o un carácter predictivo. La minería de datos descriptiva resume o explica el conjunto de propiedades de los datos contenidos en la base de datos, mientras que la minería de datos predictiva realiza un análisis del conjunto de datos contenido en la base de datos para construir un modelo que permite realizar predicciones sobre datos que no están disponibles. El IRS realiza minería de datos para desarrollar análisis y algoritmos que contribuyan a identificar problemas o casos de incumplimiento tributario²⁹. En este sentido, el programa usado por la Administración tributaria norteamericana para la revisión de las declaraciones de la renta (*Return Review Program*) utiliza un algoritmo de aprendizaje automático (*machine learning*) para puntuar las declaraciones en función de la probabilidad de contener irregularidades o ser fraudulentas, al descubrir patrones en los datos que se asocian con casos de fraude fiscal³⁰.

El hecho sobre el que queremos poner el foco a efectos de este estudio es que la Administración tributaria norteamericana, para enriquecer sus bases de datos y extraer el máximo rendimiento de la aplicación de las técnicas de *big data* y de inteligencia artificial, está utilizando nuevos sistemas automatizados de obtención de información en páginas de internet, entre las que se incluyen las redes sociales. No es esta, como hemos indicado anteriormente, la principal fuente de información de la Administración tributaria, pero sí es una fuente de información que cada vez parece que está cobrando más interés o importancia. Y ello, en primer lugar, se debe a que muchas actividades económicas se realizan a través de internet como, por ejemplo, las operaciones que se realizan con monedas virtuales³¹. Pero, en segundo lugar, también es debido a que internet, especialmente las redes sociales,

²⁹ Cfr. Houser y Sanders (2017, p. 824). Concluyen las autoras indicando que el IRS usa la minería de datos para crear perfiles más detallados de los contribuyentes.

³⁰ Cfr. Toscher y Kellerman (2019, p. 16), que indican, además, que este programa generó unas 693.000 pistas de posibles robos o falsedades en la identidad, con una tasa de acierto del 62 %, así como 103.000 pistas de posibles problemas de fraude no relacionadas con falsedades en la identidad con una tasa de acierto del 42 %.

³¹ Como explican Federico y Thomson (2019, p. 45), el IRS presta una especial atención a la tributación de las operaciones realizadas con criptomonedas (monedas virtuales), asignando los casos más relevantes a agentes especiales, con lo que actualmente el IRS tiene un aquilatado conocimiento sobre el tráfico internacional de estos activos. Al respecto, como indica Freeman (2019, p. 6), el IRS también ha contado con la participación de empresas como Chainalysis, que está especializada en la utilización de datos extraídos de foros públicos, de la web oscura o internet profunda y otras fuentes, para rastrear las operaciones realizadas con criptomonedas y levantar el anonimato del beneficiario de esas operaciones. El IRS se ha beneficiado especialmente de la inversión en el análisis de datos aplicado a esta y a otras áreas.

proporciona información personal de millones de contribuyentes y esta información, almacenada y tratada con técnicas de inteligencia artificial, puede tener un valor adicional para elaborar los posibles perfiles de riesgo fiscal de los contribuyentes.

Muchos autores han dado la voz de alerta sobre esta práctica de la Administración tributaria estadounidense de captar de forma automatizada información de internet y, especialmente, de las redes sociales de millones de ciudadanos y empresas, y lo que en un principio parecía un secreto a voces ha terminado por ser admitido por la propia Administración tributaria³². En este sentido, el 18 de diciembre de 2018 el IRS emitió una solicitud de información sobre los medios tecnológicos que podrían utilizarse para la investigación en redes sociales³³. Tal y como señala el IRS en su solicitud, cada vez es más frecuente que empresas y personas físicas utilicen las redes sociales para anunciar, promover y vender productos y servicios. La mayor parte de esta información no está restringida en cuanto a su acceso, sino que está accesible para que el público en general pueda tener conocimiento de la misma, lo cual permite al público, las empresas y las agencias gubernamentales conocer la ubicación de los potenciales contribuyentes y la fuente de sus ingresos. El IRS indica que actualmente no dispone formalmente de una herramienta tecnológica para el acceso a esa información pública, para compilar los *feeds* de las redes sociales y para buscar información en múltiples sitios o páginas de redes sociales. De ahí que el IRS ponga su esperanza en que una herramienta tecnológica proporcionada por el proveedor ayude a la Administración a acelerar la resolución de casos de incumplimiento fiscal, proporcionando una forma más eficiente de identificar rentas o recursos y ayudando a recaudar las deficiencias fiscales que sean descubiertas. Ello debe conducir a un aumento en la recaudación de ingresos que conciernen a declaraciones impositivas que no fueron presentadas y a otras obligaciones fiscales³⁴.

El IRS ha especificado que solo utilizará información disponible públicamente para su consulta y que no proporcionará ninguna información sobre las declaraciones de impuestos

³² Revelador, en este sentido, es el artículo de Houser y Sanders (2017, pp. 823-824), en el que afirman que el IRS ha confirmado que colecciona información de las redes sociales, pues, según un documento técnico del IRS, este considera Facebook, MySpace y YouTube como posibles fuentes de información. Al respecto, indican estas autoras que el IRS ha informado que ha utilizado programas informáticos para clasificar y obtener de forma automatizada información en las redes sociales, programas que son conocidos como arañas de la web (*spider*). En este sentido, señala Freeman (2019, p. 6) que el IRS está capacitado para extraer información de varias fuentes públicas, incluidas las redes sociales del tipo Facebook, Twitter y LinkedIn, así como para extraer datos de otras fuentes públicas de internet del tipo Google Maps. Asimismo, Toscher y Kellerman (2019, p. 15) indican que el IRS extrae continuamente datos de internet a través de los programas informáticos de rastreo de la web (*web crawlers*). Incluso, señalan estos autores, que la división encargada de la investigación criminal en el IRS utiliza programas informáticos para captar y grabar conversaciones telefónicas, mensajes de texto y datos de localización de los teléfonos móviles para combatir el fraude fiscal.

³³ Request for Information: Department of Treasury, IRS, Social Media Research Request Solicitation N.º 2032H8-RFI-Media (18 de diciembre de 2018).

³⁴ *Id.*, en este sentido, Federico y Thomson (2019, p. 46).

de los contribuyentes al proveedor. El IRS solo busca ver información en cualquier plataforma pública, es decir, «blogs, sitios de redes sociales, foros, salas de chat, etc.»³⁵. En este sentido, el IRS ha aclarado que lo que está buscando es una herramienta tecnológica independiente que, basándose en una consulta específica, permita recopilar y compilar cualquier contenido accesible al público y que pueda proporcionar los resultados en un informe o formato fácil de leer³⁶. Al respecto, se especifica también que la herramienta debe ser capaz de actualizar sus informes conforme se vaya incorporando nueva información accesible al público en las páginas de internet³⁷. Esto no es baladí, porque puede implicar una cierta vigilancia o monitorización constante de ciertos contribuyentes o de ciertas actividades en internet³⁸. El IRS puntualiza, no obstante, que no se trata de buscar una herramienta para identificar cuentas en las redes sociales y someterlas a un control o monitorización³⁹. Según la estimación del IRS, alrededor de 25.000 empleados distintos utilizarán esta herramienta tecnológica formulando sus consultas para obtener los informes con la información pública disponible en las páginas de internet, entre los que se encontrarían inspectores, agentes y oficiales tanto de campo como de oficina⁴⁰.

El IRS declara en esta solicitud que comentamos que solo utilizará la herramienta tecnológica de la que pretende proveerse en el mercado para ayudar con casos de cumplimiento tributario previamente identificados y que no la utilizará para buscar en internet o en

³⁵ Así lo señala en *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, en la respuesta a la cuestión número 1.

³⁶ Así lo indica en *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, en la respuesta a la cuestión número 3.

³⁷ *Vid. IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, respuesta a la cuestión número 10.

³⁸ La formulación de la pregunta número 10 de los proveedores interesados al IRS no deja lugar a dudas, pues se pregunta, precisamente, si el Gobierno desea monitorear continuamente los cambios o actualizaciones respecto a ciertos negocios o contribuyentes a través de ciertas reglas comerciales definidas que pueden contribuir a la identificación de actividades ilícitas, esto es, fraudulentas. Y la respuesta del IRS es positiva, como puede leerse en *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, respuesta a la cuestión número 10.

³⁹ El IRS se muestra rotundo en la respuesta a la cuestión número 20, que preguntaba si la Administración deseaba identificar cuentas de las redes sociales para monitorizarlas (*vid. IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*, respuesta a la cuestión número 20). En la respuesta a la cuestión número 21, se insiste en que no se está pidiendo a un proveedor que proporcione una herramienta que controle o monitorice nada, tan solo que proporcione la información disponible para el público en los sitios de internet y, en este sentido, no se espera que las cuentas o la información que son privadas formen parte del informe. Otras Administraciones tributarias, como es el caso de la Administración tributaria neerlandesa (*Dutch Tax and Customs Administration*), sí han llevado a cabo una monitorización de las redes sociales de los ciudadanos durante algún periodo de tiempo, pero no con la finalidad de combatir el fraude fiscal, sino de conocer las opiniones y sentimientos de los ciudadanos sobre la propia Administración tributaria, como se explica en Bekkers *et al.* (2013).

⁴⁰ Así se indica en las respuestas a las cuestiones 7, 13 y 24 que pueden verse en el documento *IRS Supplied Responses to Vendor Questions: 2032H8-RFI-MEDIA*.

las redes sociales sitios con el propósito de iniciar nuevas inspecciones o comprobaciones fiscales⁴¹. No obstante, la solicitud de información señala expresamente entre los fines legítimos a los que se podrá destinar la información recabada la planificación de áreas que inspeccionar⁴². Por ello, coincidimos con la opinión de Federico y Thomson (2019, p. 46) de que es probable que el uso de los datos extraídos de las redes sociales por parte del IRS genere inquietudes y problemas desde el punto de vista de la privacidad de los contribuyentes, pese a la declaración de la Administración de que tales datos no van a ser utilizados para iniciar nuevas inspecciones tributarias, sino para el desarrollo de comprobaciones e investigaciones de casos ya localizados. Asimismo, Drumbl se formula la pregunta, desde el punto de vista del peligro que para la privacidad de los contribuyentes representa esta práctica del IRS, de si no cabría la posibilidad de que la Administración tributaria expandiese el programa posteriormente más allá de la intención inicial de utilizar estas prácticas de búsqueda y captación automatizada de información en las redes sociales solo respecto a casos de cumplimiento tributario ya existentes⁴³. Para esta última autora, incluso más allá de las cuestiones atinentes a la privacidad de los contribuyentes, el riesgo, al menos potencial, que representa esta forma de búsqueda y captación de información de los contribuyentes en las redes sociales es el de crear un perjuicio desproporcionado a los contribuyentes con rentas más bajas. Y ello porque con estas nuevas técnicas de minería de datos de las redes sociales se incrementa desproporcionadamente la ratio de contribuyentes con rentas bajas que van a ser objeto de comprobación e investigación frente a otros segmentos de contribuyentes que disponen de rentas más altas⁴⁴. Ello es así en gran parte porque para el IRS

⁴¹ Al respecto, consideran Crouzet *et al.* (2020, p. 147) que la Administración tributaria estadounidense, que es una de las Administraciones más estrictas del mundo, se aleja de la estrategia seguida en Francia de autorizar a la Administración tributaria una colecta *a priori* de los datos del conjunto de los usuarios de las plataformas en línea consideradas, con independencia, por tanto, de que exista un indicio o sospecha preexistente de defraudación fiscal respecto a determinados usuarios de estas plataformas. Para estos autores, la Administración tributaria estadounidense ha indicado que no quiere seguir esa estrategia de captación general de los datos de todos los usuarios de las redes sociales y plataformas de internet, decantándose por recurrir a la captación de información en redes sociales y otras plataformas de internet para corroborar o completar información únicamente respecto a aquellos casos previamente identificados.

⁴² La *Request Solicitation n.º 2032H38-RFI-MEDIA* (Dec. 18, 2018) señala que con la misma se busca determinar las herramientas que están ahora disponibles en el mercado y que proporcionarán la información más precisa, actual y completa. Se especifica, asimismo, que la información recuperada a través de búsquedas de proveedores se utilizaría solo para fines legítimos, es decir, para casos existentes o para planificar áreas que inspeccionar.

⁴³ *Vid.* Drumbl (2021, p. 4). La autora, además, dando por hecho el riesgo que para la privacidad de los contribuyentes representa esta práctica, manifiesta su irritación por el hecho de que el IRS obtenga una huella digital de los contribuyentes personas físicas cada vez más invasiva de su privacidad.

⁴⁴ Para Drumbl (2021, p. 4), la población más vulnerable económicamente ya es objeto de una monitorización intrusiva en otros contextos, por lo que, en su opinión, utilizar la minería de las redes sociales como una herramienta para la aplicación de los impuestos es simplemente agregar una capa adicional de indignidad a una población que ya está sujeta a una mayor vigilancia digital en virtud de su falta de ingresos y riqueza.

es más fácil dirigir los medios automatizados a la comprobación de los tipos de problemas que se dan en esta clase de declaraciones impositivas, pues muchas familias con rentas bajas dependen del sistema de declaración de impuestos para reclamar beneficios fundamentales de bienestar social, como el beneficio fiscal por la percepción de rentas del trabajo (*earned income tax credit*) o el beneficio fiscal o ayuda por los hijos (*child tax credit*)⁴⁵.

Lo que puede deducirse de todo ello es que la Administración tributaria estadounidense está utilizando herramientas tecnológicas para captar información de libre acceso en páginas de internet, especialmente en redes sociales, y que esta información puede ser utilizada para el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación en curso y también para la planificación de áreas o campos que van a ser objeto de la actuación de comprobación e investigación por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria, lo cual, en definitiva, alude a la aplicación de una estrategia más eficiente para la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de comprobación. Y ahí es donde la información recabada de fuentes abiertas en internet, junto con la información de la que ya dispone la propia Administración tributaria en sus bases de datos, debidamente almacenada, procesada y analizada con técnicas de aprendizaje automático (*machine learning*) puede dar lugar al establecimiento de patrones de fraude fiscal, generando algoritmos de carácter descriptivo o predictivo, de utilidad, como decimos, para una mejor orientación de las tareas administrativas de comprobación e investigación tributaria encaminadas a combatir el fraude y la evasión fiscal⁴⁶.

2.3. La experiencia de captación y explotación de datos de internet en la Administración tributaria de Francia

En Francia, el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 (una ley equivalente a nuestra Ley de presupuestos generales del Estado) ha introducido la posibilidad para las Administraciones fiscal y aduanera de recolectar y explotar de ciertos sitios de internet, tales como las redes sociales y las plataformas de internet en las que ciudadanos y empresas pueden intercambiar bienes y servicios, los datos que sean de libre acceso al público⁴⁷. Este pre-

⁴⁵ Cfr. Drumbl (2021, p. 5).

⁴⁶ Como señala Pianko (2020, p. 4), el aprendizaje automático (*machine learning*) es la extracción automatizada de patrones de datos. Para algunas de esas técnicas de aprendizaje automático, los resultados se capturan en fórmulas o conjuntos de instrucciones (algoritmos) para que los patrones se puedan detectar en nuevos datos. Los resultados de esos casos se retroalimentan en el sistema para que el modelo de detección «aprenda» y se adapte todo el tiempo.

⁴⁷ Así lo establece el artículo 154 de la *Loi 2019-1479, du 28 décembre 2019, de finances pour 2020* (publicada en el *Journal Officiel de la République Française* núm. 302, de 29 de diciembre de 2019). En el proyecto de Ley de finanzas para 2020, cuya tramitación se desarrolló en la Asamblea Nacional francesa y en el Senado, el precepto en cuestión tenía otra numeración, pues inicialmente era el artículo 9 del proyecto de ley y pasó a ser, apenas comenzada la tramitación parlamentaria, el artículo 57 de dicho proyecto de ley,

cepto legal establece con carácter experimental y por un periodo inicial de tres años un mecanismo que establece esta potestad o facultad de la Administración fiscal y de la Administración aduanera de recabar de forma informatizada y automatizada los contenidos accesibles públicamente a través de ciertos operadores de plataformas de internet, así como para llevar a cabo una explotación de tales datos con la finalidad de investigar determinadas infracciones fiscales y aduaneras, al cabo del cual, y tras la evaluación correspondiente, el mecanismo en cuestión podrá adquirir un carácter permanente o, en su caso, ser retirado o modificado. Como ha puesto de manifiesto la doctrina, el mecanismo previsto en el artículo 154 supone una captación automatizada de datos de internet respecto a un número indeterminado de contribuyentes que tiene un carácter masivo y previo, en el sentido de que no presupone la existencia de indicios de fraude fiscal o sospechas del mismo y, en consecuencia, es susceptible de afectar a millones de ciudadanos y empresas que son usuarios de las redes sociales y de otras plataformas de internet y de recolectar millones de datos, de los cuales, algunos tendrán relevancia fiscal y otros no⁴⁸. Ello supone un paso más respecto a las actividades de minado de datos (*data mining*) que hasta ahora venía realizando la Administración tributaria francesa en la lucha contra el fraude fiscal, en las que solo utilizaba información disponible en la propia Administración o datos hechos públicos por otras Administraciones⁴⁹. Asimismo, supone un pequeño paso más respecto al modelo estadounidense que hemos analizado anteriormente, si nos ceñimos estrictamente a lo que ha declarado la Administración tributaria estadounidense en el sentido de que iba a utilizar los programas de captación masiva de datos de las redes sociales y otras plataformas de internet en relación con casos o expedientes de posible fraude fiscal previamente identifi-

por lo que el debate que generó durante su tramitación parlamentaria, tanto en los órganos legislativos como en los medios de comunicación, iba referido mayormente al artículo 57 del proyecto de ley, que finalmente fue aprobado como artículo 154.

⁴⁸ Como señalan Gilles y Bouhadana-Gilles (2020, p. 14), la Administración podrá con este nuevo útil recolectar y tratar en masa los datos libremente accesibles y hechos manifiestamente públicos por los usuarios de las redes sociales y de las plataformas de internet con el objetivo de detectar los fraudes fiscales. En el mismo sentido, destacan Crouzet *et al.* (2020, pp. 146-147) que el nuevo dispositivo insta una colecta sistemática, sin sospecha previa, de datos en masa sobre la mayoría de las plataformas en línea. Una colecta específica e individualizada para confirmar las sospechas preexistentes se sustituye ahora por una colecta *a priori* de los datos del conjunto de usuarios de las plataformas en línea contempladas.

⁴⁹ En efecto, como explican Gilles y Bouhadana-Gilles (2020, p. 12), en el año 2013 la Administración tributaria francesa puso en marcha un útil de *data mining* para la detección del fraude fiscal y una mejor selección de los contribuyentes sobre los que desarrollar actuaciones de control. El mecanismo se denomina en francés *ciblage de la fraude et valorisation des requêtes* y permite optimizar el trabajo de detección de fraude analizando de forma automatizada las informaciones internas y externas de la Administración fiscal a partir de «métodos estadísticos innovadores». En el año 2016, fue la Dirección General de Aduanas y Derechos Indirectos la que puso en marcha su dispositivo de *data mining* para la lucha contra el fraude fiscal, el llamado en francés *service d'analyse de risque et de ciblage* (servicio de análisis de riesgos y de selección). La nota común de estos dos dispositivos es que la Administración se apoya únicamente sobre la información que ella misma posee o sobre datos publicados por otros actores institucionales.

cados, aunque, como hemos dicho, esta declaración de la Administración estadounidense había que tomarla con muchas reservas⁵⁰.

El mecanismo para la recolección de datos y su explotación con técnicas de *big data* e inteligencia artificial que ahora se pone en marcha es susceptible de provocar una fuerte injerencia en los derechos fundamentales y en las libertades públicas de los ciudadanos, especialmente en el derecho a la protección de datos personales, en el derecho al respeto de la vida privada y en las libertades de expresión y comunicación⁵¹. Por ello, el mecanismo contemplado en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 se ha configurado con un conjunto de garantías tendentes a preservar los derechos y libertades de los ciudadanos y a asegurar que la injerencia en los mismos por parte de la Administración fiscal será la mínima necesaria para el logro del objetivo de la lucha contra el fraude fiscal, que también constituye un bien constitucionalmente relevante.

Así, como hemos indicado, el dispositivo se aprueba con carácter experimental por un periodo de tres años y será objeto de una primera evaluación cuyos resultados deberán de remitirse tanto al Parlamento como a la Comisión Nacional de la Informática y de las Libertades, al menos 18 meses antes de la expiración de ese plazo de tres años, esto es, esa primera evaluación deberá producirse hacia la mitad del periodo de experimentación⁵². A ello seguirá una evaluación definitiva del mecanismo, que deberá remitirse tanto al Parlamento como a la Comisión Nacional de la Informática y de las Libertades al menos seis meses antes de que concluya el periodo de experimentación. Estos informes, tanto el inicial como el definitivo, suponen un importante mecanismo de control respecto a la utilización de esta potestad que se concede a la Administración tributaria y a la aduanera en la lucha contra el fraude fiscal y, habida cuenta de las funciones de los órganos a los que ha de rendirse cuenta sobre el funcionamiento y resultados de la experimentación, está claro que este con-

⁵⁰ Ello es enfatizado por Crouzet *et al.* (2020, p. 147), que consideran que la Administración tributaria francesa ha ido más allá que la Administración tributaria estadounidense al no restringir la captación automatizada de datos de las redes sociales y otras plataformas de internet a casos previamente identificados sobre los que hubiese alguna sospecha de fraude fiscal a fin de corroborar o buscar más información sobre dichos casos, sino que en Francia se ha dotado a la Administración fiscal y a la aduanera de unas potestades de captación y explotación de datos públicos de las redes sociales y demás plataformas con carácter previo a cualquier sospecha o indicio de fraude fiscal.

⁵¹ En este sentido, como se explica en la Decisión del Tribunal Constitucional de Francia (*Conseil Constitutionnel*) número 2019-796 DC, de 27 de diciembre de 2019 (publicada en el *Journal Officiel de la République Française* de 29 de diciembre de 2019), que se pronuncia sobre la constitucionalidad de algunos preceptos de la Ley de finanzas para 2020, entre ellos sobre el artículo 154 de la misma, una parte de los diputados y senadores recurrentes alegan que la instauración de un dispositivo de vigilancia sobre internet como el que establece el artículo 154 de la ley podría suponer un atentado inconstitucional al derecho al respeto de la vida privada, al derecho a la protección de datos personales y, puesto que el mismo conducirá a los usuarios de internet a autocensurarse, a la libertad de expresión y de comunicación (párrafo 76 de la decisión).

⁵² Tal y como establece el artículo 154.III de la Ley de finanzas para 2020.

trol puede implicar tanto que el mecanismo se haga definitivo como que se elimine, pasando lógicamente porque sufra las modificaciones necesarias, especialmente de cara a una mejor salvaguarda de los derechos y libertades de los ciudadanos⁵³.

Una garantía importante respecto a la configuración de este mecanismo del artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 consiste en la limitación objetiva del tipo de fraude tributario que puede perseguirse a través del mismo. En efecto, la recolección masiva de datos de las redes sociales y otras plataformas de internet no se va a utilizar para perseguir cualquier tipo de fraude fiscal, sino exclusivamente el derivado de determinadas infracciones al ordenamiento tributario y aduanero. En concreto, se va a utilizar para perseguir las infracciones a las reglas de domiciliación o residencia fiscal en Francia, esto es, para combatir aquellos casos de insuficiencia de declaración impositiva en Francia por infracción a estas reglas de domiciliación fiscal, lo que apunta claramente a la persecución de las deslocalizaciones de los contribuyentes fuera de Francia por motivos fiscales que tengan un carácter ficticio. Asimismo, se va a perseguir la fabricación, detención, venta o transporte ilícitos de tabaco. Igualmente, se va a utilizar para perseguir delitos que reprimen ciertas prácticas fraudulentas en materia de alcohol, de tabaco y de metales preciosos, así como delitos aduaneros que sancionan el contrabando, la importación y la exportación de mercancías no declaradas. También para perseguir el blanqueo de productos financieros procedentes de un delito aduanero o de una infracción a la legislación sobre los estupefacientes.

El Tribunal Constitucional francés, en su Decisión 2019-796 DC, de 27 de diciembre de 2019, va a considerar adecuada a la Constitución la utilización del mecanismo previsto en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 en relación con estos casos que acabamos de mencionar de fraude o evasión fiscal. El tribunal, siguiendo una doctrina ya consolidada, reafirma el valor constitucional que tiene la lucha contra el fraude fiscal y, a partir de ahí, examina si las limitaciones que el mecanismo enjuiciado suponen tanto para el respeto al derecho a la vida privada como para las libertades de expresión y comunicación son proporcionadas al fin perseguido⁵⁴. Para el tribunal, los tratamientos de datos autorizados por

⁵³ En este sentido, señala la Decisión del *Conseil Constitutionnel* número 2019-796 DC, de 27 de diciembre de 2019, que corresponde al legislador extraer las consecuencias de la evaluación de este dispositivo y, en particular, a la vista de la injerencia en los derechos y libertades de los ciudadanos y del respeto a las garantías establecidas en el dispositivo, tener en cuenta su eficacia en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. De ahí que advierta el tribunal que «a la luz de esta evaluación, la conformidad a la Constitución de este dispositivo podrá entonces de nuevo ser examinada» (párrafo 96).

⁵⁴ Para el tribunal, por lo que al respeto del derecho a la vida privada respecta, «la colecta, el registro, la conservación, la consulta y la comunicación de datos de carácter personal deben estar justificados por un motivo de interés general y puestos en práctica de manera adecuada y proporcional a este objetivo». De ahí que señale el tribunal que «corresponde al legislador asegurar la conciliación entre el objetivo de valor constitucional de lucha contra el fraude y la evasión fiscales y el derecho al respeto de la vida privada» (párrafos 79 y 80). Respecto a las libertades de expresión y comunicación, indica el tribunal que pueden verse afectadas por un dispositivo como el enjuiciado, pero que le es dado al legislador dictar las reglas apropiadas para conciliar el logro del objetivo de valor constitucional lucha contra el fraude y

el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 solo pueden utilizarse para la investigación de ciertos incumplimientos e infracciones fiscales limitativamente enumeradas. La mayor parte de esos incumplimientos e infracciones se caracterizan por el hecho de que su comisión se hace posible o se favorece por la utilización de internet, lo que justifica un dispositivo particular de recolecta de datos de internet. Ese no es el caso de la insuficiencia de declaración impositiva derivada de una violación de las reglas de domiciliación fiscal en Francia, esto es, de las deslocalizaciones ficticias de contribuyentes por motivos fiscales, que pueden producirse sin conexión alguna con el uso de internet. Para este caso, considera el tribunal que es la gravedad del incumplimiento o infracción y la dificultad de identificarlo lo que justifica el recurso a métodos particulares de investigación⁵⁵.

El tribunal ha declarado inconstitucional uno de los supuestos previstos en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020, en concreto, el recogido en la letra b) del artículo 1.728 del Código General de los Impuestos, que sanciona con un recargo del 40 % la falta o el retraso en la presentación de una declaración fiscal en los 30 días siguientes a la recepción de una puesta en mora. Como señala el tribunal, en una situación como esta, la Administración, que ha puesto en mora al contribuyente por no presentar su declaración, tiene ya conocimiento de una infracción a la ley fiscal, sin tener necesidad de recurrir al dispositivo automatizado de colecta de datos personales. Por tanto, permitiendo la puesta en práctica de este dispositivo para la simple investigación de este incumplimiento o infracción, que, a diferencia de los otros mencionados anteriormente, no se hace posible o se favorece por el uso de internet ni se caracteriza por una gravedad o una dificultad de detección particular, el dispositivo cuestionado para este caso comporta una injerencia en el derecho al respeto de la vida privada y a las libertades de expresión y comunicación que no puede reputarse como proporcionada al objetivo perseguido⁵⁶.

En cuanto al tipo de páginas de internet que pueden ser objeto de escrutinio por parte de la Administración fiscal, de acuerdo con lo señalado en el artículo 154, se trata de los

la evasión fiscales con el ejercicio del derecho de libre comunicación y de la libertad de hablar, escribir e imprimir. Recuerda a estos efectos el tribunal que la libertad de expresión y de comunicación es tan valiosa que su ejercicio es una condición de la democracia y una de las garantías para el respeto de otros derechos y libertades. De ahí que las limitaciones al ejercicio de esta libertad deben ser necesarias, adecuadas y proporcionadas al objetivo perseguido (párrafos 81 y 82).

⁵⁵ Como señala el tribunal, resulta de los trabajos parlamentarios que el legislador, que ha querido limitar el número de incumplimientos susceptibles de ser investigados, ha querido contemplar uno de los casos más graves de sustracción al impuesto, que puede ser particularmente difícil de descubrir.

⁵⁶ La Decisión del *Conseil Constitutionnel* 2019-796 DC contiene, por tanto, una declaración de inconstitucionalidad parcial respecto al artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020, limitada a este único supuesto de los varios contemplados en el precepto. El limitado alcance de la inconstitucionalidad declarada por el Conseil no es compartido por *Crouzet et al.* (2020, pp. 147-148), que consideran que el dispositivo previsto en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 es contrario a los principios esenciales aplicables en materia de protección de datos de carácter personal.

sitios de internet de los operadores de plataforma de puesta en relación de una pluralidad de partes para la venta de un bien, la prestación de un servicio o el intercambio o compartición de un contenido, de un bien o de un servicio⁵⁷. Esto incluye las redes sociales del tipo Facebook, Twitter, Instagram y similares, las plazas de mercados en línea como Amazon, eBay, PriceMinister y otras, y las plataformas de compartición en línea de contenidos como son YouTube, Dailymotion y otras parecidas⁵⁸.

Otra de las garantías previstas en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 es que los datos que pueden ser captados, almacenados y explotados de forma automatizada por la Administración tributaria a través de las tecnologías informáticas son aquellos que los usuarios de los sitios de internet hayan hecho manifiestamente públicos y que sean libremente accesibles, sin que se pueda utilizar a estos efectos algún sistema de reconocimiento facial por parte de la Administración tributaria. Esto excluye los contenidos accesibles solamente tras la introducción de una contraseña o tras el registro o inscripción en el sitio web en cuestión⁵⁹. Además, solo pueden ser recolectados y explotados por la Administración tributaria a través de estas técnicas los contenidos que se refieran a la persona que, deliberadamente, los ha divulgado en internet⁶⁰. Ello excluiría la recolección de contenidos o de datos extraídos de los comentarios de otras personas sobre la información o los *posts* publicados libremente por la persona a la que tales datos van referidos.

También constituye una garantía para los derechos y libertades de los ciudadanos la previsión del artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 de que la captación automatizada de los datos de los sitios de internet y su explotación posterior tenga que ser realizada por agentes de la Administración fiscal o aduanera que tengan al menos el grado de inspector (*contrôleur*) y, además, estos agentes deben estar especialmente habilitados por el director general para llevar a cabo esta función, lo cual garantiza que queden sujetos al secreto profesional o deber de sigilo de los funcionarios y demás personal de la Administración tributaria. No se puede externalizar en empresas privadas la captación, conservación y explotación de estos datos, si bien, las empresas contratistas pueden intervenir en lo que constituye el diseño o concepción misma de los útiles informáticos para el tratamiento de los datos.

Una de las garantías más importantes previstas en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 es la relativa al plazo para proceder a la destrucción de los datos recolectados.

⁵⁷ El artículo 154 de la Ley de finanzas se refiere a las plataformas en línea contempladas en el artículo L.111-7 2.º del Código de Consumo, que se refiere a redes sociales, plazas de mercados en línea y plataformas en línea de compartición de contenidos.

⁵⁸ *Cfr.*, en este sentido, Crouzet *et al.* (2020, p. 146).

⁵⁹ Tal y como señala la Decisión del *Conseil Constitutionnel* francés número 2019-796 DC, párrafo 87.

⁶⁰ La expresión utilizada por el precepto, que los datos deben ser hechos «manifiestamente públicos» por los usuarios de esos sitios de internet, recoge los términos empleados por el artículo 9.2 e) del Reglamento General de Protección de Datos (RGPD, aprobado por el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016).

Está claro que la captación masiva de datos de las redes sociales y de otras plataformas de internet es susceptible de aportar a la Administración tributaria millones de datos relativos a multitud de personas y empresas. Evidentemente, no todos esos datos son útiles o tienen relevancia tributaria para la persecución del fraude fiscal en relación con los tipos de incumplimiento o infracción tributaria o aduanera a los que está dirigido este dispositivo. De ahí que el precepto establezca una serie de plazos muy breves para que la Administración tributaria destruya los datos recolectados.

Los llamados «datos sensibles», esto es, datos que revelen el origen racial o étnico de la persona, sus opiniones políticas, sus convicciones religiosas o filosóficas, su afiliación sindical, los datos genéticos o biométricos y aquellos concernientes a la salud y a la vida o la orientación sexual de una persona, no pueden ser objeto de explotación alguna en el marco de este dispositivo, por lo que tendrán que ser destruidos en el plazo máximo de cinco días desde su captación automatizada. También serán destruidos en este plazo de cinco días aquellos datos recolectados que manifiestamente no tengan relación con los tipos de infracciones tributarias y aduaneras que se tratan de perseguir con este dispositivo⁶¹.

Aquellos datos recolectados que sí tengan relación con los tipos de infracciones tributarias contempladas en el artículo 154 serán destruidos en un plazo máximo de 30 días si no son susceptibles de ser utilizados para la constatación de los incumplimientos e infracciones a la normativa tributaria y aduanera que son objeto de este mecanismo de captación automatizada de datos de internet. Solamente aquellos datos que estrictamente sean necesarios para la constatación o comprobación de estos incumplimientos tributarios y aduaneros pueden ser conservados durante el periodo de un año o, si son utilizados en un proceso penal o en un procedimiento fiscal o aduanero, hasta la finalización del mismo.

Otra garantía importante en la configuración del mecanismo establecido en el artículo 154, tantas veces citado, es que la captación automatizada mediante técnicas informáticas de los datos de las redes sociales y otras plataformas de internet no va a dar lugar al inicio automatizado de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria. Antes bien, cuando el tratamiento de dichos datos genere un perfil de riesgo fiscal respecto a los incumplimientos e infracciones tributarias y aduaneras objeto del mecanismo respecto a determinadas personas o entidades, los datos en cuestión deberán transmitirse a los órganos competentes de la Administración fiscal y aduanera, que son los que tendrán que examinarlos y valorar el posible inicio del correspondiente procedimiento de comprobación

⁶¹ Consideran Crouzet *et al.* (2020, p. 147) que la captación masiva de datos personales que no tienen conexión con el fin perseguido por el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 contraviene el principio fundamental de minimización de datos contemplado en el ámbito europeo en el artículo 5 del RGPD, según el cual, solo los datos de carácter personal necesarios para el tratamiento de que se trate pueden ser recolectados. En efecto, como indica el artículo 5.1 b) del RGPD, «los datos personales deben ser adecuados, pertinentes y limitados a lo necesario en relación con los fines para los que son tratados ("minimización de datos")».

e investigación tributaria⁶². Con ello se respeta lo dispuesto en el artículo 22.1 del RGPD, que establece el derecho de los interesados a no ser objeto de una decisión basada únicamente en el tratamiento automatizado de datos, incluida la elaboración de perfiles, cuando la misma produzca efectos jurídicos en él o le afecte significativamente de modo similar. Esto es importante, puesto que implica que la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de comprobación e investigación tributaria no puede establecerse de forma automatizada tras la aplicación de las técnicas de *big data* e inteligencia artificial, sino que es necesaria la intervención humana de los correspondientes funcionarios encargados de tales tareas de control tributario para valorar y decidir finalmente la concreta orientación de las actividades a desarrollar en relación con los obligados tributarios finalmente seleccionados⁶³.

En coherencia con ello, el artículo 154, que comentamos, dispone que los datos recolectados de internet de forma automatizada no podrán oponerse frente a la persona a la que tales datos van referidos, sino en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación incoado por la Administración tributaria o, en su caso, por la Administración aduanera⁶⁴. Asimismo, respecto a los derechos que la normativa francesa sobre protección de datos personales concede a los interesados, el precepto garantiza el acceso a la información recolectada y que sea objeto de tratamiento por parte de los órganos de la Administración fiscal o aduanera habilitados para ello, salvo el derecho de oposición a que sus datos sean tratados de forma automatizada, lo que permitirá a los interesados ejercer el derecho de acceso a los datos o de rectificación y cancelación de los mismos cuando existan errores⁶⁵.

Finalmente, el último párrafo del punto I del artículo 154 establece que la puesta en práctica de este tratamiento de datos, tanto durante su creación como durante su utilización, debe ser proporcionada al fin perseguido. Al respecto, destaca el Tribunal Constitucional francés en su Decisión 2019-796 DC que corresponderá al poder reglamentario, bajo el control del juez, velar por que los algoritmos utilizados para estos tratamientos no permitan coleccionar, explotar y conservar más que los datos estrictamente necesarios para esas finalidades.

⁶² Como señala el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020 en su apartado I:

Quando los tratamientos realizados permitan establecer que existen indicios de que una persona ha podido cometer uno de los incumplimientos enumerados en el primer párrafo del presente artículo, los datos coleccionados serán transmitidos al servicio competente de la Administración fiscal o de la Administración de aduanas y derechos indirectos para su corroboración y enriquecimiento.

⁶³ En este sentido, como señala nuestra AEPD, «para que pueda considerarse que existe participación humana, la supervisión de la decisión ha de ser realizada por una persona competente y autorizada para modificar la decisión, y para ello ha de realizar una acción significativa y no simbólica» (2020a, p. 28).

⁶⁴ Como destaca la Decisión del *Conseil Constitutionnel* número 2019-796 DC, se trata de procedimientos que aseguran el respeto del principio contradictorio y los derechos de defensa.

⁶⁵ La Decisión del *Conseil Constitutionnel* número 2019-796 DC indica que las personas interesadas se benefician, destacadamente, de las garantías relativas al acceso a los datos, a la rectificación y cancelación de los datos, así como a la limitación de su tratamiento (párrafo 91).

A la vista de todas estas garantías para los derechos y libertades de los ciudadanos con que se configura el mecanismo de captación automatizada de datos de internet previsto en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020, el Tribunal Constitucional (*Conseil Constitutionnel*) francés concluye en su Decisión 2019-796 DC que el legislador ha provisto al dispositivo criticado de garantías apropiadas para asegurar, entre el derecho al respeto de la vida privada y el objetivo de valor constitucional de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, una conciliación que no está desequilibrada⁶⁶. Por los mismos motivos el Consejo Constitucional francés ha juzgado que la injerencia en el ejercicio de la libertad de expresión y de comunicación es necesaria, adecuada y proporcionada a los objetivos perseguidos. De ahí que la Decisión 2019-796 DC del Consejo o Tribunal Constitucional francés haya avalado ampliamente la constitucionalidad del mecanismo previsto en el artículo 154 de la Ley de finanzas para 2020, aunque, como hemos señalado anteriormente, haya pronunciado una censura parcial de inconstitucionalidad solo respecto a uno de los supuestos previstos en el precepto que habilitaba el recurso a esta aspiración masiva de datos de internet.

En definitiva, el legislador ha dotado a la Administración tributaria francesa de una regulación que le permite una más eficaz persecución del fraude fiscal a través de la obtención automatizada de datos de acceso libre publicados en internet, incluidas las redes sociales de millones de ciudadanos y empresas, estableciendo una serie de garantías para asegurar el respeto a la protección de datos personales, a la vida privada y a las libertades de expresión y comunicación de los ciudadanos. Ello se une a la utilización de las técnicas de *big data* e inteligencia artificial que ya viene aplicando desde hace unos años la Administración tributaria francesa en el seno de la Dirección General de Finanzas Públicas y que trata de extraer todo su valor a la información ya disponible en la propia Administración tributaria o la que le es proporcionada por otros actores institucionales o por otras Administraciones tributarias en el marco de la cooperación internacional, a través del mecanismo conocido como *ciblage de la fraude et valorisation des requêtes*, encaminado a una más eficiente detección del fraude y orientación de la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria⁶⁷. Los datos revelan un aumento de los controles fiscales iniciados con base en los perfiles de riesgo elaborados tras la aplicación de las técnicas de *data mining* y de *machine learning* a la información disponible de la Administración tributaria, con el consecuente aumento de la recaudación derivada de las actuaciones de control⁶⁸.

⁶⁶ Vid., párrafo 93 de la Decisión del *Conseil Constitutionnel* 2019-796 DC.

⁶⁷ Un análisis sobre estos mecanismos de *data mining* aplicados por la Dirección General de Finanzas Públicas en Francia realiza Lequesne Roth (2019, pp. 177 y ss.).

⁶⁸ En este sentido, Perrotin (2020) realiza un balance sobre la eficacia de estas técnicas de *data mining*, destacando, por ejemplo, respecto al control tributario de los particulares, que la recaudación recuperada de las inspecciones iniciadas a partir de los expedientes remitidos o elaborados mediante estas técnicas de *data mining* se elevó en 2019 a más de 785 millones de euros.

2.4. La experiencia de captación y explotación de datos de internet en la AEAT española

La AEAT viene utilizando desde hace ya algunos años en nuestro país técnicas de *big data* y de inteligencia artificial para la captación automatizada de información de fuentes abiertas en internet, incluidas, como hemos visto que hacen las Administraciones estadounidense y francesa, redes sociales de los ciudadanos y plataformas de internet que ponen en contacto a pluralidad de personas y empresas para la venta o intercambio de bienes y para la prestación de servicios⁶⁹. Como sucede también en los países estudiados anteriormente, la mayor parte de la información que es tratada mediante técnicas de aprendizaje automático (*machine learning*) para la elaboración de patrones de fraude que puedan contribuir a una más eficaz detección del fraude y a una mejor selección de los contribuyentes que van a ser objeto de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria procede de fuentes internas de la Administración, fundamentalmente de las declaraciones tributarias presentadas por los distintos obligados tributarios y de los propios expedientes de las actuaciones de control tributario realizadas, y, cada vez con mayor importancia, del intercambio automático de información internacional con trascendencia tributaria, especialmente respecto a las cuentas financieras situadas en el extranjero de los residentes en España. Sin embargo, cada vez se abre paso también, con una cierta importancia, la captación a través de medios informáticos y de forma automatizada de los contenidos que son de libre acceso en internet, información que se incorpora a las propias bases de datos de la AEAT y que complementa la información ya disponible de cara a la elaboración de perfiles de riesgo fiscal y a una más eficiente planificación de las tareas inspectoras, especialmente por lo que respecta a la selección de los contribuyentes que van a ser objeto de actuaciones de comprobación e investigación.

Así, y por fijarnos en alguno de los ejemplos más recientes, las Directrices del Plan General de Control Tributario y Aduanero aprobadas para 2021 ponen el énfasis en varias ocasio-

⁶⁹ Como se señalaba ya en el apartado 4 de la Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015 (BOE de 11 de marzo de 2015), dedicado a la economía digital,

se pretende emprender las siguientes actuaciones:

- a) Captación de la información disponible en Internet con el objetivo esencial de proceder a efectuar una ordenación y sistematización de la misma, de cara a su explotación y análisis para su posterior incorporación a las bases de datos de la Administración tributaria.
- b) Captación de indicios de éxito de las páginas de comercio electrónico, a través de la información que ofrecen empresas especializadas en análisis y valoración de páginas web y de la disponible en las redes sociales.
- c) Utilizando técnicas de análisis de las redes sociales, se analizarán las operaciones comerciales realizadas entre los distintos agentes económicos con el objetivo de identificar aquellos patrones de comportamiento que se corresponden con actividades defraudadoras (tramas carousel, uso de testaferreros, etc.). Una vez identificados los patrones de fraude, se utilizarán tanto para la selección como para la comprobación.

nes en la captación de información procedente de nuevas fuentes, incluidas fuentes abiertas en internet, y en el tratamiento de esta información con técnicas de *big data*, para un mejor control del fraude fiscal⁷⁰. Especial atención, en este sentido, va a prestar la Administración tributaria a la detección de deslocalizaciones ficticias de contribuyentes con alto nivel de renta o patrimonio y al control de los cambios de residencia fiscal fuera de nuestro territorio⁷¹. Las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022 ponen el acento también en el control de los cambios de residencia ficticios, especialmente respecto a personas físicas titulares de grandes patrimonios o de un alto nivel de renta⁷².

Asimismo, en relación con la economía digital, se resalta en las directrices generales del mencionado Plan de Control Tributario y Aduanero para 2022 que «resulta esencial la obtención de información de las plataformas digitales que actúan como intermediarias y ponen en contacto a empresarios y consumidores ubicados en cualquier parte del mundo». Otro tanto sucede respecto a las operaciones que se realizan con criptomonedas⁷³. En general,

⁷⁰ Aprobadas por Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021 (BOE de 1 de febrero de 2021).

⁷¹ Como se indica en la Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, que aprueba las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021:

En los últimos años, la Agencia Tributaria ha impulsado la captación de nuevas fuentes de información, las cuales, unidas a herramientas masivas de tratamiento de datos han permitido determinar el patrimonio neto de los ciudadanos, sus flujos globales de renta y sus relaciones familiares, económicas y societarias.

Estas herramientas, basadas en el procesamiento de «Big data», han hecho posible efectuar de manera sistemática el análisis de residencia, sobre contribuyentes que figuran como no residentes en las bases de datos tributarias. Este análisis ha permitido obtener, en su caso, los indicios necesarios para poder determinar la presencia durante más de 183 días en territorio español, la existencia en nuestro país de un centro de intereses económicos relevante y operativo, así como la existencia de relaciones familiares que permitan inferir la residencia en España.

⁷² Estas directrices, contempladas en la Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022 (BOE de 31 de enero de 2022), señalan, al respecto, que

los análisis desarrollados a través de las herramientas con las que cuenta la Administración tributaria facilitan a la inspección tributaria la ejecución de las tareas necesarias para conocer de una forma ágil y eficiente indicios, por ejemplo, de residencia, lo que permite tomar las decisiones individualizadas tendentes a desarrollar las actuaciones de control sobre obligados tributarios que declaran ser no residentes y que disponen de un nivel relevante de patrimonio o de renta.

⁷³ Las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero para 2021 ya ponían el énfasis en la necesidad de obtener información sobre las operaciones realizadas con criptomonedas y, además, advertían que en algunos casos estas operaciones eran realizadas por el crimen organizado, pues, el mismo dispone de los avances tecnológicos que le permiten utilizar la llamada internet profunda para el tráfico y comercio de todo tipo de bienes ilícitos, así como el empleo de criptomonedas como medios de pago, lo cual continúa representando para el control tributario de la AEAT «uno de los desafíos

respecto al comercio electrónico las mencionadas directrices generales señalan expresamente que «se continúan las actuaciones de captura y análisis de información de fuentes abiertas»⁷⁴. Tal y como se indica en dichas directrices para 2022

es necesario consolidar las diferentes vías de obtención de información que permiten a la Administración tributaria disponer tanto del importe, como de la naturaleza y la identificación de las partes que forman parte de las operaciones comerciales realizadas en el conjunto de la actividad económica.

A tal efecto, se indica que:

el auge de las nuevas tecnologías y la pandemia no solo han conllevado la transformación de negocios existentes, sino que también han generado nuevas formas de negocio mediante la utilización de redes sociales. Es por ello que se deben redoblar esfuerzos para implementar fórmulas con el fin de obtener información de carácter económico o comercial que pueda ser explotada en una posterior comprobación.

En las directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2021 se incluyó de forma expresa, como novedad, la introducción en el ámbito del IRPF de técnicas de *big data* para detectar posibles incumplimientos por parte de los contribuyentes y alertarlos anticipadamente sobre ello, a fin de incitarlos a declarar correctamente. Para ello, es muy probable que la Administración tributaria deba apoyarse también en la información disponible en fuentes abiertas de internet –y aquí las redes sociales pueden cumplir un cierto

más exigentes en la actualidad». Las directrices del Plan de Control Tributario y Aduanero para 2022 profundizan en esta línea de abordar el control fiscal de las operaciones realizadas con criptomonedas, indicando que una de las actuaciones a realizar en relación con ello estriba en «la continuación de las tareas iniciadas en años anteriores relativas a la obtención de información procedente de diversas fuentes relacionada con las operaciones realizadas con monedas virtuales». Asimismo, se anuncia el desarrollo normativo y la elaboración de los modelos de declaración para dar cumplimiento a las obligaciones de información que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal establece para los titulares de monedas virtuales situadas en el extranjero y para proveedores de servicio de cambio de monedas virtuales y de servicios de custodia de monederos electrónicos.

⁷⁴ Las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022 señalan, en efecto, que la AEAT pretende intensificar las actuaciones de control sobre el comercio electrónico y, a tal efecto, indican lo siguiente:

cada vez es más frecuente el desarrollo de las relaciones comerciales fuera del contexto nacional, de forma que, sin perder la perspectiva de la Unión Europea y el objetivo de comercio común, es palpable que por parte de la Agencia Tributaria es necesario disponer de un conocimiento pleno de todas las operaciones comerciales que se realicen. Se continúan las actuaciones de captura y análisis de información de fuentes abiertas.

papel-, para captar información fiscalmente relevante de los contribuyentes⁷⁵. Pues bien, las directrices del Plan Anual de Control Tributario para 2022 profundizan en esta técnica, señalando, como una actuación a realizar, la

aplicación de mecanismos de *big data* en el ámbito del IRPF y continuación del proyecto puesto en marcha en 2021 para aumentar, utilizando la experiencia obtenida, la eficiencia en las selecciones de control, en línea con las estrategias internacionales basadas en el enfoque «behavioural insights» (enfoque hacia una mejor comprensión del comportamiento del contribuyente que favorezca la mejora espontánea de cumplimiento).

Pero, yendo un paso más allá, en las directrices para 2022 se prevé la posibilidad de extender esta técnica también al ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA) respecto a contribuyentes sujetos al sistema de Suministro Inmediato de Información⁷⁶. La aplicación de estas técnicas, basadas en la captación, sistematización y análisis de grandes volúmenes de datos con tecnología de inteligencia artificial y en la consecuente elaboración de perfiles de riesgo fiscal, implica un nuevo paradigma en la prevención y lucha contra el fraude fiscal, que aúna la función de información y asistencia al contribuyente con la función de control tributario, en un intento de potenciar el cumplimiento «voluntario» de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente sin necesidad de tener que recurrir a la apertura de procedimientos de comprobación e investigación tributaria cuyas consecuencias puedan resultar más gravosas para el contribuyente⁷⁷. Sin embargo, estas técnicas, que se materializan en un primer momento en el envío de las famosas cartas-aviso a

⁷⁵ En concreto, señalan las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2021, entre las actuaciones a realizar,

la introducción de mecanismos de «Big data» en el ámbito del IRPF y puesta en marcha de un proyecto para aumentar, utilizando la experiencia obtenida, la eficiencia en las selecciones de control, en línea con las estrategias internacionales y técnicas «nudge» (dirigidas a alentar y fomentar un comportamiento fiscal correcto) basadas en el enfoque «behavioural insights» (enfoque hacia una mejor comprensión del comportamiento del contribuyente).

⁷⁶ En concreto, señalan las directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022 lo siguiente:

se pueden utilizar estos mecanismos [*big data*] en el ámbito del IVA a partir de la existencia de los libros agregados de los contribuyentes SII de los que dispone la Agencia Tributaria, en un intento de fomentar la mejora en la calidad de los datos registrados en libros a través de la Sede electrónica y, consecuentemente, el correcto cumplimiento voluntario de las obligaciones periódicas.

⁷⁷ Como destacan las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022, se pretende

consolidar nuevas técnicas de trabajo, más eficientes y menos gravosas para el obligado tributario, que aúnen la asistencia y el control, favoreciendo que sean las decisiones voluntarias de los propios contribuyentes adoptadas con la debida información, y no necesariamente los procedimientos administrativos, las que determinen su mejora en el cumplimiento fiscal.

los contribuyentes que incurran en determinados parámetros de riesgo de incumplimiento fiscal pueden conducir, en un segundo momento, a la apertura de procedimientos de inspección tributaria respecto a contribuyentes que entran claramente dentro de los perfiles de riesgo fiscal determinados, en definitiva, a través del análisis de datos con técnicas de inteligencia artificial⁷⁸. Para potenciar esta estrategia, en el plano orgánico, las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022 anuncian la creación de un área de coordinación de análisis de riesgos y selección en el ámbito de la gestión tributaria que contará con la colaboración del Departamento de Inspección y que abarcará a las diferentes figuras impositivas⁷⁹.

Y ello, obviamente, representa un problema desde la óptica de los derechos y garantías del contribuyente, pues tales actuaciones está claro que suponen una injerencia en la esfera jurídica de los contribuyentes, que pueden verse incluso sometidos a un procedimiento de inspección tributaria, con base en modelos y algoritmos predictivos. Por ello, reviste una especial importancia la fase de captación, sistematización y análisis de la información relativa a los contribuyentes, pues de la calidad de los datos recabados por la Administración tributaria puede depender, en última instancia, la apertura de un procedimiento de inspección tributaria.

Como vemos, pues, la AEAT está utilizando las técnicas de *big data* y la inteligencia artificial en la lucha contra el fraude fiscal y, en este ámbito, cobra un cierto protagonismo también esta nueva forma de captación de información con relevancia tributaria, desarrollada a través de mecanismos informáticos que de forma automatizada acceden y colectan los contenidos de libre acceso publicados en páginas de internet, entre ellas redes sociales y plataformas de venta e intercambio de bienes y servicios, con la finalidad de incorporar esa información a sus propias bases de datos y realizar el correspondiente análisis de los datos con técnicas de inteligencia artificial. La AEAT (2015, p. 3) ha explicado en alguna ocasión, en concreto en relación con la ejecución del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2015, que

la captación de información se realizará a través de una serie de herramientas informáticas que permitan ordenar y sistematizar la información. Está previsto cru-

⁷⁸ Como señalan las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2022, resulta evidente que en la fase de selección se prestará especial atención a los casos en los que los indicios de incumplimiento se presenten con una mayor claridad, por lo que la función de información al contribuyente debe complementarse con un adecuado análisis y, en su caso, selección e inmediata inspección de aquellos contribuyentes cuyos ratios sean anormalmente bajos.

⁷⁹ Señalan, en concreto, las directrices generales para 2022 que se impulsará la creación de un área de coordinación de análisis de riesgos y selección en el ámbito de Gestión Tributaria que integrará una visión sistemática y unificada de la asistencia al contribuyente y el control. Esta área coordinará el diseño del análisis de riesgos de las diferentes figuras impositivas y contará con la participación de las diferentes Dependencias Regionales de Gestión tributaria, en colaboración con el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

zar la información de más de 200.000 dominios para su posterior incorporación a las bases de datos de la Administración tributaria.

Algunas informaciones de los medios de comunicación han detallado que para esta captación automatizada de información en internet se utiliza una herramienta informática llamada *web crawler*, también *web spider* o, en español, «araña de la web» y que se trata de un programa informático diseñado para explorar páginas de internet de forma metódica y automatizada⁸⁰. La Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias menciona en una guía que ha elaborado en 2017, relativa a las buenas prácticas en la aplicación del análisis de datos en las Administraciones tributarias, el ejemplo de la AEAT, que utilizando tecnología de *web scraping* ha lanzado un proyecto para detectar la actividad económica en redes abiertas, señalando que el resultado de este programa incluye la captación en internet de la información relativa a las ofertas de alquiler de bienes inmuebles, así como la información relativa a la evaluación de las ventas en las tiendas virtuales de comercio electrónico⁸¹. Precisamente, en relación con el control tributario de las rentas procedentes del alquiler de inmuebles, la AEAT ha puesto en marcha el proyecto RIFA (recuperación de información de fuentes abiertas), que incluye, entre otras actuaciones, la obtención en internet de información sobre anuncios de alquileres y el procesado, conservación y explotación de esta información en un lugar específico llamado «RIFA-alquiler inmobiliario»⁸². Asimismo, en referencia a la experiencia de la AEAT, se ha señalado la necesidad de utilizar *crawlers* para captar información de internet, de especial interés para el control de la economía colaborativa⁸³.

⁸⁰ En este sentido, Núñez (2015). Se afirma, además, en relación con este programa informático, que las arañas web permiten obtener cuantiosa información, que suele ser utilizada por empresas privadas para *analizar a su competencia*. Comienzan visitando una lista de URL's, identifican los enlaces en dichas páginas y los añaden a la lista de URL's a visitar de manera recurrente según los parámetros de búsqueda que se diseñen. Es decir, la operación más habitual es que al programa se le da un grupo de direcciones iniciales, el *crawler* descarga estas direcciones, analiza las páginas y busca enlaces a páginas nuevas. Luego, descarga estas páginas nuevas, analiza sus enlaces y así sucesivamente y de forma permanente. Permite recolectar información de todo tipo.

⁸¹ Tal y como se indica en Intra-European Organisation of Tax Administration (IOTA) (2017, p. 15), respecto a la tecnología *web scraping* (raspado o arañado de la web) se señala en esta guía que se trata de una tecnología que permite captar toda la información disponible o que resulte de utilidad de las páginas de internet. Se indica que a través de esta las Administraciones tributarias podrían, por ejemplo, detectar en qué países están activas las grandes empresas a fin de poder descubrir beneficios hasta ahora ocultos al Fisco o, también, se podría utilizar para obtener rápidamente grandes volúmenes de datos que podrían ser útiles para crear modelos predictivos.

⁸² En concreto, se señala en Inspección General del Ministerio de Hacienda y Función Pública (2017, p. 483), que «se ha descargado información de internet sobre anuncios de alquiler (tanto vacacional como habitual) y, tras realizar un proceso de identificación, se ha volcado en el lugar "RIFA-Alquiler inmobiliario"».

⁸³ En este sentido, CIAT (2020, p. 55).

3. A modo de conclusión

La AEAT está procediendo, por tanto, a la captación automatizada de información de fuentes abiertas en internet, lo que constituye una nueva forma de obtención de información mediante el uso de avanzadas tecnologías informáticas. Si bien el artículo 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), indica que la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, lo hace señalando expresamente que ello ha de hacerse «con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan». Y es que estas oportunidades que la inteligencia artificial y el *big data* ofrecen a la Administración tributaria para la captación masiva de datos en internet es susceptible de producir una injerencia en derechos fundamentales de los ciudadanos como el de protección de datos de carácter personal, reconocido en el artículo 18 de la Constitución española (CE), y en la libertad de expresión y comunicación, prevista en el artículo 20 de la CE, tal y como hemos analizado al tratar de la experiencia francesa. Por ello, creemos necesaria una regulación legal más detallada de estos nuevos modos de obtención de información por parte de la Administración tributaria española, que, de forma parecida a como ha sucedido en Francia, establezca garantías suficientes para asegurar un equilibrio entre la consecución del deber de contribuir a través de la lucha contra el fraude fiscal y la necesaria, pero adecuada y proporcionada injerencia en los derechos y libertades de los ciudadanos que el logro de aquel objetivo requiere⁸⁴.

A tal efecto, la proporcionalidad en el uso de la inteligencia artificial en la lucha contra el fraude fiscal se convierte en un principio fundamental que ha de guiar la actuación del legislador en la regulación de esta y, por supuesto, la propia actuación de la Administración tributaria en su puesta en práctica, especialmente cuando, como sucede en el caso que analizamos en este trabajo, se produce una colisión con derechos fundamentales de los ciudadanos⁸⁵. De interés, en este sentido, resulta la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 2966/2019 –NFJ079139–), en relación con una entrada domiciliaria practicada en el seno de un procedimiento de inspección, cuya autorización judicial el tribunal consideró que incurría en falta de motivación al basarse en meros indicios estadísticos extraídos del análisis de datos con técnicas de *big data* alegados por la Inspección, lo que se tradujo en una actuación claramente desproporcionada⁸⁶. Sin embargo,

⁸⁴ Coincidimos con Calderón Carrero (2020, p. 124) cuando señala que

la utilización de este tipo de herramientas de inteligencia artificial debe quedar sujeta a un estricto régimen que permita su control de legalidad y conciliación con los derechos y garantías fundamentales de los obligados tributarios, a efectos de evitar que su uso se convierta en una auténtica «caja negra» que desvirtúe su utilización y lo sitúe al margen del derecho.

⁸⁵ En este sentido, García-Herrera Blanco (2020b, pp. 310-311) pone el énfasis en la necesidad de aplicar el principio de proporcionalidad cuando los derechos afectados tienen la calificación de fundamentales.

⁸⁶ Así, en su fundamento jurídico cuarto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 2966/2019 –NFJ079139–) establece:

la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha venido a modificar los artículos 113 y 142 de la LGT, así como el artículo 8.6) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, otorgando a la Inspección tributaria mayores poderes a la hora de solicitar al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo la autorización para proceder a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios, permitiendo que tal entrada se pueda producir antes del inicio formal del procedimiento de inspección tributaria y relajando las exigencias de motivación del acuerdo de entrada emitido por el órgano competente de la Administración tributaria. Lo cual, si bien puede suponer una mayor eficacia en la actuación de la Inspección tributaria, supone sin lugar a duda un mayor menoscabo de un derecho fundamental de los obligados tributarios, cual es el de la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido.

Asimismo, resulta fundamental para un correcto uso de la inteligencia artificial la transparencia. Es cierto que la aplicación del principio de transparencia en la utilización de la inteligencia artificial para la lucha contra el fraude fiscal encuentra un escollo en el hecho de que la Administración no tiene interés en hacer públicos los algoritmos que utiliza para la selección de contribuyentes a inspeccionar porque ello podría malograr la efectividad de su actuación de control tributario. Además, para ello se ampara de forma rocosa en el carácter reservado de los datos tributarios (secreto fiscal) consagrado en el artículo 95 de la LGT, en el carácter secreto del Plan Anual de Control Tributario, del que solo se harán públicas sus directrices generales, establecido en los artículos 116 de la LGT y 170.7) del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAGI), que extiende ese carácter secreto al resto de los planes de inspección e, incluso, en lo que ya constituye una extralimitación reglamentaria, a los medios informáticos de tratamiento de la información y a los demás sistemas de selección de los contribuyentes que vayan a ser objeto de las actuaciones inspectoras⁸⁷. Sin embargo, el uso de las técnicas de inteligencia artificial en casos

no está de más especificar que la corazonada o presentimiento de la Administración de que, por tributar un contribuyente por debajo de la media del sector, le hace incurrir a este en una especie de presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal, es un dato que por sí mismo no basta, ni para establecer una relación causal o esquema que desemboque en ese fraude –ni siquiera en la presunción de deberes incumplidos, que deberán ser esclarecidos a través del procedimiento correspondiente, con ulterior control judicial–, ni menos aún para anclar en tal circunstancia la necesidad de entrada en el domicilio para el cotejo de datos que respalden o desmientan la sospecha albergada por la Administración.

⁸⁷ Señala, en concreto, el artículo 170.7) del RGAGI, lo siguiente:

Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

como el que estamos analizando en este trabajo, por la colisión que producen con los derechos fundamentales, es necesario que tenga un cierto grado de publicidad, de transparencia, que sea conocido por los ciudadanos, en definitiva, que se establezca una cierta ponderación entre las potestades administrativas de obtención de información de forma automatizada y los derechos fundamentales del contribuyente⁸⁸. Y más allá del reforzamiento de la transparencia, como señala la profesora Ribes Ribes (2021, p. 10),

a fin de que las tecnologías disruptivas no conlleven un efecto regresivo en términos de derechos y garantías de los contribuyentes, la primera medida consistiría en reforzar algunos derechos y principios esenciales como son el derecho de acceso a la información, el derecho a la protección de datos, el derecho a la no discriminación, el derecho de defensa, el principio de interdicción de la arbitrariedad y el principio de rendición de cuentas⁸⁹.

Referencias bibliográficas

- AEAT. (2015). La Agencia Tributaria intensificará sus actuaciones para aflorar actividad sumergida. *La Administración al día* [Nota de Prensa de 11 de marzo de 2015].
- AEPD. (2020a). *Adecuación al RGPD de tratamientos que incorporan inteligencia artificial. Una introducción*. <https://www.aepd.es/sites/default/files/2020-02/adecuacion-rgpd-ia.pdf>
- AEPD. (2020b). *Tecnologías y protección de datos en las AA. PP.* <https://www.aepd.es/sites/default/files/2020-11/guia-tecnologias-admin-digital.pdf>
- Bekkers, V., Edwards, A. y Kool, D. de. (2013). Social Media Monitoring: Responsive Governance in the Shadow of Surveillance? *Government Information Quarterly*, 30(4), 335-342.
- Calderón Carrero, J. M. (2020). El encuadramiento legal y límites del uso de herramientas de inteligencia artificial con fines de control fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 119-128.
- Carvalho, R. N. (2019). *A utilização de ferramentas de análise de informações do tipo «big data» no âmbito da Receita Federal do*

⁸⁸ Al respecto, García-Herrera Blanco (2020b, p. 311 y ss.), haciendo alusión al problema de ponderación que genera la opacidad (potestades administrativas vs. derechos de los contribuyentes), habla de la dificultad regulatoria que deriva de esa ponderación, y plantea como medida de transparencia «[...] la auditoría externa de estos que permita velar por su adecuado funcionamiento, comprobándose los principios en los que se basa y controlándose la inexistencia de discriminaciones o sesgos».

⁸⁹ Para la autora, además, «habría que incorporar nuevos derechos y garantías que permitan conciliar dicha transformación tecnológica de la Administración con el adecuado respeto a la posición de los administrados». Y, en efecto, en su brillante trabajo, siguiendo en cierta medida el modelo francés, esta autora nos propone todo un elenco de derechos y garantías del contribuyente, especialmente en relación con la adopción de decisiones automatizadas por parte de la Administración tributaria.

- Brasil*. Projeto de Monografia apresentado ao Curso de Especialização em Direito Tributário. Escola Nacional de Administração Pública. Brasília.
- CIAT. (2020). *Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la eficiencia de las Administraciones tributarias*. Fundación Bill & Melinda Gates y CIAT. Panamá.
- Crouzet, J., Horion, M. y Soumagne, A. (2020). Legalité des traitements de données et incidences sur la régularité des procédures fiscale et pénale subséquentes. *La Semaine Juridique*, 4, 146-149.
- Peña Amorós, M. M. de la. (2020). *El deber de información*. Dykinson.
- Delphino, K. (2018). *Limites no uso de dados de redes sociais virtuais na fiscalização tributária*. Monografía (Curso de Especialização). Programa de Educação Continuada da Escola Politecnica da Universidade de Sao Paulo. Universidade de Sao Paulo.
- Drumbl, M. L. (2021). Audited: Social Media and Tax Enforcement. *Oregon Law Review*, 99(2), 301-358.
- Federico, C. y Thomson, T. (2019). Do IRS Computers Dream about Tax Cheats? Artificial Intelligence and Big Data in Tax Enforcement and Compliance. *Journal of Tax Practice & Procedure*, febrero-marzo, 43-47.
- Freeman, J. B. (2019). The IRS and Big Data: The Future of Fighting Tax Fraud. *Today's CPA*, 46(4), 5-6.
- Hatfield, M. (2015). Taxation and Surveillance: An Agenda. *The Yale Journal of Law & Technology*, 17(319), 319-367.
- Houser, K. A. y Sanders, D. (2017). The Use of Big Data Analytics by the IRS: Efficient Solutions or the End of Privacy as We Know it? *Vanderbilt Journal of Entertainment & Technology Law*, 19(4), 817-872.
- García, A. (24 de enero de 2021). Hacienda vigila ya el retiro dorado de los *youtubers* en Andorra. *El País*. <https://elpais.com/economia/2021-01-23/hacienda-vigila-ya-el-retiro-dorado-de-los-youtubers-en-andorra.html>
- García-Herrera Blanco, C. (2020a). El uso de la inteligencia artificial por las Administraciones fiscales, una cuestión de principios. CIAT. <https://www.ciat.org/el-uso-de-la-inteligencia-artificial-por-las-administraciones-fiscales-una-cuestion-de-principios/>
- García-Herrera Blanco, C. (2020b). El uso del *big data* y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes. En F. Serrano Antón (Dir.), *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la Era Digital*. Thomson Reuters.
- García Martínez, A. (2020). La utilización de *big data* para la lucha contra el fraude fiscal y la protección de datos del contribuyente. En J. Bermúdez Sánchez y A. de Marcos Fernández, A. (Coords.), *Transparencia, lobbies y protección de datos*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Gilles, W. y Bouhadana-Gilles, I. (2020). L'effectivité du droit des données et des Gouvernements ouverts. *International Journal of Digital and Data Law*, 6.
- Intra-European Organisation of Tax Administration (IOTA). (2017). *Good Practice Guide. Applying Data and Analytics in Tax Administrations*. IOTA. https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/gpg_project/iota-practice-guide.pdf
- Inspección General del Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2017). *Memoria de la Administración Tributaria 2017*. Ministerio de Hacienda. Tomo I.
- Lequesne Roth, C. (2019). La science des données numériques au service du contrôle fiscal français. Réflexions sur



- l'algocratie. En A. Pariente (Dir.), *Les chiffres en finances publiques*. Mare & Martin.
- Quarta, L. (2020). Impiego di sistema AI da parte di Amministrazioni finanziarie ed agenzie fiscali. Interesse erariale versus privacy, trasparenza, proporzionalità e diritto di difesa. En A. F. Uricchio, G. Riccio y U. Ruffolo (Eds.), *Intelligenza artificiale tra ética e diritti*. Caccucci Editore.
- Núñez, F. (2015). Hacienda rastreará la información de 200.000 webs. *Diario El Mundo*. <https://www.elmundo.es/economia/2015/03/12/5500ae2022601d20498b4574.html>
- Perrotin, F. (2020). Ciblage des contrôles fiscaux et datamining. *Le Quotidien Juridique*.
- Pianko, D. (2020). *Analytics to Fight Tax Fraud*. International Institute for Analytics.
- Ribes Ribes, A. (2021). La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración. *Quincena Fiscal*, 18 [BIB 2021/4910].
- Scarcella, L. (2019). Tax Compliance and Privacy Rights in Profiling and Automated Decision Making. *Internet Policy Review*, 8(4), 1-19.
- Toscher, S. y Kellerman, D. (2019). The Impact of Big Data on IRS Civil and Criminal Tax Enforcement. *Los Angeles Lawyer*, julio-agosto, 14-47.



Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2021 y su aplicación práctica en nuestro país

Javier Bas Soria

Doctor en Derecho

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dicta, todos los años, un número creciente de sentencias, tanto en procedimientos prejudiciales como de incumplimiento. Siendo el impuesto sobre el valor añadido (IVA) un impuesto armonizado en el ámbito comunitario, los criterios interpretativos del TJUE tienen gran relevancia para la comprensión y correcta aplicación del IVA.

El presente trabajo realiza un estudio detallado de las sentencias dictadas en 2021, acompañándose de un juicio sobre las principales conclusiones que cabe extraer para nuestro país, tanto de orden normativo como en la aplicación de los tributos.

Palabras clave: Tribunal de Justicia de la Unión Europea; IVA; jurisprudencia 2021.

Fecha de entrada: 19-01-2022 / Fecha de aceptación: 23-02-2022

Cómo citar: Bas Soria, J. (2022). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2021 y su aplicación práctica en nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, 41-78.



ECJ Case Law on VAT in 2021 and its practical application in Spain

Javier Bas Soria

Abstract

Each year, the ECJ enacts an increasing number of rulings (preliminary rulings and infringement procedures). Since VAT is a harmonized tax at EU level, ECJ's interpretation in this field has an important impact on its comprehension and proper application. This article contains a deep study of the ECJ decisions enacted in 2021 and also an analysis of the main consequences of these judgments.

Keywords: ECJ; VAT; case-law 2021.

Citation: Bas Soria, J. (2022). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2021 y su aplicación práctica en nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, 41-78.



Sumario

1. Introducción
 2. Hecho imponible
 3. Reglas de localización
 4. Exenciones
 5. Devengo
 6. Base imponible
 7. Modificación de la base imponible
 8. Tipo
 9. Responsables
 10. Deducciones
 11. Devolución del IVA
 12. Sanciones en materia del IVA
- Referencias bibliográficas



1. Introducción

La Unión Europea se ha configurado como un sujeto particular entre los actores del derecho internacional por su capacidad innovativa en el mundo del derecho, independientemente de la voluntad de los Estados miembros que la forman. Así, los tratados constitutivos contienen pocas cláusulas materiales que, en la mayoría de los casos, fijan y definen objetivos y finalidades que les son propias y definen los medios normativos a través de los cuales se desarrollará su actividad. La puesta en práctica de esos objetivos se confía a las instituciones comunitarias que disponen de poder normativo. Este poder decisorio de las instituciones se expresa a través de los reglamentos, directivas y decisiones.

El artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece: «Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes». El párrafo tercero del citado artículo 288 del TFUE configura la directiva, dentro de estos instrumentos normativos, en los siguientes términos: «La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios».

La característica fundamental de la directiva es, pues, que impone una obligación de resultado comunitario a los Estados, dejando a los mismos la elección de las formas y los medios para obtener dicho resultado. Su propósito es aproximar o armonizar el contenido de las disposiciones normativas nacionales de los Estados miembros sin imponer una uniformidad de estas. Surge, por tanto, la necesidad de transponer la norma al ordenamiento interno mediante los mecanismos normativos que el Estado en cuestión considere pertinentes.

Esta necesidad de transposición del derecho comunitario, así como todos los demás casos de conflicto entre las normas nacionales y comunitarias, se han solucionado mediante la afirmación de dos principios generales fundamentales en la aplicación del derecho de la Unión Europea: la primacía del derecho de la Unión (sostenida por primera vez en la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, caso Costa vs. ENEL) y el efecto directo (proclamado en la Sentencia del TJCE de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, caso Van Gend und Loos). En particular, la primera de estas reglas exige una aplicación uniforme e incondicionada del derecho de la Unión Europea en todos los Estados miembros, por lo que las normas comunitarias prevalecen sobre las normas internas incompatibles con ellas.

Consecuentemente con estas consideraciones, muchos son los procedimientos consagrados en el ámbito comunitario para garantizar el acomodo de la normativa y de las actuaciones de las Administraciones a las exigencias del derecho de la Unión. De entre todos ellos, conviene destacar especialmente dos: los recursos prejudiciales y los recursos de incumplimiento.

La cuestión prejudicial (art. 267 del TFUE) es el instrumento básico de colaboración entre las jurisdicciones nacionales y la jurisdicción comunitaria que permite a las primeras instituirse como jueces comunitarios, manteniendo la unidad interpretativa del derecho de la Unión Europea mediante la petición de un pronunciamiento al Tribunal de Luxemburgo sobre la interpretación o validez de los tratados o de los actos de las instituciones adoptados. Se produce así un reparto de competencias entre el Tribunal de la Unión Europea, que ostenta las relativas a la declaración sobre la interpretación y validez del derecho de la Unión, y los tribunales nacionales, a los que les corresponde la aplicación del derecho al caso concreto. El TJUE no se pronuncia directamente sobre la validez de las normas nacionales ni sobre el posible incumplimiento de las obligaciones derivadas de los tratados por parte de los Estados miembros, sino que se limita a declarar la validez e interpretación de las disposiciones del derecho de la Unión Europea, por lo que les corresponde a los órganos judiciales que han planteado la cuestión prejudicial la obligación de dejar inaplicada la norma contraria al derecho de la Unión para resolver el caso concreto, sin perjuicio de otras obligaciones posteriores.

El recurso de incumplimiento (arts. 258 y 259 del TFUE) se fundamenta en la obligación de los Estados miembros de adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones resultantes del tratado y de los actos de las instituciones. Los incumplimientos de esta obligación pueden derivar tanto de comportamientos activos, consistentes en la adopción de disposiciones contrarias a los objetivos del tratado, como de comportamientos pasivos, por omisión o abstención de la obligación de actuar que pesa sobre los mismos. Cuando la Comisión u otro Estado miembro estiman que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, podrán demandarlo ante el Tribunal de Justicia. Este, en su fallo, declarará que el Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, aunque no puede, por sí mismo, anular o derogar las disposiciones del Estado miembro que ocasionan dicho incumplimiento. El alcance de la resolución es puramente declarativo, quedando el Estado miembro en cuestión obligado a adoptar todas las medidas apropiadas para la ejecución de la sentencia del tribunal que declara el incumplimiento, que deben comprender la eliminación del incumplimiento y de sus consecuencias pasadas y futuras.

Ante la práctica ausencia de consecuencias que tenía en muchos casos la constatación de los incumplimientos, el Tratado de Maastricht introdujo un nuevo artículo en el Tratado de la CEE (actualmente, art. 260 del TFUE) permitiendo que, si la Comisión estimase, transcurrido un periodo de tiempo prudencial, que un Estado no ha adoptado las medidas exigidas por una sentencia que declara el incumplimiento, podrá someter la cuestión al tribunal,

proponiendo una sanción, de tal forma que, si este estima que el Estado ha incumplido las obligaciones que derivan de su sentencia declarativa del incumplimiento, puede imponerle una sanción al Estado infractor sobre la base de la propuesta de la Comisión.

Como sabemos, el IVA es un impuesto armonizado en el ámbito comunitario. La norma reguladora fundamental del impuesto, en el ámbito comunitario, es la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

El control de la correcta interpretación y de la adecuación de la normativa de los Estados miembros a la directiva refundida, así como completar la correcta inteligencia de los preceptos comunitarios y nacionales a partir de las interpretaciones que realiza el TJUE, ha sido y es un elemento fundamental para la correcta aplicación del IVA.

El propósito de este estudio es presentar, ordenado por las materias en las que incide, los principales pronunciamientos emanados del TJUE en el año 2021.

2. Hecho imponible

En Sentencia de 20 de enero de 2021, asunto C-655/19, caso LN (NFJ080121), el TJUE examina si constituye el ejercicio de una actividad económica y, por tanto, estaría sujeta al IVA, la adquisición en ejecución de un préstamo hipotecario de unos inmuebles y la posterior venta de estos.

La Administración rumana había considerado que esta operación constituía la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, operación que confiere a quien la realiza la condición de empresario.

El TJUE, por el contrario, entiende que la mera adquisición y venta de un bien no pueden constituir una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que se trata del mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular, que no puede, por sí solo, ser considerado constitutivo de una actividad económica.

Más allá de este sencillo pronunciamiento, resulta mucho más interesante cuando el tribunal nos aclara los criterios que deben seguirse para configurar la existencia de una actividad económica. Así, destaca que el número y la magnitud de las ventas no puede constituir un criterio para establecer la distinción entre las actividades de un operador que actúa con carácter privado, situadas al margen del ámbito de aplicación del IVA, y las de un operador cuyas operaciones constituyen una actividad económica. Por el contrario, las gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, por lo que no cabe considerar que las operaciones que resultan de ellas constituyen el mero ejercicio del derecho de propiedad.

Esta sentencia, aunque no sea novedosa en sus pronunciamientos, acomete una de las cuestiones esenciales en la definición del impuesto, como es la realización de actividades económicas, fundamento para la calificación a un sujeto como empresario o profesional, que es la condición para la sujeción del impuesto.

Nada dice la sentencia, pero creemos que es una cuestión relevante para entender todo el desarrollo posterior, sobre que el prestamista, que adquiere los inmuebles después, no realice los préstamos en ejercicio de una actividad empresarial. Como ya decimos, nada podemos aventurar en este caso concreto, pero consideramos que la respuesta debería ser distinta si la actividad financiera de préstamo fuera una actividad empresarial y los bienes recibidos lo hubieran sido en ejercicio de la actividad empresarial, pues la cuestión que aparece implícita en esta sentencia es que estamos tratando con un patrimonio personal.

Aceptado, como no puede ser de otra forma, el criterio del tribunal, que señala que el número y la magnitud de las ventas no puede constituir un criterio para identificar la actividad empresarial, siempre asumiendo que estemos tratando con bienes del patrimonio personal (entendemos), debemos destacar que precisamente es la reiteración de actos del comercio lo que permite en determinados casos calificar una actividad como empresarial, por lo que la reiteración de actos puede constituir un elemento fundamental para identificar la voluntad empresarial de quien realiza las compras y ventas sucesivas. Esta idea, además, podrá ser complementada con la naturaleza de los bienes que se compran y venden, pues, evidentemente, no es lo mismo adquirir y transmitir numerosos bienes cuyo uso es, al menos, posible en la satisfacción de necesidades personales, que bienes cuyo único destino sea el ejercicio de una actividad empresarial.

En Sentencia de 21 de enero de 2021, asunto C-501/19, caso UCMR-ADA (NFJ080126), se plantea la calificación como empresarial tanto de la cesión de derechos de autor por sus titulares para los organizadores de espectáculos como de la actividad que lleva a cabo una entidad de gestión colectiva de los derechos de autor, que, por mandato legal, debe conceder las autorizaciones de uso de las obras musicales a los organizadores de los espectáculos y después retribuye a los titulares de los derechos de autor.

El tribunal concluye que el titular de derechos de autor realiza una prestación de servicios a título oneroso en favor del organizador de espectáculos, pese a la intervención de la entidad de gestión colectiva.

Igualmente, la entidad de gestión colectiva realiza una actividad de intermediación en la prestación de los servicios en nombre propio, generándose la ficción jurídica de la existencia de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente. En virtud de esta ficción, se considera que la entidad actúa como intermediario en la prestación de servicios y que como comisionista recibió en un primer momento los servicios en cuestión del operador por cuya cuenta actúa, que es el comitente, antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente.

En consecuencia, ambas prestaciones quedan sujetas al impuesto y tanto el propietario de los derechos de autor como la entidad de gestión colectiva intermediario deben expedir las correspondientes facturas por los servicios prestados.

Ciertamente, la aplicación directa de esta sentencia tiene un alcance limitado en nuestra nación, dada la existencia de una exención para determinadas prestaciones de servicios cuya remuneración constituya derechos de autor, incluyendo en la misma a los compositores de obras musicales (art. 20.uno.26 de la Ley 37/1992 –LIVA–).

No obstante, en cuanto a la explicación de la ficción creada en la intermediación en nombre propio, sea en la entrega de bienes o servicios, la sentencia es relevante, completando la regulación legal en lo relativo a que no altera este criterio que la intermediación se produzca por mandato legal.

En Sentencia de 25 de febrero de 2021, asunto C-604/19, caso Gmina Wroclaw (NFJ081027), se plantea la calificación como entrega de bienes de una figura especial del derecho polaco, la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad, prevista por una normativa nacional y que se efectúa a cambio del pago de un canon; así como si puede considerarse que la entidad municipal que percibe el canon por dicha transformación ejerce una actividad empresarial.

Sobre la primera cuestión, el tribunal considera que la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad prevista por una normativa nacional a cambio del pago de un canon constituye una entrega de bienes. Quizá lo más sorprendente no es este pronunciamiento, sino que el TJUE considere que la modalidad de entrega que se aplica a estas operaciones es la prevista en el artículo 14.2 de la Directiva del IVA, que dispone:

2. Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes: a) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la ley.

Modalidad que generalmente se considera que incluye las transmisiones a favor de una Administración pública, sin que se aluda a transmisiones efectuadas por estas. Se evidencia esta consideración en la propia trasposición nacional, que, sin ser incorrecta a la luz de este pronunciamiento, manifiestamente subraya la adquisición por una Administración, para sí o para el beneficiario, en la expropiación: «Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa» (art. 8.dos c) de la LIVA).

En cuanto a la segunda cuestión, señala el tribunal que cuando el municipio percibe los cánones, fijados como un importe proporcional sobre el valor de mercado del terreno, está

realizando la explotación de un bien corporal con la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo, por lo que actúa en calidad de sujeto pasivo del IVA y no en calidad de autoridad pública.

Una vez más, la aplicación de esta sentencia a nuestro derecho no puede ser directa, cuestión evidente en la medida en que está tratando una figura puntual y peculiar del ordenamiento polaco. No obstante, como hemos señalado, la misma es relevante en cuanto incluye una transmisión por mandato de la ley, de la Administración a un particular, dentro de la regla especial de las entregas de bienes, lo que evidentemente aclara la naturaleza de algunas figuras nacionales, como la reversión expropiatoria.

En Sentencia de 11 de marzo de 2021, asunto C-812/19, caso Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial (NFJ081182), se plantea la sujeción de los servicios prestados por una casa central a su sucursal sita en otro Estado miembro.

Para entender claramente esta sentencia debemos matizar claramente los hechos. Danske Bank es una sociedad cuyo establecimiento principal se encuentra en Dinamarca. Desarrolla su actividad en Suecia a través de una sucursal. Danske Bank imputa a la sucursal sueca los costes derivados de la utilización de dicha plataforma para las necesidades de su actividad en Suecia. Danske Bank se encuentra integrada en un grupo de IVA, en el que no se incluye la filial en Suecia.

El TJUE, en su fallo, recuerda su jurisprudencia previa relativa a una prestación entre el establecimiento principal de una sociedad, situado en un Estado miembro, y una sucursal de esta, situada en otro Estado miembro, donde se ha declarado que tal prestación solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. A falta de relación jurídica entre una sucursal y su sede, que constituyen, conjuntamente, un único sujeto pasivo, las prestaciones recíprocas intercambiadas entre esas entidades constituyen flujos internos no imponibles, a diferencia de las operaciones, gravadas realizadas con terceros (Sentencia de 24 de enero de 2019, asunto C-165/17, caso Morgan Stanley & Co International [NFJ072383] –véase Bas Soria, 2020–).

No obstante, en este caso introduce una matización. Al encontrarse Danske Bank integrada en un grupo de IVA en Dinamarca, debe considerarse, de acuerdo con la directiva, que todos los sujetos integrados en el grupo constituyen un único sujeto.

En consecuencia, el grupo de IVA del que forma parte el establecimiento central de Danske Bank, por una parte, y la sucursal sueca de dicha sociedad, por otra, deben considerarse dos sujetos pasivos distintos. Por lo tanto, los servicios prestados por el establecimiento principal de Danske Bank, cuyos costes se imputan a la sucursal sueca, deben considerarse prestaciones de servicios a efectos del IVA.

El matiz diferencial de esta sentencia se encuentra, como hemos destacado, en la integración de la casa central en un grupo de IVA, en el que pierde su individualidad, integrándose

como parte del sujeto pasivo único que es el grupo. Esta circunstancia particular hace que la solución que alcanza el TJUE sea distinta de la que podía aventurarse a la luz de la jurisprudencia previa antes destacada.

En Sentencia de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, caso Televisión Nacional de Bulgaria (BNT) (NFJ083338), se examina la sujeción al IVA de la actividad de una televisión pública y el régimen de deducción aplicable a los entes mixtos.

Se plantea, en primer lugar, la sujeción al IVA de la actividad de una televisión pública que realiza una prestación de servicios de medios audiovisuales a los telespectadores, financiada en parte por una subvención pública y que no da lugar al pago de canon de radiodifusión correlacionado por parte de los telespectadores. El tribunal estima que no existe una relación entre el Estado, que paga una subvención, y los espectadores que se benefician de dichos servicios, ya que los servicios de la televisión no benefician a personas claramente identificables. Por ello, considera que no constituye una prestación de servicios y que, en consecuencia, esa actividad no está sujeta al IVA.

En cuanto al derecho a la deducción, señala el TJUE que los sujetos mixtos, esto es, aquellos que realizan simultáneamente actividades sujetas y otras no sujetas al IVA, como la televisión nacional en cuestión, pueden deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades que generan derecho a deducción y no está facultado para deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades no sujetas, correspondiendo a los Estados miembros determinar los métodos y los criterios de reparto de las cuotas del IVA soportado entre operaciones sujetas al impuesto y operaciones que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, teniendo en cuenta la finalidad y la estructura de esta directiva dentro del respeto del principio de proporcionalidad.

Este relevante pronunciamiento se encuentra en línea con el tratamiento que se propone en la LIVA para los sujetos mixtos en el artículo 93.cinco, siendo, por tanto, una ratificación del mismo por parte del tribunal.

3. Reglas de localización

En Sentencia de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, caso QM (NFJ080113), se plantea la aplicabilidad de la regla de localización del arrendamiento a corto plazo de medios de transporte a sendas cesiones de vehículos efectuadas por un empresario a dos de sus trabajadores.

La primera de las cesiones es una cesión a título gratuito, sin que suponga renuncia a retribuciones dinerarias del empleado. El TJUE señala que dicha cesión puede constituir un autoconsumo a efectos del IVA, pero no puede considerarse como un arrendamiento

del medio de transporte, ya que el arrendamiento es un concepto comunitario que ha sido definido como «el acuerdo por el que el propietario de un bien cede al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de tal derecho a cualquier otra persona, a cambio de una renta y por un periodo de tiempo acordado» (aunque era un concepto aplicado al arrendamiento de bienes inmuebles, el tribunal lo entiende aplicable a los bienes muebles), condiciones que no se cumplen en una cesión gratuita. Añade además que la existencia de una ficción en la imposición personal (IRPF) que estipula la existencia de una renta en el empleado por dicha cesión, considerando que dicha retribución legalmente prevista es la renta satisfecha por el empleado, no se debe extender al IVA.

La segunda de las cesiones supone para el empleado la renuncia a percibir un importe de sus rentas dinerarias, en concreto 5.688 euros anuales, a cambio del uso del vehículo. En este caso, considera el TJUE que puede existir un arrendamiento, sin que sea obstáculo para ello, por una parte, que la empresa cedente no sea propietaria del vehículo, sino que disponga del mismo en arrendamiento financiero, ni, por otro lado, que la cesión no haya sido pactada en un contrato independiente, sino que forme parte del contrato de trabajo del empleado, y aunque dicha cesión no haya sido pactada por un tiempo concreto, dependiendo su duración de la del contrato de trabajo.

A nuestro juicio, esta sentencia resulta muy relevante para aclarar el muchas veces mal entendido concepto de los autoconsumos. La equiparación del autoconsumo a las operaciones gravadas no resulta, a nuestro juicio, de una identidad con las operaciones a las que se equipara, sino de las condiciones en las que se ha deducido el impuesto: la previa deducción del impuesto, sin que el bien o servicio por el que se deduce el impuesto se aplique, después, a la generación de cuotas devengadas (o la realización de otras operaciones de las que generan el derecho a la deducción).

También resulta destacable que el TJUE, una vez más, subraya la independencia del IVA frente a otras figuras impositivas, en este caso, el IRPF, dado el carácter armonizado del mismo frente a lo que puedan establecer los tributos nacionales. Por ello, no se recibe la presunción de obtención de una renta en especie como importe de un pago teórico como contraprestación por el uso de un vehículo.

En Sentencia de 3 de marzo de 2021, asunto C-7/20, caso VS (NFJ081071), se plantea el lugar donde cabe entender realizada una importación. En concreto, se trata de un vehículo introducido en la Unión Europea, sin presentarlo ante las autoridades aduaneras, por Bulgaria, siendo conducido por el propietario a través de otros Estados miembros hasta llegar a Alemania, donde tiene su residencia, y donde finalmente se utiliza el vehículo.

El TJUE señala que, a pesar de que con carácter general cabe considerar nacida la deuda aduanera en las introducciones irregulares en el Estado miembro donde se introducen los bienes, en este caso particular, el bien ha sido introducido en el circuito económico de una forma irregular en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) del destino final del vehículo, que es Alemania.

A partir de estas consideraciones, se afirma que la importación relativa a unos bienes sujetos a derechos de aduana nace en el Estado miembro en el que se ha constatado el incumplimiento de una obligación impuesta por la normativa aduanera de la Unión cuando los bienes en cuestión hayan entrado en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro.

Evidentemente, esta sentencia es directamente aplicable en el TAI, en la medida que es un pronunciamiento general sobre el lugar en el que cabe entender realizada una importación irregular. Por otro lado, no es un pronunciamiento novedoso, ya tuvimos ocasión de comentar la Sentencia de 10 de julio de 2019, asunto C-26/18, caso Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (NFJ073997) –véase Bas Soria, 2020–, sentencia a la que se refiere en este pronunciamiento y cuyo criterio se reitera.

En Sentencia de 17 de marzo de 2021, asunto C-459/19, caso Wellcome Trust Ltd (NFJ081259), se plantea la aplicación de la regla general de localización de los servicios a los recibidos por una entidad para fines profesionales ajenos a su actividad económica sujeta al IVA.

Se trata de establecer en esta sentencia la regla de localización aplicable a los servicios prestados a Wellcome Trust Ltd (WTL). Esta entidad es el fiduciario único de un *trust* benéfico que concede becas para la investigación médica. Obtiene ingresos de inversiones y desarrolla también una serie de actividades secundarias sujetas al IVA. Los rendimientos de inversiones, que constituyen la principal fuente de financiación de las becas concedidas, proceden principalmente de inversiones en el extranjero, con relación a las cuales se prestan a WTL servicios de gestores establecidos en la Unión y fuera de ella; servicios en relación con los que se cuestiona la regla de localización aplicable.

El TJUE declara que, aunque la directiva establece en su artículo 44 (regla general de localización de los servicios cuyo destinatario es un empresario) que la misma se aplica cuando el destinatario sea un empresario actuando como tal, el artículo 43 de la misma precisa que debe entenderse como empresario actuando como tal a los efectos del artículo 44 de la directiva, que incluye tanto a sujetos pasivos que desarrollen simultáneamente actividades sujetas y no sujetas como a personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo y estén identificadas a efectos del IVA.

La única limitación que se incluye en estos casos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011, así como de los considerandos de la Directiva 2008/8/CE (modificación de las reglas de localización en la directiva refundida), es cuando los servicios prestados a un sujeto pasivo están destinados a un uso privado, incluido el del personal de un cliente, en los que no puede considerarse que dicho sujeto pasivo actúa en su calidad de sujeto pasivo, por lo que no cabe aplicar esta regla particular.

En el presente caso, concluye el tribunal, la actividad para la que se recibe el servicio no es una actividad económica sujeta al IVA, pero tampoco es una actividad privada, por lo que su situación no es comparable a la de las personas que adquieren servicios únicamente para sus fines privados o para los de su personal. Por consiguiente, resulta de

aplicación la regla general de localización de los servicios cuestionada y dichos servicios se localizarán en la sede del destinatario.

Resulta interesante destacar que la transposición nacional, contenida en el artículo 5.cuatro de la LIVA, se corresponde casi literalmente con la previsión del artículo 43.1 de la directiva, aunque no contiene referencia alguna a la excepción a la que se refiere el artículo 19 del reglamento de ejecución y los considerandos de la Directiva 2008/8/CE. Si bien el reglamento es directamente aplicable y no requiere transposición, hubiera resultado deseable que la norma nacional, para una mayor claridad, hubiera contenido la excepción relativa a la utilización de los servicios en los fines estrictamente privados como excluyente de la aplicación de la regla general de localización de los servicios. En todo caso, recuerda el tribunal, dicha excepción existe y debe ser objeto de observancia a la hora de determinar la regla de localización que corresponde en tales supuestos.

En Sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-593/19, caso SK Telecom (NFJ081601), se plantea la aplicabilidad de la regla de cierre (contenida en nuestro derecho en el art. 70.dos de la LIVA) en la localización de los servicios prestados materialmente en el TAI de un Estado miembro.

En concreto, se plantea en relación con los servicios de itinerancia de redes móviles, que permiten a los clientes de una empresa de telecomunicaciones utilizar redes de otros países, con los que ha convenido dicha empresa su utilización para la prestación de servicios de telefonía móvil.

El tribunal, en su fallo, considera que estos servicios de itinerancia prestados por un operador de telefonía móvil, establecido en un país tercero, a sus clientes, que también están establecidos o tienen su domicilio o residencia habitual en ese país tercero, que les permiten utilizar la red nacional de comunicación móvil del Estado miembro en el que se encuentran temporalmente, son objeto de una «utilización o explotación efectivas» en el territorio de ese Estado miembro, por lo que les es aplicable la regla de cierre mencionada. Lo más destacable de la sentencia es que, además, estima que la aplicación de esta regla de cierre es independiente del tratamiento fiscal al que se sometan esos servicios con arreglo a la normativa tributaria interna en el país tercero, pues, aunque la aplicación de esta disposición atiende a prevenir los eventuales casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, su aplicación no requiere tener en cuenta el régimen fiscal al que están sometidos dichos servicios en el país tercero de que se trate.

La aplicación de la regla de cierre contemplada en el artículo 70.dos de la LIVA es una cuestión compleja; las orientaciones dadas por la Comisión resultan, al menos a nuestro juicio, bastante escasas a la hora de enfrentarse a la posible caracterización de un servicio como objeto de utilización efectiva en el TAI; por ello, toda orientación del tribunal resulta siempre útil. Especialmente destacable resulta, en nuestra opinión, que al igual que en otras normas relativas a la regla de localización, el tribunal, aunque alude a la función de estas reglas en su interpretación, se ciñe al contenido de la regla jurídica sin supeditar la aplicación

de la misma a la consecución de tal finalidad, lo que supondría en ocasiones interpretaciones estrambóticas de la norma jurídica.

En Sentencia de 3 de junio de 2021, asunto C931/19, caso Titanium Ltd (NFJ082392), se plantea la existencia de un establecimiento permanente en una actividad de arrendamiento de un inmueble desarrollada sin contar con medios personales ni otros medios materiales distintos de los propios inmuebles arrendados (para un estudio más completo de la misma, nos remitimos a Bas Soria, 2021).

Destaca el tribunal que, según su jurisprudencia, un establecimiento permanente exige una consistencia mínima mediante la reunión de modo permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para realizar las prestaciones de servicios de forma autónoma. Añade que, además, ya ha señalado que una estructura carente de personal propio no puede estar comprendida en este concepto de «establecimiento permanente».

Concluye el TJUE señalando que un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro cuando el propietario de ese inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento no puede considerarse un establecimiento permanente.

Esta sentencia tiene una incidencia directa en nuestro ordenamiento. El artículo 69.tres de la LIVA contiene una enumeración de las distintas modalidades de establecimiento permanente que incluye los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título. De acuerdo con la sentencia que acabamos de comentar, parece que dicha previsión nacional se debe interpretar exigiendo al inmueble explotado en arrendamiento o por cualquier título, además, una organización de medios personales para ser considerado como establecimiento permanente. No obstante, en este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), entre otras, en Resoluciones de 20 de octubre de 2016 (RG 2330/2013 –NFJ064541–) y de 22 de mayo de 2019 (RG 43/2015 –NFJ074072–), en las que afirma que la mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concurra un establecimiento permanente, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 69.cinco de la LIVA, puesto que no se ha acreditado por la Administración tributaria la existencia de un conjunto de medios materiales y humanos presente en el TAI destinado al desarrollo de actividad económica en el mismo.

4. Exenciones

En la Sentencia de 4 de marzo de 2021, asunto C-581/19, caso Frenetikexito (NFJ081105), se suscita la aplicación de la exención para los servicios sanitarios.

En concreto, se plantea la posible aplicación a una entidad que prestaba servicios de mantenimiento y bienestar físico, mientras que en otros programas incluía, además

de los anteriores, seguimiento nutricional, mediante una nutricionista cualificada y certificada al efecto.

El TJUE recuerda los dos requisitos que requiere la aplicación de la exención: la finalidad terapéutica de la prestación y que esa prestación tenga lugar en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate.

El TJUE afirma que un servicio de seguimiento nutricional prestado en un establecimiento deportivo puede ser, a medio y largo plazo o considerado en términos amplios, un instrumento de prevención de determinadas enfermedades, pero la exención requiere que el servicio se preste con fines de prevención, diagnóstico, tratamiento de una enfermedad y restablecimiento de la salud y, por tanto, con finalidad terapéutica. Aunque afirma que corresponde comprobar al tribunal remitente este extremo, señala que un servicio de seguimiento nutricional, como el prestado en el litigio principal, parece que no cumple el criterio de la actividad de interés general común a todas las exenciones.

Esta sentencia debe ser tenida en cuenta, por supuesto, a la hora de aplicar la exención. A nuestro juicio, así lo ha hecho de manera escrupulosa la Dirección General de Tributos (DGT) en la Consulta V0385/2013, de 8 de febrero (NFC046589), en la que ha considerado que están exentos los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico vigente, y entre estos servicios se podrían incluir los prestados por dietistas-nutricionistas; pero, por el contrario, no están exentos los servicios consistentes en el análisis de la alimentación de los clientes, indicación de la dieta que seguir y, en general, la realización de métodos fisioterapéuticos tendentes al adelgazamiento de las personas, prestados al margen o con independencia de una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad, es decir, con fines puramente estéticos.

En Sentencia de 25 de marzo de 2021, asunto C-907/19, caso Q-GmbH (NFJ081314), se examina el alcance de la exención en las operaciones de seguro.

En concreto, la entidad recurrente prestaba tres tipos de servicios para otra entidad. En primer lugar, cedía una licencia de utilización no exclusiva para comercializar un producto de seguro concebido para la cobertura de riesgos especiales. En segundo lugar, efectuaba ventas de seguros para ese asegurador, ajustando las pólizas en caso de necesidad y evaluando los riesgos. En tercer y último lugar, se hacía cargo, en particular, de la gestión de dichos contratos y de la tramitación y liquidación de los siniestros.

El tribunal que remite la cuestión estima que se trata de un servicio único, siendo el elemento esencial del mismo la cesión de la licencia. Además, plantea si tal servicio se encuentra exento, señalando que, a su juicio, no es así.

El TJUE considera que no existe en este caso una prestación única, ya que no parece que los servicios de mediación en la celebración del seguro sean indispensables para la

distribución del producto de seguro cedido en la licencia a futuros asegurados, sino que constituyen más bien una actividad distinta e independiente.

En cuanto a la aplicación de la exención, el tribunal subraya que deben concurrir dos requisitos. En primer lugar, el prestador de los servicios debe mantener una relación con el asegurador y con el asegurado. En segundo lugar, su actividad debe cubrir aspectos esenciales de la función del agente de seguros, como buscar clientes o poner a estos en relación con el asegurador con el fin de que se celebren contratos de seguro.

La cesión de la licencia sobre la que se cuestiona permite a un asegurador ofrecer dicho producto a potenciales clientes con vistas a la celebración de contratos de seguro. En cambio, no consta que deban concurrir futuros clientes potenciales en la fase de concesión de tal licencia. Solo si el asegurador decide recurrir a los servicios de mediación y elige, en este marco, los servicios ofrecidos por la entidad recurrente, puede esta última entrar en contacto con los asegurados. Por ello, se entiende que ese servicio no puede quedar cubierto por la exención.

Aunque no nos consta que haya existido una controversia sobre esta cuestión en nuestra nación, se han planteado cuestiones similares, en las que se ha resuelto invocando la jurisprudencia previa del TJUE que califica las operaciones de seguro en función de los dos rasgos que hemos destacado que el tribunal reafirma en esta sentencia. Así, en Resolución del TEAC de 17 de marzo de 2021 (RG 4267/2018 –NFJ081501–), se entendió que no resultaba aplicable la exención a la cesión de una cartera de reaseguro al no cumplir con las condiciones previstas para considerar que se trataba de una operación relativa a un seguro.

En Sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-846/19, caso EQ (NFJ081594), se suscita el alcance de la exención para las «prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social».

En concreto, se cuestiona la aplicación de la misma a los servicios de un abogado que realiza actividades de representación de personas mayores de edad incapacitadas legalmente en calidad de curador y gestor tutelar en beneficio de dichas personas mayores de edad y orientadas a protegerlas en los actos de la vida civil, y a cambio de una retribución a tanto alzado teniendo en cuenta en particular la situación económica de la persona incapacitada, remuneración que puede además ser asumida por el Estado en caso de indigencia de la persona incapacitada.

Se plantea, en primer lugar, si se trata de una verdadera actividad económica. El tribunal resuelve afirmativamente, al considerar que la calificación de una actividad como económica únicamente se exige que exista una relación directa entre la prestación efectuada y la contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo, siendo irrelevante que las funciones ejercidas sean conferidas mediante ley por motivos de interés público, que la remuneración sea una cantidad a tanto alzado o que sea un precio superior o inferior al de coste.

En cuanto a la aplicación de la exención, reconoce que los servicios pueden entenderse comprendidos como «prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social», sin perjuicio que la aplicación de la exención requiera, además, que el prestador sea una entidad de carácter social, lo que deberá determinarse, en principio, con arreglo a las normas de cada Estado miembro.

No parece que esta resolución tenga especial relevancia, ya que resulta bastante poco probable que un profesional en ejercicio de su actividad pueda acceder al reconocimiento como establecimiento de carácter social, condición necesaria para aplicar la exención, tal y como recuerda el TJUE.

En Sentencia de 17 de junio de 2021, asuntos acumulados C-58/20 y C-59/20, caso K y DBKAG (NFJ082475), se analiza el alcance de la exención prevista para la gestión de fondos comunes de inversión cuando tiene lugar la externalización de servicios.

Se plantea en este caso la aplicación de la exención a los servicios prestados por sendas empresas a una entidad gestora de fondos; el primero de ellos, servicios fiscales consistentes en asegurar que los rendimientos obtenidos por los partícipes del fondo tributen correctamente; el segundo, la cesión de un derecho de uso de un programa informático para efectuar cálculos esenciales en materia de gestión de riesgos y de medición del rendimiento, desarrollado específicamente para tales fondos.

El TJUE recuerda su doctrina precedente, que se concreta en que, para ser calificados como operaciones exentas, los servicios prestados por un tercero deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, destinado a satisfacer funciones específicas y esenciales para la gestión de fondos comunes de inversión, sin que, cumpliéndose dichos requisitos, la externalización de los servicios pueda hacer perder el derecho a la exención. Para ello, el servicio prestado por un tercero debe tener una vinculación intrínseca con la actividad propia de la sociedad de gestión, de modo que cumpla las funciones específicas y esenciales de la gestión de un fondo común de inversión.

Así, el TJUE ha considerado incluidos en la exención servicios prestados a una sociedad de gestión de fondos de asesoramiento sobre inversión en valores mobiliarios y las recomendaciones de compra y venta de activos prestados por un tercero específicos y esenciales para la gestión de un fondo; como también lo ha hecho con prestaciones de administración y de contabilidad, como el cálculo del importe de los rendimientos y del precio de las participaciones o las acciones del fondo, las evaluaciones de activos, la contabilidad, la preparación de declaraciones para la distribución de los rendimientos, la elaboración de información y documentación para las cuentas periódicas y para las declaraciones fiscales, estadísticas y del IVA, así como la preparación de las previsiones de rendimientos. Por el contrario, servicios que no sean específicos de la actividad de un fondo común de inversión, sino que resulten inherentes a todo tipo de inversión, no están comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención.

A partir de estos criterios, el TJUE devuelve la cuestión al tribunal de instancia señalando que corresponde al mismo apreciar si esos servicios deben considerarse específicos y esenciales para la actividad de gestión de fondos comunes de inversión.

La sentencia que acabamos de comentar recopila los criterios del TJUE para considerar aplicable la exención sin introducir mayor novedad. Tales criterios ya vienen siendo aplicados por la doctrina nacional, como se puede comprobar en diversas consultas. En este sentido, podemos citar, entre otras, la Consulta V0046/2019, de 4 de enero (NFC071214), en la que, tras reflejar la jurisprudencia del TJUE, se dice:

En definitiva, los servicios de análisis e investigación cuestionados quedarán sujetos y exentos del impuesto cuando sean externalizados a un tercero y cumplan las funciones específicas y esenciales de un fondo común de inversión. En particular, quedarán sujetos y exentos del impuesto sobre el valor añadido aquellos servicios que explícita o implícitamente recomienden o sugieran una estrategia de inversión en relación con los fondos comunes de inversión y sean capaces de añadir valor a la estrategia del fondo común de inversión. El concepto de fondo común de inversión incluye las instituciones de inversión colectiva, entidades de capital riesgo, fondos de pensiones, de regulación del mercado hipotecario, de titulación de activos y colectivos de jubilación, tal y como se ha señalado en el apartado 2 de esta contestación.

Por el contrario, estarán sujetos y no exentos del impuesto aquellos servicios que se limiten a una comunicación publicitaria en los términos previstos en el artículo 141 apartado e) de la Ley del Mercado de Valores.

En Sentencia de 21 de octubre de 2021, asunto C-373/19, caso Dubrovin & Tröger GbR-Aquatics (NFJ083761), se plantea la posible exención a las enseñanzas de natación.

El TJUE considera que, si bien la enseñanza de la natación impartida por una escuela de natación como la controvertida en el litigio principal reviste cierta importancia y persigue un objetivo de interés general, se trata de una enseñanza especializada e impartida de manera puntual, que no entra dentro del ámbito de la enseñanza escolar o universitaria, por lo que no es aplicable la exención.

Este criterio es el mismo aplicado en España, según se constata en la Consulta de la DGT V1658/2019, de 4 de julio (NFC072820).

5. Devengo

En Sentencia de 9 de septiembre de 2021, asunto C-855/19, caso G. sp. z o. o. (NFJ083241), se plantea la validez de una regla especial del devengo de determinadas adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB).

Según la sentencia, aunque el derecho polaco prevé, con carácter general, al igual que la directiva, el devengo de la AIB en el momento de la expedición de la factura por el sujeto pasivo o, a más tardar, el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se haya efectuado la remisión de los bienes, contiene también una regla especial para determinadas AIB de productos objeto de impuestos especiales con plazos más breves.

Se plantea ante el TJUE si resulta contrario al derecho de la Unión Europea establecer plazos de pago del IVA más cortos para las adquisiciones de carburantes procedentes de otros Estados miembros que para las adquisiciones internas, amparando dicha diferencia de trato en el artículo 273 de la Directiva del IVA, que permite establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

El TJUE declara que la autorización del artículo 273 de la directiva solo puede ejercerse respetando el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones intracomunitarias y declara que la norma cuestionada no es compatible con el derecho de la Unión.

En derecho español no existe una previsión similar, por lo que el criterio fundamental de esta sentencia no reviste especiales consecuencias. Ni tan siquiera nuestra nación hace uso exagerado del artículo 273 de la directiva, por lo que no parece que, ni siquiera indirectamente, esta sentencia sea espacialmente aplicable al caso español.

En Sentencia de 28 de octubre de 2021, asunto C-324/20, caso X-Beteiligungsgesellschaft mbH (NFJ083852), se cuestiona la aplicación de la regla especial del devengo para prestaciones de tracto sucesivo a una prestación de servicio puntual con pago aplazado.

Se trata en esta sentencia de un servicio de intermediación, cumplido en un momento, para el que se pacta un pago aplazado en cinco ejercicios posteriores. Cuestiona el tribunal que remite la cuestión si a esta operación le es aplicable la regla especial del devengo para prestaciones de tracto sucesivo o si, subsidiariamente, cabe considerar que ha existido un impago que permite la modificación de la base imponible por el periodo de tiempo que existe entre el devengo del IVA y su cobro, superior al lapso temporal que la normativa exige para la modificación de la base imponible.

El TJUE contesta que la regla aplicable al devengo en este caso es la general de las prestaciones de servicios y no la especial para las operaciones de tracto sucesivo y que no puede modificarse la base imponible, pues no existe impago si todavía no es exigible una parte del precio.

El criterio administrativo en nuestra nación es coincidente con lo que resuelve el TJUE. Así, en la Consulta V0662/2018, de 13 de marzo (NFC068728), se establece que en la compraventa de una concesión administrativa, calificada como prestación de servicios, y que se satisfará mediante un canon mensual, el devengo del IVA se producirá cuando se preste el servicio, momento que se identifica con la transmisión de la concesión, aunque el precio se haya aplazado.

6. Base imponible

En Sentencia de 11 de marzo de 2021, asunto C-802/19, caso Firma Z (NFJ081183), se trata la posible modificación de la base imponible por la concesión de descuentos en entregas intracomunitarias.

La entidad recurrente, una farmacia situada en Países Bajos, había realizado dos tipos de entregas en Alemania de medicamentos dispensados con receta médica desde los Países Bajos. Por una parte, a personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad, que se realizaban a través de las cajas del seguro obligatorio, y, por otra parte, a personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad. En determinados supuestos, por el tipo de enfermedad, la farmacia pagaba a los interesados un importe determinado en concepto de «compensación», que se arbitraba como un descuento. Las entregas a personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad, efectuadas a través de las cajas del seguro obligatorio de enfermedad, se consideraban como entregas intracomunitarias exentas en Países Bajos; liquidando después las citadas cajas la adquisición intracomunitaria en Alemania. Las entregas a personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad se consideraban como ventas a distancia, localizadas en Alemania.

Concedido el descuento por la compensación, la entidad farmacéutica pretendió aplicar la minoración de la base imponible que, a su juicio, resultaría de dicho descuento en las entregas realizadas a personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad, a las cuotas devengadas por las entregas realizadas a personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad.

El TJUE responde a esta cuestión destacando que, al no existir cuotas devengadas en relación con las entregas de medicamentos a personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad, no puede procederse a modificación alguna de la base imponible, ya que la misma implica que exista una cuota devengada que modificar.

Por otra parte, queda excluido que se impute la reducción de la base imponible relativa a una operación al cálculo de la base imponible de otra operación.

Evidentemente, estos pronunciamientos son de alcance general y como tales se deben aplicar en España. Ciertamente, no puede dejar de destacarse que la pretensión de Firma Z, al menos tal y como se ha trasladado en esta sentencia, es, cuando menos peculiar, y no parece que este supuesto deba generar excesivas dudas interpretativas para alcanzar las conclusiones que ha ofrecido el TJUE.

En Sentencia de 1 de julio de 2021, asunto C-521/19, caso CB (NFJ082711), se plantea, además en petición formulada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, si las cantidades percibidas y no declaradas descubiertas por la Inspección deben considerarse incluidas o no en el IVA.

Se plantea, en concreto, el caso de un intermediario que había cobrado determinadas cantidades en efectivo por sus servicios sin facturar ni declarar cantidad alguna a la Administración tributaria, planteándose si, a la luz de los principios de neutralidad, proscripción del fraude fiscal y del abuso de derecho y de prohibición de la distorsión ilegítima de la competencia, debe interpretarse que cuando la Administración tributaria descubre operaciones ocultas sujetas al IVA no facturadas tiene que entenderse incluido en el precio pactado por las partes para dichas operaciones el IVA correspondiente.

El TJUE constata que, si bien la lucha contra el fraude constituye un objetivo reconocido y promovido por la directiva, la determinación y concreción de la base imponible de una operación no es uno de los instrumentos que se hallen a disposición de los Estados miembros para alcanzar dicho objetivo. A partir de esta consideración, el TJUE declara que, cuando en una comprobación se constata una operación que ha sido ocultada a la Administración tributaria por sujetos pasivos del IVA y no se ha hecho constar la repercusión del tributo, el importe total percibido debe considerarse incluyendo el IVA devengado por dicha operación. Solo se admite como excepción a esta previsión el supuesto en el que se constatase que el empresario o profesional, sujeto pasivo, pudiera repercutir o hubiera repercutido el impuesto al comprador.

Esta sentencia tiene una incidencia directa en nuestro país no solo por la razón obvia que se ha planteado por un órgano jurisdiccional nacional y referida a la interpretación que se ha venido haciendo del artículo 78.cuatro de la LIVA en las operaciones no declaradas («Cuando las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas»), sino porque, además, existía una diferencia de criterio en el Tribunal Supremo (TS) entre la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso Administrativo, núm. 1446/2017, de 27 de septiembre, rec. núm. 194/2016 [NFJ068186]) y la Sala de lo Penal (Sentencia del TS, Sala Segunda de lo Penal, núm. 357/2020, de 30 de junio, rec. de cas. núm. 258/2019 [NFJ078319]) en la interpretación de este supuesto de hecho: mientras que la primera defendía lo que ha afirmado ahora el TJUE, la segunda consideraba que no debía entenderse que las cantidades percibidas eran IVA incluido. Con esta sentencia, la discrepancia ha sido resuelta, fijando como jurisprudencia correcta la de la Sala de lo Contencioso-Administrativo.

En Sentencia de 30 de septiembre de 2021, asunto C-299/20, caso Icade Promotion SAS (NFJ083492), se plantea el cálculo de la base imponible por el margen de beneficio en determinadas entregas de terrenos.

El artículo 392 de la directiva permite un régimen transitorio y excepcional de cálculo de la base imponible por el margen de beneficio. Así dice el mencionado artículo:

Los Estados miembros podrán disponer que en las entregas de edificios y de terrenos edificables comprados con fines de reventa por un sujeto pasivo que no haya tenido derecho a deducción con ocasión de la adquisición, la base imponible esté constituida por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra.

La normativa francesa ha hecho uso de esta excepción planteándose, por una parte, el ámbito de aplicación de la misma y, por otra, las operaciones a las que resulta de aplicación.

En cuanto a la primera cuestión, señala el TJUE que el artículo 392 de la Directiva del IVA reserva la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las entregas de terrenos edificables cuya adquisición haya estado sujeta al IVA, sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a practicar la deducción de dicho impuesto, y que no alcanza, sin embargo, supuestos en los que la adquisición no haya estado sujeta al IVA, sea porque se trate de una operación exenta o porque simplemente no se encontrara sujeta al IVA.

Con respecto a la segunda, afirma el TJUE que se excluye de la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a operaciones de entrega de terrenos edificables cuando dichos terrenos, adquiridos sin edificar, se hayan convertido, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, en terrenos edificables, pero no excluye la aplicación de dicho régimen a operaciones de entrega de terrenos edificables cuando estos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras de urbanización que permitan la instalación de redes que proporcionen servicios a tales terrenos como, por ejemplo, redes de gas o de electricidad.

España no ha hecho uso de esta opción de cálculo de la base imponible por el margen de beneficio para las citadas entregas de inmuebles (se aplica la exención del art. 20.uno.25 de la LIVA no gravando, por tanto, en casos análogos, valor añadido alguno), por lo que el presente pronunciamiento carece de una incidencia en nuestra normativa.

7. Modificación de la base imponible

En Sentencia de 12 de mayo de 2021, asunto C-844/19, caso TechnoRent International (NFJ081961), se plantea el derecho a percibir intereses de demora en el caso de una modificación de la base imponible.

El TJUE declara que, de acuerdo con el principio de neutralidad fiscal, que predica que los empresarios deben quedar libres de toda carga del IVA pagado en sus actividades económicas, la modificación de la base imponible, al igual que la devolución del saldo del impuesto, debe dar lugar al pago de intereses cuando no se efectúe en un plazo razonable.

Esta sentencia no parece que deba afectar a nuestro país, en la medida en que la modificación de la base imponible, fundada en las causas del artículo 80 de la LIVA, permite en nuestro ordenamiento la rectificación inmediata de las cuotas repercutidas con arreglo a lo previsto en el artículo 89 de la LIVA.

En Sentencia de 6 de octubre de 2021, asunto C-717/19, caso Boehringer Ingelheim (NFJ083577), se examinan las condiciones de la modificación de la base imponible.

El supuesto de hecho es un tanto especial. La empresa recurrente distribuye medicamentos en Bulgaria mediante mayoristas que los venden a las farmacias. Parte de los medicamentos distribuidos son financiados por la Seguridad Social búlgara. Para asegurarse que la Seguridad Social financia sus medicamentos, la empresa recurrente ha suscrito un contrato con la Seguridad Social por el que realiza aportaciones a esta entidad pública.

Se cuestiona, ante estos hechos, si puede considerarse que las aportaciones que realiza la recurrente a la Seguridad Social son equivalentes a descuentos concedidos *a posteriori* y se puede modificar la base imponible.

Responde el TJUE que, al celebrar los contratos con la Seguridad Social, Boehringer Ingelheim renuncia a una parte de la contraprestación abonada por su cliente. No sería, pues, conforme con la Directiva del IVA que la base imponible sobre la que se calcula el IVA devengado por la empresa farmacéutica, como sujeto pasivo, fuera más elevada que la cantidad que recibió finalmente. No se desvirtúa este hecho porque no exista una relación directa entre la contraprestación percibida por Boehringer Ingelheim y las contribuciones abonadas por esta al organismo del seguro de enfermedad estatal.

Por otro lado, se sugiere también si puede excluirse la modificación por un incumplimiento formal, en concreto, que no existe factura que acredite que la concurrencia del hecho que da lugar a la modificación, cuando, como es el caso, queda acreditada la procedencia de esta de otra forma (mediante prueba de los pagos realizados a la Seguridad Social).

El tribunal resuelve destacando que el principio de neutralidad se opone a una normativa nacional que supedita la reducción *a posteriori* de la base imponible del IVA al requisito de que el sujeto pasivo titular del derecho a la devolución disponga de una factura a su nombre que demuestre la realización de la transacción que da lugar a dicha devolución, aun cuando tal factura no se haya emitido y la ejecución de dicha transacción pueda probarse por otros medios.

Esta sentencia, aunque referida a una circunstancia particular, es indudablemente relevante. Reseñable es la consideración del tribunal, relativa a la posibilidad de que la reducción en el precio surja de pagos a terceros desvinculados de la operación, que, si bien no entra en colisión con la propia normativa nacional española, desde luego, a juicio de quien estas líneas escribe, parecía difícil encuadrar como descuento o modificación del precio. Otro tanto cabe decir de la prueba, más allá de la factura, de la modificación. A nuestro juicio, este pronunciamiento está más relacionado con las particularidades de este caso que de ser una consideración general.

En Sentencia de 11 de noviembre de 2021, asunto C-398/20, caso ELVOSPOL s. r. o. (NFJ083968), se cuestiona la limitación a la modificación de la base imponible en determinados supuestos de concurso.

El derecho checo tiene una limitación legal que impide la modificación de la base imponible en los casos de impago cuando, antes del transcurso de seis meses desde la exigibilidad

de la obligación, se declare el concurso. Se cuestiona si esta disposición es compatible con el derecho de la Unión Europea.

El TJUE señala que los Estados miembros pueden establecer condiciones a la modificación de bases imponibles, pero que tales condiciones deben limitarse a las necesarias para constatar que efectivamente puede existir un impago. En todo caso, cuando se acredite la existencia de un impago definitivo, se debe permitir la modificación de la base imponible.

Concluye el tribunal señalando que la disposición controvertida supone, de hecho, que en determinados supuestos de impago definitivo no vaya a poderse modificar la base imponible, lo que es contrario al principio de neutralidad.

En derecho español no existe una cláusula equiparable. De hecho, el artículo 80.tres de la LIVA permite la modificación de las cuotas en los supuestos de concurso sin requerir antigüedad alguna para el crédito en este caso.

8. Tipo

En Sentencia de 22 de abril de 2021, asunto C-703/19, caso J. K. (NFJ081753), se plantea la calificación de una operación como servicio de *catering* o como entrega de alimentos.

En particular, se cuestiona el servicio de un restaurante de comida rápida, que dispone de escaso espacio para su consumo *in situ*, y cuyos servicios tienen una intervención humana reducida, criterios que utiliza el artículo 6 del reglamento de ejecución para diferenciar la calificación de una operación como entrega de bienes o como servicio de *catering*.

El TJUE señala que está comprendido en el concepto de «servicios de restauración y *catering*» el suministro de alimentos acompañado de servicios auxiliares suficientes destinados a permitir el consumo inmediato de esos alimentos por el cliente final, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

La relevancia de esta cuestión radica en la aplicación de tipos distintos en el país en cuestión a la entrega de alimentos y al servicio de *catering*, en la medida que no se haya acogido la opción que ofrece la directiva para aplicar el tipo reducido a las dos operaciones.

En alguna medida, esta problemática sería trasladable a nuestro país, pues, aunque la mayoría de los alimentos aplican, al igual que los servicios de *catering*, el tipo reducido, existen ciertos alimentos a los que en la entrega se aplica el tipo superreducido (por ejemplo, el pan y el queso, elementos integrantes normalmente de los productos objeto de consumo en los restaurantes de «comida rápida») y otros que aplican el tipo general (como las bebidas azucaradas). En estos casos, la calificación como entrega o prestación de servicios condicionaría el tipo aplicable.

Ciertamente, era una cuestión que con la aclaración del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 nos parecía suficientemente cerrada, al menos desde el punto de vista jurídico, pero se ve que no ha sido así para todos; aunque la respuesta del tribunal nos refuerza en la idea de que el elemento esencial para la calificación será la prueba de los hechos reunida en cada caso.

En Sentencia de 9 de septiembre de 2021, asunto C-406/20, caso Phantasialand (NFJ083238), se plantea el tipo aplicable a los parques de atracciones.

Se cuestiona, en concreto, si no se opone al principio de neutralidad una normativa nacional en virtud de la cual las prestaciones realizadas por los feriantes itinerantes, por una parte, y las realizadas por los feriantes no itinerantes que operan bajo la forma de parques de ocio, por otra, están sujetas a tipos del IVA distintos; reducido, el primero, y general, el segundo.

El TJUE constata que la directiva, al regular en su anexo III los bienes y servicios a los que se puede aplicar el tipo reducido, distingue entre ferias y parques de ocio, lo que en principio es un argumento para la diferenciación de tipos. No obstante, en la medida que el principio de neutralidad proscribiera la diferencia de trato cuando se trate de servicios similares, que compiten por tanto entre sí, señala que deberá ser el tribunal que remite la cuestión quien juzgue la similitud entre las prestaciones feriales ofrecidas, por un lado, en un parque de ocio y, por otro lado, en una feria itinerante.

En España, desde la modificación operada el Real Decreto-Ley 20/2012, con una reducción de los bienes y servicios acogidos al tipo reducido, las ferias, salvo las de carácter comercial, deben aplicar el tipo general del impuesto, al igual que los parques de ocio. Por ello, esta cuestión carece de virtualidad práctica para el caso español.

9. Responsables

En Sentencia de 20 de mayo de 2021, asunto C-4/20, caso «ALTI» OOD (NFJ082119), se plantea el alcance de la responsabilidad en el IVA, en particular, si la responsabilidad puede incluir los intereses exigibles al deudor principal.

Esta cuestión se suscita en relación con una responsabilidad establecida en el derecho búlgaro para aquellos sujetos pasivos que deduzcan una cuota sabiendo o debiendo haber sabido que la cuota devengada que deducen no iba a ser ingresada por el sujeto pasivo obligado a ello.

El TJUE señala que el principio de proporcionalidad no se opone a una normativa nacional como la cuestionada, en la que el responsable solidario debe pagar, además del importe del IVA no liquidado por el deudor de este impuesto, los intereses de demora adeudados por tal deudor sobre ese importe si se acredita que, en el momento en que ejerció

su propio derecho a la deducción, esa persona sabía o debería haber sabido que el citado deudor no liquidaría el referido impuesto. Destaca el tribunal que esta medida permite combatir los abusos en materia del IVA y contribuye a la consecución del objetivo de garantizar a la Hacienda pública una recaudación eficaz del IVA, perseguido por el artículo 205 de la Directiva del IVA, que sirve de base al establecimiento de la responsabilidad.

En el derecho español, la responsabilidad prevista para las situaciones equiparables a la aquí contemplada, esto es, la falta de ingreso de las cuotas repercutido que o bien es conocida o bien se deberían haber sospechado, alcanza exclusivamente a las cuotas, tal y como señala el artículo 87.cinco de la LIVA, que dispone:

Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

No parece, por tanto, que esta habilitación del TJUE tenga, en el presente, relevancia para nosotros.

10. Deducciones

El Auto de 14 de abril de 2021, asunto C-108/20, caso HR (NFJ083973), vuelve sobre la relevante cuestión del ejercicio del derecho a la deducción en supuestos de participación en una cadena de fraude.

En colaboración con su esposo, HR regentó en 2009 y 2010 un comercio mayorista de bebidas. HR dedujo cuotas soportadas que le habían sido repercutidas por la entidad P GmbH por determinadas entregas de bebidas realmente realizadas. De dos sentencias dictadas por un tribunal penal, se desprende que P GmbH adquirió las bebidas entregadas a HR incurriendo en varios fraudes en materia del IVA. El esposo de HR suministró a P cantidades importantes de bebidas espirituosas sin emitir facturas por dichas entregas. Un empleado de P elaboró facturas ficticias relativas a la compra de esas mercancías. Sobre la base de estas facturas, P invocó indebidamente el derecho a deducir el IVA soportado. El esposo de HR también puso a disposición de P listas de precios y potenciales clientes para distribuir esas mercancías. Dichas mercancías fueron revendidas a distintos compradores, entre ellos, HR. La Administración denegó el derecho a la deducción a HR al considerar que HR formaba parte, con su empresa, de la cadena de entregas en la que se habían cometido los fraudes, ya que tanto por la participación del esposo de HR como

por lo inusual de la práctica comercial, HR debería haberse dado cuenta de que se habían cometido fraudes en materia del IVA.

Considera la Administración que el mero hecho de que un sujeto pasivo tuviera o debiera haber tenido conocimiento de un fraude fiscal cometido en una fase anterior de la operación controvertida le priva del derecho a deducir el IVA soportado. Se entiende, por tanto, que en el concepto de «cadena de entregas» basta con que el bien entregado sea objeto de varias operaciones sucesivas, y existe implicación en el fraude cometido con anterioridad por el mero hecho de que el fraude se refiera al mismo bien, sin que sea necesario que el sujeto pasivo haya favorecido o fomentado el fraude mediante la operación controvertida.

Por el contrario, el tribunal alemán que remite la cuestión al TJUE considera, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, que la participación en una «cadena de entregas» en fraude que permite excluir el derecho a deducción requiere que de la concreta combinación de transacciones realizadas sucesivamente se derive el carácter fraudulento de esas operaciones consideradas en su conjunto. La mala fe, como circunstancia meramente subjetiva, no puede sustituir a la participación activa necesaria para considerar que existe participación o implicación y que el mero hecho de que el sujeto pasivo tuviera o debiera haber tenido conocimiento del fraude no basta para estimar que existe participación o implicación en el fraude, que es lo que excluiría la deducibilidad de las cuotas soportadas.

El TJUE hace un repaso de su jurisprudencia, recordando que debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA. Además, un sujeto debe ser considerado partícipe en el fraude con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios, ya que colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice. Igualmente, que si se cumplen los requisitos materiales del derecho a deducción, solo se puede denegar el derecho a deducción cuando se acredite, mediante elementos objetivos, que sabía o debería haber sabido que, con la adquisición de los bienes o servicios que fundamentaban el derecho a deducción, participaba en una operación que formaba parte del fraude cometido por el proveedor o por otro operador económico que interviniera en un momento anterior o posterior en la cadena de entregas o de prestaciones, no siendo compatible con el derecho de la Unión Europea sancionar con la pérdida del derecho a la deducción sin dicho conocimiento.

A partir de estas consideraciones, el TJUE destaca que no comparte los criterios del tribunal alemán. Es correcto exigir medidas razonables a todo operador económico para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal y cerciorarse de que sus operaciones no forman parte de un fraude cometido por otro operador económico; no siendo tampoco contrario al derecho de la Unión obligar a un operador económico

a que actúe de buena fe. De hecho, ni siquiera es necesario que se demuestre la mala fe del sujeto pasivo cuando el sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de que sabía o debería haber sabido, adoptando las medidas que razonablemente pudieran exigírsele para asegurarse de que esa operación no le conducía a participar en un fraude, que, mediante esa adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude, lo que basta para considerar, a efectos de la Directiva 2006/112/CE, que dicho sujeto pasivo participó en dicho fraude y puede privársele del derecho a deducción. Señala también que la «cadena de entregas» no debe entenderse referida únicamente a los supuestos en los que el fraude resulte de una concreta combinación de transacciones sucesivas, como propone el tribunal alemán.

Por lo tanto, el derecho de la Unión Europea no se opone a una práctica nacional según la cual se deniega el derecho a deducir el IVA soportado a un sujeto pasivo que ha adquirido bienes que fueron objeto de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas y que lo sabía o debería haberlo sabido, aunque no hubiese participado activamente en dicho fraude.

Esta importante resolución da cabida no solo al criterio administrativo que frecuentemente se aplica en las limitaciones del derecho a la deducción, sino también al criterio que ha seguido el legislador a la hora de adoptar otras medidas de represión del fraude, como es la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 87.cinco de la LIVA para los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las operaciones que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

En Sentencia de 3 de junio de 2021, asunto C-182/20, caso BE y DT (NFJ082391), se cuestiona el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por una empresa declarada en quiebra.

Se plantea en esta sentencia la situación de una empresa a la que se le negó el derecho a la deducción de determinadas cuotas soportadas antes de la declaración de quiebra al considerar la Administración rumana que había dejado de realizar una actividad económica cuando fue declarada en quiebra, ya que tal declaración de quiebra tipo conlleva un procedimiento de liquidación y de venta de los bienes con vistas al pago de las deudas, sin que, a su juicio, las operaciones realizadas en el marco de dicho procedimiento tengan en sí mismas finalidad económica.

EL TJUE destaca que el concepto de «actividad económica» se define por sí mismo, con independencia de sus fines o de sus resultados, cuando una actividad tiene carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración. Aunque por la apertura de un procedimiento concursal cambie la finalidad de las operaciones y se pretenda únicamente a la liquidación del patrimonio, este hecho no puede afectar en sí mismo al carácter económico de las operaciones realizadas en el contexto de esa empresa.

Por lo tanto, se concluye que es contraria al derecho de la Unión Europea la pretensión de las autoridades rumanas.

No parece que este pronunciamiento deba tener incidencia directa en nuestro derecho, en el que no se niega la condición empresarial por el ejercicio de actividades económicas al concursado. De hecho, la previsión legal contenida en el artículo 99.tres de la LIVA, relativa al momento en el que se puede ejercer el derecho a la deducción al ser declarado el concurso, evidencia que en España se considera que la declaración de concurso no determina la pérdida de la condición empresarial.

Esta sentencia, que ubicamos en este epígrafe por su objeto directo, el derecho a la deducción, bien podría haber sido comentada en el epígrafe relativo al hecho imponible, pues, en definitiva, versa sobre la existencia de una actividad económica en una empresa concursada.

En Sentencia de 8 de julio de 2021, asunto C-695/19, caso Radio Popular Electrodomésticos, SA (NFJ082852), se plantea la posibilidad de excluir de la prorrata determinadas operaciones de mediación en materia de seguros.

La entidad recurrente tiene como actividad principal la venta de electrodomésticos y otros artículos en el sector de la informática y las telecomunicaciones. Además, ofrece a los compradores de sus artículos la ampliación de la garantía de los artículos adquiridos. Esta ampliación resulta de un contrato de seguro con una compañía de seguros que suscribe el comprador, actuando la recurrente como intermediaria en la venta del seguro.

Se plantea si cabe excluir esta operación del cálculo de la prorrata, dentro de la excepción que excluye a las operaciones financieras accesorias (arts. 174.2 de la Directiva del IVA y 104.tres de la LIVA).

El TJUE contesta que la directiva separa claramente las operaciones de seguro y las operaciones financieras, por lo que no cabe aplicar esta excepción. Esta interpretación, además, no contradice el principio de neutralidad fiscal. Este principio se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA, pero nada permite considerar que las operaciones de seguro y las operaciones financieras sean operaciones «similares» en el sentido de esa jurisprudencia.

El artículo 104.tres de la LIVA, de acuerdo con el tenor literal del artículo 174.2 de la Directiva del IVA, únicamente menciona dentro de las operaciones excluidas de la prorrata las operaciones financieras exentas no habituales, sin incluir las operaciones de seguro. Por otro lado, la exención de las operaciones de seguro (art. 20.uno.16 de la LIVA) se recoge en apartado distinto de la exención para servicios financieros (art. 20.uno.18 de la LIVA), por lo que parece clara la distinción entre unos servicios y otros en la LIVA. En consecuencia, puede afirmarse que parece quedar claro, desde el punto de vista de la transposición española de la directiva, la separación de ambos servicios y la no exclusión de las operaciones de seguro de la prorrata que ahora propone el tribunal.

En Sentencia de 14 de octubre de 2021, asuntos acumulados C-45/20 y C-46/20, caso E y Z (NFJ083687), se cuestiona la posibilidad de excluir la deducción de las cuotas soportadas cuando no se ha comunicado a la Administración, en determinado plazo, la afectación de los bienes a la actividad.

El pronunciamiento versa sobre una exigencia propia del derecho alemán que requiere para la deducción que la afectación de los bienes a la actividad quede acreditada por una decisión expresa o mediante suficientes indicios; cumplido todo ello a más tardar al vencer el plazo legal de presentación de la declaración anual del impuesto. En otro caso, la Administración tributaria podrá considerar que el mencionado bien se ha afectado al patrimonio privado del sujeto pasivo y denegar el derecho a deducir la cuota del IVA soportado por él.

El tribunal constata que la afectación a la actividad en el momento de soportar la cuota es un requisito para deducir la cuota, pero la comprobación de esta circunstancia es una cuestión fáctica, que debe comprobarse en cada caso, basándose para ello en factores objetivos y tras el examen de todos los datos del caso concreto. Añade que, si bien una declaración unívoca y explícita de la intención de afectar el bien a un uso económico, formulada en el momento de adquirirlo, puede bastar para concluir que el bien fue adquirido por un sujeto pasivo que actuaba como tal, la inexistencia de esa declaración no excluye que tal intención pueda manifestarse de manera implícita.

Así, aunque la Directiva del IVA permite obligar a que los sujetos pasivos deban poner en conocimiento de la Administración tributaria su decisión de afectar bienes de inversión al patrimonio empresarial, esta es una obligación formal, y su incumplimiento, de acuerdo con el principio de neutralidad, no puede excluir el derecho a la deducción de forma absoluta si se cumplen los requisitos materiales para la deducción.

De acuerdo con lo expuesto, el TJUE no excluye la validez de la disposición del derecho alemán, aunque la condiciona a que el tribunal que le somete la cuestión compruebe que la misma respeta el principio de proporcionalidad.

En España no existe una disposición similar a la que ahora se cuestiona. La afectación es necesaria para la deducción en el momento de la adquisición del bien o servicio, tal y como resulta de los artículos 93.cuatro y 95 de la LIVA; principio que confirma el TJUE. La afectación en España no se condiciona a declaración alguna, siendo una cuestión probatoria que, como propone el TJUE, debe examinarse en cada supuesto concreto.

En Sentencia de 11 de noviembre de 2021, asunto C-281/20, caso Ferimet, SL (NFJ083969), se cuestiona el derecho a la deducción del IVA en una operación irregular, caso que se plantea en relación con una actuación de la Administración tributaria española.

La entidad recurrente realizó una serie de operaciones de adquisición de chatarra, sujetas a la regla de inversión del sujeto pasivo. Durante una comprobación, la Inspección de los Tributos española constató que la empresa identificada en la factura como proveedor

de dichos materiales no disponía, en realidad, de los medios materiales y personales necesarios para su entrega y consideró que las facturas emitidas por Ferimet debían reputarse falsas. A su juicio, aunque no podía negarse la entrega de los materiales, que se habían recibido, la operación constituía una simulación, ya que se había ocultado deliberadamente a su verdadero proveedor.

Se plantea por el TS si la Directiva del IVA, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe ser interpretada en el sentido de que debe denegarse a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de bienes que le han sido entregados cuando dicho sujeto pasivo ha indicado deliberadamente un proveedor ficticio en la factura que él mismo ha expedido para dicha operación al aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo.

El TJUE recuerda que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. No obstante, cabe otra conclusión en caso de que el incumplimiento de los requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. Esto es lo que ocurre en este caso, en el que, al no haberse identificado al proveedor, no se puede comprobar que la entrega se ha realizado por un empresario o profesional, con lo que no se acredita el cumplimiento de los requisitos materiales de la deducción. Recuerda que, para ello, la Administración tributaria no puede limitarse al examen de la propia factura, debe tener en cuenta además la información complementaria aportada por el sujeto pasivo. Consecuentemente con lo anterior, el sujeto pasivo que pretende la deducción está obligado a aportar pruebas objetivas de que, efectivamente, le corresponde el derecho a la deducción del IVA.

En esta sentencia, el TJUE renuncia a pronunciarse sobre la existencia de una práctica abusiva, que requiere el cumplimiento de las normas con una finalidad fraudulenta, ya que, tal y como se ha expuesto, el sujeto pasivo no ha justificado la existencia del derecho a la deducción. La práctica abusiva, añade el TJUE, requiere que concurren dos condiciones; a saber: por una parte, que las operaciones controvertidas, pese a reunir los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la referida directiva y de la legislación nacional de transposición, tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal.

Señala el tribunal que debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, beneficiándose de ello, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se base el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA del que se beneficiaban otros. Añade que el hecho de que el sujeto pasivo

que solicita acogerse al derecho a deducción y que emitió la factura mencionara deliberadamente a un proveedor ficticio en dicha factura es un elemento pertinente que puede indicar que dicho sujeto pasivo era consciente de que participaba en una entrega de bienes que formaba parte de un fraude en el IVA.

Esta sentencia es de indudable incidencia en nuestra nación, pues es un caso suscitado en España. Realmente no pone en cuestión norma alguna, sino la práctica administrativa en aplicación de la normativa. Confirma el criterio habitual de la Inspección, que excluye la deducibilidad del IVA en operaciones de simulación relativa subjetiva, como es el caso.

Un pronunciamiento prácticamente idéntico al que acabamos de analizar se produce en la última sentencia del año 2021, Sentencia de 9 de diciembre de 2021, asunto C-154/20, caso Kemwater ProChemie s. r. o (NFJ084245).

En Sentencia de 18 de noviembre de 2021, asunto C-358/20, caso Promexor Trade, SRL (NFJ084050), se suscitan los efectos de la anulación del NIF sobre las deducciones.

En el caso planteado ante el tribunal, la entidad Promexor presentó declaraciones del IVA sin operaciones durante un periodo de seis meses, siendo esta causa de la anulación del NIF según el derecho rumano. La entidad siguió realizando operaciones, siendo objeto de una liquidación en la que se incluía el IVA devengado, pero no se permitía la deducción del IVA soportado por haberse anulado el NIF. Según el derecho rumano, la entidad podría deducir el IVA soportado si se procedía a un nuevo registro, registro que no se aceptó por un defecto formal. Se plantea ante el tribunal si se opone a los principios del derecho de la Unión Europea la posibilidad de exigir el IVA devengado sin la deducción correlativa del IVA soportado, ante un supuesto de anulación del NIF.

El TJUE recuerda, una vez más, el principio de neutralidad y, particularmente, su jurisprudencia previa, que señala que no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada. No obstante, también recuerda que, si bien los incumplimientos formales no impiden la deducción, cuando este tipo de incumplimientos, a su vez, tenga como consecuencia que no se pueda comprobar el cumplimiento de los requisitos materiales de la deducción o cuando el contribuyente actuara de manera fraudulenta para poder disfrutar del derecho, puede denegarse dicho derecho.

No obstante, lo que resulta decisivo para el TJUE es que no se impide la deducción, sino que se condiciona a un nuevo registro, afirmando el tribunal que en ese caso no se opone a la limitación a la deducción, siempre que no se impida el nuevo registro por motivos formales.

Nuestro derecho no contempla una figura similar a esta anulación del NIF, presentando declaraciones en las que se declare la falta de realización de operaciones gravadas. La figura más similar, la revocación del NIF vigente en el ordenamiento español, presenta unos rasgos mucho más acusados como medida sancionadora y de prevención del fraude.

La revocación del NIF, en principio, no supone la alteración del régimen jurídico aplicable en el IVA, a diferencia de lo que ocurre en la normativa rumana. Ciertamente, la disposición adicional sexta de la Ley general tributaria (LGT), apartado 4, limita en parte los efectos de las declaraciones tributarias:

Lo dispuesto en este apartado no impedirá a la Administración tributaria exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes. No obstante, la admisión de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que conste un número de identificación fiscal revocado quedará condicionada, en los términos reglamentariamente establecidos, a la rehabilitación del citado número de identificación fiscal,

pero nada se dice ni en la LGT ni en la LIVA sobre que en tales declaraciones se exceptúe el régimen normal de deducción del impuesto soportado.

En todo caso, las consideraciones del TJUE relativas a la posible limitación del derecho a la deducción en supuestos en los que los incumplimientos formales se asocian a conductas fraudulentas, unidas a la configuración de la revocación del NIF como medida antifraude, hacen pensar que el legislador nacional podría ir más allá de lo que, hasta ahora, ha ido.

11. Devolución del IVA

La Sentencia de 18 de marzo de 2021, asunto C-48/20, caso UAB «P.» (NFJ081267), examina la posibilidad de devolución del IVA indebidamente ingresado de buena fe.

En este caso, el sujeto pasivo, de buena fe, consideró sujeto al IVA y repercutió el impuesto en una operación que, finalmente, resultó exenta del IVA. Si bien la normativa nacional en cuestión prevé un procedimiento que permite la regularización del IVA indebidamente facturado por un sujeto pasivo de buena fe, dicho procedimiento no es aplicable cuando se inicia una inspección tributaria contra el interesado.

Contesta el tribunal que los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no permite a un sujeto pasivo de buena fe regularizar facturas que mencionen indebidamente el IVA tras el inicio de un procedimiento de inspección tributaria, pese a que el destinatario de tales facturas habría tenido derecho a la devolución de ese impuesto si las operaciones objeto de dichas facturas hubieran sido declaradas correctamente.

Resulta interesante destacar, en relación con este pronunciamiento, el artículo 126.2.2.º del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que dispone lo siguiente:

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

El mencionado precepto parece chocar directamente con el pronunciamiento del TJUE, pues, al igual que en la sentencia que comentamos, el legislador prohíbe solicitar la rectificación del IVA indebidamente declarado cuando se haya iniciado un procedimiento de comprobación.

No obstante, a nuestro juicio, una interpretación material, que no formal, de este precepto demuestra que no existe tal contradicción. Dicho precepto lo que está pretendiendo atajar es la posibilidad de que se tramite un procedimiento de rectificación independiente y simultáneo cuando existe un procedimiento de comprobación en curso sobre el mismo objeto tributario. Sin embargo, parece que esa solicitud de rectificación debe tramitarse dentro del procedimiento, según el tenor literal del precepto.

A mayor abundamiento, debemos recordar que los procedimientos de comprobación, tanto los inspectores como los de gestión, son, según una abundante jurisprudencia, procedimientos tendentes a la regularización integral de la situación de obligado tributario, regularizando tanto lo que beneficia como lo que perjudica a la Administración (principio de regularización íntegra).

Por ello, no creemos que exista contradicción alguna entre esta limitación procedimental y los principios que se afirman por el TJUE.

En Sentencia de 18 de marzo de 2021, asunto C-895/19, caso A (NFJ081266), se plantea el momento en el que se puede ejercer el derecho a deducir en relación con las AIB.

Se examina una normativa nacional en la que el derecho a la deducción del IVA correspondiente a una AIB nace siempre que, en un plazo de tres meses desde el transcurso del mes en el que se realizó la AIB, el sujeto pasivo, por una parte, reciba una factura que acredite la entrega de los bienes que constituye para él una AIB y, por otra parte, mencione el importe del IVA devengado por esa adquisición en la declaración tributaria mediante la cual deba liquidar ese impuesto.

Señala el TJUE que, si bien los Estados miembros están facultados para adoptar medidas con el fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude, las mismas no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni cuestionar la neutralidad del IVA. En particular, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales.

Declara que el tribunal que una normativa nacional que prohíba sistemáticamente el ejercicio del derecho a deducir el IVA correspondiente a una AIB en el mismo periodo que aquel en el que debe liquidarse idéntica cuota del IVA, sin establecer que se consideren todas las circunstancias pertinentes y, en particular, la buena fe del sujeto pasivo, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA.

La doctrina administrativa nacional recoge desde hace bastantes años la posibilidad de deducir el IVA soportado en el mismo periodo en el que se ha devengado la cuota por una AIB, recibiendo la jurisprudencia previa que ya existía sobre esta misma cuestión, siempre y cuando no se trate de operaciones realizadas en fraude. Ejemplo de lo que señalamos es la Resolución del TEAC de 23 de febrero de 2010 (RG 6532/2008 [NFJ038486]).

En Sentencia de 9 de septiembre de 2021, asunto C-294/20, caso GE Auto Service Leasing GmbH (NFJ083239), se examina la devolución a no establecidos; en concreto, una devolución denegada por la Administración española.

La entidad recurrente solicitó una devolución como no establecida en el TAI. En la tramitación de la solicitud, la AEAT le requirió la aportación de documentación, que el obligado cumplió parcialmente y casi más de seis meses después del requerimiento. La Administración dictó resolución denegando el derecho a la devolución. Contra esta resolución se planteó recurso de reposición. En la tramitación del mismo se volvió a solicitar documentación que no aportó. Seguidamente, acudió a la vía económico-administrativa, donde aportó la documentación, siendo desestimada la reclamación por la aportación intempestiva de la documentación. La resolución fue confirmada por la Audiencia Nacional posteriormente.

Se plantea, en primer lugar, si se opone al principio de neutralidad fiscal que se deniegue una solicitud de devolución del IVA cuando el sujeto pasivo no ha aportado a requerimiento de la Administración los documentos previstos por la directiva para acreditar la procedencia de la devolución y los haya presentado con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso jurisdiccional. El TJUE confirma que la denegación, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, no es contraria al derecho de la Unión Europea.

Por otro lado, se plantea si constituye un abuso de derecho dicha aportación intempestiva del sujeto pasivo que solicita la devolución. EL TJUE resuelve sobre la base de los datos puestos de manifiesto y señala que el mero hecho de que el sujeto pasivo aporte los documentos y la información después de que la autoridad administrativa competente haya adoptado la resolución por la que se le deniega esa devolución no puede considerarse, por sí solo, una práctica abusiva, ya que no consta que tuviese como propósito obtener una ventaja fiscal cuya concesión resultaría contraria a derecho.

Esta resolución se sitúa, a nuestro juicio, en la línea de la sentencia del TS de 10 de septiembre de 2018, dictada en recurso de casación núm. 1246/2017 (NFJ071270), en la que postula que, si bien no se puede limitar, con carácter general, la facultad de examinar

la documentación no aportada en vía de gestión y aportada en vía de revisión económico-administrativa, el límite para dicha doctrina es la buena fe del recurrente, de tal forma que, cuando se documente en el expediente que la falta de aportación se debió a un abuso de derecho, que nunca pueden amparar las normas, podrá rechazarse la aportación de la documentación que no fue objeto de aportación en fase de aplicación de los tributos y que, sin embargo, se aporta en fase de revisión.

En Sentencia de 21 de octubre de 2021, asunto C-396/20, caso CHEP Equipment Pooling NV (NFJ083753), se plantea la práctica administrativa en relación con una devolución a un no establecido.

En concreto, ante una solicitud de devolución, se procedió de tres formas. En primer lugar, se denegaron las solicitudes que ya habían dado lugar a devolución. En segundo lugar, por lo que respecta a las solicitudes cuyo importe del IVA era superior al que figuraba en la factura correspondiente, solo dispuso la devolución del importe que constaba en la factura. En tercer lugar, por lo que respecta a las solicitudes cuyo importe del IVA era inferior al que constaba en la factura correspondiente, dispuso la devolución únicamente del importe indicado en la solicitud de devolución.

Se plantea si la limitación de la devolución en el caso de solicitudes por importe inferior al que consta en la factura puede vulnerar el principio de neutralidad del IVA.

El TJUE manifiesta que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Por ello, aunque, en principio, si el sujeto pasivo comete uno o varios errores en su solicitud de devolución, y ni él ni la Administración tributaria los detectan posteriormente, no puede responsabilizarse de ello a esa Administración, cuando la Administración ha comprobado que las discordancias entre las cuotas del IVA que figuraban en la solicitud de devolución y las que figuraban en algunas de las facturas presentadas se debían a un error del sujeto pasivo, resulta contrario al derecho de la Unión Europea que se devuelva el IVA solo hasta el importe solicitado sin haber instado previamente al sujeto pasivo, con diligencia y por los medios que le parezcan más adecuados, a rectificar su solicitud de devolución mediante una solicitud que se considera presentada en la fecha de la solicitud inicial.

Como ya hemos señalado, este caso se refiere a una práctica administrativa y no a una cuestión normativa, lo que reduce su alcance potencial. Aunque pueda producir cierta hilaridad, este caso subraya las peores prácticas administrativas, que, esperemos, estén deserradas de la actuación de la Administración española. En todo caso, principios como la regularización íntegra atienden a que este tipo de comportamientos, tan difícilmente explicables al contribuyente normal, queden totalmente erradicados.

En Sentencia de 21 de octubre de 2021, asunto C-80/20, caso Wilo Salmson France SAS (NFJ083758), se plantean diversas cuestiones sobre la devolución del IVA a no establecidos.

En primer lugar, el TJUE afirma que el derecho a la devolución no puede ejercerse si no se cuenta con una factura, en el sentido de la Directiva del IVA, relativa a la adquisición de los bienes de que se trate. Solo si un documento presenta vicios tales que privan a la Administración tributaria nacional de los datos necesarios para fundamentar una solicitud de devolución es posible considerar que tal documento no constituye una «factura» en el sentido de la Directiva del IVA.

Por otra parte, también se señala que, cuando el IVA resultó exigible en un periodo de liquidación, pero se facturó en uno posterior, no puede denegarse la devolución por el mero hecho que la solicitud de devolución no se haya formalizado hasta que no se disponga de la factura.

Finalmente, el TJUE reafirma que la solicitud de devolución deberá presentarse al Estado miembro de establecimiento «a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al periodo de devolución», por lo que no puede burlarse esta exigencia mediante la anulación unilateral de una factura por un proveedor después de que haya adquirido firmeza una decisión denegatoria de una primera solicitud de devolución basada en esa factura, seguida de su sustitución por la expedición de una nueva factura relativa a las mismas adquisiciones, como método para volver a solicitar la devolución del IVA correspondiente a las mismas adquisiciones en relación con un periodo de devolución posterior.

12. Sanciones en materia del IVA

En Sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-935/19, caso Grupa Warzywna Sp. z o. o. (NFJ081593), se cuestiona si, a la luz de los principios de proporcionalidad y de neutralidad, es admisible la imposición de una sanción automática en los casos de deducción de una cuota repercutida improcedente.

Según la sentencia, la normativa nacional polaca cuestionada impone a un sujeto pasivo que ha calificado erróneamente una operación como exenta del IVA una operación sujeta a ese impuesto una sanción correspondiente al 20 % del importe de la sobrevaloración del importe de la devolución del IVA indebidamente reclamada, sin tomar en consideración la naturaleza y gravedad de la irregularidad que presenta la declaración tributaria, la falta de indicios de que dicho error constituya un fraude y la inexistencia de pérdida de ingresos para la Hacienda pública. Es decir, se impone de forma automática por la concurrencia del elemento objetivo del ilícito tributario, sin atender a elemento subjetivo alguno.

El TJUE señala que, aunque el artículo 273 de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros establecer obligaciones para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, entre ellas las sanciones, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, va más allá de lo permitido por dicho precepto imponer una sanción que se aplica indistintamente a una situación en que la irregularidad resulta de un error de apreciación cometido por las partes de la operación respecto a la sujeción al impuesto de esta, que se caracteriza por



la inexistencia de indicios de fraude y de pérdida de ingresos para la Hacienda pública, y a una situación en la que no concurren tales circunstancias.

No parece que este pronunciamiento deba tener efecto alguno en nuestro ordenamiento, ya que la imposición de cualquier sanción en nuestro derecho exige la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad, tal y como resulta del artículo 183 de la LGT, que señala: «Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley».

Referencias bibliográficas

Bas Soria, J. (2020). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 165-196.

Bas Soria, J. (2021). Inmueble cedido en arrendamiento como modalidad de establecimiento permanente a efectos del IVA: Análisis de la STJUE de 3 de junio de 2021, asunto C-931/19, Titanium Ltd. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 461-462, 136-148.



Ayudas de Estado

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado.

Doctor en Derecho

malafu@malafu.com

Extracto

Se analiza el significado técnico-jurídico de la expresión «ayudas de Estado», de directa conexión con los tratados de la Unión Europea, y que guardan relación con la libre competencia, que se vería falseada si con fondos estatales se protegiera a unas empresas y no a todas.

La jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo tiene reiterada doctrina sobre los requisitos para calificar una medida nacional como ayuda estatal y en tal sentido se citan: ha de tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; afectar a los intercambios comerciales, conferir una ventaja selectiva y falsear o amenazar la competencia.

Dentro de las ayudas de Estado, destacan por su importancia las de naturaleza tributaria por vía de reducciones en la base imponible o en la cuota de los impuestos, o con unos especiales requisitos temporales para su pago.

Tras estas consideraciones generales, se pasa revista a los más destacados asuntos que han llegado a conocimiento de los tribunales, y así se citan: la amortización del fondo de comercio financiero y las ayudas a la televisión pública, a la cinematografía y las concedidas a los clubes de fútbol.

Por último, se examina la recuperación de las ayudas con especial mención de lo dispuesto en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que añadió diversos preceptos a la Ley general tributaria

Palabras clave: ayudas de Estado; ayudas tributarias; fondo de comercio financiero; recuperación de las ayudas.

Fecha de entrada: 26-10-2021 / Fecha de aceptación: 01-11-2021

Cómo citar: Martínez Lafuente, A. (2022). Ayudas de Estado. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, E1-E50.



State aid

Antonio Martínez Lafuente

Abstract

The author analyses the legal and technical notion of «State aid» provided by the Treaties of the EU. This term is related to free competition, which would suffer if the State only subsidised some businesses (and not all) with public funds.

According to the ECJ case law, a national provision is qualified as State aid when several requirements concur: there has been an intervention by the State or through State resources; competition has been distorted; the intervention gives the recipient an advantage on a selective basis; it is likely to affect trade between Member States.

State aids based on tax credits, tax allowances or tax deferrals are particularly relevant.

After these considerations, the author reviews the leading case law: tax amortisation of financial goodwill, State aid to public television, the film industry and football clubs.

Finally, the contribution analyses the recovery of State aid, considering the Parliamentary Act no. 34 of 21 September 2015, which added several provisions to the Spanish General Tax Act.

Keywords: State aid; tax aid; financial goodwill; recovery of State aid.

Citation: Martínez Lafuente, A. (2022). Ayudas de Estado. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, E1-E50.

Sumario

1. Planteamiento
 - 1.1. Requisitos
 - 1.2. Las ayudas tributarias
 - 1.3. Los fondos estatales
 - 1.4. La selectividad de las ayudas
2. Supuestos singulares de «ayudas de Estado»
 - 2.1. Amortización del fondo de comercio financiero
 - 2.1.1. La Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011
 - 2.1.2. Las sentencias del Tribunal de Justicia
 - 2.1.3. La Ley 31/2001, de 4 de octubre
 - 2.1.4. La Sentencia de 21 de diciembre de 2016
 - 2.1.5. La Sentencia del Tribunal General de 15 de noviembre de 2018
 - 2.1.6. Las Sentencias del Tribunal de Justicia, Gran Sala, de 6 de octubre de 2021
 - 2.2. Arrendamiento de buques
 - 2.2.1. La Sentencia del Tribunal General de 17 de diciembre de 2015
 - 2.2.2. La Sentencia de 25 de julio de 2018
 - 2.2.3. La Sentencia del Tribunal General de 23 de septiembre de 2020
 - 2.3. Ayudas a la televisión pública
 - 2.3.1. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de noviembre de 2016
 - 2.3.2. El parecer del Tribunal Supremo
 - 2.4. Ayudas a la cinematografía
 - 2.4.1. El recurso de Uteca
 - 2.4.2. La Ciudad de la Luz
 - 2.5. Las haciendas forales
 - 2.5.1. La Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo
 - 2.5.2. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008
 - 2.6. Las haciendas autonómicas de régimen común
 - 2.6.1. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
 - 2.7. Las haciendas locales
 - 2.7.1. El impuesto sobre bienes inmuebles
 - 2.7.2. El impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras



2.8. Últimos temas suscitados

2.8.1. La liberación de deudas y el impuesto sobre el valor añadido

2.8.2. Los clubes de fútbol

2.8.2.1. Avales públicos

2.8.2.2. Diferenciación de tipos de gravamen

2.8.2.3. Cesión de terrenos

3. La recuperación de las ayudas

3.1. Regulación

3.2. Régimen anterior

3.3. La responsabilidad de la Administración

Referencias bibliográficas

1. Planteamiento

Procede partir de que el artículo 87.1 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (Tratado CE) y el actual artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establecen que, salvo que los tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones; en el apartado 2 de dichos artículos se contienen las reglas determinantes de la compatibilidad de las ayudas con el mercado interior.

El artículo 88 del Tratado CE y el actual artículo 108 del TFUE, por su parte, regulan la intervención de la Comisión Europea respecto de los regímenes de ayuda existentes en los Estados miembros y de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas, y en los artículos 89 del Tratado CE y 109 del TFUE se autoriza al Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, a adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los precedentes preceptos.

La Comisión tiene, pues, una competencia específica para decidir sobre la compatibilidad de las ayudas estatales con el mercado común cuando examine los regímenes de ayudas existentes, cuando adopte decisiones referentes a ayudas nuevas o modificadas y cuando inicie una acción relacionada con la inobservancia de sus decisiones o del requisito de notificación. Su procedimiento de actuación está contemplado en el Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen las modalidades de aplicación del artículo 93 del Tratado CE.

Las ayudas de Estado pueden ser, en principio, de dos clases, según se trate de entregas explícitas de dinero, a título de subvención, o de ayudas implícitas a modo de facilidades tributarias.

1.1. Requisitos

Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de una medida nacional como ayuda de Estado exige que concurren todos los requisitos siguientes: en primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, esta intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a sus beneficiarios, y en cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE] de 21 de diciembre de 2016, asuntos acumulados C-20/15 P y C-21/15 P, caso Comisión/World Duty Free Group y otros, EU:C:2016:981, apdo. 5)¹.

La Comunicación de la Comisión 2016/C262/01 aclaró los distintos elementos constitutivos del concepto de ayuda estatal: la existencia de una empresa, la imputabilidad de la medida al Estado, su financiación mediante fondos estatales, la concesión de una ventaja, la selectividad de la medida y su efecto sobre la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros; en el término «procedencia estatal» se incluyen las otras Administraciones territoriales e institucionales en los países descentralizados, como el nuestro. La concesión de una ventaja económica se produce, con carácter general, en el caso de beneficios e incentivos fiscales (exenciones, reducciones, deducciones, aplazamientos, créditos fiscales, etc.). La selectividad de la medida puede apreciarse en dos situaciones: si se dirige a favorecer a determinadas empresas o producciones (selectividad material), o a entidades concretas situadas en un lugar determinado (selectividad regional o territorial). Por último, para que se falsee la competencia e incida en el comercio comunitario, basta una posibilidad concreta y probable sobre potenciales competidores o que permita una posición más favorable, aunque no haya un efecto directo inmediato.

Además, debe tenerse presente que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, incorpora a la normativa tributaria el principio Deggendorf al introducirse en el apartado 4 del artículo 264 de la Ley general tributaria (LGT) con la siguiente redacción:

¹ Lo expuesto en el texto aparece en la Sentencia del TJUE de 23 de enero de 2019, que contempló un supuesto singular, pues:

Y una vez recordado lo anterior, procede verificar, en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que el mercado correspondiente no estaba aun formalmente abierto a la competencia, sí, en el momento de su concesión, las subvenciones en cuestión constituían ayudas de Estado porque cumplían los requisitos de afectación de los intercambios comerciales entre Estados miembros y de falseamiento de la competencia.

Con respecto a nuestro sistema, véase De la Quadra-Salcedo y Fernández del Castillo (2009) y Pérez Bernabéu (2008). Además, y con carácter general, véase el número 324 de la revista *Noticias de la Unión Europea* (VV. AA., 2012a), dedicado con carácter monográfico al análisis de las ayudas de Estado.

No podrán disfrutar de beneficios fiscales que constituyan ayudas estatales según el ordenamiento comunitario quienes hubieran percibido ayudas de Estado declaradas ilegales e incompatibles con el mercado interior, con una orden de recuperación pendiente tras una decisión previa de la Comisión, hasta que tales ayudas no se hayan reembolsado.

1.2. Las ayudas tributarias

La ayuda fiscal puede adoptar diferentes formas como, por ejemplo, una reducción en la base imponible, una reducción total o parcial en la cuantía del impuesto o el aplazamiento, anulación o reescalamiento excepcional de la deuda tributaria; además, las ayudas pueden concederse no solo a través de disposiciones normativas², sino de resoluciones de la Comisión.

Existe una abundante doctrina del TJUE recaída sobre el particular³. Traemos a colación lo expuesto en la Sentencia de 10 de noviembre de 2016⁴, en la que se indica:

Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los tributos no están incluidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del tratado relativas a las ayudas de Estado, salvo en el caso de que constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda, de modo que formen parte de esta (Sentencias de 13 de enero de 2005, *Streekgewest*, C-174/02, EU:C:2005:10, apartado 25; de 13 de enero de 2005, *Pape*, C-175/02, EU:C:2005:11, apartado 14, y de 27 de octubre de 2005, *Casino France* y otros, C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, apartado 34).

² Seguimos el parecer de la profesora Moreno González (2017).

³ Nos remitimos a Manzano Silva (2009); Martín Jiménez (2014) y Mata Sierra (2014). La Decisión de la Comisión Europea de 19 de diciembre de 2018, expuso:

Bajo el régimen fiscal introducido en Gibraltar por la *Income Tax Act 2010*, las sociedades residentes en Gibraltar estaban exentas del pago de impuesto de sociedades por los ingresos de intereses de préstamos intragrupo y *royalties*. La Comisión analiza si dicho régimen fiscal es contrario a las normas sobre ayudas estatales a instancias de una denuncia de las autoridades españolas. A juicio de esta, la exención es *prima facie* selectiva en la medida que introduce un régimen diferenciado para empresas que están en la misma situación: solo diez sociedades gibraltareñas, todas ellas parte de grandes grupos multinacionales, se benefician de la exención a los *royalties*. En estas circunstancias, la Comisión considera que es irrelevante si la ventaja se concede de forma uniforme a todos los sectores. Como la medida beneficia predominante y deliberadamente a grupos multinacionales, la medida es *prima facie* selectiva. La Comisión rechaza las alegaciones de justificación que presentó el Reino Unido y estima que la medida es una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior.

⁴ En la citada sentencia se analizó la compatibilidad con el derecho de la Unión Europea de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la corporación de Radio y Televisión Española.

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para que se pueda considerar que un tributo forma parte integrante de una ayuda, el destino del tributo debe estar obligatoriamente vinculado a la ayuda con arreglo a la normativa nacional pertinente, en el sentido de que la recaudación del tributo se destine necesariamente a la financiación de la ayuda y afecte directamente a la cuantía de esta y, en consecuencia, a la valoración de la compatibilidad de esta ayuda con el mercado común (véanse, en particular las Sentencias de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04, y C-41/05, EU:C:2006:403, apartado 46, y jurisprudencia citada, y de 22 de diciembre de 2008, *Regie Networks*, C-333/07, EU:C:2008:764, apartado 99).

Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, la cuestión de si una exacción forma parte integrante de una ayuda financiada por un tributo no depende de la existencia de una relación de competencia entre el deudor de este tributo y el beneficiario de la ayuda, sino únicamente de que el destino del tributo esté obligatoriamente vinculado a la ayuda de que esta se trate, con arreglo a la normativa nacional pertinente (véase, en este sentido, la Sentencia de 22 de diciembre de 2008, *Régie Networks*, C-333/07, EU:C:2008:764, apartado 93 a 99).

De este modo, se desprende de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia que no existe ninguna relación vinculante entre un tributo y la exención de éste en favor de una categoría de empresas, y ello aun cuando éstas ejerzan sus actividades compitiendo con las empresas deudoras del tributo en cuestión. En efecto, la aplicación de una exención fiscal y su alcance no dependen de la recaudación del tributo. Por lo tanto, los deudores de un tributo no pueden invocar que la exención de que disfrutaban otras empresas constituye una ayuda de Estado para eludir el pago de dicho tributo u obtener su devolución (véase, en este sentido, en especial, la Sentencia de 27 de octubre de 2005, *Casino France y otros*, C-266/04, C-70/04, C-276/04 y C-321/04 a C-325/04, EU:C:2005:657, apartados 41 y 42).

Por otra parte, como ya se ha indicado en el apartado 65 de esta sentencia, los tributos no están comprendidos, en principio, en el ámbito de aplicación de las normas sobre ayudas de Estado. Sin embargo, como señaló el abogado general en el punto 96 de sus conclusiones, si se acogiera la alegación de DTS, ello significaría que, todo gravamen que se perciba en un ámbito sectorial y que recaiga sobre empresas que se encuentran en situación de competencia con el beneficiario de la ayuda financiada por ese gravamen, este debería ser analizado con arreglo a lo dispuesto en los artículos 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Además, y según recordó la Sentencia del TJUE de 9 de octubre de 2014:

Por consiguiente, se consideran ayudas, entre otras, las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, tienen la misma naturaleza y surten efectos idénticos (Sentencia *Bouygues*

y Bouygues Télécom/Comisión y otros y Comisión/Francia y otros, C399/10 P y C401/10P, EU:C:2013:175, apartado 101).

De ello se desprende que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los demás contribuyentes constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En cambio, las ventajas fiscales resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE (Sentencia P, C6/12, EU:C:2013:525, apartado 18 y jurisprudencia citada).

1.3. Los fondos estatales

Es esta una cuestión de especial relevancia con relación al sector eléctrico al concurrir medidas tributarias con el resultado de la intervención pública en el sector⁵. Según el Auto del TJUE de 22 de octubre de 2014, se entiende que:

Constituyen una intervención del Estado o mediante fondos estatales los importes atribuidos a una empresa privada productora de electricidad que se financian por el conjunto de los usuarios finales de la electricidad establecidos en el territorio nacional y que se distribuyen a las empresas del sector eléctrico por un organismo público conforme a criterios legales predeterminados.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2015 planteó si eran «ayudas de Estado» las cantidades obtenidas por Elcogas, que percibía una aportación anual a fondo

⁵ Nos hemos ocupado del tema en Martínez Lafuente (2018). El Tribunal Supremo, en Sentencia de 12 de marzo de 2020, se ocupó de las aportaciones al fondo nacional de eficiencia energética argumentado:

En orden, finalmente, a la invocación de que se trata de ayudas de Estado, el derecho español ha traspuesto correctamente la directiva, por lo que en principio es difícil que pueda infringir las normas de la propia UE, en este caso sobre ayudas de Estado. La doctrina de la indicada de Sentencia de 16 de marzo de 2015 (recurso de casación núm. 118/2013) se refiere también a la posible existencia de medidas positivas, y la falta de prueba de los pretendidos efectos distorsionadores sobre la competencia, presupuesto también de la existencia de una ayuda de Estado prohibida. Además, en este caso, no estamos ante una medida tributaria lo que hace difícilmente aplicable la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea invocada por la recurrente, recaída en materia de exenciones tributarias. El propio derecho de la UE, en la directiva transpuesta, autoriza a los Estados a optar entre los sujetos obligados a soportar la carga, en atención a las razones que la propia directiva contempla. Y, por las mismas razones que justifican la selección, no hay una situación fáctica y jurídica comparable entre las empresas obligadas a aportar al FNEE y las que no han sido consideradas por nuestro derecho como sujetos obligados. Debe excluirse, en definitiva, que exista ayuda de Estado.

perdido con cargo a la tarifa eléctrica. Las razones determinantes del trato excepcional del que disfrutaba Elcogas en los años precedentes a 2011 están relacionadas con las características de la central de producción térmica de energía eléctrica (generada mediante la gasificación de carbón y otros combustibles alternativos) de la que es titular; central cuya tecnología originaba unos sobrecostos económicos elevados a los que no podía hacer frente solo con los ingresos obtenidos por la venta de la electricidad.

Sin embargo, el TJUE concluyó que dicha retribución sí que constituía ayuda de Estado, pues el título de intervención que concedía una financiación adicional de Elcogas sí que constituía una percepción de fondos estatales.

1.4. La selectividad de las ayudas

Para determinar si una ventaja es selectiva, la Comisión y el TJUE suelen seguir el denominado test de derogación (*derogation test*). De acuerdo con este test, una ventaja fiscal se concibe como una excepción a la aplicación del sistema tributario general, esto es, como una derogación de la norma general, con independencia de la forma en que se instrumente tal excepción; dicha ventaja debe, además, ser selectiva, es decir, favorecer a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen. Ahora bien, la medida fiscal no se considerará selectiva (y, por tanto, no será ayuda estatal) cuando el tratamiento diferenciado esté justificado por la «naturaleza y economía del sistema»; ello sucederá cuando el tratamiento diferenciado derive directamente de los principios fundadores o directores del sistema fiscal del Estado miembro o cuando se trate de medidas cuya racionalidad económica las hagan necesarias y funcionales con respecto a la lógica y eficacia del sistema fiscal. En todo caso, solo se admiten justificaciones basadas en los objetivos inherentes o características intrínsecas del propio sistema fiscal, y el principio de proporcionalidad constituye un límite al tratamiento diferenciado amparado por la excepción⁶.

El parecer del TJUE, como el plasmado en la Sentencia de 25 de julio de 2008, fue el siguiente:

Por lo que se refiere al requisito relativo a la existencia de una ventaja selectiva, según reiterada jurisprudencia se consideran ayudas estatales las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que deban calificarse de ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado. Así, se consideran ayudas,

⁶ De nuevo traemos a colación el parecer de la profesora Moreno González (2017). Véase asimismo Calderón Carrero (2010).

entre otras, las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, tienen la misma naturaleza y surten efectos idénticos (Sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C74/16, EU:C:2017:496, apartados 65 y 66 y jurisprudencia citada). El artículo 107 TFUE, apartado 1, no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que los define en función de sus efectos y, por lo tanto, independientemente de las técnicas utilizadas [véanse, en este sentido, las Sentencias de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C106/09 P y C107/09 P, EU:C:2011:732, apartados 87, 92 y 93, y de 28 de junio de 2018, Andres (administración concursal de Heitkamp BauHolding)/Comisión, C203/16 P, EU:C:2018:505, apartado 91].

En particular, respecto de las medidas nacionales que otorgan una ventaja fiscal, debe recordarse que una medida de esta naturaleza que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes puede conferir una ventaja selectiva a los beneficiarios y, por tanto, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En cambio, las ventajas resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido de dicha disposición [véase, en este sentido, la Sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C106/09 P y C107/09 P, EU:C:2011:732, apartados 72 y 73 y jurisprudencia citada; véanse, igualmente, las Sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C20/15 P y C21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 56, y de 28 de junio de 2018, Andres (administración concursal de Heitkamp BauHolding)/Comisión, C203/16 P, EU:C:2018:505, apartado 85]. Del mismo modo, en el concepto de «ayuda de Estado» no están comprendidas las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son selectivas *a priori*, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema del que forman parte [Sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck, C524/14 P, EU:C:2016:971, apartado 41, y de 28 de junio de 2018, Andres (administración concursal de Heitkamp BauHolding)/Comisión, C203/16 P, EU:C:2018:505, apartado 87]⁷.

⁷ Otro requisito que se debe tener en cuenta es el de la notificación de las ayudas de Estado a la Comisión. Nos remitimos a Arpio Santacruz (2012) y Villar Uribarri (2019). Véase también el Auto el TJUE de 5 de octubre de 2016. Asimismo, y como cuestión que puede incardinarse en lo anecdótico, quiere hacerse mención de la Sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, pues, al hilo de plantearse cuestión prejudicial por el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 2 de abril de 2014, sobre la amortización fiscal del fondo de comercio financiero, en relación con la Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013, instado por el Banco de Santander, se declaró inadmisibile el planteamiento de dicha cuestión por el Tribunal Económico-Administrativo Central al no tener la condición de «organismo jurisdiccional» a los efectos contemplados en el artículo 267 del TFUE al carecer de independencia. Véase Mata Sierra (2020).

2. Supuestos singulares de «ayudas de Estado»

En los últimos años, incluso en las épocas de crisis⁸, han sido numerosos los supuestos que han sido llevados a conocimiento del TJUE o de los tribunales españoles. Sin ánimo exhaustivo⁹, damos cuenta de los siguientes:

2.1. Amortización del fondo de comercio financiero

El artículo 12.5 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permitía deducir de la base imponible del impuesto el fondo de comercio financiero que resulta de la adquisición de acciones de una empresa extranjera, en tramos anuales e iguales, durante los 20 años siguientes a su adquisición. Según los principios generales en materia de contabilidad, el fondo de comercio constituye la diferencia entre el precio de adquisición y el valor real de los actos tangibles e intangibles de la empresa, menos los pasivos; el fondo de comercio incluye el fondo de comercio financiero, representado por la diferencia entre el coste de adquisición de la participación en el capital o en los fondos propios de una entidad de valor teórico contable de la misma que no sea imputable a plusvalías tácitas de los bienes y derechos identificables de la entidad adquirida.

El precepto cuestionado establece la determinación del importe a deducir y las condiciones para disfrutar de este incentivo: ostentar una participación de al menos un 5 % durante un periodo mínimo de un año, que la empresa extranjera esté sujeta a impuesto similar, que se presume si existe convenio de doble imposición, y que los ingresos de la misma procedan de una actividad empresarial según las presunciones legales que se establecen. En síntesis, la ventaja consiste en una rebaja fiscal proporcional a una parte del precio de adquisición pagado por la participación comprada durante los 20 años siguientes a la adquisición.

⁸ La entonces directora general adjunta de la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea, doña Nadia Calviño, expuso:

En tiempos normales, el control de ayudas es un instrumento importante para la solidaridad entre los Estados miembros y para el establecimiento de un marco de actuación comparable y equitativo, protegiendo a las empresas de países con menos capacidad financiera de la competencia ilegítima de aquéllas que cuentan con gobiernos de bolsillos más llenos. Con ello es, además, una garantía esencial del buen funcionamiento del mercado interior. Esto explica que el Tratado de Roma ya otorgara a la Comisión un control exclusivo en este terreno e incluyera una prohibición expresa, bajo ciertas condiciones, de las ayudas de estado, que se ha venido aclarando y delimitando con el tiempo a través de normas, decisiones y sentencias.

En tiempos de crisis como los que estamos viviendo, este control es fundamental para minimizar las distorsiones derivadas del salvamento de operadores menos eficientes o que siguieron estrategias más arriesgadas en perjuicio de aquellos que hicieron bien sus deberes, en el mismo u otros Estados miembros. (2010, p. 480)

⁹ Nos remitimos a los autorizados estudios del magistrado Ordóñez Solís (2018a y 2018b).

La posibilidad que ofrece esta disposición evita la limitación impuesta por el artículo 12.3 de la ley española a la deducibilidad de la depreciación mediante la diferencia de valores teóricos inicial y final de la participación, disposición que impide que sea deducible, en principio, la amortización del fondo de comercio incorporado en el precio de adquisición; esto es, el fondo de comercio financiero, con independencia de que contablemente pueda amortizarse indirectamente a través de la dotación de la provisión. En todo caso, los ajustes positivos que el sujeto pasivo haya realizado como consecuencia de la amortización del fondo de comercio financiero son tratados como diferencias temporales, que se recuperan mediante un ajuste negativo de igual importe cuando se transmita la participación¹⁰.

2.1.1. La Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011

Analizada la problemática descrita en el epígrafe anterior, la decisión de referencia entendió que la citada amortización era incompatible con el mercado interior cuando se aplica a las adquisiciones de participaciones de empresas establecidas fuera de la Unión Europea.

La medida controvertida dispone que, en el caso de adquisición, por una empresa que tribute en España, de una participación en una «sociedad extranjera», si el porcentaje de participación es de al menos el 5 % y dicha participación se posee de manera ininterrumpida durante al menos un año, el fondo de comercio resultante de esta adquisición de participación, consignado como activo inmaterial separado, podrá deducirse, en forma de amortización, de la base imponible del impuesto sobre sociedades que deba pagar esa empresa; la medida controvertida precisa que, para tener la consideración de «sociedad extranjera», una sociedad debe estar sujeta a un impuesto similar al impuesto aplicable en España y sus ingresos deben proceder principalmente de la realización de actividades empresariales en el extranjero. (considerando 30 de la decisión impugnada)

2.1.2. Las sentencias del Tribunal de Justicia

La citada decisión fue impugnada ante el Tribunal General de la Unión Europea mediante el correspondiente recurso de anulación y que concluyó con Sentencias de 7 de noviembre de 2014, en las que se analizó el carácter selectivo de la medida indicándose que:

De esta jurisprudencia se desprende que la constatación del carácter selectivo de una medida se basa en la diferencia de trato entre categorías de empresas sujetas a la legislación de un mismo Estado miembro y no en la diferencia de trato entre las empresas de un Estado miembro y las de otros Estados miembros¹¹.

¹⁰ Seguimos lo expuesto por la profesora Villar Ezcurra (2008).

¹¹ Asuntos T-219/10, Artropill España, SA y T-399/11, Banco Santander, SA y Santosa Holding, SL.

Las sentencias concluyeron de la forma siguiente:

Anular los artículos 1, apartado 1, y 4 de la Decisión 2011/282/UE de la Comisión, de 12 de enero de 2011, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España¹².

2.1.3. La Ley 31/2001, de 4 de octubre

Sin esperar el parecer del Tribunal de Justicia, la ley que ha quedado mencionada introdujo en el artículo 12.5 del TRLIS el siguiente párrafo:

La deducción establecida en este apartado no será de aplicación a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en el territorio español, realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 1 de la Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009, y en el apartado 3 del artículo 1 de la Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011, relativas a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras, asunto C-45/2007, respecto a las adquisiciones relacionadas con la obligación irrevocable convenida antes del 21 de diciembre de 2007. No obstante, tratándose de adquisiciones de valores que confieran la mayoría de la participación en los fondos propios de entidades residentes en otro Estado no miembro de la Unión Europea, realizadas entre el 21 de diciembre de 2007 y el 21 de mayo de 2011, podrá aplicarse la deducción establecida en este apartado cuando se demuestre la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas, en los términos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 1 de la citada Decisión de la Comisión de 12 de Enero de 2011¹³.

¹² En las sentencias que se mencionan se recordó:

El Tribunal de Justicia ha declarado que un tipo de redescuento preferencial para la exportación, concedido por un Estado en favor únicamente de sus productos nacionales exportados con el fin de ayudarles a competir en los restantes Estados miembros con los productos originarios de estos, constituía una ayuda (Sentencia Comisión/Francia, citada en el apartado 58 *supra*, apartado 20) y que el reembolso de intereses sobre créditos a la exportación (Sentencia Grecia/Comisión, citada en el apartado 78 *supra*, apartado 8) y una deducción fiscal que solamente favorecía a las empresas que realizaban actividades de exportación y efectuaban determinadas inversiones contempladas en las medidas controvertidas (Sentencia de 15 de Julio de 2004, España/Comisión, citada en el apartado 78 *supra*, apartado 120) cumplían el requisito de selectividad.

¹³ Invocando la citada doctrina, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2016 (rec. núm. 3090/2015) expuso:

2.1.4. La Sentencia de 21 de diciembre de 2016

La Sentencia de la Gran Sala del TJUE de dicha fecha anula las Sentencias ya citadas de 7 de noviembre de 2014 devolviendo los asuntos al Tribunal General argumentado en torno al carácter selectivo de las medidas en el sentido siguiente:

En efecto, en el apartado 104 de dicha Sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, el Tribunal de Justicia declaró que, para que pueda reconocerse que los criterios que constituyen la base imponible adoptados por un sistema fiscal confieran ventajas selectivas, dichos criterios deben permitir caracterizar a las empresas beneficiarias en virtud de sus propiedades específicas como una categoría privilegiada, posibilitando, de ese modo, calificar ese tipo de régimen como un régimen que favorece a «determinadas» empresas o producciones, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

No obstante, este fundamento de la Sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, debe interpretarse en el contexto del conjunto de fundamentos de derecho de los que forma parte y que se exponen en los apartados 87 a 108 de dicha sentencia.

De este modo, resulta de la interpretación conjunta de esos fundamentos que la medida de que se trata en esa sentencia no se presentaba en forma de ventaja fiscal excepcional respecto a un régimen tributario común, sino de aplicación de un régimen tributario «general» basado en criterios, en sí mismos, también

Desde la anterior precisión dos son las principales cuestiones que plantea el primer motivo de casación. Una es si ha sido correcta la aplicación de esa Decisión de 28 de octubre de 2009 de la Comisión de las Comunidades Europeas para justificar el rechazo del ajuste extracontable negativo que se realizó en la autoliquidación al amparo del art. 12.5 del TR/LIS 2004. Y la otra es si puede una sucursal aplicar para la determinación de su base imponible la previsión contenida en ese artículo 12.5 del TR/LIS 2004. La respuesta a la primera cuestión tiene que ser negativa, porque la Sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2014 (asunto T-219/10) ha anulado los artículos 1 (apartado 1) y 4 de la mencionada Decisión de 28 de octubre de 2009 y esto que comporta que esta última no puede ya servir de fundamento a la liquidación controvertida. La oposición al recurso de casación desarrollada por el abogado del Estado así lo viene a confirmar, al no haber insistido en el criterio manifestado por el impugnado acuerdo de 21 de abril de 2010 de que el controvertido ajuste extracontable debía ser considerado ayuda de Estado. La respuesta a la segunda cuestión tiene que ser coincidente con lo preconizado en el recurso de casación; esto es, que el establecimiento permanente es el centro de imputación de las rentas obtenidas por personas físicas o entidades no residentes territorio español utilizado por nuestra legislación tributaria para gravar en España dichas rentas; que las sucursales aparecen mencionadas como uno de los elementos constitutivos de ese concepto genérico de establecimiento permanente; y que, en lo que hace al elemento patrimonial generador de la renta imputable al establecimiento permanente, lo determinante es la afectación de ese elemento al establecimiento más que su titularidad formal.

Véase, además, Martín Jiménez (2001) y Pérez Bernabéu (2011).

de naturaleza general. El Tribunal de Justicia declaró que la naturaleza de ese régimen no se oponía a la apreciación del carácter selectivo de la medida en cuestión, contrariamente a lo que había declarado el Tribunal General, ya que el requisito de selectividad tiene un alcance más amplio que incluye las medidas que, por sus efectos, favorecen a determinadas empresas, en aquel caso, las sociedades «extraterritoriales», debido a las características propias y específicas de esas empresas. Dicha medida, por lo tanto, llevaba a cabo una discriminación de hecho entre empresas que se encontraban en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen, en aquel caso, introducir una imposición generalizada de todas las sociedades residentes.

Y tras ello concluye:

Si bien, en efecto, ese examen debe llevarse a cabo de manera rigurosa y suficientemente motivada para permitir el pleno control jurisdiccional, en especial respecto a la posibilidad de comparar la situación de los operadores que disfrutaban de la medida con la de los operadores que están excluidos de ella y, en caso necesario, sobre la justificación de la falta de igualdad de trato invocada por el Estado miembro de que se trata, no es menos cierto que el Tribunal General incurrió en error de derecho al no efectuar dicha comprobación y declarar, en las sentencias recurridas, que el método de examen aplicado por la Comisión en las decisiones controvertidas, al no contemplar la determinación de una categoría particular de empresas que fueran las únicas favorecidas por la medida fiscal en cuestión, procedía de una interpretación incorrecta del requisito de selectividad, tal como se formula en el artículo 107 TFUE, apartado 1¹⁴.

2.1.5. La Sentencia del Tribunal General de 15 de noviembre de 2018

Según la sentencia mencionada en el epígrafe, incumbe al Tribunal General aplicar a la medida controvertida el razonamiento vertido por el Tribunal de Justicia en su Sentencia de 21 de diciembre de 2016, consistente en que la constatación de la selectividad de una medida no resulta necesariamente del hecho de que a determinadas empresas les resulte imposible beneficiarse de la ventaja establecida por esa medida a causa de limitaciones jurídicas, económicas o prácticas que les impiden realizar la operación de la que depende la obtención de esta ventaja, pero sí puede resultar de la mera constatación de que existe una operación que, pese a ser comparable a la operación de la que depende la obtención de la ventaja en cuestión, no da derecho a obtenerla. Una medida fiscal puede ser selectiva incluso en el caso de que cualquier empresa pueda optar libremente por realizar la operación de la que depende la obtención de la ventaja establecida por esa medida; en definitiva,

¹⁴ Nos remitimos a lo expuesto por De Juan Casadevall (2019).

procede aplicar un concepto de la selectividad basado en la distinción entre las empresas que optan por realizar ciertas operaciones y las empresas que optan por no realizarlas, y no en la distinción entre empresas en función de sus características propias.

2.1.6. Las Sentencias del Tribunal de Justicia, Gran Sala, de 6 de octubre de 2021

Contra la anterior Sentencia de 15 de noviembre de 2018, se interpuso recurso de casación por el Reino de España y por las empresas afectadas, que fue desestimado con fecha 6 de octubre de 2021. Por lo que se refiere a la selectividad de la medida fiscal controvertida, el Tribunal de Justicia precisa que la mera circunstancia de que dicha medida tenga carácter general, por cuanto puede beneficiar *a priori* a todas las empresas sujetas al IS en función de que lleven o no a cabo determinadas operaciones, no excluye que esta pueda ser selectiva. En efecto, como ya se ha declarado, el requisito de selectividad se cumple cuando la Comisión consigue demostrar que tal medida supone una excepción al régimen fiscal normal aplicable en el Estado miembro en cuestión, introduciendo así, por sus efectos concretos, un trato diferenciado entre operadores que se encuentran, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen normal, en una situación fáctica y jurídica comparable.

Para poder calificar una medida fiscal nacional como selectiva, la Comisión debe seguir un método de tres etapas: en primer lugar, debe identificar el régimen fiscal común o normal aplicable en el Estado miembro; a continuación, debe demostrar que la medida fiscal controvertida supone una excepción a este sistema de referencia al introducir diferencias entre empresas que se encuentran, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen fiscal común o normal, en una situación fáctica y jurídica comparable; por último, debe comprobar si la diferenciación introducida está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que la medida se enmarca.

2.2. Arrendamiento de buques

Otro supuesto que ha dado lugar a diversidad de pareceres entre la Comisión y los tribunales, amén de la discrepancia de las empresas interesadas, comenzó con la Decisión de la Comisión de 17 de julio de 2013, sobre régimen fiscal aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero (sistema español de arrendamiento financiero de buques [SEAF]). El esquema contractual en que se apoyaba lo expuesto era el siguiente¹⁵:

¹⁵ Además, y sobre la amortización del fondo de comercio, no financiero, seguido de operaciones de reestructuración empresarial, véanse la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2017 y las de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de octubre, 30 de noviembre de 2018 y 11 de enero de 2019.

De forma muy resumida, el esquema contractual básico del SEAF era el siguiente:

Contrato de construcción del buque: firmado entre el astillero y el armador en el que se fijaban las condiciones del contrato de construcción y se pactaba un precio (precio neto).

Novación/cesión del contrato de construcción o contrato de compraventa: a través de este contrato se regula la adquisición del buque por parte de una compañía de *leasing*, figurando un precio superior al que se fijaba en el contrato de construcción (precio bruto).

Contrato de arrendamiento financiero entre la AIE y la compañía de *leasing*: la compañía de *leasing* arrienda el buque a la AIE sobre la base del precio bruto, incluyendo una opción de compra sobre el buque a ejercitar pasados los aproximadamente tres años que dura el arrendamiento.

Contrato de arrendamiento a casco desnudo: tras la entrega del buque a la AIE, esta lo arrendará al armador, quien asumirá todos los riesgos operativos de su explotación, previendo una opción de compra y venta que garantiza que el armador adquirirá el buque llegado el momento.

Contrato marco: todos los intervinientes firman este contrato con el fin de regular adecuadamente el funcionamiento de la estructura y las obligaciones asumidas por las partes.

El citado esquema fue considerado ayuda de Estado por las siguientes razones:

La amortización anticipada prevista en el art. 115.11 LIS, considerando su aplicación conjunta con el art. 48.4 LIS y el art. 49 RIS, en la medida en que aprecian amplias facultades discrecionales por parte de la Administración tributaria a la hora de autorizar la aplicación de la amortización anticipada.

El régimen especial de tonelaje, en la medida en que se ha incluido en el mismo los ingresos procedentes del fletamento a casco desnudo de los buques¹⁶.

El art. 50.3 del Reglamento del IS, en virtud del cual se consideraba como buques nuevos aquellos que se hubieran adquirido por el ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero cuyos efectos fiscales hubieran sido objeto de previa autorización por parte de la Administración tributaria.

Por el contrario, la Comisión no consideró que la amortización acelerada de los contratos de arrendamiento financiero prevista en el art. 115, ni el régimen fiscal especial de AIE, ni el régimen de empresas de reducida dimensión constituyeran ayuda de Estado.

De acuerdo con ello, se condenó al Reino de España a la recuperación de las ayudas.

¹⁶ Nos remitimos a Sánchez Sánchez y Ortega del Arco (2014).

2.2.1. La Sentencia del Tribunal General de 17 de diciembre de 2015

Mediante la misma se anuló la decisión de la Comisión entendiendo que no existía ayuda de Estado. A tal fin, se examinó si la ventaja ligada a cierto tipo de inversión podía constituir una norma selectiva y si la existencia de un procedimiento de autorización que contenía elementos discrecionales implicaba, en tal caso, que existiera selectividad. Sobre la primera cuestión, se expuso en la sentencia que, en el sentido de que la identificación de una ventaja no determina que la norma sea selectiva, no se identifica con una categoría específica de beneficiarios de la misma.

En respuesta a la segunda cuestión (la existencia de facultades discrecionales de la Administración tributaria), el Tribunal General de la Unión Europea apuntó que, a pesar de la facultad de apreciación de la Comisión, cualquier inversor que decidiera participar en las operaciones del SEAF comprando participaciones en la agrupación de interés económico (AIE) constituida por un banco podía obtener las ventajas del régimen. En realidad, el Tribunal General de la Unión Europea apuntó que, de las condiciones del procedimiento reglado y de las características del tipo de bienes en que se tenía que materializar la inversión, se deduce que la Administración tributaria solo concedía la amortización anticipada en relación con barcos que habían pasado del régimen ordinario del IS al régimen de tributación en función del tonelaje; esto es, la facultad de apreciación de la Administración tributaria solo habría llevado a determinar el tipo de operación que podía acogerse al SEAF (la financiación de buques de navegación marítima, excluyendo otros bienes); sin embargo, cualquier empresa tenía la posibilidad de participar en el SEAF sin restricción alguna. En estas condiciones, la facultad discrecional de la Administración no podía generar ventaja selectiva vinculada al inversor en el SEAF¹⁷.

2.2.2. La Sentencia de 25 de julio de 2018

Por medio de la misma se anuló la de 17 de diciembre de 2015 al entender que en el mecanismo inversor expuesto sí que se apreciaba ayuda de Estado, por lo que devolvió las actuaciones al Tribunal General en espera de una nueva sentencia.

El Tribunal de Justicia centró su actuación en determinar si efectivamente el régimen del *tax lease* era en sí mismo selectivo. El Tribunal General de la Unión Europea había concluido

¹⁷ El régimen de tributación por tonelaje fue autorizado en 2002 como ayuda estatal compatible con el mercado interior en virtud de las Directivas comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo de 5 de julio de 1997 (DO 1997, C 205, p. 5), modificadas el 17 de enero de 2004 (DO 2004, C 13, p.) mediante la Decisión C(2002) 582 final de la Comisión, de 27 de febrero de 2002, relativa a la ayuda de Estado N 736/2001, España, Régimen de tributación de las entidades navieras en función del tonelaje (DO 2004, C 38, p. 4). En este régimen, las empresas inscritas en alguno de los registros de empresas navieras y que han obtenido una autorización al efecto de la autoridad tributaria se someten a un gravamen no en función de sus beneficios y pérdidas, sino en función del tonelaje. La legislación española permite a las AIE acceder a uno de estos registros, aunque no sean empresas navieras.

que, en la medida en que el régimen del *tax lease* estaba abierto a todo tipo de inversores, no podía considerarse contrario al artículo 107.1 del TFUE; no obstante, para el TJUE, al haberse centrado el Tribunal General de la Unión Europea en el análisis desde la perspectiva del inversor, sus conclusiones en materia de selectividad también resultaban erróneas, ya que el requisito de la selectividad debía apreciarse desde la perspectiva de las AIE¹⁸.

Además, se alude¹⁹ a los cuatro requisitos para que una medida pueda calificarse como ayuda de Estado, en principio, incompatibles. En particular, se centra en el análisis del criterio de la selectividad llegando a la conclusión de que el Tribunal General excluyó que las AIE fueran beneficiarias de ayudas estatales atendiendo únicamente a su forma jurídica y a las normas relativas a la tributación de los beneficios asociados a ellas. Esta exclusión sería contraria a la jurisprudencia del propio órgano jurisdiccional, de la que se desprende que la calificación de una medida como «ayuda de Estado» no puede depender del estatus jurídico de las empresas afectadas ni de las técnicas utilizadas.

La segunda alegación de la Comisión en su recurso de casación indicaba que el Tribunal General llevó a cabo una apreciación *ex post* y confundió así la selectividad basada en el criterio de la gestión discrecional con la selectividad de facto, que depende de un examen del comportamiento efectivo de la autoridad que concede la ventaja. A su juicio, las autorizaciones administrativas que permitieron aplicar la amortización anticipada y el régimen de tributación por tonelaje solo se concedieron a las AIE dedicadas a la actividad de financiación y fletamento de buques a casco desnudo, lo que las colocó en una situación más favorable que la de otras empresas. Frente a ello, desde nuestro país se indicó que no había quedado acreditada la existencia de una facultad discrecional de la Administración tributaria y que se trataba de una constatación táctica que no puede someterse al control del Tribunal de Justicia²⁰.

¹⁸ Seguimos lo expuesto por Martín Jiménez *et al.* (2016, pp. 257-291).

¹⁹ Nos remitimos al criterio expuesto en Martín Jiménez *et al.* (2018, pp. 291-299).

²⁰ Según lo indicado por Martín Jiménez *et al.* (2021a, pp. 335-336), quienes concluyen:

La STGUE ahora reseñada no cierra sin embargo la cuestión de la interacción entre el antiguo régimen del *tax lease* y el artículo 107.1 TFUE ya que ha sido recurrida nuevamente en casación ante el TJUE (asuntos: C-649/20, C-658/20 y C-662/20) y están pendientes más asuntos en esta materia ante el propio TGUE (con cuestiones de fondo no siempre del todo coincidentes con las resueltas en la STGUE reseñada) y numerosas decisiones administrativas y en los tribunales nacionales. Conviene recordar que el régimen del *tax lease* vigente a partir de 2013 fue autorizado por la Comisión Europea sin que la STJUE Netherlands Maritime Technology Association/ Comisión pusiera reparos a este respecto.

Además de ello, el citado profesor da cuenta de las Sentencias del Tribunal de Justicia de 12 de mayo de 2021, en el que se analizan los *tax rulings* en favor de Amazon y Engie concluyendo que:

Amazon y Engie son dos sentencias sobre *tax rulings* que presentan elementos en común y también disparidades relevantes. Mientras que en Amazon el sistema de referencia frente al que se

2.2.3. La Sentencia del Tribunal General de 23 de septiembre de 2020

En línea con la argumentación desplegada por el TJUE, el Tribunal General consideró el SEAF –examinado desde la perspectiva de las AIE que intervenían en el entramado contractual y no de los inversores según sugirió el TJUE y a diferencia de lo que hizo el Tribunal General en primera instancia– como una ayuda de Estado prohibida por el artículo 107.1 del TFUE. Este examen llevó al Tribunal General a confirmar la decisión de la Comisión al respecto. Para el Tribunal General, el sistema de autorización previa del régimen, junto con el carácter vago de los criterios de acceso al mismo (sin que existan directrices específicas publicadas), determinaba que existiera una ventaja selectiva, ya que, a través del citado sistema de autorización, no se interpretaba la ley o se aplicaba al caso concreto con criterios objetivos, sino que se podían ocultar concesiones de ventajas específicas para determinadas empresas o grupos de empresas. Quizá este aspecto relativo a la concreción de cuándo un régimen discrecional puede ser selectivo sin examinar cómo resulta aplicado es el razonamiento más innovador de la sentencia comentada.

Al ser las disposiciones de la ley y del reglamento del IS materialmente selectivas, pues permiten una discrecionalidad *de iure* incompatible con el artículo 107 del TFUE, no resulta relevante que haya existido o no discrecionalidad de facto en su aplicación. Tampoco estimó el Tribunal General ninguna de las alegaciones de los recurrentes que pretendían limitar la obligación de recuperar la ayuda ilegalmente concedida y que estaban basadas en el tratamiento no discriminatorio con respecto a otros casos, la vulneración del principio de confianza legítima o del principio de seguridad jurídica.

2.3. Ayudas a la televisión pública

La Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la corporación de Radio y Televisión Española, dispuso que la publicidad, la televenta, el patrimonio y los servicios de acceso dejaran de constituir fondos de financiación para RTVE. Con objeto de compensar la pérdida de los otros ingresos comerciales, la Ley 8/2009 introdujo o modificó, en sus artículos 2.1,

construye la noción de ayuda de Estado resulta externo al Estado, en Engie la Comisión y el TGUE hacen un esfuerzo para anclarlo en el ordenamiento luxemburgués, no sin una interpretación del mismo que no está tampoco completamente conectada, o no resulta evidente, al menos, que así sea, en el propio ordenamiento luxemburgués. Ambas ponen de manifiesto, al margen de que puedan llegar a resultados más o menos razonables o que podrían compartirse, que, quizás, el problema en este sector del derecho se encuentra en la definición del concepto de ayuda de Estado por parte del TJUE, que está generando una inseguridad jurídica difícil de sostener y sobre el que el TJUE todavía no ha dicho su última palabra, ya que faltan sentencias relevantes en esta materia (casos Apple y FIAT, a falta de conocer si Amazon y Engie son objeto de recurso ante el TJUE). (Martín Jiménez *et al.*, 2021b, pp. 351 y ss.)

letras b) a d), y 4 a 6, varias medidas fiscales, entre ellas, un nuevo gravamen del 1,5 % sobre los ingresos de los operadores de televisión de pago domiciliados en España. La aportación de este gravamen al presupuesto de RTVE no podía rebasar el 20 % de la ayuda total destinada anualmente a RTVE y cualquier ingreso fiscal superior se reasignaba a los presupuestos generales del Estado. Dicha ley también establecía, en particular, un nuevo gravamen sobre los ingresos de los operadores de servicios de telecomunicaciones domiciliados en España.

Por otra parte, se mantuvo la compensación por cumplir las obligaciones de servicio público establecida por la Ley 17/2006, de 5 de junio, reguladora del Servicio Público Estatal de Radio y Televisión; de este modo, en caso de que las fuentes de financiación mencionadas no bastaran para cubrir todos los costes soportados por RTVE para el cumplimiento de esas obligaciones, el Estado quedaba obligado, en virtud de lo dispuesto en los artículos 2.2 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, y 33 de la Ley 17/2006, de 5 de junio, a suplir esta diferencia, transformando así el sistema de financiación mixto de RTVE en un sistema de financiación casi exclusivamente público.

Finalmente, el artículo 3.2 de la Ley 8/2009 preveía un límite para los ingresos de RTVE. Durante el bienio 2010-2011, el total de dichos ingresos no podía superar los 1.200 millones de euros anuales, importe que operaría también como límite de sus gastos en cada ejercicio; durante el trienio 2012-2014, el incremento máximo de ese importe se fijaba en un 1 % y, para los años siguientes, el incremento se determinaría según la evolución anual del IPC.

2.3.1. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de noviembre de 2016

La decisión de la Comisión de 20 de julio de 2010 declaró ajustado al derecho de la Unión Europea el sistema de financiación contemplado en la ley mencionada. Interpuesto recurso contra la misma, recayó Sentencia del Tribunal General con fecha de 11 de julio de 2014, confirmada en casación por Sentencia de 10 de noviembre de 2016. La confirmación de la sentencia discurrió por la siguiente argumentación:

Aun cuando consta que la financiación de la ayuda otorgada a RTVE está garantizada por las medidas fiscales en cuestión, el Tribunal General, contrariamente a lo que alegan DTS y la sociedad Telefónica, concluyó justificadamente en el apartado 104 de la sentencia recurrida, sin incurrir en error de derecho, que las citadas medidas fiscales no formaban parte de dicha ayuda.

En efecto, puesto que los ingresos procedentes de las medidas fiscales en cuestión no tienen ninguna influencia directa en la cuantía de la ayuda otorgada a RTVE, ya que ni la concesión ni el importe de esta dependen de esos ingresos, ni estos están necesariamente destinados a la financiación de la ayuda, dado que una parte de dichos ingresos puede reasignarse para otros fines, no puede considerarse que exista una relación vinculante entre el destino de esas medidas fiscales y la ayuda de que se trata.

A este respecto, es irrelevante que las medidas fiscales de que se trata se aprobaran para compensar la supresión de los ingresos comerciales de que disfrutaba anteriormente RTVE; en particular, los procedentes de la publicidad (véase, por analogía, la Sentencia de 13 de enero de 2005, Streekgewest, apartado 27).

Las alegaciones de DTS basadas en la Sentencia Laboratoires Boiron no pueden desvirtuar las anteriores consideraciones.

En este sentido, debe recordarse que, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que, en caso de sujeción asimétrica a un gravamen, esto es, cuando solo está sujeta al gravamen una de las dos categorías de operadores en situación de competencia, los operadores deudores del gravamen pueden invocar la ilegalidad de este. En efecto, en tal caso, la ayuda resulta del hecho de que otra categoría de operadores económicos con la cual la categoría gravada está en relación directa de competencia no está sujeta al pago del referido gravamen. La medida de ayuda, por lo tanto, es el propio gravamen²¹, ya que este y la ayuda constituyen los dos elementos indisociables de una sola y misma medida fiscal. Esta situación, por lo tanto, no es equiparable a la de cualquier exención de un gravamen que tenga alcance general de la que pueda disociarse este gravamen (véase, al respecto, la Sentencia Laboratoires Boiron, apartados 30 a 48).

²¹ Las nuevas figuras tributarias que establece la ley se ajustan plenamente, como no podía ser menos, a los principios constitucionales sobre la tributación, en especial, el de igualdad de trato a los sujetos pasivos y el de la adecuación del gravamen a la capacidad económica de tales sujetos pasivos, así como el de legalidad en el establecimiento de los tributos y de las prestaciones patrimoniales de carácter público. En particular, el sistema que se establece toma en cuenta los ingresos de los sujetos pasivos y muy especialmente los que, de forma tanto directa como indirecta, habrán de percibir por la supresión del régimen de publicidad retribuida y por la renuncia a contenidos de pago en la corporación RTVE. Estos beneficios concurren tanto en los operadores de televisión como en los de telecomunicaciones, todos los cuales ya actúan y van a seguir actuando en el mismo sector a través de las varias soluciones y medios técnicos ya existentes, así como a través de los que de inmediato se pondrán en funcionamiento, tales como la potenciación de la televisión de alta definición, la televisión en movilidad, la televisión digital terrestre de pago o la interactividad, todo lo cual está directamente vinculado a la ampliación de los servicios de banda ancha fija y móvil. No obstante, las operadoras privadas de televisión y telecomunicaciones no pueden hacerse cargo de la totalidad de los ingresos que la corporación RTVE deja de percibir por su renuncia al mercado publicitario y a los contenidos de pago, ya que, de ser así, no se conseguiría el efecto dinamizador del sector que también pretende esta medida. Por ello, se ha optado por aplicar, al igual que en otros países de nuestro entorno, un porcentaje sobre los ingresos de los operadores del 3 % para los de televisión comercial en abierto, del 1,5 % para los operadores de televisión de pago y del 0,9 % para los de telecomunicaciones. La propia ley reitera que las aportaciones de televisión y de telecomunicaciones de ámbito estatal y supraautonómico se fijan en atención a:

El impacto económico favorable que de ello se derivará para dichas sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión [y] al impacto positivo para el sector de las telecomunicaciones que se deriva de la nueva regulación del sector televisión y audiovisual y, en especial, por la ampliación de los servicios de banda ancha fija y móvil, así como la supresión de la publicidad y la renuncia de contenidos de pago o acceso condicional de la corporación RTVE.

El Tribunal General no incurrió en error²² de derecho al considerar, en los apartados 98 a 103 de la sentencia recurrida, que el gravamen sobre los operadores de televisión de pago del que DTS es deudor no es comparable al gravamen asimétrico de que se trata en el asunto que dio lugar a la sentencia Laboratoires Boiron.

2.3.2. El parecer del Tribunal Supremo

Los diversos operadores acudieron al Tribunal Supremo no impugnando la Ley 8/2009, de 28 agosto, lo que no era posible, sino sometiendo a consideración de la Sala Tercera el Real Decreto 1004/2010, de 5 de agosto, dictado en desarrollo de la anterior. En Sentencias de 14 de junio (tres) y de 19 de junio de 2017, invocando el parecer del tribunal europeo, se desestiman las impugnaciones, pero quede constancia del voto discrepante de tres magistrados de dicha sala en el sentido siguiente:

El planteamiento teórico del principio que se hace en el recurso, proyectado sobre determinadas previsiones legales relativas a los sujetos pasivos, determina, a nuestro entender, la necesidad de que se hubiera dado la oportunidad de un pronunciamiento del Tribunal Constitucional²³ sobre si existía una manifestación de riqueza derivada de la nueva financiación de RTVE, al menos potencial, susceptible de

²² Las sentencias del Tribunal de Justicia utilizan la expresión «error de derecho» con referencia a lo que en nuestro sistema consideramos «infracción del ordenamiento jurídico». En resumen:

Partiendo de que la regla general es que los tributos no están incluidos dentro de las ayudas de Estado, salvo en el caso de que constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda, formando parte de esta, en el caso, las medidas fiscales cuestionadas efectivamente no forman parte de la ayuda porque el importe de esta no depende directamente de los ingresos procedentes de las medidas fiscales, sino que se fija de acuerdo con los costes netos relacionados con el cumplimiento de la misión de servicio público encomendada a RTVE. Afirmación esta que excluye que exista una relación vinculante entre el destino de las medidas fiscales y la ayuda y, por ende, excluye también que el gravamen sobre los operadores de televisión de pago forme parte del régimen de ayudas en favor de RTVE.

²³ El Tribunal Constitucional, mediante Auto de 9 de septiembre de 2020, acordó inadmitir a trámite las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con la Ley 8/2009. Previamente, y por Auto de 21 de marzo de 2019, la Sala Novena del TJUE (asuntos prejudiciales acumulados C-119/18 a C-121/18) resolvió la cuestión prejudicial planteada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 14 de diciembre de 2017, señalando que:

Procede responder a las cuestiones planteadas que la Directiva 2002/20, incluido su artículo 6, apartado I, debe interpretarse en el sentido de que no están comprendidas en su ámbito de aplicación aportaciones financieras anuales, como la controvertida en los litigios principales, que se exigen a las empresas de telecomunicaciones que operan en España en un ámbito geográfico superior al de una comunidad autónoma y con la finalidad de contribuir a la financiación de la radio y la televisión públicas.

ser gravada respecto de todos los que resultan obligados a satisfacer la aportación financiadora.

Las dudas que nos suscita la nueva regulación se refieren a los operadores de comunicación electrónica y a los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisiva de acceso condicionado.

La aportación del 0,9% de los primeros no parece seguro que responda a una mayor capacidad económica, pues cabe pensar que los supuestos beneficios derivados de la publicidad que deje de contratar RTVE serían para los anunciantes en internet, que no son verdaderos operadores de servicios de comunicaciones electrónicas, sino prestadores de servicios de la sociedad de la información.

Pero las dudas sobre la mayor capacidad de estos obligados a satisfacer la prestación derivan, de una parte, de que los ingresos televisivos de pago provienen, en su mayoría, de las cuotas que satisfacen los abonados por estar suscritos a estos servicios y, por tanto, cabe considerar que la eliminación de la publicidad en RTVE difícilmente tiene repercusión positiva en la actividad de estos operadores. Incluso, es posible sostener la existencia de un efecto negativo, puesto que los canales en abierto y sin publicidad de RTVE pueden atraer clientela a los operadores de televisión de pago. De otra, lo que se presenta como una renuncia ofrece dudas de que merezca tal consideración, si se entiende que las peculiaridades del servicio que presta RTVE y que justifican su especial régimen de financiación excluyen la posibilidad de una oferta de contenidos de pago.

Por consiguiente, a nuestro entender, procedía plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, conforme al artículo 35 de su ley orgánica, ya que una norma con rango legal, la Ley 8/2009, que era aplicable al caso y de cuya validez dependía el fallo, podía ser contraria al principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 CE.

2.4. Ayudas a la cinematografía

Dos temas²⁴ relacionados con lo expuesto en el epígrafe son de traer aquí a colación:

2.4.1. El recurso de Uteca

La Unión de Televisiones Comerciales Asociadas interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto 1562/2004, de 9 de julio, por el que se aprobó el reglamento que regula la inversión obligatoria para la financiación anticipada de largometrajes y

²⁴ Nos remitimos al número 329 la revista *Noticias de la Unión Europea* (V. AA., 2012b), dedicado con carácter monográfico a la comunicación audiovisual.

cortometrajes cinematográficos, y películas para televisión, europeos y españoles, dictado todo en ejecución de lo dispuesto en la Ley 25/1994, de 12 de julio.

El TJUE, ante el que se planteó cuestión prejudicial²⁵, dictó Sentencia con fecha 5 de marzo de 2009, en la que se expuso:

La Directiva 89/552/CEE del Consejo, de 3 de octubre de 1989, sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva, modificada por la Directiva 97/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 1997, y, más concretamente, su artículo 8 y el artículo 12 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una medida adoptada por un Estado miembro, como la controvertida en el procedimiento principal, que obliga a los operadores de televisión a destinar el 5 % de sus ingresos de explotación a la financiación anticipada de películas cinematográficas y de televisión europeas y, más concretamente, el 60 % de dicho 5 % a obras cuya lengua original sea cualquiera de las oficiales de dicho Estado miembro.

El artículo 87 CE debe interpretarse en el sentido de que una medida adoptada por un Estado miembro, como la controvertida en el procedimiento principal, que obliga a los operadores de televisión a destinar el 5 % de sus ingresos de explotación a la financiación anticipada de películas cinematográficas y de televisión europeas y, más concretamente, el 60 % de dicho 5 % a obras cuya lengua original sea cualquiera de las lenguas oficiales de este Estado miembro no constituye una ayuda del Estado en beneficio de la industria cinematográfica de ese mismo Estado miembro.

²⁵ La cuestión prejudicial suscitada por el Tribunal Supremo versó sobre lo siguiente:

A) El artículo 3 de la Directiva 89/552/CEE del Consejo, sobre la coordinación de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de la actividad de radiodifusión televisiva, en su versión modificada por la Directiva 97/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 1997, ¿permite a los Estados miembros imponer a los operadores de televisión la obligación de destinar un porcentaje de sus ingresos de explotación para la financiación anticipada de películas cinematográficas y para televisión europeas?

B) Para el caso de que la respuesta a la cuestión precedente fuera afirmativa, ¿resulta conforme con aquella directiva y con el artículo 12 del Tratado CE, puesto en relación con las demás disposiciones singulares a las que este se refiere, una norma nacional que, además de incluir la obligación de financiación anticipada ya expuesta, reserva el 60 % de dicha financiación obligatoria a obras en lengua original española?

C) La obligación impuesta por una norma nacional a los operadores de televisión de que destinen un porcentaje de sus ingresos de explotación para la financiación anticipada de películas cinematográficas, de cuya cuantía un 60 % ha de destinarse específicamente a obras en lengua original española mayoritariamente producidas por la industria cinematográfica española, ¿constituye una ayuda del Estado en beneficio de dicha industria, en el sentido del artículo 87 del Tratado CE?

Y el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 3 de marzo de 2016, rechazó la cuestión de inconstitucionalidad y, en línea con lo previamente expuesto por el tribunal europeo, concluyó:

Ello hace que resulte de especial interés para este proceso constitucional destacar las siguientes manifestaciones efectuadas por el Tribunal de Justicia en la aludida Sentencia Uteca:

a) Que la obligación impuesta «a los operadores de televisión a destinar el 5 % de sus ingresos de explotación a la financiación anticipada de películas cinematográficas y para televisiones europeas no contiene ningún elemento que permita afirmar que tal medida constituye, en la práctica, una restricción alguna de las libertades fundamentales garantizadas por el tratado» (apartado 22).

b) Que, por su parte, «la obligación de destinar a obras cuya lengua original sea una de las lenguas oficiales de [España] el 60 % del 5 % de los ingresos de explotación destinados a la financiación anticipada de películas cinematográficas y de televisión europeas» sí constituye «una restricción a varias libertades fundamentales, concretamente, a la libre prestación de servicios, a la libertad de establecimiento, a la libre circulación de capitales y a la libre circulación de trabajadores» (apartado 25). Sin embargo, se trata de una restricción compatible con el derecho de la Unión en la medida en que está «justificada por una razón imperiosa de interés general» consistente en «promover una o varias de sus lenguas oficiales» (apartado 27), es «adecuada para garantizar la consecución de tal objetivo» (apartado 29) y no va «más allá de lo necesario para alcanzar el citado objetivo», de acuerdo con lo razonado a este respecto en los apartados 30 a 36 de la mencionada sentencia.

2.4.2. La Ciudad de la Luz

La Decisión 2013/126/UE, de 8 de marzo de 2012, declaró que:

Mediante Decisión 2013/126/UE, de 8 de mayo de 2012, relativa a la ayuda estatal SA.22668 [C 8/08 (ex NN 4/08)] concedida por España a Ciudad de la Luz, SA [notificada con el número C(2012) 3025], la Comisión declaró que las medidas adoptadas por la Comunitat Valenciana en favor de la construcción y la explotación del complejo cinematográfico CDL, así como los incentivos otorgados a productores cinematográficos, constituían ayudas de Estado contrarias al artículo 108 TFUE, apartado 3, e incompatibles con el mercado interior.

La Sentencia del TJUE de 3 de julio de 2014 confirmó la citada decisión tras recordar que:

En efecto, para apreciar si una medida estatal constituye una ayuda, debe determinarse si la empresa beneficiaria recibe una ventaja económica que no habría

obtenido en condiciones normales de mercado (Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de julio de 1996, SFEI y otros, C39/94, Rec. p. I3547, apartado 60; Sentencia del Tribunal General de 6 de marzo de 2003, Westdeutsche Landesbank Girozentrale y Land Nordrhein-Westfalen/Comisión, T228/99 y T233/99, Rec. p. II435, en lo sucesivo, «Sentencia WestLB», apartados 207 y 243). Para determinar si dicha intervención presenta el carácter de ayuda de Estado, procede analizar si, en circunstancias similares, un inversor privado que opere en condiciones normales de una economía de mercado, de dimensiones comparables con las de los organismos gestores del sector público, habría efectuado aportaciones de capital de esa importancia (Sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C142/87, Rec. p. I959, apartado 29, y de 21 de marzo de 1991, Italia/Comisión, C305/89, Rec. p. I1603, apartados 18 y 19). En particular, cabe preguntarse si un inversor privado habría realizado la operación de referencia en las mismas condiciones y, en caso de respuesta negativa, examinar en qué condiciones habría podido realizarla (Sentencia del Tribunal General de 30 de abril de 1998, Cityflyer Express/Comisión, T16/96, Rec. p. II757, apartado 51).

Resulta igualmente de la jurisprudencia que el comportamiento del inversor privado con el que debe compararse la actuación del inversor público no es necesariamente el del inversor ordinario que coloca capitales en función de su rentabilidad a un plazo más o menos corto. Tal comportamiento debe ser, por lo menos, el de un *holding* o un grupo privado de empresas que persigue una política estructural, global o sectorial, y se guía por perspectivas de rentabilidad a más largo plazo (Sentencia Italia/Comisión, citada en el anterior apartado 40, apartado 20).

2.5. Las haciendas forales

También se ha suscitado si determinados incentivos provenientes de la capacidad normativa con que están dotadas las haciendas forales podían incurrir en la prohibición de ayudas de Estado en tanto en cuanto las citadas diferencias podían alterar la libre competencia.

2.5.1. La Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo

En la misma se consideran ayudas de Estado determinados incentivos aprobados por las Juntas Generales de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, consistentes en la concesión de una deducción en la cuota del 20 % del importe de las inversiones localizadas en la provincia respectiva, pudiendo diferirse la misma en los cuatro periodos impositivos siguientes en caso de insuficiencia de cuota y, por otro lado, se establecía un régimen de libertad de amortización en que se materializasen dichas inversiones²⁶. Las mismas fueron impugnadas

²⁶ Nos remitimos al relato que ofrece Del Blanco García (2013).

por el Estado ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que planteó cuestión prejudicial de interpretación del derecho europeo. Por determinadas razones que no nos corresponde enjuiciar, el Estado desistió²⁷ de su recurso, por lo que decayó la pregunta al Tribunal de Luxemburgo²⁸.

2.5.2. La Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008

La Unión General de Trabajadores de La Rioja interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco contra las normas de las diputaciones forales sobre el IS que establecían un tipo de gravamen inferior en el IS al contemplado en la Hacienda general y unas deducciones en la cuota que tampoco se contemplaban en la misma. La Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008 aplica una jurisprudencia elaborada sobre el régimen tributario de las islas Azores²⁹ y de manera especial se centra en determinar si las medidas tributarias adoptadas por las diputaciones forales han de considerarse medidas selectivas y, por consiguiente, ayudas de Estado por el mero hecho de que no se apliquen en todo el territorio español. A tal efecto, el Tribunal de Justicia determina que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, el juez nacional debe tener en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goza la diputación foral, de modo que, si se llega a la conclusión de que las instituciones forales vascas gozan de tal autonomía, las normas fiscales adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución y las demás disposiciones del derecho español no tendrían carácter selectivo y, consecuentemente, no serían ayudas de Estado.

Con la finalidad de aclarar ciertas dudas que el TJUE tenía al respecto sobre la autonomía financiera de los territorios históricos en torno a posibilitar la existencia de medidas

²⁷ Auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de febrero de 2000, dando por terminado el procedimiento al haberse producido el desistimiento del Estado.

²⁸ Pese a ello, pudo emitir su parecer el abogado general Saggio, quien trasladó al Tribunal de Justicia las siguientes consideraciones:

Los artículos 43 y 87 del Tratado CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un territorio perteneciente a una comunidad autónoma de un Estado miembro, relativa a medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, a las que pueden acogerse los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Hacienda foral de dicho territorio o tengan su domicilio fiscal o realicen en él la mayor parte de su volumen de operaciones, o tengan su domicilio fiscal en tal territorio y su volumen de operaciones realizado en la comunidad autónoma en el ejercicio anterior sea superior al 25 % de su volumen total de operaciones, y que no incluye entre los beneficiarios de dichas medidas a las demás personas físicas y jurídicas residentes en el propio Estado o en otro Estado miembro de la Comunidad Europea.

²⁹ Sentencia del TJUE de 6 de septiembre de 2006, en la que se aprecia un cambio de orientación en relación con el requisito de «selectividad» de las ayudas de Estado. Lo determinante a la hora de aplicar esta vía va a ser el grado y tipo de autonomía del ente regional o subcentral que adopta la medida.

compensatorias a cargo de la Hacienda estatal, emplazó al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco a que fuera este el que determinara si el cálculo del cupo permite compensar la merma recaudatoria originada por las medidas fiscales aprobadas por normativa foral. A este respecto, el tribunal mencionado en Sentencia de 22 de diciembre de 2008 no albergó dudas sobre la autonomía económica de los territorios históricos al señalar que:

El País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones³⁰.

2.6. Las haciendas autonómicas de régimen común

2.6.1. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales

Nos referimos aquí al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales aprobado por leyes autonómicas de Aragón, Asturias y Cataluña, con similitudes que permitieron dar una respuesta uniforme, salvo alguna excepción. Con motivo de la impugnación de las normas reglamentarias reguladoras del tributo, se solicitó por parte del Tribunal Supremo que se planteara cuestión prejudicial de interpretación del derecho de la Unión Europea, siendo recurrente en los diversos casos la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Angea)³¹.

El planteamiento de cuestión prejudicial discurrió por la siguiente argumentación:

¿Los artículos 49 [TFUE] y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la existencia de un impuesto regional que grava la utilización de grandes superficies comerciales individuales cuya superficie de venta sea igual o superior a 2.500 m² por razón del impacto que pueden ocasionar al territorio, al medioambiente y a la trama del comercio urbano de esa región, pero que legalmente opera con independencia de la ubicación real de esos establecimientos comerciales fuera o

³⁰ Nos remitimos al estudio ya citado del magistrado Ordoñez Solís (2018b).

³¹ Con apoyo en lo expuesto por el Tribunal de Luxemburgo, se dictaron en el mismo sentido excluyente de su consideración de ayudas de Estado las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de febrero, 23 de abril y 18 de junio de 2019.

dentro de la trama urbana consolidada y prácticamente recae en la mayoría de los supuestos sobre las empresas de otros Estados miembros, teniendo en cuenta que:

- i) no afecta a los comerciantes titulares de varios establecimientos comerciales con una superficie de venta individual inferior a 2.500 m², sea cual sea la suma de la superficie de venta de todos sus establecimientos;
- ii) exonera a los grandes establecimientos comerciales colectivos;
- iii) exime a los establecimientos comerciales individuales dedicados a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, y
- iv) hace tributar únicamente por el 40 % de la base liquidable que les corresponda a los dedicados esencialmente a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento, y de puertas y ventanas, y a los centros de bricolaje?

¿El artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que constituyen ayudas de Estado prohibidas, con arreglo a dicha disposición,

- i) la exoneración total en el IGEC de los establecimientos comerciales individuales cuya superficie de venta sea inferior a 2.500 m², de los establecimientos comerciales colectivos y de los establecimientos comerciales individuales dedicados a la jardinería y a la venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, y
- ii) la exoneración parcial en el IGEC de los establecimientos comerciales individuales dedicados esencialmente a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento, y de puertas y ventanas, y a los centros de bricolaje?

Si las exoneraciones totales y parciales del IGEC reseñadas constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, ¿cuál sería el alcance temporal de esa decisión, habida cuenta de la existencia y del contenido de la carta [de la Comisión de 2 de octubre de 2003]?³².

³² Previamente, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 24 de marzo de 2017, y con referencia a la medida cautelar solicitada de suspensión del acto impugnado, había expuesto:

En el caso que nos ocupa, la invocación de la apariencia de buen derecho se justifica no solo con cita de la STJUE de 5 de febrero de 2014 (asunto C-385/12, Hervis Sport), sino también con la comunicación de la Dirección General de Fiscalidad de la Unión Europea por la que se informa de la apertura de un procedimiento contra el Reino de España como consecuencia de la denuncia de la Asociación de Grandes Empresas de Distribución (Anged) respecto de diferentes normas relativas a impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales, y con la comunicación de la Comisión Europea al Reino de España, de 28 de noviembre de 2014, en la que se califica el IGEC como una medida incompatible con el ordenamiento europeo, contrario, concretamente, al régimen de ayudas de Estado. Es de recordar, además, que con fecha 10 de marzo de 2016 este tribunal dictó auto planteando cuestión prejudicial en el recurso de casación núm. 3797/2012

Las Sentencias del TJUE de 26 de abril de 2018 expusieron:

No constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, un impuesto como el controvertido en los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 4.000 m². Tal impuesto tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos que desempeñen actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales cuya superficie de venta no exceda de 10.000 m², cuando tales establecimientos no tengan un impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio tan intenso como los otros, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

En cambio, un impuesto de este tipo constituye una ayuda de Estado, en el sentido de esa misma disposición, en la medida en que exonera a los grandes establecimientos comerciales colectivos cuya superficie de venta sea igual o superior a 2.500 m²³³.

interpuesto por la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución contra Sentencia dictada el 27 de diciembre de 2011, por la Sección Primera de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña desestimatoria del recurso interpuesto frente al Decreto de la Generalidad de Cataluña 342/2001, de 24 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña. La cuestión prejudicial planteada por esta sala versaba sobre la conformidad de la Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, con los artículos 49 y 54 del TFUE que prohíben las restricciones directas o indirectas, de la libertad de establecimiento, y con el art. 107, apartado 1, del TFUE, que considera incompatibles con el mercado interior las ayudas de Estado que falseen o amenacen falsear la competencia en favor de determinadas empresas o producciones. Si a ello unimos que la recurrente también invoca el *periculum in mora*, y ponderando los intereses concurrentes, cuando el ofrecimiento de garantía suficiente, dada la materia en la que estamos, evita eventuales perjuicios a la Hacienda pública, ha de concluirse con la estimación del primero de los motivos de casación, ya que en el caso que nos ocupa concurrían los requisitos legalmente exigidos para haber accedido a la suspensión solicitada.

³³ De acuerdo con doctrina del Tribunal Supremo, dictó Sentencias con fechas 19 de septiembre y 11 y 16 de octubre de 2018, fijándose en la dictada con fecha 22 de enero de 2018 la siguiente doctrina:

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA, estamos en condiciones de responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, que nos interroga sobre si los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se oponen a un impuesto, como el que nos ocupa, que grava el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales cuya superficie útil de exposición y venta al público sea igual o superior a 4.000 metros cuadrados y sobre si del artículo 107 de ese mismo tratado se desprende que puede constituir una ayuda de Estado prohibida los supuestos de no sujeción previstos en la ley, tanto respecto a los establecimientos con una superficie inferior a 4.000 metros cuadrados como en relación con aquellos, de una superficie inferior a 10.000 metros cuadrados, pero destinados a las concretas

2.7. Las haciendas locales

También se ha pronunciado la jurisprudencia sobre si determinados beneficios fiscales³⁴ regulados en la normativa de las haciendas locales podían considerarse ayudas de Estado.

2.7.1. El impuesto sobre bienes inmuebles

A solicitud del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Ferrol, se planteó cuestión prejudicial en torno a si constituía ayuda de Estado la exención del citado impuesto³⁵ y que favorecía a Navantia, empresa pública que explotaba un astillero público.

actividades que la ley prevé. Y la respuesta ha de ser coherente con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida en su Sentencia de 26 de abril de 2018, concretamente:

1. Los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no se oponen a un impuesto que grava el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales cuya superficie útil de exposición y venta al público sea igual o superior a 4.000 metros cuadrados por razón del impacto que producen sobre el territorio, el medioambiente y la trama del comercio urbano de esa región, pero que opera con independencia de la ubicación real de esos establecimientos comerciales fuera o dentro de la trama urbana consolidada y recae en la mayoría de los supuestos sobre las empresas de otros Estados miembros, teniendo en cuenta:

(i) que no afecta a los comerciantes titulares de varios establecimientos comerciales, individuales o colectivos, con una superficie útil de exposición y venta al público sea inferior a 4.000 m², sea cual sea la suma de la superficie útil de exposición y venta al público de todos sus establecimientos, y

(ii) que no somete a gravamen a los grandes establecimientos comerciales individuales, cuya superficie útil de exposición y venta al público no exceda de 10.000 m², cuando desempeñen única y exclusivamente actividades de jardinería, de venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales.

2. No constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, un impuesto como el que nos ocupa, que grava a los grandes establecimientos comerciales en función, fundamentalmente, de su superficie de venta, en la medida en que exonera a los establecimientos cuya superficie de venta sea inferior a 4.000 metros cuadrados. Tal impuesto tampoco es constitutivo de una ayuda de Estado a los efectos de la referida disposición en la medida en que exonera a los establecimientos que desempeñen actividades en el sector de la jardinería o de la venta de vehículos, de materiales para la construcción, de maquinaria y de suministros industriales cuya superficie de venta no exceda de 10.000 metros cuadrados.

³⁴ Aunque se trata de un impuesto que en su día fue suprimido, ha de citarse como precedente la Sentencia del TJUE de 15 de marzo de 1994, que se ocupó de la exención del impuesto municipal sobre la radicación que gozaba el Banco Exterior de España. El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana planteó la posible consideración de la exención como ayuda de Estado, a la que se respondió de forma afirmativa, si bien, al haber sido recurrida con arreglo a la normativa preexistente, podría mantenerse hasta que la Comisión no la declare incompatible con el mercado común.

³⁵ A tenor de lo dispuesto en el artículo 62.1 a) del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, están exentos del impuesto sobre bienes inmuebles:

La Sentencia del TJUE de 9 de octubre de 2014 concluyó que:

El artículo 107 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que puede constituir una ayuda de Estado, prohibida con arreglo a dicha disposición, la exención del impuesto sobre bienes inmuebles de una parcela de terreno perteneciente al Estado y puesta a disposición de una empresa de la que este posee la totalidad del capital y que, en esa parcela, produce bienes y presta servicios que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros en mercados abiertos a la competencia. No obstante, incumbe al juzgado remitente comprobar si, tomando en consideración todos los elementos pertinentes del litigio del que conoce, apreciados a la luz de los criterios interpretativos aportados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tal exención debe calificarse de ayuda de Estado en el sentido de la citada disposición.

2.7.2. El impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras

Se refiere a esta cuestión la Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017, en la que, a propuesta del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Madrid, resolvió la cuestión prejudicial de interpretación del derecho de la Unión Europea que le fue planteada en los siguientes términos:

¿Es contraria al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea la exención a la Iglesia católica del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en relación con las realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tengan una finalidad estrictamente religiosa?

Se sometía a contraste con el artículo 107 del TFUE lo previsto en el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, con fecha 3 de enero de 1979, por el que la Santa Sede y la Conferencia Episcopal, las diócesis, las

Los siguientes inmuebles: los que sean propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana, y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional.

El Gobierno español alegó ante el Tribunal de Luxemburgo que la exención establecida en dicha disposición no se estableció en beneficio de empresas como Navantia, sino exclusivamente en beneficio del Estado español como sujeto pasivo del impuesto sobre bienes inmuebles, y que los objetivos perseguidos responden a consideraciones de defensa nacional. Debe recordarse que los motivos que subyacen a una medida de ayuda no bastan para excluir automáticamente que tal medida pueda recibir la calificación de «ayuda» en el sentido del artículo 107.1 del TFUE, ya que esta disposición no establece una distinción según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos (Sentencias Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, asuntos C71/09 P, C73/09 P y C76/09 P, EU:C:2011:368, apartado 94, y Comisión/EDF, asunto C124/10 P, EU:C:2012:318, apartado 77 y jurisprudencia citada).

parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de cada congregación tendrán derecho a eximir total y permanentemente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio.

Con posterioridad, y por medio de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, se introdujo en el sistema tributario el impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras, por lo que hubo que indagar³⁶ si el citado impuesto estaba incluido³⁷ en el ámbito de aplicación del acuerdo de 3 de enero de 1979 y si se refiere a todas las actividades llevadas a cabo por la congregación de Escuelas Pías, que es quien satisfizo el impuesto y solicitó su devolución al Ayuntamiento de Getafe. En el presente asunto, consta que la congregación desarrolla tres tipos de actividad en el colegio La Inmaculada; a saber: actividades estrictamente religiosas, enseñanza subvencionada por el Estado español y educación libre sin el apoyo financiero de dicho Estado miembro. Además, la referida entidad presta a sus alumnos servicios complementarios de restauración y de transporte. Ahora bien, dado que la exención fiscal controvertida en el litigio principal afecta a la reforma y ampliación del salón de actos del colegio La Inmaculada y que la congregación ha destacado en la vista ante el Tribunal de Justicia que dicho salón de actos se destina únicamente a las actividades de enseñanza que propone, la referida exención no está relacionada ni con las actividades estrictamente religiosas de dicha entidad ni con los servicios complementarios mencionados en el apartado anterior.

El parecer del Tribunal de Luxemburgo, plasmado en Sentencia de 27 de junio de 2017, fue el siguiente:

Una exención fiscal como la controvertida en el litigio principal, de la cual se beneficia una congregación de la Iglesia católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede

³⁶ El alcance de la exención en relación con el tributo mencionado en el texto fue precisado por las Órdenes ministeriales de Hacienda de 5 de junio de 2001 y 15 de octubre de 2009; según esta última:

La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el [ICIO] para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la contribución territorial urbana (actualmente, impuesto sobre bienes inmuebles). El órgano jurisdiccional remitente aclaró que la Orden de 15 de octubre de 2009 fue anulada por Sentencia de 9 de diciembre de 2013 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y que dicha anulación fue confirmada mediante Sentencia de 19 de noviembre de 2014 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo debido, en particular, a que con la citada orden se reducía el alcance de la exención prevista en el artículo IV, apartado 1, letra B), del acuerdo de 3 de enero de 1979.

³⁷ La Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Madrid de 8 de enero de 2018 desestimó la impugnación y confirmó la denegación por el Ayuntamiento de Getafe de la aplicación de la exención y devolución de lo ingresado por la congregación por el impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras. Véase Casas Agudo (2018).

estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, si tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente³⁸.

La contestación a Consulta de la Dirección General de los Tributos de 19 de diciembre de 2018 expuso:

Por tanto, en el caso de que una entidad de la Iglesia católica de las enumeradas en el apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979 realice una construcción, instalación u obra en un inmueble que esté afecto al mismo tiempo a actividades económicas y no económicas, a los efectos de aplicar parcialmente la exención en el ICIO, se estima necesario la llevanza de contabilidad separada para cada uno de los tipos de actividades. Dicho requisito, tal como se ha señalado anteriormente, es exigido por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de junio de 2017.

En cuanto a los dos criterios propuestos en el escrito de la consulta para la distribución de las obras entre los dos tipos de actividades económicas y no económicas, uno basado en el número de unidades escolares y el otro basado en el número de metros cuadrados de espacio utilizado, hay que señalar que ambos métodos parecen razonables, sin que proceda pronunciarse *a priori* y de forma general para todos los casos sobre la prevalencia de uno sobre otro, o la posibilidad de utilizar algún otro criterio razonable de reparto.

2.8. Últimos temas suscitados

En este epígrafe³⁹ damos cuenta de lo siguiente:

³⁸ Además de lo que va a exponerse, la Comisión ha abierto procedimiento de investigación a los puertos de España e Italia por si la tributación a un tipo reducido en el IS comporta una ayuda de Estado.

³⁹ El supuesto de hecho aludió a lo siguiente desde la perspectiva del derecho italiano:

El procedimiento de liberación de las deudas, como describe el órgano jurisdiccional remitente y se expone en los apartados 5 a 7 de la presente sentencia, tiene por objeto permitir a una persona física declarada en situación de concurso ser liberada de las deudas que, al término del procedimiento concursal del que dicha persona ha sido objeto, no han sido satisfechas, para que esta puede reanudar una actividad empresarial. Concomitante o posterior al procedimiento concursal, la aplicación del procedimiento de liberación de las deudas supone, por tanto, que el patrimonio del deudor ha sido liquidado totalmente y que el reparto entre los acreedores del activo resultante de esa liquidación no ha permitido satisfacer la totalidad de las deudas. Además, la liberación de las deudas solo se concede, según el artículo 142, párrafo segundo, de la Ley concursal, si los acreedores declarados en el marco del procedimiento concursal han sido satisfechos al menos parcialmente. A continuación, el procedimiento de liberación de las deudas se aplica únicamente a las personas físicas que cumplen determinados requisitos, enunciados en el artículo 142, párrafo primero, de la Ley concursal, relativos al comportamiento del deudor

2.8.1. La liberación de deudas y el impuesto sobre el valor añadido

En los procedimientos concursales, pueden las deudas tributarias considerarse judicialmente inexigibles, y ello es lo que llevó a plantear la cuestión prejudicial. Expuesto lo anterior, el tribunal llega a la siguiente conclusión, que, a nuestro entender, es aplicable a todos los tributos que vengán afectados por un procedimiento concursal:

El derecho de la Unión, en particular, el artículo 4 del Tribunal de la Unión Europea, apartado 3, y los artículos 2 y 22 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, así como las normas en materia de ayudas de Estado, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que unas deudas del impuesto sobre el valor añadido sean declaradas inexigibles con arreglo a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establece un procedimiento de liberación de las deudas en virtud del cual un órgano jurisdiccional puede, bajo determinadas condiciones, declarar inexigibles las deudas de una persona física que no se han satisfecho al término del procedimiento concursal del que ha sido objeto dicha persona.

2.8.2. Los clubes de fútbol

La Comisión Europea ha iniciado un procedimiento de investigación que afecta a las siguientes cuestiones:

Por un lado, se considera ayuda ilegal una cesión de terrenos del Ayuntamiento al Real Madrid que no pudo luego transferir por tener la calificación de equipamiento deportivo, compensándole por ello el Ayuntamiento en otras operaciones por el valor de los terrenos y quedando, por tanto, en beneficio del Real Madrid la revalorización de los terrenos cedidos. La Comisión Europea considera esta compensación una ayuda ilegal porque el Real Madrid no tenía derecho a beneficiarse de esta revalorización, que pasó de 595.000,00 euros a 22,7 millones de euros.

previo al inicio del procedimiento concursal y durante este. De esos requisitos se desprende en particular que el deudor, por un lado, no debe haberse acogido ya a un procedimiento de ese tipo durante los diez años anteriores a la solicitud, que no debe haber sido condenado por quiebra fraudulenta, delito económico o en relación con el ejercicio de la actividad empresarial, ni haber malversado el activo de la empresa, haber organizado su insolvencia o agravado ésta recurriendo abusivamente al crédito y, por otro lado, debe haberse mostrado cooperante y diligente durante el procedimiento concursal. Por tanto, esos requisitos parecen referirse, esencialmente, a la probidad y a la lealtad del deudor, y ser de ese modo válidos para reservar la posibilidad de acogerse al procedimiento de liberación de las deudas a los deudores de buena fe.

En segundo lugar, se consideran también por la Comisión Europea ayudas ilegales los avales que el Gobierno valenciano concedió por varios préstamos que las cajas de ahorro valencianas otorgaron al Valencia, al Hércules y al Elche. Este aval público permitió a estos clubes financiarse en condiciones más favorables que otros clubes que no tenían este respaldo. Para restablecer unas condiciones de competencia equitativas, el Valencia, el Hércules y el Elche deben devolver la ventaja recibida.

En tercer lugar, se califican como ayudas ilegales por la Comisión Europea los impuestos no abonados por el Real Madrid, el Fútbol Club Barcelona, el Athletic de Bilbao y el Club Atlético Osasuna, a los que, cuando entró en vigor la Ley del deporte en 1990, en vez de convertirse en sociedades anónimas Deportivas, se les permitió que mantuvieran su estatus de asociaciones privadas con personalidad jurídica y capacidad de obrar sin fin de lucro para el fomento y la práctica de la actividad física y deportiva. En estos cuatro casos, la Comisión señala que «se beneficiaron de un tipo inferior –un 5 %– en el impuesto sobre sociedades, durante más de 20 años, sin una justificación objetiva».

2.8.2.1. Avales públicos

El primero de los supuestos aludió a lo expuesto en el epígrafe:

A) Valencia Club de Fútbol

La Decisión de la Comisión de 4 de julio de 2016 declaró que el Reino de España había concedido de manera ilegal ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior, concretamente, a la Fundación Valencia Club de Fútbol: de un lado, por un importe de 19.193.000 euros, en concepto del aval público concedido por el Instituto Valenciano de Finanzas para cubrir un préstamo bancario a la propia Fundación Valencia Club de Fútbol, destinado a la suscripción de acciones de Valencia Club de Fútbol, en el marco de la operación de ampliación de capital de este club y, de otro lado, por un importe de 1.188.000 euros, para el pago del principal, los intereses y los gastos vencidos correspondientes al referido préstamo. En los artículos 2 a 4 de la decisión controvertida, la Comisión ordenó al Reino de España que procediera a recuperar del Valencia Club de Fútbol, de manera inmediata y efectiva, las ayudas de Estado en cuestión, incluidos los intereses desde la fecha en que tales ayudas se pusieron a disposición del Valencia Club de Fútbol, y que le presentara la información relativa a la ejecución de la propia decisión.

El Auto del juez de medidas procesales de 22 de noviembre de 2018 desestimó la solitud de medidas cautelares⁴⁰ y, entre otras cuestiones, dijo:

⁴⁰ Seguimos en este punto a Serrano Conde (2016). Ello se reitera en el Auto del presidente del Tribunal General de 15 mayo de 2018, en el que se expuso:

En su escrito procesal de 5 de febrero de 2018, la recurrente sostuvo, por lo demás, que, según los Estatutos de la Liga de Fútbol Profesional, el hecho de tener deudas pendientes con jugadores y técnicos, organismos reguladores o clubes afiliados se considera una infracción muy grave, que puede conllevar la incoación de procedimientos disciplinarios y severas sanciones, como el descenso de categoría, la pérdida de la condición de afiliado o la pérdida de la licencia. Así, según ella, el mero hecho de solicitar un precurso de acreedores podía impedirle cumplir con sus obligaciones de pago a corto plazo y, por tanto, participar en competiciones profesionales la temporada siguiente, lo que tendría consecuencias patrimoniales y económicas devastadoras y causaría un daño irreparable a la imagen del club.

B) Hércules Club de Fútbol

Por el contrario, el Auto del presidente de la Sección Segunda del Tribunal de Justicia de 5 de julio de 2018 admitió la suspensión de la ejecución de la Decisión de 4 de julio de 2016 a fin de evitar que se le irroge un perjuicio grave e irreparable. Para fundamentar su demanda, la recurrente subraya que las autoridades nacionales han reclamado la devolución de las cantidades que han de recuperarse en aplicación de la decisión controvertida antes del 5 de julio de 2018. A este respecto, la recurrente alega que, al ser materialmente incapaz de afrontar el pago de las cantidades reclamadas, la ejecución de la decisión controvertida exigiría el cese inmediato de la actividad del club y le imposibilitaría cumplir el convenio concursal, entrañando un daño irreversible, ya que debería solicitar inmediatamente ante el juez concursal la liquidación, lo que cualquier otro acreedor también podría hacer.

Pero, tras la justicia cautelar, llegó la Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 12 de marzo de 2020, que argumentó:

Habida cuenta de las consideraciones expuestas, procede estimar la segunda parte del segundo motivo de recurso, pues la apreciación de la Comisión sobre la existencia de una ventaja adolece de errores manifiestos en la medida en que, en primer lugar, no tuvo en cuenta la situación de la Fundación Elche, en segundo lugar, no tomó en consideración la hipoteca concedida por esta última como contragarantía, en tercer lugar, no tuvo en cuenta la recapitalización del demandante para apreciar el valor de las acciones pignoradas al IVF, en cuarto lugar, presumió que ninguna entidad financiera avalaría a una IO empresa en crisis y, por tanto, que no existía ninguna prima de garantía de referencia correspondiente en el mercado y, en quinto lugar, no probó

Suspender la ejecución de la Decisión (UE) 2017/365 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.36387 (2013/C) (ex 2013/NN) (ex 2013/CP) concedida por España al Valencia Club de Fútbol, SAD, al Hércules Club de Fútbol, SAD, y al Elche Club de Fútbol, SAD, en la medida en que ordena que se recupere del Elche Club de Fútbol la ayuda estatal identificada como medida 3 en el artículo 1 de esta decisión.

suficientemente su conclusión relativa al número insuficiente de operaciones comparables para determinar el precio de mercado de un préstamo similar no avalado.

Y, tras ello, declaró que:

Anular en lo que respecta al Elche Club de Fútbol, SAD la Decisión (UE) 2017/365 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.36387 (2013/C) (ex 2013/NN) (ex 2013/CP) concedida por España al Valencia Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva, al Hércules Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva y al Elche Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva.

2.8.2.2. Diferenciación de tipos de gravamen

La Decisión de la Comisión de la Unión Europea de 4 de julio de 2016 calificó de ayuda estatal el régimen fiscal de cuatro clubes de fútbol profesional españoles. La Ley 10/1990, de 15 de octubre, del deporte, obligó a todos los clubes deportivos profesionales españoles a reconvertirse en sociedades anónimas deportivas (SAD) con objeto de fomentar una gestión más responsable de su actividad. Se estableció, sin embargo, una excepción: los clubes deportivos; profesionales que hubieran obtenido resultados económicos positivos en los ejercicios anteriores a la aprobación de la ley podían optar por seguir funcionando bajo la forma de clubes deportivos. Cuatro clubes de fútbol profesional españoles se acogieron a esta posibilidad: el Fútbol Club Barcelona (Barcelona), el Club Atlético Osasuna (Pamplona), el Athletic Club (Bilbao) y el Real Madrid Club de Fútbol (Madrid). Como personas jurídicas sin ánimo de lucro, a diferencia de las SAD, estos clubes tuvieron así derecho a un tipo de gravamen específico sobre sus rendimientos, que hasta 2016 fue inferior al tipo de gravamen aplicable a las SAD. En la Decisión (UE) 2016/2391 de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol, la Comisión declaró que España había establecido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el IS en favor de los cuatro clubes de fútbol profesional mencionados; según la Comisión, este régimen no era compatible con el mercado interior, por lo que ordenó a España que lo suprimiera y que recuperase con carácter inmediato y efectivo de los beneficiarios el importe de la ayuda otorgada. El Fútbol Club Barcelona y el Athletic Club recurrieron contra la decisión de la Comisión ante el Tribunal General de la Unión Europea.

En el asunto T-865/16, Fútbol Club Barcelona/Comisión, el Tribunal General anuló la decisión de la Comisión; en cambio, el tribunal desestimó el recurso del Athletic Club en el asunto T-679/16.

La Sentencia del Tribunal General de 26 de febrero de 2019 anuló la citada decisión, pues la diferente tributación no puede ser considerada, sin más, como ayuda ilegal, y en una de sus consideraciones, el tribunal expuso:

En particular, en lo que respecta a la deducción fiscal por reinversión de beneficios extraordinarios, el Real Madrid Club de Fútbol afirma, tal como se indica en el considerando 68 de la decisión impugnada, que esta deducción era más importante para las SAD que para las entidades sin ánimo de lucro. De este modo, si en el caso de las SAD el porcentaje de los beneficios extraordinarios reinvertidos por ellas que podía deducirse de la cuota del impuesto era de un 12 % como máximo, en el caso de las entidades sin ánimo de lucro este límite era de un 7 %. Estos porcentajes se modificaron en varias ocasiones, pero la decisión impugnada solo menciona los últimos porcentajes aplicables. El Real Madrid Club de Fútbol había alegado en el procedimiento administrativo, en el que participaba como interesado, que esa deducción podía ser, en función de las circunstancias, muy significativa, y que esta circunstancia explicaba, por ejemplo, que en el periodo comprendido entre 2000 y 2013 el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro hubiera resultado para ella «mucho más desfavorable» que el régimen de las SAD, según un informe elaborado por sus asesores fiscales (considerandos 26 y 27 de la decisión impugnada). A este respecto, la alegación de la Comisión, formulada por primera vez en la vista, según la cual el régimen de ayudas controvertido había resultado en realidad ventajoso para el Real Madrid Club de Fútbol en la mayoría de los ejercicios de que se trata, carece de respaldo probatorio y, en cualquier caso, no figuraba en la decisión impugnada⁴¹.

⁴¹ Y en relación con ello, la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2019 expuso:

Prescindiendo de analizar, por innecesario, en razón de lo que vamos a decir, la concurrencia, o no, de los presupuestos de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del derecho europeo, y, recordando que la disposición adicional séptima de la Ley 10/1990, del deporte, no impuso ningún régimen, sino que otorgó una opción a aquellos clubes que presentaran un saldo patrimonial neto positivo desde la temporada 1985-1986, para mantener su estructura jurídica, opción que solo a ellos correspondía, el presupuesto primario e inexcusable de toda reclamación de responsabilidad patrimonial es la existencia de un daño efectivo. Daño efectivo que ni en el momento de la reclamación de 30 de septiembre de 2016 ni actualmente está concretado por la sencilla razón de que la decisión de la Comisión, de la que arranca la pretensión indemnizatoria, no es firme pues, aunque no ha sido impugnada por el Real Madrid, desde el momento que tiene un alcance general para los cuatro clubes a los que afecta, la eventual estimación de cualquiera de los dos recursos que penden ante el Tribunal General afectará necesariamente a la actora. Pero además, y a mayor abundamiento, el procedimiento de recuperación –acumulado al procedimiento inspector de alcance general relativo al IS, IVA 2014/15, y retenciones a residentes y no residentes durante 2015– se acababa de iniciar cuando formuló la reclamación, y es en dicho procedimiento en el que se tiene que concretar el importe de las cantidades a reclamar –que sería el *quantum* del eventual perjuicio–, procedimiento que no ha concluido por estar pendiente de la respuesta de la Comisión a la consulta efectuada en marzo de 2017, al haber quedado acreditado que la recurrente había tributado 1999/2000 a 2014/2015 en régimen de entidades parcialmente exentas una cantidad superior 6.631.706,68 euros, de lo que habría ingresado en el mismo periodo de haber tributado en el régimen general (folios 482 y 483 de los autos). Nos encontramos, pues, ante el ejercicio anticipado de la acción de responsabilidad patrimonial que ha de llevar indefectiblemente, a la desestimación del recurso, dejando imprejudgada la reclamación.

Pero, con fecha 4 de marzo de 2021, la Sala Quinta del TJUE estimó el recurso de casación interpuesto por la Comisión Europea, al disponer que:

Anular la sentencia del Tribunal General de 26 de febrero de 2019, Fútbol Club Barcelona/Comisión (T865/16, EU:T:2019:113), en la medida en que esta estima el segundo motivo formulado en primera instancia y anula la Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol.

Y, entre otras consideraciones, expuso lo siguiente:

Concretamente, como se desprende en particular de los apartados 57 a 60, 65, 66 y 69 de dicha sentencia, el Tribunal General estimó, a este respecto, que la Comisión no había tomado en consideración, en violación del artículo 107 TFUE, apartado 1, y del principio de buena administración, la especificidad del sector del fútbol profesional debida a la importancia que en él tiene la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, pese a constituir esta, en opinión del Tribunal General, un componente indisociable del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro capaz de contrarrestar la ventaja resultante del tipo de gravamen inferior de que estas entidades disfrutaban.

En estas circunstancias, resulta que la argumentación de la Comisión tiene por objeto refutar las constataciones realizadas por el Tribunal General, en la sentencia recurrida, en relación con los elementos que estaba obligada a tomar en consideración –y más concretamente con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios– en orden a determinar si la medida controvertida confiere una ventaja a sus beneficiarios y, en consecuencia, puede estar comprendida en el concepto de «ayuda de Estado» a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1⁴².

2.8.2.3. Cesión de terrenos

Como inicialmente se expuso, el tercero de los casos de calificación de ayuda ilegal se plasmó en la Decisión de la Comisión de 4 de julio de 2016; sobre ello, recayó la Sentencia del TJUE de 22 de mayo de 2019, que anuló la citada decisión en relación con lo que a continuación se expone:

La Comisión recuerda que el objeto de la investigación en el presente asunto consistía en examinar la posible existencia de una ayuda estatal derivada de la indemnización otorgada por el Ayuntamiento de Madrid a raíz de su incumplimiento del convenio de ejecución de 1998 y en determinar si un operador prudente en una economía de

⁴² Véase un comentario a la sentencia mencionada en el texto a cargo del profesor Martín Jiménez en el número 191 de *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* (Martín Jiménez *et al.*, 2021c, pp. 346 y ss.).

mercado habría aceptado plenamente su responsabilidad sin asesoramiento jurídico previo, habida cuenta de las numerosas incertidumbres jurídicas existentes, así como en examinar si la deuda contraída por el Ayuntamiento de Madrid equivalía a la exposición financiera que ese operador habría aceptado por el valor específico de la parcela B-32 en 2011. La decisión de incoar el procedimiento y la decisión impugnada fueron claras a este respecto. La Comisión recuerda además que la motivación de dicha decisión debe apreciarse en relación con su contexto y que ella no está obligada a responder a todos los argumentos invocados por una parte interesada durante el procedimiento administrativo. Considera que motivó suficientemente su decisión con arreglo a la jurisprudencia. La Comisión añade que el objeto de la investigación no consistía en determinar si el demandante había recibido una ayuda ilegal tomando en consideración la totalidad de los compromisos asumidos en el acuerdo transaccional de 2011. Señala igualmente que los asuntos invocados por el demandante no son pertinentes y que, si este último hubiera recibido una prestación inferior a lo que se había acordado, habría podido exigir el valor fijado en el acuerdo transaccional de 2011, cosa que no hizo.

3. La recuperación de las ayudas

Las ayudas de Estado consideradas ilegales han de recuperarse⁴³ por el Estado que las concedió o las permitió; todo ello, en ejecución de las decisiones de la Comisión o del pronunciamiento de los tribunales de justicia.

3.1. Regulación

Superando una laguna al respecto, destacada por los tribunales de justicia⁴⁴, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre⁴⁵, añadió un título VII a la LGT (arts. 260 y ss.) que comienza con la

⁴³ Véanse Fernández Torres (2003); Pérez Bernabéu (2020) y Rodríguez Portón (2019).

⁴⁴ Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, en la que se expone que, ante la falta de previsión en la normativa europea de un procedimiento específico para la recuperación de la ayuda y ante la posibilidad de utilización de cualquier procedimiento que garantice la ejecución inmediata, es necesario sin embargo que en el curso del mismo se dé audiencia al interesado. Lo contrario supondría la vulneración de los principios de equivalencia y efectividad al ser el procedimiento para la recuperación de las ayudas de Estado ilegales menos favorable para los afectados que los previstos para acciones nacionales similares. Ante una resolución adoptada de plano, sin previa audiencia al interesado, existe indefensión. Ha de estudiarse el caso concreto para comprobar si el interesado tenía derecho a otras compensaciones compatibles con el ordenamiento comunitario y excluidas por la ayuda declarada ilegal. Procede la anulación de la resolución y retroacción de actuaciones. La doctrina se reitera en posteriores procedimientos como los contenidos en la Sentencias de 9 y 14 de octubre de 2014 y 25 de enero de 2017.

⁴⁵ En relación con lo que se expone en el texto, procede hacer referencia a la Sentencia del TJUE de 12 de febrero de 2019, que deniega al Hércules Club de Fútbol el acceso a determinados documentos obrantes en la Comisión concluyendo que:

siguiente mención: «Corresponde a la Administración tributaria la realización de las actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario».

Y, como se expuso con anterioridad, la Ley 11/2021, de 9 de julio, añadió el precepto siguiente:

No podrán disfrutar de beneficios fiscales que constituyan ayudas estatales según el ordenamiento comunitario quienes hubieran percibido ayudas de Estado declaradas ilegales e incompatibles con el mercado interior, con una orden de recuperación pendiente tras una decisión previa de la Comisión, hasta que tales ayudas no se hayan reembolsado.

3.2. Régimen anterior

La recuperación de las ayudas ilegales nunca ha ofrecido duda al respecto⁴⁶. En efecto, la Unión Europea exige una inmediata y efectiva ejecución de la decisión de la Comisión al objeto de restablecer la competencia que la ayuda declarada incompatible rompió, pues, al fin y al cabo, la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de su declaración de ilegalidad (Sentencias del TJUE de 10 de junio de 1993, asunto C-183/91, caso Comisión/Grecia, apartado 16; 27 de junio de 2000, asunto C-404/97, caso Comisión/Portugal, apartado 38; y 26 de junio de 2003, asunto C-404/00, caso Comisión/España apartado 44). Ahora bien, no se ha de olvidar que aquellos desig-nios deben alcanzarse sin merma de los principios que inspiran también ese ordenamiento transnacional; dicho de otra forma, cuando las Administraciones nacionales ejecutan decisiones de la Unión Europea, quedan sometidas también a su ordenamiento jurídico y, en particular, a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 26 de octubre de 2012 (p. 39), cuyo artículo 51 dispone que sus disposiciones se dirigen también a los Estados miembros al tiempo de aplicar el derecho de la Unión. Pues bien, dicha carta proclama en el artículo 41.2, dentro de las garantías inherentes a la ciudadanía, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente; es decir, la audiencia como trámite necesario no solo la impone nuestro ordenamiento doméstico, sino también el propio de la Unión Europea, y lo hace al más alto nivel, en la carta, que, según el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea (versión consolidada en el DOUE, serie C, n.º 326, de 26 de octubre de 2012, p. 13),

Por lo tanto, la Comisión podía denegar legítimamente el acceso a los documentos solicitados basándose en la excepción establecida en el artículo 4, apartado 2, tercer guion, del Reglamento n.º 1049/2001 y también considerar legítimamente que no existía ninguna razón que justificara la existencia de un interés público superior en el sentido del artículo 4, apartado 2, del mismo reglamento.

⁴⁶ Nos remitimos al estudio del profesor García Prats (2016).

tiene el mismo valor jurídico que los tratados. Acudiendo a las palabras de la Comunicación de la Comisión 2007/C 272/05 (apdo. 52), los Estados miembros deben «utilizar procedimientos rápidos siempre que sea posible con arreglo al derecho nacional» y que, añadimos nosotros ahora, respeten los mandatos del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, debiendo, por tanto, ser eficaces e inmediatos, pero sin merma de las garantías que ese ordenamiento jurídico reconoce a sus ciudadanos⁴⁷.

Particular interés tiene la Sentencia del TJUE de 13 de mayo de 2014, que apoyó la pretensión de la Comisión en el sentido de que:

Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que:

Declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de las Decisiones de la Comisión 2002/820/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones (DO 2002, L 296, p. 1); 2002/892/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación de Álava (DO 2002, L 314, p. 1); 2003/27/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones (DO 2003, L 17, p. 1); 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España en favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (DO 2002, L 279, p. 5); 2002/894/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Guipúzcoa en forma de crédito fiscal del 45 % de las inversiones (DO 2002, L 314, p. 26), y 2002/540/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa (DO 2002, L 174, p. 31) (en lo sucesivo, conjuntamente, «decisiones controvertidas»), así como del artículo 260 TFUE, al no haber adoptado todas las medidas que implica la ejecución de la Sentencia Comisión/España, C485/03 a C490/03, EU:C:2006:777, relativa al incumplimiento de las obligaciones que incumben al Reino de España en virtud de las citadas decisiones.

Condene al Reino de España a pagar a la Comisión una multa coercitiva por importe de 236.044,8 euros por cada día de retraso en la ejecución de la Sentencia Comisión/España, EU:C:2006:777, desde el día en que se dicte sentencia en el presente asunto hasta el día en que se ejecute plenamente la Sentencia Comisión/España, EU:C:2006:777.

Condene al Reino de España a pagar a la Comisión una suma a tanto alzado cuyo importe resulte de multiplicar una cantidad diaria de 25.817,40 euros, por

⁴⁷ La doctrina anterior al año 2015 se produjo sobre el procedimiento de recuperación de las ayudas de Estado. Véase, entre otros, Linares Gil (2001); Orena Domínguez (2013) y Piña Garrido (2013).

el número de días de persistencia de la infracción transcurridos desde la fecha en que se dictó la Sentencia Comisión/España, EU:C:2006:777, hasta la fecha en que se dicte sentencia en el presente asunto o en la que este Estado miembro ponga fin a la infracción. Condene en costas al Reino de España.

Además, y como expuso el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de septiembre de 2018:

Como hemos expresado, los beneficios fiscales, luego obligados a devolver, fueron otorgados por la Administración foral recurrida mediante las Órdenes forales 1087/1999, de 26 de julio (para el ejercicio de 1998) y 723/2000, de 11 de octubre (para el ejercicio 1999). Igualmente hemos conocido que las mismas fueron notificadas, respectivamente, en los meses de julio de 1999 y octubre de 2000. Es cierto, sin embargo, que la Diputación Foral no procedería, hasta el mes de octubre de 2007, a la recuperación de tales incentivos, con sus correspondientes intereses calculados desde el año 2001. Frente a ello, existen unas realidades –incontestables– que impiden aceptar el planteamiento que se nos realiza de existencia de datos y circunstancia de los que pudiera deducirse la generación de una percepción de confianza, por parte de la recurrente, en torno a la legalidad o viabilidad de tales ayudas o incentivos en el marco de la normativa europea. Pues lo cierto es:

- a) Que en el mes de agosto de 1999 la Comisión procedió a la apertura de un procedimiento de investigación del régimen de ayudas fiscales a la inversión; cualquier generación de confianza quedaba, pues en entredicho.
- b) Que, por otra parte, lo que constituye una realidad incontestable es que, en el DOUE de 11 de marzo de 2000, fue hecha pública la apertura de tal investigación, con advertencia de poder ser exigida, a los beneficiarios de las ayudas, la devolución del importe recibido.
- c) Luego sería la Decisión 2002/820, de 11 de julio de 2001, de la Comisión Europea, la que, declarando ilegal e incompatible con el mercado común la ayuda en forma de crédito del 45 % de las inversiones, ordenaba la recuperación de las citadas ayudas, disponiendo para ello –de conformidad con el artículo 14.3 del Reglamento CEE 659/1999– de un plazo máximo de dos meses desde su notificación. En concreto, con fecha de 12 de julio siguiente la Comisión formuló requerimiento para ante las autoridades nacionales españolas solicitando, para antes del 10 de septiembre de 2001, la comunicación de las medidas necesarias a adoptar para adaptarse a la decisión.
- d) La impugnación, por parte de la Diputación Foral, de tal decisión de recuperación con fecha de 25 de septiembre de 2001, mediante la formulación demanda de anulación de la decisión.
- e) La aceptación, por parte de la recurrente, de la legalidad de la decisión de la Comisión, por cuanto optó por no recurrir la misma ni comparecer en el procedimiento, continuando con sus inversiones, formulando declaraciones-liquidaciones acogándose al beneficio fiscal, y sin instar la rectificación –o complemento– de las mismas

con posterioridad a la decisión de la Comisión de 11 de julio de 2001, que declaró ilegal e incompatible con el mercado común la ayuda en forma de crédito del 45 % de la inversión.

f) La anulación por la STPIUE de 9 de septiembre de 2009 (recurso de anulación T-227/2001), confirmada en casación por la posterior STJUE de 28 de julio de 2011 (C-471/09 P a 473/09 P), a la que seguiría la STJUE de 13 de mayo de 2014, dictada en el recurso de incumplimiento C-184/2011.

De todo ello, en modo alguno, puede deducirse la generación de un clima, ambiente, estado, apariencia o situación de seguridad legal en torno a los beneficios fiscales concedidos por la norma foral de precedente cita, debiendo recordarse que la existencia de controversias sobre la fiscalidad vasca –en su conjunto considerada– no nace de la decisión anulatoria de la Comisión, pues, ya con anterioridad se habían producido impugnaciones ante tribunales e instituciones europeas, debiendo deduciendo, por todo ello, que la recurrente era plenamente consciente de las dificultades con que contaba el régimen de ayuda al que se acogía y, sobre todo, las dudas que el mismo generaba.

3.3. La responsabilidad de la Administración

Por último, el reintegro de las ayudas de Estado por parte de la empresa beneficiaria no da lugar a responsabilidad del Estado legislador, según el parecer del Tribunal Supremo plasmado en Sentencia de 5 de septiembre de 2018, en la que se expone:

La interpretación que se acaba de establecer en relación con los preceptos concretados por la Sección Primera de esta sala conduce a la desestimación de las pretensiones que la entidad recurrente deduce en el escrito de interposición del recurso.

Todo lo cual lleva a la desestimación del recurso de casación interpuesto, fijando la doctrina expuesta, y, en consecuencia, debiendo procederse a la ratificación de la doctrina establecida por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco objeto del presente recurso.

Por todo ello, declaramos ajustado al ordenamiento jurídico el Acuerdo del Consejo de Diputados de la citada Diputación 768/2010, de 23 de noviembre, por el que se desestima el recurso de reposición que presentara la misma entidad recurrente contra el anterior Acuerdo del mismo Consejo de Diputados 540/2010, de 7 de septiembre, relativo al expediente de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, mediante el que se desestimaba la reclamación de responsabilidad patrimonial por actos legislativos en materia de impuesto de sociedades⁴⁸.

⁴⁸ Véanse De Juan Casadevall (2015) y Magraner Moreno (2018).

Referencias bibliográficas

- Arpio Santacruz, J. L. (2012). El control de las ayudas de Estado por la Comisión Europea: las normas de procedimiento. *Noticias de la Unión Europea*, 330, 61-81.
- Blanco García, Á. J. del. (2013). Prohibición de las ayudas otorgadas por entes subcentrales. *Diario la Ley*, 8134.
- Calderón Carrero, J. M. (2010). La Decisión de la Comisión sobre el «Group Interest Box» neerlandés y sus implicaciones de política fiscal. *Quincena Fiscal*, 3, 15-41.
- Calviño, N. (2010). La respuesta de la Comisión Europea ante la crisis económica: El papel de la política de competencia. *Revista Española de Derecho Europeo*, 36, 479-484.
- Casas Agudo, D. (2018). La exención de la Iglesia católica en el ICIO no alcanza a las que se realicen en inmuebles en que se desarrollan actividades ajenas al culto y de naturaleza mercantil. Análisis de la Sentencia de 8 de enero de 2018 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Madrid. *Nueva Fiscalidad*, 1, 253-265.
- Fernández Torres, J. R. (2003). La recuperación de las ayudas de Estado, una exigencia de difícil cumplimiento. En L. Cosculluela Montaner (coord.), *Estudios de derecho público económico: Libro homenaje al profesor Dr. D. Sebastián Martín Retortillo* (pp. 779-794). Civitas.
- García Prats, F. A. (2016). El procedimiento de recuperación de ayudas de Estado ilegales. En J. L. Bosch Cholbi, *Comentarios a la Ley general tributaria al hilo de su reforma* (pp. 433-458). Asociación Española de Asesores Fiscales.
- Juan Casadevall, J. de. (2015). La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en casos de recuperación de ayudas fiscales selectivas. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 168, 159-180.
- Juan Casadevall, J. de. (2019). La controvertida amortización del fondo de comercio financiero (art. 12.5 TRLIS): La enconada conflictividad de un beneficio fiscal maldito. *Quincena Fiscal*, 8, 83-110.
- Linares Gil, M. I. (2001). La devolución de las ayudas de Estado en el marco del derecho comunitario europeo. *Noticias de la Unión Europea*, 196, 45-54.
- Magraner Moreno, F. J. (2018). Panorama actual de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública: en especial en el ámbito tributario. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 180, 13-50.
- Manzano Silva, M.^a E. (2009). *Ayudas de Estado de carácter fiscal: Régimen jurídico*. Aranzadi.
- Martín Jiménez, A. J. (2001). El concepto de ayudas de Estado y las normas tributarias: Problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE. *Noticias de la Unión Europea*, 196, 81-116.
- Martín Jiménez, A. J. (2014). Situaciones tributarias internas y derecho de la UE: Nuevas perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 163, 43-90.
- Martín Jiménez, A. J., Carrasco González, F. M. y García Heredia, A. (2016). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 170, 257-294.
- Martín Jiménez, A. J., Carrasco González, F. M. y García Heredia, A. (2018). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 180, 275-326.

- Martín Jiménez, A. J., Carrasco González, F. M. y García Heredia, A. (2021a). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 189, 325-362.
- Martín Jiménez, A. J., Carrasco González, F. M. y García Heredia, A. (2021b). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 190, 327-358.
- Martín Jiménez, A. J., Carrasco González, F. M. y García Heredia, A. (2021c). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 191, 341-386.
- Martínez Lafuente, A. (2018). Tasas y prestaciones públicas. En M.^a J. Menéndez Arias (dir.), *Liber amicorum Gonzalo Jiménez-Blanco* (pp. 787-798). Thomson-Aranzadi.
- Mata Sierra, M.^a T. (2014). Las limitaciones impuestas por la Unión Europea a la política fiscal de los Estados miembros: El caso de las ayudas fiscales. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 163, 91-122.
- Mata Sierra, M.^a T. (2020). De la independencia de los tribunales económico-administrativos: cuestionamiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y consecuencias. *Crónica Tributaria*, 174, 61-88.
- Moreno González, S. (2017). Ayudas de Estado y tax rulings: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS? *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 175, 41-113.
- Ordóñez Solís, D. (2018a). Enfoques y desarrollos en la aplicación del régimen europeo de ayudas de Estado por los jueces españoles. *Aranzadi Unión Europea*, 6, 16-36.
- Ordóñez Solís, D. (2018b). ¿Nos tomamos en serio las normas tributarias de la Unión Europea? *Aranzadi Unión Europea*, 2, 7-19.
- Orena Domínguez, A. (2013). Recuperación de ayudas de Estado: Procedimiento. *Quincena Fiscal*, 19, 31-59.
- Pérez Bernabéu, B. (2008). *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria: Concepto y tratamiento*. Tirant lo Blanch.
- Pérez Bernabéu, B. (2011). El criterio de la selectividad de facto en las ayudas de Estado (Aplicación en relación con las medidas forales fiscales). *Crónica Tributaria*, 138, 135-142.
- Pérez Bernabéu, B. (2020). La posición del contribuyente en los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 186, 149-184.
- Piña Garrido, L. (2013). Recuperación de ayudas de Estado consistentes en medidas fiscales contrarias al derecho comunitario (I y II). *Crónica Tributaria*, 148-149, 129-151/171-194.
- Quadra-Salcedo y Fernández del Castillo, T. de la. (2009). Los costes de transición a la competencia: Un modelo de transición al mercado. En F. Becker Zuazua, L. M.^a Cazorla Prieto, J. Martínez-Simancas Sánchez y J. M. Sala Arquer (coords.), *Tratado de regulación del sector eléctrico* (vol. I: Aspectos jurídicos, pp. 111-143). Aranzadi Thomson Reuters.
- Rodríguez Pontón, F. J. (2019). Ayudas de Estado ilegales, obligación de recuperación y responsabilidad patrimonial: La recuperación del caso de las «vacaciones fiscales vascas». *Revista de Administración Pública*, 208, 299-324.
- Sánchez Sánchez, M. Á. y Ortega del Arco, A. (2014). Decisión de la Comisión Europea de 17 de julio de 2013, relativa a la ayuda estatal SA.21223 ejecutado por España: Sistema español de arrendamiento fiscal. *Diario la Ley*, 8401.



Serrano Conde, M.^a J. (17 de julio de 2016). Iuris. *El Economista*.

Villar Ezcurra, M. (2008). La amortización del fondo de comercio financiero en España y su problemática jurídico-comunitaria: ¿Un nuevo caso de ayuda de Estado? En M. Villar Ezcurra, A. Martínez Lafuente y P. M. Herrera Molina (coords.), *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana* (vol. 3, pp. 2.541-2.562). Instituto de Estudios Fiscales.

Villar Uribarri, J. M. (2019). La suspensión de la eficacia en las ayudas de Estado no notificadas a la Comisión Europea. En L. Sánchez Socías (dir.), *Estudios jurídicos en homenaje a don Manuel Goded Miranda* (pp. 569-587). Secretaría General Técnica. Ministerio de Justicia.

VV. AA. (2012a). *Noticias de la Unión Europea*, 324.

VV. AA. (2012b). *Noticias de la Unión Europea*, 329.

El TEAC pone fin a la exigencia vía artículo 42.2 a) de la LGT de penas y responsabilidad civil *ex delicto*

Análisis de la [RTEAC de 17 de febrero de 2022, RG 8158/2021](#)

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM y abogada del ICAM

Profesora contratada doctora de la UDIMA

Extracto

A continuación se comenta la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de febrero de 2022 (RG 8158/2021), en la que el tribunal desestima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; y establece como criterio que, para las situaciones regidas por la normativa anterior a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, como sucede con la contemplada en el presente recurso extraordinario, en las que no cabía la liquidación administrativa de los elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, para el cobro por la Administración tributaria de la responsabilidad civil y la pena de multa, no resultaban de aplicación los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria.

1. Supuesto de hecho

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC o el Central) dicta Resolución el 17 de febrero de 2022, en respuesta al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT o la Agencia), contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR o el Regional) de Andalucía de 30 de octubre de 2020, recaída en la reclamación 41/06767/2019. Dicha reclamación había sido interpuesta en su día por la sociedad reclamante, contra acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), por el cual se la había hecho responsable tributaria solidaria, de una deuda, consistente únicamente en la responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública; responsabilidad civil a la que había sido condenada cierta persona física por una sentencia dictada por un juzgado de lo penal el 30 de junio de 2014, confirmada por sentencia de la Audiencia Provincial de 29 de junio de 2015.

2. Doctrina del tribunal

El TEAC, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el director del Departamento de Recaudación de la AEAT, acuerda desestimarlos, y unificar el criterio en el sentido siguiente:

Para la recaudación por la Administración tributaria de las deudas en concepto de responsabilidad civil y pena de multa, derivadas de un delito contra la Hacienda Pública, no resulta aplicable el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Comentario crítico

Una vez más, desde la dirección del Departamento de Recaudación de la AEAT, se ha intentado, a través del recurso para la unificación de criterio, que el TEAC avalara una actuación de los órganos y dependencias de recaudación de la Agencia, en relación con este precepto legal.

Digo «una vez más» porque, como incluso ha reconocido el TEAC, la responsabilidad regulada en el artículo 42.2 de la LGT se ha ido adaptando a las necesidades de la Administración en la lucha contra conductas fraudulentas¹; y porque, dada la escasa y deficiente definición legal de este supuesto de responsabilidad, su funcionamiento y características se han ido cincelandando a golpe de recurso, debiendo destacarse los que ha venido interponiendo la dirección del Departamento de Recaudación de la AEAT, frente a resoluciones estimatorias de los tribunales económico-administrativo regionales.

En este caso, se trata de la exigencia, a través de un procedimiento de derivación de responsabilidad del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de deudas en concepto de responsabilidad civil y pena de multa, derivadas de un delito contra la Hacienda Pública.

Este criterio del TEAC, de acuerdo con el artículo 242.4 de la LGT, es vinculante, tanto para los tribunales económico-administrativos, como para la Administración, ya que este precepto establece:

¹ «El instituto de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2 LGT no viene a ser sino otro instrumento de reforzamiento de las medidas de la Administración Tributaria ante los mecanismos elusorios del pago llevados a cabo por los obligados tributarios, norma que ha experimentado varias modificaciones por parte del legislador con el objetivo de reforzar la lucha contra el fraude fiscal que también se pone de manifiesto en el ámbito recaudatorio y que se ha ido adaptando a las necesidades de la Administración para combatir determinadas conductas, reforzar la seguridad jurídica y también la eficacia de la actuación administrativa». Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2017 (RG 5438/2016 –NFJ068080–, Vocalía Duodécima).

Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Por consiguiente, la Resolución del TEAC de 17 de febrero de 2022 vincula, no solo a los tribunales económico-administrativos que tengan sobre la mesa reclamaciones semejantes a la que tuvo que resolver el TEAR de Andalucía y que ha recibido el visto bueno del TEAC, sino que vincula también a los órganos encargados de la aplicación y recaudación de los tributos, pertenecientes a la Agencia Tributaria.

Lo anterior no es baladí, pues hoy por hoy, me consta que existen procedimientos económico-administrativos sin resolver, en los que precisamente los tribunales han de pronunciarse sobre esta concreta cuestión; pero, además, existen pendientes de resolución, solicitudes de suspensión de acuerdos de derivación de responsabilidad dictados al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT, en los que únicamente se había derivado una pena de multa.

A mi juicio, con esta resolución del Central, no queda otra que conceder la suspensión en estos casos, ante la evidente ausencia de *fumus boni iuris* de la pretensión de la Administración, que debería llevar, *ipso facto* y como mínimo, a la concesión de la suspensión sin garantías de la ejecución de estos acuerdos claramente contrarios a Derecho; so pena de estar vulnerando la doctrina del TEAC y su carácter vinculante.

No se ha escrito mucho sobre la exigencia por parte de la Agencia Tributaria de las obligaciones dimanantes de una condena por delito fiscal, pero es un tema que me lleva preocupando tiempo y por eso lo he abordado, leyendo de quienes me han precedido en su estudio, y he escrito sobre el particular en una revista de Derecho Penitenciario (Puebla Agramunt, 2020a) y en una revista de Derecho Tributario (Puebla Agramunt, 2020b), recibiendo un accésit del Premio «Estudios Financieros» 2020 en la modalidad de Tributación por este último trabajo.

De manera que, en un breve comentario, como el que hoy realizo a una Resolución del TEAC, no puedo detenerme en analizar, ni la naturaleza jurídica de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, ni la de la pena de multa por delito fiscal.

Tampoco puedo profundizar en el supuesto de responsabilidad recogido en el artículo 42.2 a) de la LGT, pues excede con creces el límite de páginas de este comentario, y me remito al libro que he dedicado a dicho precepto, en el que ya dije que, aunque no parece que jamás el legislador pensara que, a través de este supuesto de responsabilidad, se pudieran exigir conceptos procedentes de un delito fiscal, para la Agencia Tributaria, una «deuda no tributaria», consistente en las cantidades determinadas en una sentencia por delito contra la Hacienda Pública, es posible derivarla por el artículo 42.2 a) de la LGT, en el entendido de que, en esta protección del crédito, está incluida, como un crédito más, la condena penal. Y, como también allí escribí, hoy insisto en que, sin embargo, ni el tenor literal de este precepto, ni el artículo 305 del Código Penal ni la disposición adicional décima

de la LGT ni el artículo 128 del Real Decreto 939/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, permiten que se extienda el alcance de esta responsabilidad tributaria hasta contener las responsabilidades penales².

El argumento fundamental, que considero debe oponerse contra este tipo de acuerdos de derivación de responsabilidad, es que la LGT prevé en el artículo 42.2 que a una persona se la puede hacer responsable exclusivamente del pago de «la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan», pero jamás de las condenas por delito del artículo 305 del Código Penal. Una cosa es la obligación *ex delicto* y otra la obligación *ex lege* tributaria.

También lo entendió así el TEAR de Andalucía, en la resolución que ha sido ratificada por el TEAC que hoy comento, que anuló el acuerdo de derivación de responsabilidad, diciendo:

a juicio de este Tribunal, la Administración se equivoca al pretender extender la responsabilidad de la reclamante al pago de deudas de naturaleza no tributaria, fundando dicha responsabilidad en el citado artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria.

[...]

A la vista de estas disposiciones y demás que resultan de aplicación, es claro que la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública, por más que se concrete su importe en el de «la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa» y se exija (con no pocas particularidades) por el procedimiento administrativo de apremio, carece de la naturaleza tributaria que necesariamente ha de concurrir en los créditos impagados para que pueda serles aplicado el régimen de responsabilidades establecido en la Ley General Tributaria, por lo que es claro que no cabe declarar, para perseguir su cobro, la responsabilidad establecida en el art. 42.2 de la referida Ley, que es la que sirve de base al acuerdo aquí impugnado, que ni siquiera se fundamenta en la del mismo tenor que para los créditos de naturaleza pública de la Hacienda Estatal se establece en el art. 10.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que siendo así proceda siquiera entrar a considerar si dicha responsabilidad sería o no exigible con base al indicado precepto dada la particular naturaleza de la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública.

Como sabemos, el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003 establece (permítaseme la cursiva):

Artículo 42. Responsables solidarios

2. También serán responsables solidarios del pago *de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias*, incluidos el recargo y el interés

² Todo ello ya lo he expresado en Puebla Agramunt (2020c).

de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades [...].

Por tanto, la propia ley no prevé que se pueda exigir, a través de este precepto, una pena y una responsabilidad civil *ex delicto* fiscal.

El TEAC ratifica el criterio del TEAR de Andalucía y viene a decir que, efectivamente, no se puede utilizar el artículo 42.2 de la LGT para el cobro de multas y responsabilidades civiles derivadas del delito fiscal, sencillamente porque la ley no contempla expresamente esta posibilidad.

No puedo estar más de acuerdo con esto, puesto que, como he alegado en las reclamaciones que he tenido ocasión de interponer frente a acuerdos de este tipo, una pena es un castigo previsto para sancionar conductas típicamente indeseadas, pero no una deuda frente al Estado, ni presupuestaria, ni tributaria; y no constituye producto de la relación jurídico-tributaria prevista en el artículo 17 de la LGT, sino –en su caso– de la habilitación para la actuación de la AEAT en auxilio de la jurisdicción penal.

Una cosa es que el artículo 42.2 a) de la LGT forme parte de la autotutela ejecutiva de la Administración, y otra bien distinta que se pueda exigir, por esa vía, una pena que no es una deuda tributaria.

En definitiva, como parecía lógico, el TEAC ha ratificado que, si lo que se exige no es deuda ni sanción de naturaleza tributaria, no puede utilizarse el artículo 42.2 a) de la LGT.

Adicionalmente, ha de decirse que, por su parte, el artículo 305.7 del Código Penal señala (la cursiva es mía):

En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que *las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio* en los términos establecidos en la citada Ley.

Es decir, que el Código Penal es claro cuando establece que la AEAT exigirá las multas al penado por el procedimiento administrativo de apremio. Y a mi juicio, el Código Penal solo permite que se pida el auxilio de los servicios de la Agencia Tributaria para cobrar las multas por el procedimiento de apremio, pero no habilita en ningún caso a crear un supuesto de responsabilidad tributaria no legalmente previsto, que además supone la exigencia de una pena a un tercero que no intervino en la comisión del delito por el que dicha pena fue impuesta, lo que vulneraría el principio de personalidad de la pena.

Por las mismas razones, siempre he venido entendiendo que tampoco la disposición adicional décima de la LGT permite la derivación de responsabilidad para el cobro de multas penales, ni de responsabilidades civiles derivadas del delito fiscal. Esta disposición adicional décima prevé (la cursiva es mía):

Disposición adicional décima. Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.

1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

Pues bien. Así lo ha confirmado el TEAC en la resolución que comento, en la que afirma con rotundidad que:

El procedimiento de apremio se regula en la Sección 2.^a del Capítulo V del Título III de la LGT, no pudiendo englobarse en él el procedimiento frente a los responsables que se regula en la sección 3.^a de los citados Capítulo y Título. Si el legislador hubiera querido permitir la aplicación de los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT para la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito no se habría limitado a señalar que dicha responsabilidad se exigiría por el procedimiento administrativo de apremio sino que habría aludido también, cuando menos, a la sección 3.^a (Procedimiento frente a responsables y sucesores) del Capítulo V del Título III de la LGT o, directamente, a estos últimos, como ha hecho respecto de las liquidaciones practicadas por los elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito.

Adicionalmente, el TEAC sostiene que:

no cabe tampoco la aplicación de los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT con base en lo dispuesto en el artículo 10.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP).

Y no puedo sino mostrarme en total acuerdo con el Central, porque dicho artículo 10 de la LGP dice:

Artículo 10. Prerogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal.

1. Sin perjuicio de las prerogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y go-

zará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación.

2. Serán responsables solidarios del pago de los derechos de naturaleza pública pendientes, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, las personas o entidades en quienes concurra alguna de las circunstancias del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria.

En este supuesto, la declaración de responsabilidad corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de créditos de naturaleza pública cuya gestión recaudatoria haya asumido aquella por ley o por convenio.

El régimen jurídico aplicable a esta responsabilidad será el contenido en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.

Y las penas de multa, por definición, no son ingresos públicos, ni derechos de naturaleza pública de la Hacienda estatal.

Se explica en las universidades y manuales al uso que, para que un ingreso pueda considerarse ingreso público, ha de reunir determinadas características: ha de consistir en una suma de dinero, percibida por el Estado u otro ente público, que tenga como objetivo financiar el gasto público. Y este último elemento no se da en las penas de multa pecuniaria.

No me cansaré de repetir que el objetivo de financiar necesidades públicas es lo que distingue los ingresos públicos de otros ingresos dinerarios, como las sanciones o penas, ya que estas, si bien una vez recaudadas coadyuvan a la satisfacción de gastos públicos, tienen como razón de ser la represión de conductas o comportamientos antijurídicos.

Pues bien, sostiene el TEAC, al respecto, que:

Como afirma el artículo 5.2 de la LGP los derechos de la Hacienda Pública estatal se clasifican en derechos de naturaleza pública y de naturaleza privada, estando constituidos los primeros por los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas. Al no ser la responsabilidad civil –ni la pena de multa– una deuda tributaria, ni derivar ninguna de ellas del ejercicio de potestades administrativas resulta claro que nos encontramos –tal como reconoce el Director recurrente– ante derechos de la Hacienda Pública de naturaleza privada, para cuyo cobro, si bien la autoridad judicial puede recabar la colaboración de la Administración tributaria, que desempeñará su tarea a través del procedimiento administrativo de apremio, no resultan de aplicación los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT.

Si bien en el caso analizado por el Central que hoy comento, el director del Departamento de Recaudación había impugnado una resolución en la que se había anulado un acuer-

do de derivación de responsabilidad en cuyo alcance se contenían solo dos importes por el concepto «responsabilidad civil», el TEAC lógicamente hace extensivo su criterio a los casos en los que se incluyen penas de multa.

En definitiva, nos encontramos ante una resolución del TEAC muy bien fundamentada, que acaba con una práctica ilegal de la Agencia Tributaria y que, con base en criterios de estricta legalidad, concluye que para recaudar estas deudas no resulta aplicable el artículo 42.2 de la Ley 58/2003. Y es que, si en el alcance de una responsabilidad tributaria ni siquiera se pueden incluir siempre las sanciones, ya que estas solo se pueden incluir entre las cantidades a derivar cuando ello esté expresamente previsto en la ley, con mayor razón han de excluirse las responsabilidades civiles derivadas del delito y las penas de multa derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública de un acuerdo de derivación de responsabilidad, dado que no están expresamente previstas en la ley.

No obstante ser una muy buena resolución y un muy buen criterio el sentado por el TEAC, quedan por resolver algunas cuestiones que, en la práctica, se van a presentar ante los tribunales; como, por ejemplo, qué hacer ante acuerdos de derivación de responsabilidad en cuyo alcance se contengan este tipo de deudas, pero además se contengan otras deudas que sí sean deudas tributarias: ¿se anulará el acuerdo de derivación de responsabilidad en su totalidad o se anulará solo parcialmente? Porque, si la anulación fuera solo parcial, ¿cómo casa esto con el artículo 174.5 párrafo segundo de la LGT, que es el que prevé que en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto?

Estos y otros interrogantes que se presentarán en la práctica quedan sin resolver, pero se agradece que el TEAC haya puesto cordura y eliminado esta práctica de la Agencia contraria al ordenamiento jurídico.

Referencias bibliográficas

Puebla Agramunt, N. (2020a). La exigencia al condenado de las obligaciones dimanantes de delito fiscal. *Boletín de la Asociación de Técnicos de Instituciones Penitenciarias*, 36, 29-35.

Puebla Agramunt, N. (2020b). La exigencia de la llamada responsabilidad civil *ex delicto* fiscal por la Agencia Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 452, 5-34.

Puebla Agramunt, N. (2020c). *La deriva de la responsabilidad tributaria. Análisis del origen, función y contenido del art. 42.2 a) de la LGT, a efectos de su utilización en la defensa de procedimientos tributarios de derivación de responsabilidad solidaria*. Thomson Reuters Aranzadi.

Relación entre normas contables y fiscales en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades

Análisis de la [STS de 25 de octubre de 2021, rec. núm. 6820/2019](#)

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

En la presente colaboración se comenta la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2021 (rec. núm. 6820/2019), la cual aborda aspectos relevantes de la relación entre las normas contables y las normas fiscales, en el ámbito nuclear, de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades. Destaca el análisis que efectúa del valor probatorio de la contabilidad, con especial referencia a los efectos de la calificación del registrador mercantil y su incidencia en la función de comprobación de la inspección tributaria.

Nota: El trabajo se realiza en el contexto 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.

1. Supuesto de hecho

En síntesis y simplificando, en el curso de la comprobación administrativa de la declaración por el impuesto sobre sociedades, iniciada en 2009, correspondiente al periodo impositivo de 2004, la entidad pretendió que fuera reconocido, como gasto fiscalmente deducible, el deterioro de una participación. A tal efecto, presentó, con fecha 23 de julio de 2010, una solicitud de rectificación de la declaración correspondiente al periodo impositivo de 2004, en cuyo apoyo formuló, en 2010, unas nuevas cuentas anuales, relativas al ejercicio 2004, en las que se reflejó el mencionado deterioro. Esas nuevas cuentas anuales fueron admitidas a depósito en el Registro Mercantil.

En el auto de admisión del recurso de casación, de 8 de mayo de 2020 (rec. núm. 6820/2019 –NFJ077963–), se identifican dos cuestiones de interés casacional:

- Primera. «Concretar los efectos de la calificación del Registrador Mercantil y posterior inscripción en el Registro Mercantil, referida a la reformulación de cuentas anuales de un ejercicio anterior, respecto de la base imponible del impuesto de sociedades ya liquidado en el referido periodo impositivo, habida cuenta de la regla de imputación temporal de ingresos y gastos prevista en el artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actualmente recogido en el artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades)».
- Segunda. «Determinar en qué periodo impositivo ha de considerarse la rectificación contable operada al reformular las cuentas anuales de un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil, en particular, si en el periodo en que se realiza la rectificación o bien en el periodo al cual dicha rectificación se refiere, habida cuenta de que conforme al artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (equivalente al actualmente vigente artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) la base imponible del tributo referido se calcula sobre la base de la contabilidad mercantil aprobada por el sujeto pasivo [...]».

Se trata de una cuestión que también ha sido abordada, en términos similares, pero no idénticos, en el auto de admisión, de 18 de febrero de 2021 (rec. núm.

4797/2020 –NFJ081240–), a cuyo tenor el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistió en:

determinar si, cuando haya constancia de que se ha practicado una anotación contable de forma errónea, puede acudirse a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas y cuyo plazo de impugnación ha transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades para solicitar por parte del contribuyente la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos.

2. Doctrina del tribunal

La sentencia invierte el orden de las cuestiones.

Así, respecto de la segunda, formula tres criterios:

- Primero. «El periodo impositivo en el que ha de considerarse que opera la reformulación de las cuentas anuales llevada a cabo, con rectificación de las ya depositadas, en su día, en relación con un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil, ha de ser el correspondiente a aquel en que se realiza la rectificación, por así exigirlo las normas contables de aplicación, en particular la norma 22.^a de valoración del Plan General de Contabilidad aplicable al caso».
- Segundo. «A tal efecto, no obsta que el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (equivalente al artículo 10.3 de la Ley 43/1995, aplicable al caso), establezca que la base imponible del tributo referido se calcula a partir de la contabilidad mercantil aprobada por el sujeto pasivo, toda vez que la propia configuración de la base imponible incorpora los principios, criterios y normas contables».
- Tercero. «Esto es, en el caso debatido, no procede rectificar la autoliquidación del impuesto correspondiente a 2004 por el hecho de que la reformulación promovida, en circunstancias imprecisas, en 2010, se refiera a dicho periodo».

En consecuencia, la respuesta que la sentencia da a la segunda cuestión casacional es que el asiento contable por el que se registra el deterioro surte efectos contables y, por ende, fiscales en el ejercicio en el que se practica, esto es, 2010.

Y, respecto de la primera, los cinco siguientes:

- Primero. «En el ámbito de la calificación y depósito de las cuentas anuales por el Registrador Mercantil y de posterior inscripción en el Registro Mercantil, incluida

la calificación y depósito sobre las cuentas reformuladas o corregidas, el valor presuntivo y probatorio de la citada calificación registral debe limitarse a los aspectos que, en el reglamento del registro mercantil, obligan a dicha calificación, es decir, que los documentos presentados al registro son los exigidos por la Ley, que están debidamente aprobados por la Junta general o por los socios, así como que constan las preceptivas firmas de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del apartado 1 del artículo 366».

- Segundo. «En relación con tal comprobación y calificación registral, referida a esos aspectos, la Administración no podrá objetar el error o improcedencia de la calificación».
- Tercero. «El depósito de las cuentas anuales –originarias o reformuladas– no atribuye presunción alguna de veracidad o validez a dichas cuentas, ni su ajuste con la realidad reflejada contablemente».
- Cuarto. «La Administración tributaria, respecto de los datos contables consignados en las cuentas registradas y depositadas, puede y debe, interpretando la ley y los reglamentos aplicables, decidir conforme a tales normas el periodo fiscal a que deben imputarse los efectos de la modificación efectuada, sin que el poder certificador del registrador mercantil, en los términos limitados a que nos hemos referido, pueda interferir o condicionar esa facultad administrativa, siempre bajo el control último de los tribunales de justicia. A tal respecto, es preciso señalar que el dilema que plantea el asunto no es, en verdad, el de si cabe la imputación al ejercicio 2004 o al 2010. El problema se agota en la improcedencia de acogerse a la primera de las opciones, única que fue objeto de petición por las sociedades recurrentes. La referencia al año 2010 es un recurso dialéctico admisible para poner de manifiesto dicha improcedencia, no el reconocimiento de un derecho distinto al solicitado».
- Quinto. «La regla de imputación temporal de ingresos y gastos prevista en el artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actualmente recogido en el artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades) obliga a la Administración a denegar una solicitud de rectificación de la autoliquidación formulada en los términos examinados en este caso».

La respuesta a la primera cuestión prejudicial versó sobre el valor probatorio de la contabilidad, la eficacia jurídica de su acceso al Registro Mercantil y, en fin, la relación entre la contabilidad y las normas fiscales relativas a la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades. Aborda, por tanto, varios temas relevantes, relativos al valor fiscal de la contabilidad en el ámbito de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

La doctrina del tribunal establece el valor jurídico de la calificación del registrador mercantil y de sus efectos respecto de la función de comprobación desplegada por la inspección tributaria.

3. Comentario crítico

El núcleo del debate se centró en determinar el periodo impositivo en el que debían surtir efecto los asientos contables practicados en un ejercicio para reconocer el deterioro producido en otro anterior. No se discutió la realidad o pertinencia del deterioro sino, tan solo, el periodo impositivo en el que debía surtir efecto.

Ese debate, en términos más amplios, podría ser proyectado respecto de cualquier otro gasto o, más generalmente, movimiento patrimonial.

Fue circunstancia esencial el hecho de que el contribuyente, en el curso del procedimiento de inspección tributaria (2010), decidió reformular las cuentas anuales relativas al ejercicio precedente (2004) y presentar la solicitud de rectificación de la declaración relativa al periodo impositivo de 2004. Esto es, no enfocó la superación del error contable en los términos previstos, según se verá más adelante, por la norma de registro y valoración 22.^a del Plan General de Contabilidad.

Para fundamentar la respuesta a la cuestión con interés casacional, la sentencia se adentró en el campo del valor probatorio de la contabilidad, de manera tal que su argumentación rebasó el de la interpretación y aplicación de las normas contables y fiscales concernientes a la imputación temporal de ingresos y gastos. Así, fueron materias examinadas en la sentencia las siguientes:

- El valor probatorio de la contabilidad y los efectos de la calificación del registrador mercantil.
- La normativa contable relativa a la superación del error.
- El sentido y pertinencia de la reformulación de las cuentas anuales para superar el error contable.
- La normativa fiscal relativa a la imputación temporal de ingresos y gastos.

Conviene, por otra parte, aprovechando el pie que da la sentencia que se comenta al adentrarse en el valor probatorio de la contabilidad, hacer mención a ciertas cuestiones conexas, a saber:

- Las innovaciones introducidas respecto del error contable por la Ley de impuesto sobre sociedades (Ley 27/2014).
- La relación entre el valor probatorio de la contabilidad y los métodos de estimación de las bases imponibles, en particular, el método de estimación indirecta.
- La incidencia de la correlación de ingresos y gastos respecto del error contable.

3.1. El valor probatorio de la contabilidad

Las cuentas anuales, relativas al ejercicio 2004, reformuladas en 2010, accedieron al Registro Mercantil. Medió, por tanto, la calificación positiva del registrador mercantil, en los términos previstos en el artículo 368 del Reglamento del Registro Mercantil. En consecuencia, la declaración rectificativa, prevista en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, relativa al periodo impositivo de 2004, estaba respaldada por unas cuentas anuales, correspondientes al ejercicio de 2004, admitidas como tales por el registrador mercantil.

3.1.1. El valor probatorio de la documentación contable en cuanto documento privado

La sentencia que se comenta, a la vista de lo previsto en el artículo 31 del Código de Comercio, según el cual «el valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho» y de lo establecido en el artículo 368 del Reglamento del Registro Mercantil, a cuyo tenor el registrador mercantil ha de constatar «si los documentos presentados son los exigidos por la Ley, si están debidamente aprobados por la Junta general o por los socios, así como si constan las preceptivas firmas de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del apartado 1 del artículo 366», de manera tal que, una vez efectuada tal verificación, se «tendrá por efectuado» el «depósito» de las cuentas anuales, atribuyó a dicha documentación el valor probatorio propio de los documentos privados, sin que «la calificación registral otorgue veracidad o eficacia propia a los libros o cuentas depositadas, en cuanto a los datos reflejados y también en lo que respecta a los efectos temporales de su corrección ulterior».

El artículo 327 de la Ley de Enjuiciamiento Civil remite a las leyes mercantiles cuando en el proceso hayan de utilizarse como medio de prueba los libros de los comerciantes, en tanto que, como se ha visto, el artículo 31 del Código de Comercio, lo hace a las reglas generales del Derecho, lo cual convoca a las normas que el Código Civil establece respecto de los documentos privados. De entre ellas, el artículo 1.228 establece que «los asientos, registros y papeles privados únicamente hacen prueba contra el que los ha escrito en todo aquello que conste con claridad; pero el que quiera aprovecharse de ellos habrá de aceptarlos en la parte que le perjudiquen».

La traslación acrítica de ese mandato a la documentación contable ha sido puesta en cuestión por la doctrina mercantilista. Así, Blanco Campaña (1980) indica que «no cabe predicar la aplicación automática del precepto a los documentos contables, si bien entendemos que puede defenderse la máxima de la experiencia que el mismo recoge, pero que admite prueba en contrario».

De acuerdo con ese criterio, la entidad obligada a la llevanza de contabilidad podrá evitar los efectos fiscalmente desfavorables de ciertos asientos mediante la prueba de que los

mismos no responden a la realidad. Del mismo modo, la inspección tributaria podrá probar, en su caso, las falsedades de ciertas partidas o las omisiones de otras, sin que por ello pueda o deba aplicar el método de estimación indirecta, a menos que tales anomalías impliquen un «incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales», en los términos del artículo 53.1 c) de la Ley General Tributaria.

3.1.2. El valor probatorio de la documentación contable y el régimen de estimación indirecta

La procedencia de aplicar el régimen de estimación indirecta supone, bien se comprende, la pérdida de valor probatorio de la contabilidad, a efectos fiscales. Ese valor probatorio solamente declina, excepcionalmente, a causa de las graves deficiencias que pudieran afectarla.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2016 (rec. núm. 1762/2015 –NFJ085626–) argumentó, en línea con lo previsto en el artículo 50.4 de la Ley General Tributaria, que:

el método de estimación indirecta es subsidiario y excepcional, y que por ello exige que se justifique y se motive, y solo es posible utilizarlo cuando sea el único procedimiento posible para determinar la base imponible, lo que no sucedía en el caso enjuiciado sin que se explicara suficientemente las razones por la Administración que impedían la determinación directa de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades cuando consta que si se aplicó para determinar la base imponible respecto del IVA utilizando la contabilidad y los soportes documentales que rechazó en el Impuesto sobre Sociedades,

y lo propio hizo la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3850/2012 –NFJ056897–), afirmando que:

el carácter subsidiario de este régimen exige no solo la justificación de que procede hacer uso de él en un procedimiento concreto, atendidas la grave deficiencia en la llevanza de la contabilidad o la consiguiente imposibilidad o dificultad grave de conocer la situación tributaria del sujeto pasivo, sino que, además, se precisa la motivación de los elementos de estimación concretamente empleados, en cada supuesto, en orden a la determinación de la base imponible.

Así pues, la contabilidad que padezca defectos de forma no carecerá, necesariamente, de valor probatorio en relación con la estimación directa de las bases imponibles. Por el contrario, lo que priva a la contabilidad de valor probatorio para determinar la base imponible es el incumplimiento sustancial. No ha de verse en ello una suerte de separación de las normas fiscales respecto de las normas contables concernientes al valor probatorio de la contabilidad. En efecto, las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de julio de 1941 y 7 de

mayo de 1974, entre otras, han admitido el valor probatorio de la contabilidad formalmente irregular, lo que le ha permitido concluir a Blanco Campaña (1980) que:

puede decirse que existe una diferencia clara entre el valor probatorio de la contabilidad formalmente regular y el valor probatorio de la irregular, pero no con el carácter radical y absoluto que pudiera pensarse desde el momento en que en ambos casos de lo que se trata es de encontrar elementos de convicción del Juez sobre la exactitud de lo registrado.

En suma, a pesar de los requisitos de fondo y forma que la legislación mercantil establece respecto de la documentación contable, la misma carece de un valor probatorio tasado o privilegiado, que exceda del conferido a los documentos privados.

3.1.3. La trascendencia probatoria de los requisitos formales y sustanciales de la documentación contable

Sin embargo, el autor citado opina lo siguiente:

nos hallamos ante una especie de documentación reconocida, que prueba el hecho del asiento, pero no necesariamente la verdad de lo que representa... el paso de ese asiento a la convicción de la certeza del hecho que refleja solo puede obtenerse mediante una valoración racional que aprecie, con graduación en su caso, el medio probatorio, utilizando las presunciones y las máximas de la experiencia... se han de valorar especialmente las garantías que rodean a la documentación contable... que convierten a la misma en un «tertius genus» entre los documentos públicos y los privados...

Son, precisamente, las garantías que rodean a la documentación contable lo que la convierte en el medio de prueba fundamental para la determinación directa de la base imponible del impuesto sobre sociedades, si bien, en relación con la prueba de los gastos y de las deducciones, el asiento contable deberá estar justificado mediante «la factura entregada por el empresario o profesional», por más que esa factura no constituya un medio de prueba privilegiado, por cuanto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria, «una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones».

La adopción del resultado contable, en cuanto elemento nuclear de la base imponible del impuesto sobre sociedades, inaugurada por la Ley 43/1995 y continuada por la Ley 27/2014, no altera las conclusiones precedentes, sino que, más bien, las refuerza. Así, el valor probatorio de la documentación contable y su aptitud para ser instrumento adecuado para la determinación directa de la base imponible deberá ser apreciado por la inspección

tributaria con arreglo a las normas de la sana crítica, bajo el control último de los tribunales de justicia, sin que de la calificación del registrador mercantil quepa deducir la consecuencia de la veracidad de lo reflejado en los asientos ni, inversamente, la irregularidad puramente formal implique una descalificación de plano de la contabilidad, a los efectos de la determinación de dicha base imponible.

Se sigue de lo anterior, en relación con el caso de la sentencia que se comenta, que la admisión a depósito en el Registro Mercantil de las cuentas reformuladas tuvo por efecto constatar que los documentos presentados reunían los requisitos de forma previstos por las normas mercantiles, pero no acreditar que el asiento relativo al deterioro fuese sustancialmente correcto, ni que el mismo hubiese de ser imputable al ejercicio correspondiente a 2004.

3.2. La superación del error contable

De acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración 22.^a del Plan General de Contabilidad, concerniente a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables:

se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

La omisión del registro contable de un deterioro, cuando en el momento de la formulación de las cuentas anuales existiese suficiente información respecto de su existencia, puede ser considerado como un error contable, por cuanto el artículo 38 c) del Código de Comercio establece lo siguiente:

se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si solo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que este se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio del reflejo que puedan originar en los otros documentos integrantes de las cuentas anuales.

La superación del error contable ha de seguir la regla prevista para la aplicación de un nuevo criterio contable, a cuyo tenor

el ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en

una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto.

Por tanto, el asiento que supera el error contable se practica en el ejercicio en que se descubre y afecta a las cuentas anuales de ese ejercicio, motivando los pertinentes ajustes de los activos y pasivos pertinentes, con contrapartida en una *cuenta de reservas*. La superación del error contable no exige la reformulación de las cuentas anuales del ejercicio en el que el mismo se cometió. Lo que exige es practicar en los libros de contabilidad, relativos al ejercicio en el que se toma conciencia del mismo, los asientos oportunos para que aquellos reflejen la verdadera situación patrimonial.

Por aplicación de lo previsto en el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo– (TRLIS), actual artículo 10.3 de la Ley 27/2014, la norma 22.^a es aplicable a los efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades, ya que, contenida en el Plan General de Contabilidad, se trata de una norma que, según la disposición final primera de la Ley 16/2007 (de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea), es desarrollo de las normas contables de naturaleza legal, en particular, las contenidas en el Código de Comercio.

Pues bien, la aplicación de esa norma, respecto de la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, implica que el periodo impositivo afectado sea aquel que corresponda al ejercicio en el que se superó el error contable, pero no aquel otro en el que se cometió. En el caso debatido, los efectos fiscales se proyectarán en el periodo impositivo correspondiente a 2010, no a 2004.

3.3. La no pertinencia de la reformulación de las cuentas anuales

El artículo 38.1 c) del Código de Comercio ordena la reformulación de las cuentas anuales para reflejar los riesgos conocidos después de su formulación y antes de su aprobación. En similar sentido, el artículo 270 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital predica la reformulación en orden a la adecuación de las cuentas formuladas por los administradores a las observaciones del informe de auditoría.

La reformulación de las cuentas anuales, por tanto, queda constreñida a un periodo de tiempo limitado que finaliza con la aprobación de las mismas por el órgano competente.

La superación de los errores contables no debe encauzarse a través de la reformulación de unas cuentas ya aprobadas por el órgano competente, sino mediante la técnica de subsanación prevista en la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad.

Esa técnica deberá ser utilizada en caso de errores. No será, por tanto, idónea en caso de falseamientos u omisiones deliberadas de operaciones. Los supuestos tipificados como

determinantes de la comisión del delito contable, previstos en el artículo 310 del Código Penal, no podrán ser superados mediante la técnica de corrección de los errores contables. En efecto, el incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza, la llevanza de doble contabilidad con fines de ocultación o simulación, la omisión del registro de operaciones o su reflejo por valor distinto del real o, en fin, las anotaciones ficticias, son hechos que responden a una naturaleza diferente del error contable, tal y como este está descrito en la norma 22.^a.

La superación de las distorsiones que en la documentación contable hayan podido provocar aquellos casos patológicos no está prevista en el Plan General de Contabilidad, el cual presupone, lógicamente, una llevanza ordenada de la contabilidad respetuosa con las normas contables, si bien no inmune al error. Este error, pero no la falsedad, por acción u omisión, es el contemplado en la norma 22.^a. Sin embargo, de aquí no se sigue, necesariamente, que las cuentas anuales relativas a los ejercicios en los que se produjeron las falsedades deban ser objeto de nueva aprobación. Habrá de atenderse a la naturaleza de las irregularidades, en orden a decidir si es pertinente, o no, la sustitución de las cuentas anuales inicialmente aprobadas por otras que, efectivamente, puedan reflejar la *imagen fiel*.

Cuestión diferente es que la consecuencia lógica de la decisión de regularizar la contabilidad lleve aparejada la presentación de declaraciones complementarias o, en su caso, rectificativas.

La sustitución de las cuentas anuales aprobadas por la junta general por otras distintas también puede producirse en caso de prosperar su impugnación, cuestión a la que se refieren los artículos 204 y siguientes del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En tal caso, los administradores podrían verse obligados a formular unas nuevas cuentas anuales, a tenor del contenido de la sentencia.

En el caso de la sentencia que se comenta, se estaba ante la superación de un error contable, no ante la regularización de una contabilidad aquejada de falsedades o de anomalías sustanciales, ni de una reformulación a causa de una impugnación, de manera tal que no cabía, en modo alguno, la sustitución de las cuentas anuales inicialmente aprobadas por otras de nuevo cuño, sino que, simplemente, lo pertinente era la superación del error contable en los términos previstos en la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad.

El artículo 26 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 5 de marzo de 2019, establece que:

la subsanación de un error contable incurrido en un ejercicio anterior al que se refieran las cuentas anuales, en todo caso, se contabilizará en las cuentas anuales del ejercicio en que se advierta siguiendo la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

A la vista de este precepto, en el capítulo 4 del *Manual del impuesto sobre sociedades* de la Escuela de Hacienda Pública (2020) se concluye que, «por tanto, la rectificación de errores contables no se realiza mediante la reformulación de las cuentas anuales de ejercicios anteriores que ya hayan sido aprobadas conforme a los procedimientos establecidos».

Puede concluirse que la reformulación de las cuentas anuales no era el medio pertinente para superar el error padecido, al no contabilizarse el deterioro en el ejercicio en el que el mismo se produjo.

3.4. Ejercicio económico y periodo impositivo afectados por la superación del error contable

El deterioro de las acciones debió ser contabilizado en relación con las cuentas anuales del ejercicio en el que se tuvo evidencia. En el caso, ese ejercicio era el correspondiente al año 2004, habida cuenta de la naturaleza del activo afectado. Si la entidad recurrente así lo hubiera hecho, el gasto contable hubiese sido deducible en relación con el periodo impositivo de 2004. Al no hacerlo así, lo pertinente era corregir el error padecido, aplicando la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad, lo que situaba el reconocimiento contable del deterioro en 2010.

La contabilización del deterioro en un ejercicio posterior sitúa la deducción del gasto en tal ejercicio, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido si se hubiera contabilizado correctamente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19.3 del TRLIS y también en el artículo 11.3.1.º de la Ley 27/2014.

La reformulación de las cuentas anuales correspondientes a 2004 probablemente trató de salvar lo previsto en el artículo 19.3 del TRLIS, a cuyo tenor «no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria».

Ahora bien, esa reformulación no podía tener por efecto ubicar el deterioro en el ejercicio de 2004 y, por ende, en el periodo impositivo correspondiente a ese año, por cuanto:

- El deterioro no estaba recogido en las cuentas anuales de 2004, debidamente aprobadas por la junta general, las cuales desplegaron todos sus efectos jurídicos, entre ellos, la distribución de dividendos o el pago de remuneraciones asociadas al resultado contable.
- La reformulación contravenía lo previsto en la norma 22.^a. Ahora bien, en la determinación de la base imponible había de estarse a lo previsto en la misma. Pues bien, esta norma situaba el deterioro en el ejercicio de 2010, aun cuando este tuviera origen en el de 2004.

3.5. El error contable en la Ley del impuesto sobre sociedades

La Ley 43/1995 y su texto refundido no regularon, con carácter general, el error contable. Sí lo hicieron, no obstante, en relación con un tipo de error, a saber, el de la contabilización de ingresos y gastos que infringía el principio contable del devengo. El artículo 11.3.1.º de la Ley 27/2014 ha reproducido esa regulación. Además, el artículo 11.3.2.º de la Ley 27/2014 ha establecido una norma relativa a los asientos practicados con ocasión de los cambios en los criterios contables.

Un error contable que haya determinado una infracción del principio del devengo deberá ser contablemente superado de acuerdo con lo previsto en la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad, de manera tal que el asiento correspondiente afectará al ejercicio en que el mismo se practique, si bien, con contrapartida en cuenta de *reservas*. Sin embargo, la base imponible afectada solo será la relativa al periodo impositivo correspondiente a dicho ejercicio si de tal imputación temporal «no se deriva una tributación inferior», ya que, en otro caso, lo serán aquella o aquellas otras relativas a los periodos impositivos correspondientes a los ejercicios en los que se produjo el devengo.

Un cambio de criterio contable no presupone la infracción de una norma contable, sino la sustitución de un criterio contable por otro distinto que se entiende más idóneo, en relación con los hechos contables. Ese cambio se sustancia a través de un asiento que modifique los activos y pasivos, con contrapartida en cuenta de *reservas*, de manera tal que el balance registre los valores de aquellos como si desde el inicio se hubiere aplicado el nuevo criterio contable.

En tal caso, «los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen», excepto si aquellos cargos o abonos están relacionados con ingresos o gastos integrados en la base imponible de «periodos impositivos anteriores».

Como se ha indicado, la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad señala unas reglas que se aplican, indistintamente, a los cambios en los criterios contables y a la superación de los errores contables. Esa igualdad abre la interrogante de si lo previsto en el artículo 11.3.2.º de la Ley 27/2014 también será aplicable a los cargos y abonos a reservas inherentes a la superación del error contable.

La respuesta es negativa si el error contable versa sobre el principio del devengo. En este caso, se aplicará el artículo 11.3.1.º. Pero si afecta a cualquier otra norma contable, parece que lo más certero es entender aplicable el artículo 11.3.2.º, habida cuenta de que el supuesto de hecho que subyace al error es sustancialmente idéntico al que subyace al cambio de criterio contable, y de ahí que la norma 22.^a se aplique indistintamente a los dos supuestos.

Si proyectamos los argumentos precedentes sobre el caso abordado por la sentencia que se comenta, se puede concluir que:

- La entidad recurrente cometió un error contable en el ejercicio del año 2004, ya que no practicó el asiento contable para reconocer el deterioro, siendo así que debió hacerlo por imperativo del principio de prudencia valorativa del artículo 38 del Código de Comercio.
- Ese error debió ser subsanado mediante un asiento, practicado en 2010, por el que se hubo de aminorar el valor de la participación deteriorada con cargo a cuenta de reservas.
- El cargo a la cuenta de reservas motiva un gasto fiscalmente deducible, en relación con el periodo impositivo de 2010, bajo el supuesto, no sujeto a debate, del correcto cálculo del deterioro.

Ahora bien, los hechos se produjeron bajo el imperio de la Ley 43/1995 y su texto refundido. Por ello, ha de indagarse si la solución precedente puede también reputarse válida bajo dicho marco normativo.

Esas disposiciones legales nada establecían respecto del cambio de criterio ni del error contable. En consecuencia, las normas contables sobre la materia tenían plena eficacia fiscal, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 de las mismas.

La norma de valoración 21.^a del Plan General de Contabilidad de 1990, relativa a los cambios en los criterios contables y estimaciones, establecía:

el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha que sean consecuencia del cambio de criterio.

Admitiendo que esta regla pueda ser también aplicable a los errores contables, como así lo hace el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (consulta 1 del BOICAC 34, julio 1998 –NFC001340–), la superación de los mismos no había de realizarse mediante una reformulación de las cuentas anuales sino mediante un asiento con efectos del ejercicio en el que se descubre el error y, por ende, en la base imponible del periodo impositivo correspondiente a aquel.

3.6. La correlación de ingresos y gastos

El artículo 143 del TRLIS y el artículo 131 de la Ley 27/2014 regulan que, «a los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley», refiriéndose a aquellas establecidas por la legislación mercantil, relacionadas con la determinación del resultado contable.

En consecuencia, la inspección tributaria no tomará, necesariamente, el resultado contable de las cuentas anuales aprobadas, a los efectos de comprobar el importe de la base imponible, sino que podrá calcular otro con fundamento en las normas contables.

Al realizar esa comprobación, la inspección tributaria podrá advertir el error padecido por la entidad en la aplicación de las normas contables, debiendo corregirlo.

Bajo el argumento precedente pudiera parecer que el conflicto a que se refiere la sentencia que se comenta sea artificioso. En efecto, se argumentaría que la inspección tributaria debería apreciar el deterioro de la participación, bajo prueba del mismo a cargo de la entidad contribuyente, ya que ello es necesario en orden a la correcta configuración del resultado contable.

Siendo cierto que la inspección tributaria puede calcular el resultado contable a los efectos de determinar la base imponible, tanto en sentido aumentativo como diminutivo, también lo es que no está capacitada para escribir en los libros de contabilidad del contribuyente y, por tanto, dar cumplimiento al denominado principio de inscripción contable de los artículos 19.3 del TRLIS y 11.3.1.º de la Ley 27/2014.

Todavía más, la inspección tributaria ha de respetar las normas contables relativas a la superación de los errores contables, lo que impediría apreciar el deterioro con efectos del periodo impositivo correspondiente al ejercicio en el que se produjo el error.

Dicho esto, es lo cierto que la combinación de los principios del devengo y de inscripción contable, rígidamente aplicados, puede conducir a importes inapropiados de la base imponible. Así acontece, por ejemplo, cuando en el contexto de una misma actividad económica los ingresos y los gastos se contabilizan anticipadamente, con relación a lo que demandaría la correcta aplicación del principio del devengo. En este supuesto, la aplicación rigurosa de aquellos principios llevaría a computar los ingresos en el periodo impositivo correspondiente al ejercicio en el que están registrados, en tanto que los gastos serían expulsados de tal periodo e imputados a otro posterior. Una base imponible así construida, por más que respetara lo previsto en los artículos citados, no sería congruente con el principio constitucional de capacidad económica.

Así lo ha puesto de relieve la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2020 (rec. núm. 3687/2017 –NFJ078179–), la cual, dando respuesta a la cuestión de interés casacional para la formación de la jurisprudencia, consistente en

determinar si la interpretación conjunta de los artículos 19.3 y 19.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permite a la Administración tributaria regularizar los gastos contabilizados anticipadamente a su devengo para imputarlos temporalmente conforme a dicho criterio de devengo y, sin embargo, no hacer lo propio con los ingresos contabilizados anticipadamente a su devengo, a la hora de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades,

concluyó que

interpretando conjuntamente los artículos 19.3 y 19.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, como el auto de admisión nos exige, no cabe, en un supuesto como el analizado, que la Administración tributaria impute temporalmente los gastos contabilizados según el criterio del devengo y, sin embargo, no haga lo propio con los ingresos contabilizados anticipadamente a su devengo, aplicando a estos el criterio de caja a la hora de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Influyó notablemente en el criterio del Tribunal Supremo el criterio de equidad, límpidamente aducido por el tribunal de instancia, en cuya sentencia, tras un riguroso y didáctico análisis del artículo 19.1 y 3 del TRLIS se afirma, en relación con el denominado principio de inscripción contable, que:

esta regla general que admite por excepción la aplicación de un principio diferente al del devengo cuando no se lesionen los intereses de la Hacienda pública, no puede interpretarse de tal forma que, como ocurre en el caso de autos, permita a la Hacienda Pública aplicar dos criterios diferentes, de forma global a la totalidad de los ingresos y los gastos de un determinado ejercicio, pues tal forma de proceder distorsiona el resultado, en beneficio de la Hacienda Pública y supone una lesión del principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 de la Constitución –y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria –art 103 Constitución– convirtiendo una cláusula de garantía o seguridad a favor de la Administración tributaria, en una norma que permita una recaudación aun siendo conscientes de que la renta obtenida en el ejercicio no es la correcta.

La aplicación literal del artículo 19.3 del TRLIS y del artículo 11.3.1.º de la Ley 27/2014 puede implicar, en el caso de ingresos y gastos correspondientes a una misma operación, una distorsión del resultado contable inaceptable a la vista del principio de correlación de ingresos y gastos, recogido tanto en la normativa contable como en el apartado 1 de esos artículos. Así lo ha puesto de manifiesto la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de enero de 2022 (rec. núm. 485/2019 –NFJ085284–), de manera tal que

si siempre es exigible la correlación entre ingresos y gastos (artículo 19.1 del RDL 4/2004), en el caso de las promociones inmobiliarias, como hemos visto, los gastos se encuentran íntimamente relacionados con las ventas de las existencias, esto es, con los ingresos de tales ventas. En resumen, si se altera la contabilidad del ingreso debe regularizarse la del gasto para mantener la debida correlación ingreso-gasto.

A la vista de las sentencias referidas, habrá de entenderse que la aplicación del principio de inscripción contable ha de realizarse de manera tal que no se infrinja la correlación entre ingresos y gastos. Así, en el caso de una promoción inmobiliaria en la que se hayan antici-

pado ingresos y gastos, la inspección tributaria no podrá imputar los gastos a un periodo impositivo posterior y mantener los ingresos en el periodo impositivo en el que se contabilizaron, sino que deberá también imputarlos a ese periodo impositivo posterior.

Naturalmente, ello no exime a la entidad de corregir el error contable padecido, según lo previsto en la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad. Sin embargo, no podrá aplicarse, en sus propios términos, el artículo 11.3.2.º de la Ley 27/2014.

Resta por ver si el criterio sentado en las sentencias aludidas se proyectará exclusivamente respecto de la potestad de comprobación de la inspección tributaria o también cabe que sea aplicado por el contribuyente en el momento de formular la declaración del impuesto sobre sociedades, lo que conduciría a la situación esotérica de que aquel podría calcular, en función de las mismas normas contables, un resultado contable para los accionistas y otro resultado contable para la Hacienda Pública. El resultado contable, reflejado en las cuentas anuales aprobadas, y no otro, es el que debe ser tomado por el contribuyente a efectos de su declaración por el impuesto sobre sociedades. Ese resultado, en cuanto correctamente determinado de acuerdo con las normas contables, corregido por las normas previstas en el impuesto sobre sociedades, es la medida de su capacidad económica.

No hay dos resultados contables, sino solo uno, esto es, aquel que haya sido determinado de acuerdo con las normas contables. Ese resultado contable es, en principio, el que consta en las cuentas anuales debidamente aprobadas, el cual solo podrá ser modificado, a efectos fiscales, por la inspección tributaria, bajo prueba de la incorrecta aplicación, por parte de la entidad contribuyente, de las normas contables pertinentes.

Por ello, parece prudente limitar el criterio sentado por dichas sentencias al caso de ejercicio por parte de la inspección tributaria de la función de comprobación.

3.7. Conclusiones

En su conjunto, la sentencia comentada contiene una ilustrativa exposición de las relaciones entre normas mercantiles, contables y fiscales, en relación con el impuesto sobre sociedades. En unión de otras sentencias relativas a esta materia, permite formular las siguientes conclusiones:

- **Primera.** El valor probatorio de la contabilidad es el propio de los documentos privados.
- **Segunda.** La admisión a depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil carece de efectos probatorios respecto de la veracidad de lo asentado y de la corrección de la imputación temporal de los hechos contables.
- **Tercera.** La no contabilización del deterioro en el ejercicio en que se produjo constituye un error contable, para cuya superación habrá de estarse a lo previsto

en la norma 22.^a del Plan General de Contabilidad, sin que sea pertinente la reformulación de las cuentas anuales.

- **Cuarta.** La reformulación de las cuentas anuales, practicada irregularmente, no tendrá por efecto dar por cumplido el denominado principio de inscripción contable, en relación con el periodo impositivo correspondiente al ejercicio en el que el deterioro tuvo origen.
- **Quinta.** La regulación fiscal de los efectos del cambio de criterio contable puede aplicarse respecto de la superación del error contable.
- **Sexta.** La correlación de ingresos y gastos demanda una aplicación coordinada de los principios del devengo y de inscripción contable, que asegure el cumplimiento de dicha correlación.
- **Séptima.** La aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible procede únicamente cuando se adviertan en la documentación contable irregularidades graves que la priven de valor probatorio.

Referencias bibliográficas

Blanco Campaña, J. (1980). *Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios*. Jesús Blanco Campaña.

Amérigo Cruz, E., Pérez Iglesias, J.M. y Ros Amorós, F. (2020). Resultado contable

y base imponible. En I. Corral Guadaño (Dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades* (cap. 4.). (4.^a ed.). Instituto de Estudios Fiscales.

Bibliografía

Corona Romero, E., Labatut Serer, G. y Ucelay Sanz, I. (2019). *Contabilidad-Fiscalidad*. En Deloitte, Asesores tributarios, *Imposición sobre el Beneficio Empresarial. Evolución reciente y Perspectivas de Futuro* (cap. III). Fundación Impuestos y Competitividad.

Marín Benítez, G. (18/07/2021). Resultado contable y capacidad económica. *Fiscalblog*.

Zornoza Pérez, J. (2019). El Impuesto sobre Sociedades: Un análisis de los principios contables tributarios. En Deloitte, Asesores tributarios, *Imposición sobre el Beneficio Empresarial. Evolución reciente y Perspectivas de Futuro* (cap. III). Fundación Impuestos y Competitividad.

¿Qué factores afectan a la supervivencia y éxito empresarial de las pymes en épocas de crisis?

Cristina Pérez Espés

Departamento de Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid, UAM

cristina.perez@uam.es | <https://orcid.org/0000-0003-0259-743X>

Patricia Víctor Ponce

Departamento de Economía y Administración de Empresas.

Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA

patricia.victor@udima.es | <https://orcid.org/0000-0001-9644-3997>

Domi Romero Fúnez

Departamento de Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid, UAM

domi.romero@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-0583-5475>

Mercedes Cervera Oliver

Departamento de Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid, UAM

mercedes.cervera@uam.es | <https://orcid.org/0000-0001-6412-7105>

Extracto

En España, las pequeñas y medianas empresas (pymes) suponen más del 90 % del tejido empresarial. Por ello, entender la evolución económica de España y sus retos exige comprender los desafíos a los que se enfrenta la pyme. La actual pandemia originada por la COVID-19 ha impactado económica y socialmente a las empresas. En este complicado contexto en el que estamos inmersos, nos planteamos si las pymes españolas podrán adaptarse al futuro deviniente y seguir contribuyendo positivamente en la economía española y europea, como sucedió tras la crisis económica de 2007. Una crisis puede afectar en mayor o menor grado a una compañía en función de diferentes factores y circunstancias. Este trabajo presenta una revisión de la literatura sobre las variables que han influido en la supervivencia y éxito empresarial de las pymes en épocas críticas. Para llevar a cabo el objetivo y sintetizar de manera sistemática las publicaciones previas, se utiliza la metodología de *snowballing*, propuesta por Wohlin (2014), y las directrices propuestas por Keele (2007).

Palabras clave: pymes; crisis; COVID-19; gestión empresarial.

Fecha de entrada: 22-06-2021 / Fecha de aceptación: 25-11-2021

Cómo citar: Pérez Espés, C., Víctor Ponce, P., Romero Fúnez, D. y Cervera Oliver, M. (2022). ¿Qué factores afectan a la supervivencia y éxito empresarial de las pymes en épocas de crisis? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, 109-134.



What factors affect the survival of SMEs in times of crisis?

Cristina Pérez Espés

Patricia Víctor Ponce

Domi Romero Fúnez

Mercedes Cervera Oliver

Abstract

In Spain, small and medium-sized companies (SMEs) represent more than 90 % of the business fabric. Therefore, understanding the economic evolution of Spain and its challenges requires understanding the challenges SMEs are facing. The current pandemic caused by COVID-19 has impacted companies economically and socially. In this complicated context in which we are immersed, we wonder if Spanish SMEs will be able to adapt to the future and continue to contribute positively to the Spanish and European economy, as happened after the economic crisis of 2007. A crisis can affect a company to a greater or lesser degree depending on different factors and circumstances. This paper presents an exhaustive review of the literature on the variables that have influenced the survival and business success of SMEs in critical times. To carry out the objective and systematically synthesize previous publications, the «snowballing» methodology, proposed by Wohlin (2014), and the guidelines proposed by Keele (2007) are used.

Keywords: SMEs; crisis; COVID-19; business management.

Citation: Pérez Espés, C., Víctor Ponce, P., Romero Fúnez, D. y Cervera Oliver, M. (2022). ¿Qué factores afectan a la supervivencia y éxito empresarial de las pymes en épocas de crisis? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, 109-134.



Sumario

- 1. Introducción
- 2. Metodología
- 3. Variables analizadas en la literatura
 - 3.1. Perspectiva del empresario o gerente de la empresa
 - 3.1.1. Edad del gerente y años de experiencia
 - 3.1.2. Género
 - 3.1.3. Formación del gerente
 - 3.2. Perspectiva de la empresa
 - 3.2.1. Tamaño de la empresa
 - 3.2.2. Edad o antigüedad de la empresa
 - 3.2.3. Innovación
 - 3.2.3.1. Estructura financiera
 - 3.3. Perspectiva del entorno
 - 3.3.1. Localización
 - 3.3.2. Sector
- 4. Resultados
- 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: El trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación CGI-2020-07, concedido y financiado por la Fundación Hergar y el CEF.- Centro de Estudios Financieros.

1. Introducción

En el entorno económico actual de crisis mundial propiciada por la pandemia (COVID-19), numerosas empresas se han visto afectadas económicamente, poniendo en peligro su propia existencia y la economía de sus regiones.

En España, según los datos facilitados por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (MINCOTUR), de febrero de 2020 a septiembre de 2021 (ambos meses incluidos), el número de pymes ha pasado de 2.889.549 a 2.991.546, y, dentro de estas, el número de microempresas (de 1 a 9 asalariados) ha disminuido de 1.137.828 a 1.123.936. En este mismo periodo, el número de trabajadores de las pymes ha descendido de 10.548.768 a 10.524.456 y el de las microempresas se ha reducido de 3.427.913 a 3.392.734 (MINCOTUR, 2021). En la siguiente tabla, se incluyen las tasas de variación anuales de febrero de 2019 a febrero de 2020 y de febrero de 2020 a febrero de 2021, así como de los periodos comprendidos entre febrero y mayo de 2020 (fin del estado de alarma), y entre febrero de 2020 y septiembre de 2021, de los parámetros señalados:

Tabla 1. Tasas de variación del número de pymes y microempresas y su número de empleados

Parámetro	Tasa de variación anual (febrero 2019-febrero 2020)	Tasa de variación anual (febrero 2020-febrero 2021)	Tasa de variación de febrero 2020 a mayo 2020 (1)	Tasa de variación de febrero 2020 a septiembre 2021 (1)
Número de pymes	0,33 %	-1,28 %	-1,16 %	≈3,53 %
Número de microempresas	-0,32 %	-3,18 %	-4,67 %	-1,22 %
Número de asalariados de pymes	4,33 %	-4,28 %	-4,72 %	-0,23 %
Número de asalariados de microempresas	-0,10 %	-3,39 %	-6,31 %	-0,10 %

(1) Elaboración propia a partir de los datos de las Cifras PYME (MINCOTUR, 2021)

Fuente: Cifras PYME (MINCOTUR, 2021).

Las pymes conforman la columna vertebral de la economía de los 28 países de la Unión Europea (UE). En 2017, los casi 24,5 millones de pymes crearon un valor añadido de 4 billo-

nes de euros y emplearon a más de 94 millones de personas. Cabe resaltar la contribución de este tipo de empresas en la economía europea en los últimos 10 años, pese a la crisis económica de 2007. Durante el periodo 2008-2017, el valor añadido bruto generado por las pymes de la UE-28 aumentó acumulativamente en un 14,3% y el empleo en un 2,5% (MINCOTUR, 2019). Estos datos demuestran que gran parte de las pymes tuvieron una gran capacidad de adaptación al entorno (Reid y Smith, 2000; Luther y Longden, 2001; King *et al.*, 2010; Zainuddin y Sulaiman, 2016).

Actualmente, debido a la pandemia por la COVID-19 nos encontramos ante una nueva situación de crisis que está repercutiendo, entre otras áreas, en la económica. Además de los datos anteriormente aportados sobre las tasas de variación negativas en España, en el periodo comprendido entre antes y después de la pandemia (de febrero de 2020 a septiembre de 2021), del número de microempresas y del número de asalariados de las pymes y de las microempresas, según datos del Instituto Nacional de Estadística (INE) (2021) la tasa actual del índice de precios al consumo (IPC) general en el mes de septiembre de 2021 «es del 4%, siete décimas por encima de la registrada en el mes anterior y la más alta desde septiembre de 2008» (p. 1). Además, la inflación, en máximos por la subida de los precios de la energía, amenaza hasta dos puntos el crecimiento del producto interior bruto (PIB) (Faes, 2021).

En este complejo contexto económico, nos planteamos si las pymes podrán adaptarse al futuro devenir económico y seguir contribuyendo positivamente en la economía española y europea, tal y como ocurrió tras la crisis económica de 2007. El hecho de que una crisis afecte más o menos a una empresa o a otra depende de diferentes factores y circunstancias tanto internas como externas a la misma (Drucker, 1985, citado por Benito Hernández y Platero Jaime, 2012, p. 17). Estas consideraciones nos inducen a investigar sobre los factores que pueden influir de manera genérica en la supervivencia y éxito empresarial de las pymes en épocas de crisis y, en particular, en la recesión económica derivada de la COVID-19. Guiados en esta dirección, el objetivo de este trabajo es realizar una revisión de la literatura de estas variables y factores.

A tal efecto, el resto de este artículo se estructura del siguiente modo: tras esta breve introducción, el epígrafe 2 presenta la metodología utilizada en el proceso de revisión. El epígrafe 3 recoge las variables y factores analizados en trabajos previos influyentes en la supervivencia y rendimiento de las empresas en épocas críticas. El epígrafe 4 explica y sintetiza los resultados extraídos de la investigación, y, finalmente, el último epígrafe incluye las principales conclusiones que se pueden extraer de esta revisión bibliográfica.

2. Metodología

El objetivo de determinar las variables que pueden afectar a la supervivencia y rendimiento de las pymes en épocas de crisis sirvió de guía para la revisión de la literatura del presente trabajo. Para ello, nos basamos en las directrices de Keele (2007) y en la metodo-

logía de *snowballing*, propuesta por Wohlin (2014) para revisar y sintetizar de manera sistemática las publicaciones y otros trabajos vinculados a los factores de supervivencia y éxito empresarial de las empresas.

Se realizó una búsqueda de la literatura a través de bases de datos internacionales con fuentes académicas como Web of Science (colección principal) y Google Académico. El periodo de búsqueda elegido no se delimitó temporalmente, con la finalidad de analizar todos los trabajos relacionados. Se seleccionaron las siguientes palabras clave, en inglés para la Web of Science y en español para Google Académico: supervivencia, pymes, crisis, factores y covid.

Respecto a la Web of Science, nos centramos en su opción «colección principal», y obtuvimos 46 resultados sin incluir la palabra «covid», y 7 añadiéndola. Se procedió a la lectura del *abstract* de todos los artículos y se seleccionaron aquellos que abordasen los factores de supervivencia y rendimiento de las pymes. Esto implicó la exclusión de publicaciones que trataban temas conexos, pero que no respondían al objetivo de nuestra investigación (por ejemplo, los que explicaban los efectos de la pandemia COVID-19 en las empresas).

Con relación a Google Académico, los resultados obtenidos con las palabras clave se elevaron a 24.300 sin incluir la palabra «covid», y 1.800 añadiéndola. Dada la cantidad de trabajos, el primer criterio de exclusión fue que contasen con un número de citas inferior a uno y que el título no estuviese directamente relacionado con el objetivo del estudio. Asimismo, como el orden de posicionamiento de los trabajos en Google depende de la relación que tengan con las palabras de búsqueda introducidas, a partir del resultado 60 se consideró no continuar con la selección de los artículos; se estimó que el título de los artículos no se ajustaba al objetivo de la investigación. Posteriormente se analizó el *abstract* de los trabajos elegidos y se excluyeron los que no estudiaran las variables de supervivencia y éxito empresarial.

Por otra parte, los trabajos seleccionados de la fase anterior fueron objeto de lectura y, además, sus referencias bibliográficas fueron analizadas. Al respecto, se seleccionaron aquellos que parecían guardar relación directa con la presente investigación y se procedió a la lectura de sus *abstracts*, incluyendo aquellas citas relacionadas con nuestro trabajo.

Finalmente, todos los trabajos elegidos fueron leídos y se descartaron los que no examinasen los factores de supervivencia y éxito empresarial. Tras esta fase final, un total de 61 artículos y 5 tesis doctorales fueron usados en el presente trabajo de revisión bibliográfica.

3. Variables analizadas en la literatura

La literatura académica recoge varios trabajos (Sainz Ochoa, 2001; Chattopadhyay y Ghosh, 2008; Benito Hernández y Platero Jaime, 2012; Varona Castillo *et al.*, 2014; Lozada-

Lechuga *et al.*, 2017; Eggers, 2020, entre otros) sobre la clasificación de las variables que afectan a la supervivencia de las empresas en época de crisis y, en general, al éxito empresarial.

El estudio de los factores que determinan la supervivencia de las empresas ante una situación de crisis ha sido abordado fundamentalmente a partir de la clasificación realizada por los autores Sainz Ochoa en 2001 y Varona Castillo *et al.* en 2014.

Sainz Ochoa (2001) propone como factores que afectan al éxito empresarial los siguientes: la identidad corporativa, los recursos tangibles, los recursos intangibles y el comportamiento estratégico. Cabe señalar que la identidad corporativa, a pesar de la disparidad de criterios sobre su concepto y delimitación (Longo Somoza, 2010), opta por reunir variables demográficas (antigüedad y tamaño de la empresa) y variables de propiedad o dirección (forma jurídica de la empresa, estructura de propiedad y nivel de formación del personal) (Kalika, 1985). Para el caso de los recursos tangibles, contempla los recursos físicos (medidos con indicadores como el valor total de los activos, el número total de empleados o el grado de ocupación de la capacidad instalada, entre otros) y los recursos financieros (concretados en ratios sobre la estructura económico-financiera de la empresa). De la misma forma, dentro de los recursos intangibles agrupa las categorías de capital humano (con indicadores como la rotación de personal, la cualificación técnica y la productividad por empleado), la categoría de recursos tecnológicos (evaluando la capacidad de innovación con indicadores sobre el esfuerzo tecnológico y la consideración de las innovaciones de productos conseguidas) y la categoría de recursos comerciales (materializados a través del esfuerzo comercial y la capacitación del equipo comercial). Para finalizar, fija que las variables vinculadas al comportamiento estratégico midan el ámbito del negocio, la ventaja competitiva y el nivel de integración vertical.

Varona Castillo *et al.* (2014) opta por presentar los factores determinantes de la supervivencia empresarial bajo la perspectiva del empresario, la perspectiva de la empresa y la perspectiva del entorno. Dentro de los factores relativos al empresario, enumera, entre otros, su edad, experiencia, sexo, motivación, capacidades y destrezas. Asimismo, afirma que las variables asociadas a las características de la empresa más utilizadas son el tamaño de la organización, su estructura financiera, su edad y su grado de innovación (medida, por ejemplo, a través del gasto en I+D o por el número de innovaciones registradas).

En línea con las clasificaciones presentadas por Sainz Ochoa (2001) y Varona Castillo *et al.* (2014), a continuación, se propone la siguiente clasificación de las variables y factores que pueden afectar al éxito empresarial: a) perspectiva del empresario o gerente (edad, experiencia, género, formación, etc.); b) perspectiva de la empresa (tamaño, antigüedad, innovación, estructura financiera, etc.), y c) perspectiva del entorno (sector, localización, competidores, crisis económicas, etc.).

En el siguiente epígrafe, y partiendo de esta clasificación previa de variables, se presentan algunos de los trabajos realizados en la literatura.

3.1. Perspectiva del empresario o gerente de la empresa

En el conjunto de variables clasificadas dentro de la categoría de la «perspectiva del empresario o gerente», las que han recibido especial atención han sido el análisis de la edad, la experiencia, el género y la formación. Estas también han sido categorizadas dentro de la «identidad corporativa» (Kalika, 1985).

3.1.1. Edad del gerente y años de experiencia

Numerosos estudios han relacionado la edad del gerente con el capital humano, la experiencia y los conocimientos adquiridos (Kidd, 1993; Calvo y Wellisz, 1980; Álvarez Llorente y Otero Giráldez, 2007; Verheul *et al.*, 2001; Aubert *et al.*, 2006). Otros estudios destacan que la experiencia del individuo es un factor importante que influye en su supervivencia como emprendedor. Ronstadt (1984) pone de relieve las cinco dimensiones del concepto de experiencia que pueden incidir en la actividad del individuo como emprendedor: a) la experiencia educativa, b) la experiencia técnica, c) la experiencia sectorial, d) la experiencia de gestión y, por último, e) la experiencia emprendedora.

El trabajo realizado por Varona Castillo *et al.* (2014) establece una relación positiva entre la supervivencia de la empresa y el capital humano, entendido como la interacción entre el nivel de educación, la experiencia y la motivación. En este mismo sentido, Gartner *et al.* (1999), así como Delmar y Davidson (2000), encuentran en las investigaciones realizadas que la experiencia técnica, gerencial y emprendedora son elementos que pueden afectar a la tasa de supervivencia de las empresas.

3.1.2. Género

El estudio de la variable género ha sido abordado bajo diferentes perspectivas. Algunos estudios ponen de relieve que las diferencias de resultados entre las empresas propiedad de hombres, frente a las que la propiedad está en manos de mujeres, se justifica porque las últimas están concentradas en el comercio minorista y de servicios, donde los negocios son más pequeños en comparación con los de alta tecnología, construcción e industrias manufactureras (Anna *et al.*, 1999). En esta línea Rosa *et al.* (1996) justifican que la diferencia de género en el resultado de las empresas puede estar relacionada con los sectores en los que se desarrolla la actividad.

Otras investigaciones avalan que las pequeñas empresas propiedad de mujeres tienen más éxito y probabilidad de sobrevivir a largo plazo que las de los hombres, porque crecen más lentamente y sus bases son más sólidas y duraderas (Clayton, 1998). Algunos estudios concluyen que las empresas propiedad de mujeres tienen un nivel de éxito similar al de las empresas propiedad de hombres (Kalleberg y Leicht, 1991; Johnson y Storey, 1993),

especialmente si la comparación es entre empresas de similar tamaño y sector de actividad. Se puede concluir diciendo que los estudios que comparan los resultados de las empresas propiedad de hombres y mujeres no son en absoluto concluyentes. Alonso Nuez y Galve Górriz (2008) sostienen que el hecho de que las empresas sean dirigidas por mujeres influye negativamente en la supervivencia. Factores como la dificultad en la financiación, la compatibilización de su vida profesional y personal, además del tipo de formación recibida, podrían contribuir a este hecho. Algunos estudios enfatizan la relevancia del sexo del emprendedor sobre la creación y la supervivencia de las empresas. En esta línea, la investigación de Díaz García (2012) reúne multitud de opiniones diversas y útiles que apoyan la idea de que las mujeres emprendedoras presentan una serie de características comunes y que estas se deben a su género. Asimismo, señala que las limitaciones en la actividad emprendedora de las mujeres son básicamente de índole cultural y social, y que últimamente se encuentran en un proceso de superación (citado en Varona Castillo *et al.*, 2014).

El resultado final es que la literatura no ofrece resultados concluyentes, lo que impide establecer una relación clara entre la variable género y la supervivencia de las empresas.

3.1.3. Formación del gerente

El trabajo realizado por Levenburg *et al.* (2006) asocia positivamente la formación de los directivos y empresarios con el rendimiento del capital humano de los trabajadores. Concluyen que la formación de los que dirigen las empresas es un factor ligado positivamente con la adopción de innovaciones, lo que incrementa la capacidad innovadora de las empresas y les permite afrontar las crisis con mayores garantías de supervivencia. Por su parte, Miller y Friesen (1984) mantienen que el capital humano, su nivel educativo y las habilidades de las personas afectan de manera importante a la competitividad de una economía y, en particular, a las empresas en tiempos difíciles. En esta línea, la formación es considerada un instrumento de generación de capital humano que se convierte en una fuente de ventaja competitiva sostenible, con capacidad de generar mayores resultados empresariales (Danvila del Valle, 2004).

3.2. Perspectiva de la empresa

Las variables más analizadas en trabajos previos dentro de la categoría «perspectiva de la empresa» han sido: el tamaño, la antigüedad, la innovación y las referentes a la estructura financiera. Las variables «tamaño» y «antigüedad» también han sido clasificadas como «identidad corporativa» (Kalika, 1985).

3.2.1. Tamaño de la empresa

Los indicadores más utilizados para medir esta variable son el volumen de ventas de la empresa, el valor añadido, el volumen de producción o el número de empleados, siendo

esta última la más utilizada (Jaumandreu y Mato, 1987; Chenhall, 2003; Tellis, 1989; Lu y Beamish, 2001; Sainz Ochoa, 2001; Martín Armario, 2003; Madrid Guijarro y García Pérez de Lema, 2004; Montegut Salla, 2006; Mínguez Fuentes, 2010).

El tamaño también se ha estudiado como factor influyente en la supervivencia de una empresa, estableciéndose una relación positiva entre tamaño y probabilidad de supervivencia (Alonso Nuez y Galve Górriz, 2008). Otros trabajos de investigación realizados por diferentes autores (Audretsch, 1991; Audretsch y Mahmood, 1995; Mata y Portugal, 1994; Mata *et al.*, 1995; Fariñas García y Ruano 2004; López-García y Puente Díaz, 2006; Kudlyak *et al.*, 2017) ponen de manifiesto que la probabilidad de supervivencia empresarial está ligada al tamaño inicial de la organización. Simón-Moya *et al.* (2016) afirman que las ventajas asociadas al pequeño tamaño de las empresas (supervisión estrecha, menos burocracia, cercanía con el cliente, flexibilidad, entre otras) determinan la capacidad de supervivencia de las empresas en entornos adversos.

3.2.2. Edad o antigüedad de la empresa

Otros trabajos han estudiado como factor determinante del éxito empresarial la antigüedad, entendida como la edad de la empresa desde su creación. Mintzberg (1988) concluye en su análisis que esta variable es relevante, siendo uno de los principales factores que afectan a su configuración organizativa. Otros autores sostienen que la edad de la empresa está vinculada al desarrollo de la organización, especialmente a su evolución, al cambio organizacional y a la mortandad de las compañías (Sainz Ochoa, 2001). Por su parte, Sanders y Boivie (2004) afirman que las empresas con mayor experiencia en el sector tienen más oportunidades de crear valor, por lo que es probable una relación positiva entre la edad y el éxito empresarial. Kotha *et al.* (2011) afirman, a partir del análisis empírico que realizan, que las empresas más antiguas obtienen mayores índices de creación de valor frente a organizaciones más jóvenes cuando entran en nuevos mercados. Otros estudios como el de Wagner (1994) o el de Madrid Guijarro y García Pérez de Lema (2004) confirman la existencia de una correlación positiva entre la edad y el éxito empresarial. Sin embargo, el trabajo realizado por Cowling *et al.* (2018) muestra una relación negativa entre el crecimiento y la edad de la empresa y pone de manifiesto que la gravedad de la crisis hizo que la experiencia empresarial tuviera poco valor en un entorno de elevada incertidumbre. Estos autores detectaron que las empresas jóvenes crecieron más rápido en promedio que las más antiguas tras la crisis financiera del 2008, pero no encontraron evidencia de que la experiencia empresarial afectase al crecimiento de las empresas sometidas a situaciones adversas (Cowling *et al.*, 2018).

También ha sido objeto de estudio la edad de la empresa y la permanencia en el mercado, estableciéndose una relación positiva con la innovación y planteando la posibilidad de que la relación fuese negativa en el momento de afrontar una crisis (Díaz Díaz *et al.*, 2006; Jiménez Jiménez *et al.*, 2006). El trabajo de Evans (1987) pone de relieve la relevancia de

la variable edad en la supervivencia de la empresa. Otros estudios concluyen que la probabilidad de supervivencia de una empresa durante un periodo de tiempo está relacionada positivamente con su edad y negativamente con la longitud del periodo. Para el caso de España, este comportamiento se replica y, en el caso de las nuevas empresas, se ha comprobado que invierten un tiempo en analizar si su proyecto cumple unos mínimos de rentabilidad, posponiendo su salida hasta disponer de la información necesaria para decidir. El comportamiento a nivel sectorial es similar, a excepción del sector de la construcción, en el que la mayor probabilidad de salida se sitúa en los siete años de vida. Finalmente concluyen que en los primeros años de las empresas parece darse una relación directa entre la edad y la supervivencia, que tiende a reducirse en años posteriores (López-García y Puente Díaz, 2006). El estudio de Simón-Moya *et al.* (2016), centrado en la crisis financiera del 2008, sugiere que las empresas nuevas tienen más probabilidades de sobrevivir durante los periodos de crisis que durante los periodos de crecimiento. A diferencia de otros trabajos, argumentan que la falta de oportunidades de empleo y otras prestaciones de la seguridad social conlleva que el coste de oportunidad de continuar con la empresa sea menor que en épocas de bonanza económica, lo que conduce a la supervivencia de las mismas. Además, su investigación cuestiona la literatura académica, que considera la tasa de supervivencia de las empresas como una medida de éxito empresarial, ya que esta solamente puede reflejar la falta de oportunidades de empleo.

3.2.3. Innovación

Respecto a la innovación en las empresas y el rol del emprendimiento como palancas del desarrollo empresarial, existe una prolífica literatura al respecto (Aubert *et al.*, 2006; Cáceres Carrasco y Aceytuno Pérez, 2008; Soininen *et al.*, 2012). Pese a ello, es paradójico revelar que, para algunos autores, el emprendimiento es una respuesta natural que prolifera en épocas de crisis al destinar parte de los recursos existentes a actividades con valor y a nuevas oportunidades de negocio (Parra, 2014).

Eggers (2020) recoge que las pymes pueden enfrentarse a las épocas de crisis creando nuevas oportunidades de mercado a través de posturas innovadoras y proactivas. Al respecto, señala que tienen el potencial de adoptar decisiones de una manera más flexible que otras empresas y de aprovechar la cercanía con el cliente para desarrollar sus procesos innovadores. Como contrapartida, revela que la orientación emprendedora y dirigida al mercado se ve mermada por la necesidad de financiación para su desarrollo y las especiales dificultades de las pymes para acceder a la financiación en épocas de crisis.

El trabajo realizado por Arceo Moheno (2009) concluye que la orientación a la innovación continua es necesaria para la supervivencia de las empresas, además de ser una exigencia para ser competitivo. Asimismo, es la única forma de mantener una posición fuerte en un momento de crisis (citado en Gómez Conde, 2012). Además, la complejidad para incorporar avances tecnológicos, los mayores gastos de producción por el menor volumen de *outputs*

y la disponibilidad más limitada de redes de distribución hacen que las pymes se desarrollen con mayores dificultades en un entorno cada vez más competitivo, de tal forma que la vía de crecimiento es la estrategia de conservación de las nuevas empresas, buscando de esta manera adaptarse lo más rápidamente posible a los cambios del entorno y así poder adquirir la posición más estable posible dentro de su sector (Audretsch, 1991; Audretsch y Mahmood, 1995; Segarra y Callejón, 2000) (citados en Alonso Nuez y Galve Górriz, 2008).

La innovación puede ser entendida bajo diferentes puntos de vista. La innovación desde la perspectiva organizativa ha sido estudiada por diferentes autores (Guzmán y Martínez, 2008; Solé Parellada y Bramanti, 2001; González Serrano, 2003), quienes mantienen que las redes de cooperación entre empresas o la pertenencia a grupos favorece la innovación y la resistencia de las empresas en el mercado frente a los competidores. Clauss *et al.* (2021) ponen de relieve cómo la crisis de la COVID-19 ha afectado especialmente a los modelos de negocio de las pymes por la disminución del contacto social y recalcan la importancia de la innovación en las empresas para sobrevivir. Así, los resultados de su estudio sugieren que la innovación temporal del modelo de negocio por parte de las pymes a través del uso de sus competencias y redes de contacto es una exitosa vía para que las empresas puedan responder a una crisis como la vivida por la pandemia, e incluso de mejorar su posicionamiento durante dicho periodo.

Otros estudios han abordado la innovación bajo el enfoque de la tecnología. Guzmán y Martínez (2008) afirman que el uso de la tecnología por parte de la empresa es un rasgo diferenciador en la intensidad de la innovación, que a su vez está muy relacionada con los mayores niveles de innovación. Otros autores mantienen que el buen manejo de la información puede significar la diferencia entre el éxito o el fracaso para los proyectos que se emprendan. Si la empresa tiene un buen sistema de gestión de la información puede lograr un alto nivel competitivo en el mercado y obtener mayor capacidad de desarrollo (García-Gutiérrez Fernández *et al.*, 2004). Diversos autores han puesto de manifiesto el papel desempeñado por las tecnologías de la información en general y por internet en particular para mejorar la competitividad de las microempresas, reduciendo los costes de transacción entre actividades, disminuyendo el riesgo inherente a cada transacción (Bakos, 1991; Strader y Shaw, 1997), mejorando la eficiencia en las actividades de la cadena de valor y facilitando la difusión del conocimiento (Porter y Millar, 1985) (citados en Benito Hernández y Platero Jaime, 2012). El trabajo realizado por Audretsch (1991) plantea que los niveles de tecnología y las condiciones del conocimiento son determinantes para que las nuevas empresas sean capaces de innovar y sobrevivir. Afirma que serán la innovación, las economías de escala, la concentración en el largo plazo y la alta tecnología las que determinen su supervivencia empresarial. Audretsch y Mahmood (1995) mejoran su propuesta inicial de supervivencia empresarial a nivel industrial para llevarlo al nivel individual empresarial. Afirman que la probabilidad de supervivencia de una empresa está definida, no solo por la base de las condiciones tecnológicas y por la extensión de las economías de escala, sino por las características específicas de las empresas, tales como la estructura de la propiedad y el tamaño de la empresa (citado en Varona Castillo *et al.*, 2014).

Por último, la innovación también se ha identificado con el desarrollo de nuevos productos y servicios. En esta línea de trabajo, Nueno (2009) mantiene que el desarrollo de nuevos productos puede ser una buena estrategia para afrontar situaciones de crisis atrayendo a nuevos clientes e incluso creando nuevas necesidades de consumo. Además, Dias *et al.* (2020) revelan que, las pymes portuguesas, durante la crisis fueron más objetivas y eficaces en el uso de sus recursos y capacidades. Además, verifican que en este periodo aumentó el espíritu empresarial, la capacidad de innovación, la acumulación de conocimientos y las alianzas, lo que favoreció la capacidad de desarrollar nuevos productos.

3.2.3.1. Estructura financiera

Las variables que más atención han recibido en la literatura son aquellas que están relacionadas con la estructura financiera de las empresas (Varona Castillo *et al.*, 2014).

El trabajo realizado por Peña (2002) sostiene que la falta de recursos financieros y el alto nivel de endeudamiento están asociados con el fracaso de las pequeñas empresas. Por el contrario, las empresas con una ratio de endeudamiento reducida poseen mayores oportunidades de supervivencia, al ser la financiación mediante fondos propios un mecanismo que disminuye el problema de la subinversión asociada a la financiación con deuda (Lang *et al.*, 1996) (citado en Alonso Nuez y Galve Górriz, 2008).

Alonso Nuez y Galve Górriz (2008) concluyen que la estructura de financiación de la empresa es un determinante claro de la mayor probabilidad de supervivencia. Mantienen que tanto el tamaño, como la autonomía financiera inicial y el margen medio de beneficios antes de intereses e impuestos sobre ingresos de explotación de las empresas influirán significativamente en una mayor probabilidad de supervivencia de las compañías. Las empresas que nacen con una proporción superior de fondos propios tienden a aumentar su probabilidad de supervivencia. Es lógico que el emprendedor, al arriesgar más en su proyecto, procure crear una empresa más solvente y rentable.

Balios *et al.* (2016) afirman que las pymes de mayor tamaño siguen teniendo ratios de deuda más elevados en un entorno de crisis. Los resultados obtenidos durante el periodo objeto de estudio (2009-2012) muestran que el apalancamiento está relacionado negativamente con la estructura de activos y la rentabilidad y positivamente con el tamaño y el crecimiento.

Carbó-Valverde *et al.* (2016), en su estudio sobre la financiación en el caso de las pymes españolas, constatan que el crédito comercial desempeñó un papel fundamental como alternativa financiera frente a los préstamos bancarios en la financiación de este tipo de empresas. Además, señalan que esta opción financiera cobró especial relevancia durante la crisis financiera.

Kudlyak *et al.* (2017) sostienen que durante el periodo 2007-2009 las empresas de baja dependencia financiera sufrieron más que aquellas otras que se encontraban en una situación de alta dependencia financiera.

El estudio realizado por Lisboa (2017) tiene como objetivo identificar los determinantes que pueden explicar mejor la estructura de capital de las pymes exportadoras portuguesas durante la crisis financiera. Los resultados obtenidos sugieren que el tamaño, la rentabilidad, la estructura de activos, el crecimiento, la liquidez y la edad son factores importantes a tener en cuenta para explicar la estructura de capital de estas empresas. Además, los resultados sugieren que las pymes exportadoras tienen más deuda a corto plazo que a largo plazo, especialmente las pequeñas empresas. Por último, la ratio de endeudamiento de las empresas presenta una tendencia constante durante el periodo analizado (2008-2014).

Bussoli *et al.* (2018) sugieren que las pymes con una alta probabilidad de insolvencia utilizan más ampliamente el crédito comercial como fuente de financiación. Los resultados obtenidos mantienen que durante la crisis financiera los problemas de liquidez se propagan a través de los canales del crédito comercial.

Y, por último, Manzanque *et al.* (2021) revelan que cuando la dirección de las empresas es capaz de crear valor de manera eficiente a partir de sus activos, implicará que posean mejores condiciones para enfrentarse a situaciones de fracaso empresarial y, por ende, de aumentar la probabilidad de supervivencia. Asimismo, manifiestan que la capacidad de las empresas para llevar a cabo una buena gestión financiera de las cuentas a cobrar y del capital circulante, así como del volumen de resultados acumulados de ejercicios anteriores favorece positivamente la supervivencia de las mismas. Al respecto, sugieren que la deuda a corto plazo y el activo corriente parecen ser variables relevantes en las pymes para superar las situaciones de crisis, mientras que los estudios de las grandes empresas tienden a centrarse en la deuda a largo plazo y el activo no corriente.

3.3. Perspectiva del entorno

Dentro de la clasificación «perspectiva del entorno» las variables más estudiadas han sido la localización y el sector.

3.3.1. Localización

Por lo que respecta a localización, el trabajo realizado por Alonso Nuez y Galve Górriz (2008) pone de manifiesto que la variable localización es un posible factor determinante de la supervivencia de las pymes.

3.3.2. Sector

Varona Castillo *et al.* (2014) mantienen que otros factores determinantes de la supervivencia empresarial son los que están relacionados con las variables macroeconómicas, los

ciclos económicos, el sector económico al que pertenece la empresa, el comportamiento industrial (según el grado de dinamismo y la competitividad) y, por último, su pertenencia a un clúster empresarial.

4. Resultados

De la revisión de la literatura efectuada, se extraen los siguientes resultados presentados en las tablas 2, 3 y 4.

Tabla 2. Resumen de las variables agrupadas en «perspectiva del empresario o gerente»

Clasificación	Variable	Estudios previos
Perspectiva del empresario/gerente	Edad del gerente y años de experiencia	<p>Kidd (1993), Calvo y Wellisz (1980), Álvarez Llorente y Otero Giráldez (2007), Verheul <i>et al.</i> (2001) y Aubert <i>et al.</i> (2006). Relación con el capital humano, la experiencia y los conocimientos adquiridos.</p> <p>Ronstadt (1984). Dimensiones de la experiencia que pueden influir en su actividad emprendedora.</p> <p>Varona Castillo <i>et al.</i> (2014). Relación positiva de la supervivencia de la empresa y el capital humano, en el que la experiencia interactúa.</p> <p>Gartner <i>et al.</i> (1999) y Delmar y Davidson (2000). La experiencia técnica, gerencial y emprendedora pueden influir en la supervivencia de la empresa.</p>
	Género	<p><i>Diferencia en los resultados en empresas de hombres y mujeres</i></p> <p>Anna <i>et al.</i> (1999) la achacan a que las empresas propiedad de mujeres se dedican al comercio minorista y a servicios, con negocios más pequeños que otros sectores.</p> <p>Rosa <i>et al.</i> (1996). Esta diferencia puede atribuirse a los sectores en que desarrollan su actividad.</p> <p><i>Éxito y supervivencia</i></p> <p>Clayton (1998). Las empresas propiedad de mujeres más exitosas y con mayor probabilidad de supervivencia a largo plazo que las de hombres.</p> <p>Kalleberg y Leicht (1991) y Johnson y Storey (1993). Éxito similar en empresas propiedad de hombres y mujeres, sobre todo si se comparan empresas del mismo tamaño y sector de actividad.</p> <p>Alonso Nuez y Galve Górriz (2008). Influencia negativa en la supervivencia de las empresas dirigidas por mujeres debido a factores como dificultad de financiación, compatibilización de vida personal y profesional y del tipo de formación recibida.</p>



Clasificación	Variable	Estudios previos
▶ Perspectiva del empresario/gerente (cont.)	Género (cont.)	<p><i>Sexo del emprendedor en la creación y supervivencia de las empresas</i></p> <p>Díaz García (2012) (citado en Varona Castillo <i>et al.</i>, 2014). Características comunes de género en mujeres emprendedoras. Limitaciones en el emprendimiento femenino fundamentalmente culturales y sociales, que se van superando.</p>
	Formación del gerente	<p>Levenburg <i>et al.</i> (2006). Relación positiva con la realización de innovaciones, en consecuencia, la empresa aumenta su capacidad innovadora y posiblemente afronte las crisis con mayores garantías de supervivencia.</p> <p>Miller y Friesen (1984). El capital humano, su formación y capacidades influyen en las empresas en tiempos difíciles.</p> <p>Danvila del Valle (2004). La formación permite generar capital humano con capacidad de producir mayores resultados empresariales.</p>
Fuente: elaboración propia.		

Tabla 3. Resumen de las variables agrupadas en «perspectiva de la empresa»

Clasificación	Variable	Estudios previos
▶ Perspectiva de la empresa	Tamaño de la empresa	<p>Jaumandreu y Mato (1987), Chenhall (2003), Tellis (1989), Lu y Beamish (2001), Sainz Ochoa (2001), Martín Armario (2003), Madrid Guijarro y García Pérez de Lema (2004), Montegut Salla (2006) y Mínguez Fuentes (2010). Usan en su medición el volumen de ventas y de producción, el valor añadido y más frecuentemente el número de empleados.</p> <p>Audretsch (1991), Audretsch y Mahmood (1995), Mata y Portugal (1994), Mata <i>et al.</i> (1995), Fariñas García y Ruano (2004), López-García y Puenté Díaz (2006) y Kudlyak <i>et al.</i> (2017) vinculan la probabilidad de supervivencia y éxito de la empresa y su tamaño inicial.</p> <p>Alonso Nuez y Galve Górriz (2008). Relación positiva con la probabilidad de supervivencia.</p> <p>Simón-Moya <i>et al.</i> (2016). Relación positiva de las pequeñas empresas y la capacidad de supervivencia de las empresas en entornos adversos.</p>
	Antigüedad de la empresa (edad desde su creación)	<p><i>Factor determinante del éxito empresarial</i></p> <p>Mintzberg (1988). Variable relevante. Un factor principal de la identidad organizativa.</p>

Clasificación	Variable	Estudios previos
Perspectiva de la empresa (cont.)	Antigüedad de la empresa (edad desde su creación) (cont.)	<p>Wagner (1994) y Madrid Guijarro y García Pérez de Lema (2004). Correlación positiva con el éxito empresarial.</p> <p>Sainz Ochoa (2001). Relacionada con su desarrollo organizativo.</p> <p>Sanders y Boive (2004). Probable relación con el éxito empresarial a nivel sectorial.</p> <p>Cowling <i>et al.</i> (2018). Relación negativa entre el crecimiento y la edad de la empresa</p> <p><i>Factor relacionado con la permanencia en el mercado</i></p> <p>Evans (1987). Variable destacable en la supervivencia de la empresa.</p> <p>Díaz Díaz <i>et al.</i> (2006) y Jiménez Jiménez <i>et al.</i> (2006). Relación positiva con la innovación y posiblemente negativa al afrontar una crisis.</p> <p>López-García y Puente Díaz (2006) y Simón-Moya <i>et al.</i> (2016). Ratifican la relación positiva con la probabilidad de supervivencia y negativa con la amplitud de permanencia en el mercado. Comportamiento similar en España a niveles general y sectorial. Las empresas nuevas salen del mercado cuando disponen de información necesaria para decidir. En los primeros años de vida, parece haber una relación directa entre la edad y la supervivencia, que tiende a reducirse posteriormente.</p>
	Innovación	<p>Mayores dificultades de las pymes en un entorno cada vez más competitivo, el crecimiento es la estrategia de conservación de las nuevas empresas que exige la adaptación más rápida posible a los cambios del entorno y a poder adquirir la posición más estable dentro de su sector (Audretsch, 1991; Audretsch y Mahmood, 1995; Segarra y Callejón, 2000) (citados en Alonso Nuez y Galve Górriz, 2008).</p> <p>Aubert <i>et al.</i> (2006), Cáceres Carrasco y Aceytuno Pérez (2008), Soinen <i>et al.</i> (2012), Parra (2014) y Eggers (2020). La innovación en las empresas y el rol del emprendimiento como palancas del desarrollo empresarial, especialmente en épocas de crisis.</p> <p>Arceo Moheno (2009) (citado por Gómez Conde 2012). Necesaria la innovación continua para la supervivencia empresarial, la competitividad y el mantenimiento de una posición fuerte en momentos de crisis.</p> <p><i>Innovación organizativa</i></p> <p>Guzmán y Martínez (2008), Solé Parellada y Bramanti (2001), González Serrano (2003) y Clauss <i>et al.</i> (2021). La cooperación empresarial e institucional en I+D favorece la innovación y la resistencia a la competencia.</p>

Clasificación	Variable	Estudios previos
Perspectiva de la empresa (cont.)	Innovación (cont.)	<p><i>Innovación tecnológica</i></p> <p>Papel de las tecnologías de la información y de internet en la mejora competitiva de las microempresas (Baños 1991; Strader y Saw, 1997; Porter y Millar, 1985) (citados en Benito Hernández y Platero Jaime, 2012). Audretsch (1991). El nivel tecnológico y las condiciones del conocimiento determinan que las nuevas empresas sean capaces de innovar y sobrevivir. La innovación es un factor determinante de la supervivencia empresarial (citado por Varona Castillo <i>et al.</i>, 2014).</p> <p>Audretsch y Mahmood (1995). La posibilidad de supervivencia de la empresa no solo viene definida por sus condiciones tecnológicas y por las economías de escala, sino también por las características específicas de las empresas (estructura de propiedad y tamaño de la empresa) (citados por Varona Castillo <i>et al.</i>, 2014).</p> <p>Buen sistema de gestión informativa: alto nivel competitivo en el mercado y mayor capacidad de desarrollo (García-Gutiérrez Fernández <i>et al.</i>, 2004).</p> <p>Guzmán y Martínez (2008). Muy relacionadas las actividades de mayor intensidad tecnológica con mayores niveles de innovación.</p> <p><i>Innovación en desarrollo de productos y servicios</i></p> <p>Nueno (2009) y Dias <i>et al.</i> (2020) afirman que puede ser una buena estrategia para afrontar situaciones de crisis.</p>
	Financiación	<p>Varona Castillo <i>et al.</i> (2004). Las variables financieras las más consideradas en la literatura.</p> <p>Alonso Nuez y Galve Górriz (2008). La estructura financiera de la empresa determinará su probabilidad de supervivencia. Una proporción inicial superior de fondos propios tiende a aumentar su probabilidad de supervivencia.</p> <p>Carbó-Valverde <i>et al.</i> (2016) y Bussoli <i>et al.</i> (2018). Inclusión de la variable financiación en sus estudios.</p>
	Liquidez	<p>Lisboa (2017), Bussoli <i>et al.</i> (2018), Manzanque <i>et al.</i> (2021). Inclusión de la variable liquidez en sus estudios.</p>
	Dependencia financiera	<p>Kudlyak <i>et al.</i> (2017). Relación negativa entre la dependencia financiera y el éxito empresarial.</p>

Clasificación	Variable	Estudios previos
▶ Perspectiva de la empresa (cont.)	Endeudamiento	Lang <i>et al.</i> (1996) (citado por Alonso Nuez y Galve Górriz, 2008). Una ratio reducida de endeudamiento brinda más oportunidades de supervivencia. Peña (2002). Ausencia de recursos financieros y alto nivel de endeudamiento asociados con el fracaso de las pequeñas empresas. Balios <i>et al.</i> (2016), Lisboa (2017) y Manzaneque <i>et al.</i> (2021). Inclusión de la variable endeudamiento en sus estudios.
	Autonomía financiera BAIT/Ingresos explotación	Alonso Nuez y Galve Górriz (2008) afirman que estos dos indicadores influirán significativamente en una mayor probabilidad de supervivencia de las compañías.

Fuente: elaboración propia.

Tabla 4. Resumen de las variables agrupadas en «perspectiva del entorno»

Clasificación	Variable	Estudios previos
Perspectiva del entorno	Localización geográfica	Alonso Nuez y Galve Górriz (2008). Posible factor determinante de la supervivencia de las pymes.
	Sector	Varona Castillo <i>et al.</i> (2014). Un posible factor determinante de la supervivencia de las pymes.

Fuente: elaboración propia.

5. Conclusiones

Este trabajo presenta una detallada revisión de la literatura sobre las variables que han influido en la supervivencia y éxito empresarial de las empresas en épocas críticas. La literatura académica presenta varios trabajos sobre la clasificación de los factores determinantes del rendimiento y éxito de las compañías en épocas de crisis. Este artículo, en línea con las categorizaciones presentadas por Sainz Ochoa (2001) y Varona Castillo *et al.* (2014), propone la clasificación de las variables que pueden afectar al éxito empresarial en función de tres perspectivas: del empresario o gerente, de la empresa y del entorno.

Sobre las variables que determinan la perspectiva del empresario se encuentran: la edad, la experiencia, el género y la formación académica. Los factores más analizados en traba-

jos previos dentro de la categoría «perspectiva de la empresa» han sido: el tamaño, la antigüedad, la innovación y las referentes a la estructura financiera. Y dentro de la clasificación «perspectiva del entorno» las variables más estudiadas han sido la localización y el sector.

Las variables edad, experiencia, género y formación académica del empresario, así como el tamaño y la antigüedad de la empresa también han sido clasificadas como «identidad corporativa» (Kalika, 1985).

A continuación, se presentan las principales conclusiones extraídas de los estudios previos sobre el análisis de las variables que afectan al éxito empresarial de las empresas:

- La variable antigüedad se ha considerado factor determinante de éxito empresarial a nivel general, sectorial y en relación con la entrada en nuevos mercados (Wagner, 1994; Mintzberg, 1988; Sainz Ochoa, 2001; Sanders y Boive, 2004; Madrid Guijarro y García Pérez de Lema, 2004). Asimismo, se ha vinculado positivamente con la probabilidad de supervivencia (Evans, 1987; Díaz Díaz *et al.*, 2006; Jiménez Jiménez *et al.*, 2006) y negativamente con la amplitud de permanencia y crecimiento de la empresa en el mercado (López-García y Puente Díaz, 2006; Simón-Moya *et al.*, 2016; Cowling *et al.*, 2018).
- La formación del gerente se relaciona con la innovación y con la generación de capital humano, que posibilitarán el incremento de las garantías de superación de crisis y la obtención de mayores resultados empresariales (Miller y Friesen, 1984; Danvila del Valle, 2004; Levenburg *et al.*, 2006).
- Un nutrido grupo de trabajos asocian la edad del gerente con el capital humano, la experiencia y los conocimientos adquiridos (Calvo y Wellisz, 1980; Kidd, 1993; Verheul *et al.*, 2001; Aubert *et al.*, 2006; Álvarez Llorente y Otero Giráldez, 2007). Otros estudios relacionan la supervivencia de la empresa con la experiencia gerencial y su capital humano, en el que la experiencia interactúa (Gartner *et al.*, 1999; Delmar y Davidson, 2000; Varona Castillo *et al.*, 2014).
- Los indicadores determinantes del tamaño de la empresa habitualmente son el volumen de ventas y de producción, el valor añadido y, más frecuentemente, el número de empleados. Hay trabajos que relacionan positivamente el tamaño de la empresa y su probabilidad de supervivencia (Alonso Nuez y Galve Górriz, 2008). Algunos autores muestran la vinculación entre la supervivencia de la empresa y su tamaño inicial (Audretsch, 1991; Mata y Portugal, 1994; Audretsch y Mahmood, 1995; Mata *et al.*, 1995; Fariñas García y Ruano, 2004; López-García y Puente Díaz, 2006; Simón-Moya *et al.*, 2016; Kudlyak *et al.*, 2017). Relación positiva de las pequeñas empresas y la capacidad de supervivencia de las empresas en entornos adversos.
- La literatura analizada no ofrece resultados concluyentes sobre la relación entre la variable género (propiedad de hombres o mujeres) y la supervivencia de las empresas.

- La innovación es necesaria para la supervivencia de las empresas y el mantenimiento de una posición fuerte en épocas de crisis (Arceo Moheno, 2009 [citado por Gómez Conde 2012]; Aubert *et al.*, 2006; Cáceres Carrasco y Aceytuno Pérez, 2008; Soinin *et al.*, 2012; Parra, 2014; Eggers, 2020). La innovación puede entenderse desde una perspectiva organizativa (cooperación empresarial e institucional en I+D), tecnológica e identificarse con el desarrollo de nuevos productos o servicios.
- Las variables financieras son las más consideradas en la literatura (Varona Castillo *et al.*, 2004). La composición de la estructura financiera, la dependencia o autonomía financiera de la empresa, así como su nivel de endeudamiento y liquidez pueden propiciar mayores o menores posibilidades de supervivencia (Lang *et al.*, 1996 [citado por Alonso Nuez y Galve Górriz, 2008]; Peña, 2002; Alonso Nuez y Galve Górriz, 2008; Balios *et al.*, 2016; Carbó-Valverde *et al.*, 2016; Lisboa, 2017; Bussoli *et al.*, 2018; Manzanque *et al.*, 2021).

Esta investigación se completará con un estudio de campo en el que se testarán los resultados y conclusiones obtenidas en los estudios previos. Con esta finalidad se ha enviado una encuesta a pymes españolas que, una vez analizada, nos permitirá explicar cuáles han sido los factores que han condicionado el impacto de la crisis originada por la COVID-19 en este grupo de empresas para el caso español. A partir de aquí, también se podrán estudiar las diferencias y similitudes encontradas con las pymes de otros entornos económicos.

Referencias bibliográficas

- Alonso Nuez, M. J. y Galve Górriz, C. (2008). Análisis de supervivencia de nuevas empresas. *Universidad, Sociedad y Mercados Globales* (pp. 423-436). Asociación Española de Dirección y Economía de la Empresa (AEDEM).
- Álvarez Llorente, G. y Otero Giráldez, M. S. (2007). Características de los empresarios europeos: un análisis de sus diferencias y similitudes. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, 13(3), 147-159.
- Anna, A. L., Chandler, G. N., Jansen, E. y Mero, N. (1999). Women business owners in traditional and non-traditional industries. *Journal of Business Venturing*, 15, 279-303.
- Aubert, P. y Caroli, E. y Roger, M. (2006). New Technologies, Organisation and Age: Firm-Level. Evidence. *The Economic Journal*, 116(509), 73-93.
- Audretsch, D. (1991). New firm survival and the technological Regime. *Review of Economics and Statistics*, 60, 441-445.
- Audretsch, D. y Mahmood, T. (1995). New firm survival: new results using a hazard function. *Review of Economics and Statistics*, 77(1), 97-103.
- Balios, D., Daskalakis, N., Eriotis, N. y Vasilioi, D. (2016). SMEs capital structure determinants during severe economic crisis: The case of Greece. *Cogent Economics & Finance*, 4(1), 1-11. <https://dx.doi.org/10.1080/23322039.2016.1145535>
- Benito Hernández, S. y Platero Jaime, M. (2012). Las microempresas en tiempos de crisis: Análisis de la formación, la experiencia y la innovación. *Revesco. Revista de Estudios Cooperativos*, 108, 7-38. https://doi.org/10.5209/rev_REVE.2012.v18.39592
- Bussoli, C. y Marino, F. (2018). Trade credit in times of crisis: Evidence from European SMEs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 25(2), 277-293. www.emeraldinsight.com/1462-6004.htm
- Cáceres Carrasco, F. R. y Aceytuno Pérez, M. T. (2008). La innovación como fuente de oportunidades empresariales. *Revista de Economía Mundial*, 19, 136-156.
- Calvo, G. y Wellisz, S. (1980). Technology, entrepreneurs and firm size. *Quarterly Journal of Economics*, 85, 663-678.
- Carbó-Valverde, S., Rodríguez-Fernández, F. y Udell, G. F. (2016). Trade credit, the financial crisis, and SME Access to finance. *Journal of Money, credit and Banking*, 48(1), 113-143.
- Chattopadhyay, R. y Ghosh, A. K. (2008). Entrepreneurial intention model-based quantitative approach to estimate entrepreneurial success. *Journal of Small Business and Entrepreneurship*, 21(1), 1-21. <https://doi.org/10.1080/08276331.2008.10593410>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), 127-168.
- Clauss, T., Breier, M., Kraus, S., Durst, S. y Mahto, R. V. (2021). Temporary business model innovation—SMEs' innovation response to the Covid-19 crisis. *R&D Management*. <https://doi.org/10.1111/radm.12498>
- Clayton, K. (1998). Women's work. Success in small business. *Australian CPA*, 68, 36-39.
- Cowling, M., Liu, W. y Zhang, N. (2018). Did firm age, experience and Access to finance count? SME performance after the global

- financiar crisis. *Journal of Evolutionary Economics*, 28 (1), 77-100. <https://doi.org/10.1007/s00191-017-0502-z>
- Danvila del Valle, I. (2004). *La generación de capital humano a través de la formación, un análisis de su efecto sobre los resultados empresariales*. Tesis doctoral.
- Delmar, F. y Davidsson, P. (2000). Where do they come from? Prevalence and characteristics of nascent entrepreneurs. *Entrepreneurship & Regional Development*, 12(1), 1-23. <https://doi.org/10.1080/089856200283063>
- Dias, Á., Manuel, E. C., Dutschke, G., Pereira, R. y Pereira, L. (2020). Economic Crisis effects on SME dynamic capabilities. *International Journal of Learning and Change*, March. <https://doi.org/10.1504/IJLC.2021.111662>
- Díaz Díaz, N. L., Aguiar Díaz, I. y De Saá Pérez, J. (2006). El Conocimiento Organizativo Tecnológico y la Capacidad de Innovación. Evidencia para la Empresa Industrial Española. *Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa*, 27, 33-60.
- Eggers, F. (2020). Masters of disasters? Challenges and opportunities for SMEs in times of crisis. *Journal of Business Research*, 116, 199-208. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2020.05.025>
- Evans, D. S. (1987). Tests of Alternative Theories of Firms Growth. *Journal of Political Economy*, 95(4), 657-674.
- Fariñas García, J. C. y Ruano, S. (2004). The Dynamics of Productivity: A Decomposition Approach Using Distribution Functions. *Small Business Economics*, 22, 237-251.
- Faes, I. (2021). La escalada de precios amenaza hasta dos puntos del crecimiento del PIB. *elEconomista.es*.
- García-Gutiérrez Fernández, C., Fernández Guadaño, J., García Villalobos, J. C. y Miranda Fernández, M. (2004). La red de información internet de la sociedad de la comunicación y del conocimiento promueve la generalización de la participación en los procesos de tomas de decisiones. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 49, 31-54.
- Gartner, W., Starr, J. y Bhat, S. (1999). Predicting new venture survival: An analysis of 'Anatomy of a start-up' cases from Inc. magazine. *Journal of Business Venturing*, 14(2), 215-232. [https://doi.org/10.1016/S0883-9026\(97\)00063-3](https://doi.org/10.1016/S0883-9026(97)00063-3)
- Gómez Conde, J. (2012). *Sistemas contables de gestión y factores clave de éxito. Una aproximación empírica en la industria agroalimentaria*. Tesis doctoral.
- González Serrano, L. (2003). *Cooperación y Empresas. Retos, presente y futuro*. Thomson.
- Guzmán Cuevas, J. y Martínez Román, J. A. (2008). Tipología de la innovación y perfiles empresariales. Una aplicación empírica. *Economía Industrial*, 368, 59-77.
- Instituto Nacional de Estadística. (2021). Notas de prensa 14 de octubre de 2021. <https://www.ine.es/daco/daco42/daco421/ipc0921.pdf>
- Jaumandreu, J. y Mato, G. (1987). Concentración industrial en España: medida, determinantes y efectos. *Economía Industrial*, 257, 45-56.
- Jiménez Jiménez, D. y Sanz Valle, R. (2006). Innovación, Aprendizaje Organizativo y Resultados Empresariales. Un Estudio Empírico. *Cuadernos de Economía y Dirección de Empresas*, 29, 31-56.
- Johnson, S. y Storey D. (1993). Male and female entrepreneurs and their businesses: a comparative study. En S. Allen y C. Truman (Eds.), *Women in Business: Perspectives on Women Entrepreneurs*. Routledge Press.

- Kalika, M. (1985). L'efficacité des entreprises est elle liée a leur structure? *Revue Française de Gestion*, 50, 93-104.
- Kalleberg, A. y Leicht, K. T. (1991). Gender and organizational performance: determinants of small business survival and success. *Academy of Management Journal*, 34(1), 136-161.
- Keele, S. (2007). *Guidelines for performing systematic literature reviews in software engineering* (Vol. 5). Technical report, Ver. 2.3 EBSE Technical Report. EBSE.
- Kidd, M. P. (1993). Immigrant wage differentials and the role of self-employment in Australia. *Australian Economic Papers*, 32, 92-115.
- King, R., Clarkson, P. M. y Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.11.002>
- Kotha, R., Zheng, Y. y George, G. (2011). Entry into new niches: the effects of firm age and the expansion of technological capabilities on innovative output and impact. *Strategic Management Journal*, 32, 1.011-1.024.
- Kudlyak, M. y Sánchez, J. M. (2017). Revisiting the behavior of small and large firms during the 2008 financial crisis. *Journal of Economics Dynamics and Control*, 77, 48-69.
- Lisboa, I. (2017). Capital structure of exporter SMEs during the financial crisis: Evidence from Portugal. *European Journal of Management Studies*, 22(1), 25-49.
- Levenburg, N., Magal, S. R. y Kosalge, P. (2006). An Exploratory Investigation of Organizational Factors and e-Business Motivations Among SMFOEs in the US. *Electronic Markets*, 16(1), 70-84.
- Longo Somoza, M. (2010). *La identidad organizativa en la teoría de la organización*. Universidad Autónoma de Madrid.
- López-García, P. y Puente Díaz, S. (2006). Business Demography in Spain: Determinants of firm survival. *Documento de Trabajo del Banco de España* n.º 0608.
- Lozada-Lechuga, J., Ortiz-Carranco, A., Molina-Gayosso, E. y Chávez-Medina, J. (2017). Investigación de los factores internos y externos determinantes en el cierre de MyPEs en el municipio de San Pedro Cholula, Puebla. *Revista de Desarrollo Económico*, 4(10), 82-90.
- Lu, J. W. y Beamish, P. W. (2001). The internationalization and performance of SMEs. *Strategic Management Journal*, 22(6-7), 565-586.
- Luther, R. G. y Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African Study. *Management Accounting Research*, 12(3), 299-320. <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0163>
- Madrid Guijarro, A. y García Pérez de Lema, D. (2004). Influencia del tamaño, la antigüedad y el rendimiento sobre la intensidad exportadora de la PYME industrial española. *ICE Sector Exterior Español*, 817, 35-49.
- Manzaneque, M., Merino, E. y Sánchez, J. A. (2021). Survival of financially distressed SMEs and out-of-court versus in-court reorganization: explanatory internal factors: Supervivencia de las pymes en situación de «Fracaso Empresarial» y reorganización extrajudicial versus judicial: factores explicativos internos. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 24(1), 116-134.
- Martín Armario, J. (2003). *Orientación al mercado y proceso de internacionalización de las empresas*. Tesis doctoral.
- Mata, J. y Portugal, P. (1994). Life Duration of New Firms. *Journal of Industrial Economics*, 42, 227-246.

- Mata, J., Portugal, P. y Guimaraes, P. (1995). The Survival of New Plants: Entry Conditions and Post-entry Evolution. *International Journal of Industrial organization*, 13, 459-482.
- Miller, D. y Friesen, P. H. (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science*, 30(10), 1.161-1.182.
- Ministerio de Industria, Comercio y Turismo. (2019). *Marco estratégico en política de pyme 2030*. <https://industria.gob.es/es-es/Servicios/MarcoEstrategicoPYME/Marco%20Estrat%20C3%A9gico%20PYME.pdf>
- Ministerio de Industria, Comercio y Turismo. (2021). *Cifras PYME de 2020 y 2021*. <https://plataformapyme.es/es-es/EstadisticasY-Publicaciones/Paginas/CifrasPYME.aspx>
- Mínguez Fuentes, R. (2010). Cooperación para la internacionalización como estrategia de expansión exterior de la PYME. *Economía Industrial*, 375, 113-124.
- Mintzberg, H. (1988). Generic strategies: Towards a comprehensive framework. *Advances in Strategic Management*, 7, 37-55.
- Montegut Salla, Y. (2006). *Análisis de los factores explicativos del éxito competitivo en las almazaras cooperativas catalanas*. Tesis doctoral.
- Nueno Iniesta, P. (2004). Emprendiendo: la destrucción creativa. *Harvard Deusto Business Review*, 181, 34-39.
- Parra Miranda, M. S. (2014). Empezar en tiempos de crisis. *Observatorio Económico*, 80, 2-3. <https://doi.org/10.11565/oe.vi80.130>
- Peña, I. (2002). Intellectual capital and business start-up success. *Journal of intellectual capital*, 3(2), 180-198.
- Reid, G. C. y Smith, J. A. (2000). The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*, 11(4), 427-450. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0140>
- Ronstadt, R. S. (1984). *Entrepreneurship: Text, Cases and Mites*. Lord Publishing.
- Rosa, P., Carter, S. y Hamilton, D. (1996). Gender as a determinant of small business performance: insights of a British study. *Small Business Economics*, 8, 463-478.
- Sainz Ochoa, A. (2001). *Análisis de los factores explicativos del éxito empresarial: una aplicación al sector vitivinícola en la Denominación de Origen Calificada Rioja*. Tesis doctoral.
- Sanders, W. G. y Boivie, S. (2004). Sorting things out: valuation of new firms in uncertain markets. *Strategic Management Journal*, 25(2), 167-186.
- Simón-Moya, V., Revuelto-Taboada, L. y Ribeiro-Soriano, D. (2016). Influence of economic crisis on new SME survival: reality or fiction? *Entrepreneurship & Regional Development*, 1-2(28), 157-176. <http://dx.doi.org/10.1080/08985626.2015.1118560>
- Soininen, J., Puumalainen, K., Sjögrén, H. y Syrjä, P. (2012). The impact of global economic crisis on SMEs: Does entrepreneurial orientation matter? *Management Research Review*, 35(10), 927-944.
- Solé Parellada, F. y Bramanti, A. (2001). El porqué de las redes de cooperación tecnológica. *Quaderns de tecnologia*, 4, 114-117.
- Tellis, G. J. (1989). The impact of corporate size and strategy on competitive pricing. *Strategic Management Journal*, 10(6), 569-585.
- Varona Castillo, L., Gismera Tierno, L. y Gimeno Nogues, R. (2014). *La Supervivencia de las empresas según indicadores empresariales. Modelo lineal mixto*



con datos de panel, periodo 2004 al 2008, caso de España. Working Papers 2014-13, Peruvian Economic Association.

Verheul, I., Wennekers, S., Audretsch, D. y Thurik, R. (2001). An Eclectic Theory of Entrepreneurship. *Tinbergen Institute, Discussion Paper*, TI 2001 - 030/3.

Wagner, J. (1994). The Post-Entry Performance of New Small Firms in German Manufacturing Industries. *The Journal of Industrial Economics*, 42(2), 141-154.

Wohlin, C. (2014). Guidelines for snowballing in systematic literature studies and a replication in software engineering. *Proceedings of the 18th international conference on evaluation and assessment in software engineering*, 1-10. <https://dl.acm.org/doi/10.1145/2601248.2601268>

Zainuddin, Z. N. y Sulaiman, S. (2016). Challenges Faced by Management Accountants in the 21st Century. *Procedia Economics and Finance*, 37, 466-470. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(16\)30153-8](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(16)30153-8)

Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses

Análisis de la consulta 3 del BOICAC 127, de septiembre de 2021

Ángel Montes Carrillo

Profesor del CEF.-

Extracto

| Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses.

Consulta 3

Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.11 de la RICAC de 10 de febrero de 2021 de ingresos, se manifiesta lo siguiente:

Respuesta

El artículo 34.11 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) establece un nuevo criterio de cálculo del importe neto de la cifra de negocios (INCN) cuando el ejercicio económico de una entidad es inferior al año para determinar la facultad de elaborar el balance y la memoria abreviados (arts. 257 y 261 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital [TRLSC], aprobado por el RDLeg. 1/2010, de 2 de julio). En concreto, el citado artículo establece lo siguiente:

Si el ejercicio económico fuera de duración inferior al año, el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el periodo que abarque dicho ejercicio.

No obstante, si el ejercicio es inferior a doce meses se elevará al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa para determinar la facultad de elaborar balance y memoria en modelos abreviados.

El consultante expone que tanto el derecho español como el de la Unión Europea utilizan el tamaño de la entidad para determinar otras cuestiones como la obligación de auditar las cuentas anuales (art. 263.2 TRLSC) o la obligación de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados por razón de tamaño (art. 43.1.1 del Código de Comercio), por lo que plantea las siguientes cuestiones:

1. Si este nuevo criterio afecta exclusivamente a la facultad de elaborar balance y memoria abreviados, tal y como se indica en el artículo 34.11 de la RICAC, o si afectaría, por analogía y para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021, al régimen aplicable a una entidad en materia de auditoría y contabilidad cuando para su determinación se utilice el criterio del tamaño (aspectos tales como la

obligación de someter las cuentas a auditoría o la obligación de formular cuentas consolidadas).

2. Cuál sería la forma de calcular la elevación al año del INCN, teniendo en cuenta situaciones como, por ejemplo, una entidad de nueva creación en la que no existe experiencia alguna en la que apoyarse para realizar tal estimación o cuya actividad no sea estable a lo largo del año y, por tanto, la elevación al año suponga la realización de una estimación sujeta a los riesgos de incertidumbre, complejidad y subjetividad.

Como respuesta a la consulta es preciso advertir que como regla general las cuentas anuales de una empresa deben tener una duración de 12 meses. Partiendo de esta premisa, el primer párrafo del artículo 34.11 de la RICAC recuerda que cuando el ejercicio económico es inferior a 12 meses (porque se trata del primer año de actividad o se ha acordado de manera excepcional un cierre anticipado con el objetivo de modificar el inicio y el final del ciclo anual, por ejemplo), el INCN vendrá determinado por los ingresos que se han devengado en ese periodo, sin que sea procedente la elevación al íntegro anual.

No obstante, como el INCN es un parámetro que se toma como referencia para imponer determinadas obligaciones o atribuir ciertas facultades, en el segundo párrafo de dicho artículo se indica que a dichos efectos la empresa debe realizar una elevación al íntegro (12 meses) con el objetivo de que en el primer año de actividad, o en el caso excepcional de cierre anticipado, la verdadera dimensión tendencial de la empresa no se vea afectada por tal circunstancia.

A estos efectos, la RICAC incluye en el apartado III del preámbulo la siguiente aclaración:

Por último, al ser el importe neto de la cifra de negocios uno de los conceptos que nuestra legislación mercantil prevé como determinante del cumplimiento de determinadas obligaciones, relativas a la confección de los modelos de las cuentas anuales y a su sometimiento a la auditoría de cuentas, surge el problema del carácter anual de la misma. En la mencionada Resolución de 16 de mayo de 1991 se aclaraba que, para los ejercicios económicos inferiores al año, se consideraba como importe neto de la cifra anual de negocios, el obtenido en el periodo de tiempo que corresponde al ejercicio.

No obstante, en esta resolución se ha decidido modificar este criterio, entre otros motivos para evitar la interrupción a conveniencia de un ejercicio y retrasar así la exigencia de mayores obligaciones de información. Con esta finalidad y efectos para el primer ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor de esta norma, si el ejercicio es inferior a doce meses la nueva regla exige elevar al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa.

A mayor abundamiento, cabe señalar que el nuevo enfoque que establece la RICAC, sustituyendo al que estaba vigente en la RICAC de 1991, es idéntico al que se sigue en el

derecho comparado nacional, como sucede en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, donde en diversas partes de su articulado se señala este mismo criterio. En particular, se puede mencionar el artículo 101.2 respecto al ámbito de aplicación de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión.

2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer periodo impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el periodo impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

También lo dispuesto en su disposición trigésima cuarta sobre medidas temporales aplicables en el periodo impositivo 2015, al señalar de forma explícita que, cuando el periodo impositivo tenga una duración inferior al año, el INCN se elevará al año.

De la misma manera se pueden mencionar el artículo 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se pronuncian bajo la misma regla que introduce ahora la RICAC.

Como conclusión, teniendo en cuenta la finalidad con la que se establece el nuevo criterio con el que se pretende que las empresas queden igualmente sometidas a las obligaciones contables y de auditoría de acuerdo con su realidad económica y con independencia de cuál sea la duración de su ciclo económico, cabe concluir que este criterio de cálculo del INCN es extensible al cálculo de otros límites que se establezcan por razón de tamaño y que se basen en la utilización de la cifra de negocios, como puede ser la obligación de auditoría o de consolidación.

El nuevo criterio establecido por la RICAC se aplicará en aquellos ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021.

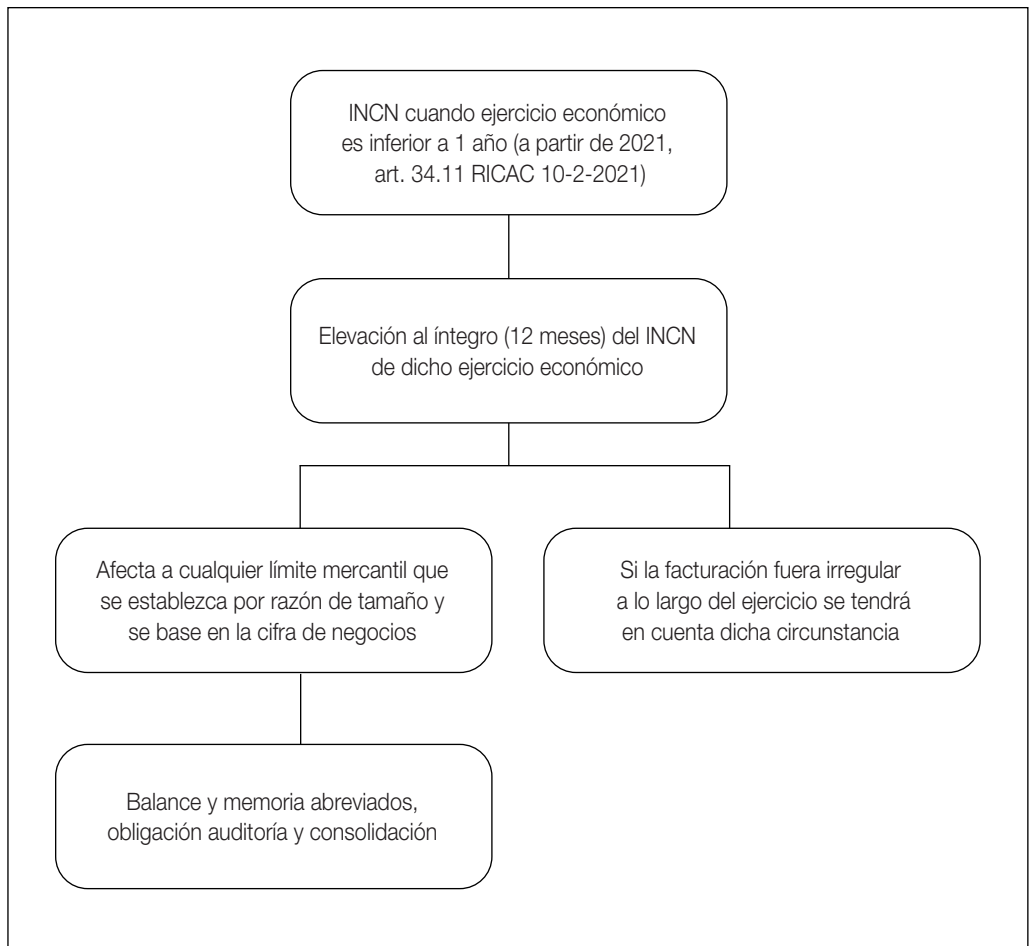
La base legal para realizar dicha extensión radica en el apartado 3 de la disposición final primera. Habilitación para el desarrollo de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que dispone lo siguiente:

3. Se autoriza al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que apruebe normas de obligado cumplimiento en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias, en particular, en relación con los criterios de reconocimiento y reglas de valoración y elaboración de las cuentas anuales [...].

Por último, en lo relativo al cálculo de la elevación al íntegro anual, deberá realizarse la estimación oportuna que en general consistirá en una relación proporcional y directa entre la magnitud obtenida en el periodo de duración inferior al año y la magnitud anual deseada.

No obstante, en la estimación se tendrá en cuenta la experiencia de facturación del sector concreto en los supuestos en que dicha facturación sea irregular a lo largo del ejercicio.

Esquema



Ejemplo

La sociedad AMC, SA dedicada a la prestación de servicios turísticos se constituyó el día 1 de julio de 2022. El ejercicio económico de la entidad cierra el 31 de diciembre coincidiendo su ejercicio económico con el año natural.

Durante el año 2022 el importe de las ventas y prestaciones de servicios de la entidad asciende a 4.200.000 euros.

Se pide:

Determinar el INCN de la entidad en el año 2022 a los efectos de formular balance y memoria abreviados y someter sus cuentas a auditoría teniendo en cuenta las siguientes opciones:

- a) La facturación se considera que será regular a lo largo del ejercicio económico.
- b) Por la experiencia del sector y del ámbito espacial en el que desarrolla su actividad se considera que el 50 % de la facturación anual se producirá en los meses de julio a septiembre, un 10 % en el primer trimestre y un 20 % en los trimestres segundo y cuarto.

Solución

Apartado a)

Se sabe que la facturación de la entidad no es estacional y suele ser equilibrada a lo largo del año.

Dado que el INCN correspondiente a la entidad desde el día 1 de julio de 2021 fue de 4.000.000 de euros, comprendiendo dicho periodo medio año, si elevamos dicho importe al íntegro supondrá que el INCN es de 8.400.000 ($4.200.000/6 \times 12$).

Siendo esta cifra, 8.400.000 euros, la que se tendrá en consideración a los efectos de la formulación del balance y memoria abreviados y para la obligación de someter las cuentas a auditoría.

Apartado b)

En este segundo caso teniendo en cuenta que entre el tercer y cuarto trimestre se produciría un 70 % de la facturación anual (50 % tercer trimestre y 20 % en el cuarto), el INCN, elevando al íntegro el importe facturado en el ejercicio 2022 y considerando la estimación de facturación, ascendería a 6.000.000 de euros ($4.200.000/70 \% \times 100 \%$).

Siendo esta cifra, 6.000.000 de euros, la que se tendrá en consideración a los efectos de la formulación de balance y memoria abreviados y para la obligación de someter las cuentas a auditoría.

Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso libre en el Cuerpo Superior de Administración económico-financiera de la Administración de la Comunidad de Castilla y León

Adrián Andrés Casla

José Tovar Jiménez

Profesores del CEF.-

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso libre en el Cuerpo Superior de Administración económico-financiera de la Administración de la Comunidad de Castilla y León, convocado por Orden PRE/676/2020, de 20 de julio [BOCYL de 28 de julio]).

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Tratamiento contable de un arrendamiento operativo desde la perspectiva del arrendatario, tomando en cuenta una fianza entregada y una carencia de 2 meses en una duración total del contrato de 96 meses. Además, se pide valorar un inmovilizado ligado al contrato de arrendamiento con una vida económica superior a la duración del contrato. Por último, se exigen cuentas y saldos de balance y cuenta de pérdidas y ganancias relativos a los cierres de 20XX y 20XX+1.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Consta de dos apartados. En el primero, se pide valorar un activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto en relación con su reconocimiento inicial, con la incidencia de una ampliación de capital en la sociedad participada y con momentos de cotización varios. En el segundo, se pide valorar una emisión de bonos en la categoría de pasivo financiero a coste amortizado, teniendo en cuenta la normativa de pymes y el PGC de empresa española. En este apartado, se solicita registrar un rescate de obligaciones.
- Para ambos apartados, se solicita la elaboración de saldos de cuenta de pérdidas y ganancias y balance a cierre de 20XX+1.
- Caso 3. Contabilidad de sociedades.** Se propone el análisis de una situación patrimonial y la posible solución de esta a través de una reducción de capital obligatoria por pérdidas, siguiendo el artículo 327 del TRLSC (RDLeg. 1/2010). Una vez practicada la reducción correspondiente, se pide mostrar la situación patrimonial de la reducción de capital por importe mínimo y los efectos provocados por esta operación en el valor nominal de las acciones.
- Caso 4. Operaciones financieras.** En este supuesto se pretende valorar el precio al contado de un equipo a partir de los pagos previstos, algunos de los cuales se han instrumentado en letras de cambio que más tarde son descontadas en una entidad financiera por parte del vendedor. Posteriormente se plantea una sustitución de las letras iniciales por un único capital y el cálculo de la rentabilidad de esta última operación.

Caso práctico núm. 1

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Horror, SA ha firmado un contrato de arrendamiento sobre un inmueble con fecha 1 de abril de 20XX. Dicho contrato tiene una duración temporal improrrogable de 96 meses, debiendo abonar 1.500 euros mensuales por anticipado. El arrendador incorporó un incentivo consistente en un periodo de carencia de 2 meses para facilitar la realización de las obras que sobre dicho activo va a llevar a cabo el arrendatario. Dichas obras, no separables, supusieron un desembolso de 150.000 euros y se ultimaron al acabar el periodo de carencia. El valor razonable del inmueble asciende a 500.000 euros, suponiendo el valor del suelo 80.000 euros, estando fijada la vida útil en 40 años, y estableciéndose el importe de opción de compra al final de la vida del contrato en 450.000 euros.

En la misma fecha de formalización del contrato se depositó una fianza por importe de 2.000 euros.

La vida útil de las inversiones no separables se estableció en 10 años, fijándose una cuota de amortización lineal. El valor recuperable, al cierre de 20XX, de dichas inversiones es de 120.000 euros, resultando al cierre de 20XX+1 un total de 130.000 euros.

Con la información facilitada se solicita:

- a) Anotaciones contables que proceda realizar por Horror, SA por el acuerdo de arrendamiento, justificando debidamente el tipo de contrato de que se trate. Igualmente, deberá reflejar el registro contable por el incentivo de la carencia de 2 meses.
- b) Registro contable que proceda realizar por la fianza entregada a la firma del contrato. El tipo de interés por este tipo de operaciones es del 4 %.
- c) Anotaciones contables que proceda realizar durante el ejercicio económico 20XX.
- d) Cuentas y saldos que figurarán al cierre de 20XX, tanto en el balance de situación como en la cuenta de pérdidas y ganancias, diferenciando el tipo de activo, pasivo y patrimonio neto de que se trate, y distinguiendo también entre gastos e ingresos de explotación y financieros.
- e) Cuentas y saldos que figurarán al cierre de 20XX+1, tanto en el balance de situación como en la cuenta de pérdidas y ganancias, diferenciando entre activo

y pasivo, corriente o no corriente, y patrimonio neto. Igualmente, deberá separar entre gastos e ingresos de explotación o financieros.

- f) Cuota de amortización de las obras para el año 20XX+2.

Solución

Apartado a)

El contrato se va a analizar sobre la perspectiva de un arrendamiento de tipo operativo, al entender que no se daba ninguna de las indicaciones de la norma de registro y valoración (NRV) 8.^a para entender el contrato como arrendamiento, según se indica en la NRV 8.^a 2.1:

2. Arrendamiento operativo

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Este hecho se da porque no concurren los siguientes hitos con los que se podría haber identificado un contrato de arrendamiento financiero:

- Racionalidad de ejercicio de la opción de compra: no la entendemos como a «bajo precio» porque el bien se depreciará con total seguridad en más de 50.000 euros durante el plazo que media hasta el posible ejercicio de la opción de compra.
- El valor actual de pagos mínimos por arrendamiento no cubre el valor razonable del bien arrendado al principio del contrato.

Anotaciones contables por la entidad Horror, SA en los primeros meses, excluyendo la fianza (se examinará en el siguiente punto)

Por la incidencia de la carencia de pago por alquiler en los dos primeros meses del contrato (asiento × 2):

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.500 × 94/96)	1.468,75	
410	Acreedores por prestaciones de servicios		1.468,75

Después de los dos primeros meses, la carencia del contrato acaba:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.500 × 94/96)	1.468,75	
410	Acreedores por prestaciones de servicios [(1.468,75 × 2)/94]	31,25	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.500

Apartado b)

Siguiendo la NRV 9.^a 5.5 del Plan General de Contabilidad (PGC), en caso de que la fianza sea a largo plazo y no remunerada, esta habrá de valorarse por su valor actual, por la diferencia entre el importe entregado y el valor actualizado de la fianza se registrará un anticipo al arrendador. A lo largo del tiempo que la fianza esté operando, se actualizará utilizando el tipo de interés implícito y se dará de baja el importe del anticipo al arrendatario según se vayan recibiendo/transfiriendo los beneficios inherentes al contrato de arrendamiento.

Por la entrega de la fianza al arrendador (1 de abril de 20XX):

Código	Cuenta	Debe	Haber
260	Fianzas constituidas a largo plazo (2.000 × 1,04 ⁻³)	1.461,38	
261/480	Anticipos entregados a largo plazo por compras o prestaciones de servicios a largo plazo/Gastos anticipados	538,62	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000

Apartado c). Anotaciones contables de 20XX

Más allá de las operaciones que se han ido realizando, apuntaremos en el libro diario el resto de hechos con trascendencia contable que aún no se han registrado en 20XX.

Por las inversiones que finalizan al acabar el periodo de carencia (1 de junio de 20XX):

Código	Cuenta	Debe	Haber
21	Inversiones no separables del arrendamiento	150.000	
-	Contrapartida		150.000

Con independencia del dato del enunciado, la vida útil del inmovilizado está ligada de forma indisoluble al contrato de arrendamiento, en tal caso, la vida útil será de 94 meses.

Operaciones de cierre

Calculamos el efecto financiero de la fianza (desde la entrega a cierre del ejercicio: 9 meses):

Código	Cuenta	Debe	Haber
260	Fianzas constituidas a largo plazo	43,63	
762	Ingresos de créditos $\{1.461,38 \times [(1,04)^{9/12} - 1]\}$		43,63

Por la aplicación del anticipo como gasto por arrendamiento (aplicamos una lógica lineal para deshacer la periodificación):

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones $(538,62/96 \times 9)$	50,49	
261/480	Anticipos entregados a largo plazo por compras o prestaciones de servicios a largo plazo/Gastos anticipados		50,49

Por la amortización de las inversiones no separables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material $(150.000/94 \times 7)$	11.170,21	
281-	Amortización acumulada de inversiones no separables del contrato de arrendamiento		11.170,21

Practicada la amortización y ante la posible evidencia de deterioro del inmovilizado, practicamos el oportuno test de deterioro siguiendo la NRV 2.^a 2.2:

• VC	138.829,79
• IR	120.000
• Deterioro	18.829,79

Por la dotación del deterioro de las inversiones no separables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro de valor del inmovilizado material	18.829,79	
291-	Deterioro de valor de inversiones no separables del contrato de arrendamiento		18.829,79

Apartado d). Balance y cuenta de pérdidas y ganancias a cierre de 20XX

Balance de situación

Activo	
A) ACTIVO NO CORRIENTE	121.993,14
II) INMOVILIZADO MATERIAL	120.000
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	120.000
V) INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO	1.993,14
5. Otros activos financieros	1.993,14
B) ACTIVO CORRIENTE	N/A
TOTAL ACTIVO	121.993,14
Patrimonio neto y pasivo	
A) PATRIMONIO NETO	N/A
B) PASIVO NO CORRIENTE	N/A
C) PASIVO CORRIENTE	2.718,75
V) ACREEDORES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR	2.718,75
3. Acreedores varios	2.718,75
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	N/A

Cuenta de pérdidas y ganancias

A) OPERACIONES CONTINUADAS	
.../...	
7. Otros gastos de explotación	-13.269,24
a) Servicios exteriores	-13.269,24
8. Amortización del inmovilizado	-11.170,21
11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	-18.829,79
a) Deterioros y pérdidas	-18.829,79
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	-43.269,24
12. Ingresos financieros	43,63
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	43,63
b ₂) De terceros	43,63
A.2) RESULTADO FINANCIERO	43,63
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	-43.225,61
18. Impuesto sobre beneficios	
A.5.) RESULTADO DEL EJERCICIO	-43.225,61

Apartado e). Cuentas y saldos a cierre de 20XX+1

Antes de mostrar los saldos relativos a 20XX+1, vamos a practicar los asientos relativos a la amortización y el deterioro del inmovilizado material (inmovilizado no separable del contrato de arrendamiento):

Por la amortización anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	16.551,72	
281-	Amortización acumulada de inversiones no separables del contrato de arrendamiento		16.551,72

Identificamos un motivo de reversión de deterioro y practicamos el test oportuno, siguiendo la NRV 2.^a 2.2:

• VC	103.448,28
• IR	130.000
• Reversión deterioro (por el menor)	16.232,57
1. VC – IR	26.551,72
2. (291-)	18.829,79
3. VC _{sin haber dotado nunca deterioro} – VC _{hoy}	16.232,57

Por la reversión del deterioro de valor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
291-	Deterioro de valor de inversiones no separables del contrato de arrendamiento	16.232,57	
791	Reversión del deterioro de valor del inmovilizado material		16.232,57

Balance de situación

Activo	
A) ACTIVO NO CORRIENTE	121.666,86
II) INMOVILIZADO MATERIAL	119.680,85
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	119.680,85
V) INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO	1.986,01
5. Otros activos financieros	1.986,01
B) ACTIVO CORRIENTE	N/A
TOTAL ACTIVO	121.666,86
Patrimonio neto y pasivo	
A) PATRIMONIO NETO	N/A



Patrimonio neto y pasivo

▶	
B) PASIVO NO CORRIENTE	N/A
C) PASIVO CORRIENTE	2.343,75
V) ACREEDORES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR	2.343,75
3. Acreedores varios	2.343,75
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	N/A

Cuenta de pérdidas y ganancias

A) OPERACIONES CONTINUADAS	
.../...	
7. Otros gastos de explotación	-17.692,33
a) Servicios exteriores	-17.692,33
8. Amortización del inmovilizado	-16.551,72
11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	+16.232,57
a) Deterioros y pérdidas	+16.232,57
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	-18.011,48
12. Ingresos financieros	60,20
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	60,20
b ₂) De terceros	60,20
A.2) RESULTADO FINANCIERO	60,20
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	



A) OPERACIONES CONTINUADAS



18. Impuesto sobre beneficios	-17.951,28
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	-17.951,28

Apartado f). Cuota de amortización de las obras para 20XX+2

Por la amortización del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [150.000/94 × 12 o (103.448,28 + 16.232,57)/75 × 12]	19.148,94	
28-	Amortización acumulada de inversiones no separables del contrato de arrendamiento		19.148,94

Caso práctico núm. 2

Contabilidad financiera

Primera parte

La sociedad Seguro, SA adquirió en efectivo, con fecha 1 de mayo de 20XX, un paquete de 11.426 acciones emitidas por Perfecto, SA de 35 euros de nominal cada una, al 212 %, y con unos gastos de 4.200 euros que también fueron abonados en efectivo, que se clasificaron como «activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto». En tal sentido se conoce que Perfecto, SA anunció, el día 25 de abril de 20XX, el reparto de un dividendo del 5 % por acción que no se hará efectivo hasta el 25 de mayo del mismo año.

Con fecha 1 de marzo de 20XX+1 Perfecto, SA anunció una ampliación de capital, mediante aportaciones dinerarias, en la proporción de 3 acciones nuevas por cada 10 acciones antiguas, al 150 %, siendo totalmente suscritas y desembolsadas. Ante dicha ampliación

de capital Seguro, SA decidió suscribir un total de 3.411 acciones, vendiendo o en su caso comprando los derechos de suscripción precisos a 25 euros cada uno de ellos.

Una acción de Perfecto, SA cotizó al cierre de 20XX al 180 %, inmediatamente antes de la ampliación al 160 %, y al cierre de 20XX+1 al 240 %.

Con la información facilitada, y justificando la totalidad de los datos que aporte, se solicita:

- Anotaciones contables realizadas por Seguro, SA en el momento de la adquisición de los títulos.
- Anotaciones contables realizadas por Seguro, SA por la ampliación de capital.
- Cuentas y saldos que lucirán en el balance de situación y en la cuenta de pérdidas y ganancias al cierre de 20XX+1. Se deberá diferenciar entre activo corriente/no corriente, pasivo corriente/no corriente o patrimonio neto, y gastos/ingresos de explotación o financieros.

Segunda parte

La empresa Maravillas, SA emitió, con fecha 1 de febrero de 20XX, un empréstito que clasificó como pasivo financiero a coste amortizado por 35.000 obligaciones de 17 euros de nominal cada una, al 96 %, y ascendiendo los gastos a 11.000 euros, que fueron pagados en efectivo. El reembolso se producirá al 130 % a los 3 años. Los intereses del 9 % se harán efectivos por año vencido.

Con fecha 1 de septiembre de 20XX+1 Maravillas, SA adquirió un paquete de 3.000 obligaciones de las emitidas por la propia empresa, al 102 %, para amortizarlas inmediatamente. La empresa tiene adaptada su contabilidad al PGC, siendo el tipo de interés efectivo trimestral del 0,046673753 por uno.

Con la información facilitada, y justificando la totalidad de los datos que aporte, se pide:

- Anotaciones contables precisas por la recogida de las obligaciones.
- Cuentas y saldos que aparecerán al cierre de 20XX+1 en el balance de situación y en la cuenta de pérdidas y ganancias, distinguiendo entre activo corriente/no corriente, pasivo corriente y no corriente o patrimonio neto, y gastos/ingresos de explotación o financieros.
- En la medida en que la empresa tuviera adaptada su contabilidad al PGC de Pymes, suponiendo que la misma se acoge a la alternativa sobre el tratamiento de los gastos en el momento de emisión que le permite dicho Plan, y teniendo en cuenta un tipo de interés efectivo anual del 0,191797897 por uno, se solicita que refleje las anotaciones contables a realizar en el momento de emisión del empréstito.

Solución

Primera parte

Anotaciones contables en momento de la adquisición de los títulos y ampliación de capital

La valoración inicial del activo financiero se realiza según los siguientes apartados de la NRV 9.^a 2:

NRV 9.2.3.1. Valoración inicial de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto:

«Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que le sean directamente atribuibles».

NRV 9.^a 2.6. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros:

[...]

«A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento, así como **el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición**. Se entenderá por intereses explícitos aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero». (La negrita es nuestra)

A 1 de mayo de 20XX:

Código	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendo a cobrar ($5\% \times 11.426 \times 35$)	19.995,50	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	832.013,70	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ($11.426 \times 35 \times 212\% + 4.200$)		852.009,20

Por el cobro del dividendo a 25 de mayo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	19.995,50	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
545	Dividendo a cobrar		19.995,50

Con posterioridad a la adquisición, el ajuste del activo financiero se hace considerándose el valor razonable del instrumento, y registrando el ajuste directamente en el patrimonio neto.

A 31 de diciembre de 20XX, ajustamos a VR las acciones:

• VC	832.013,70
• VR (11.426 × 35 × 180 %)	719.838
• Ajuste (-)	112.175,70

Código	Cuenta	Debe	Haber
800/133	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto/Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	112.175,70	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		112.175,70

Operaciones de 20XX+1

Ajustamos el valor razonable de las acciones con carácter previo a la ampliación de capital:

• VC	719.838
• VR (11.426 × 35 × 160 %)	639.856
• Ajuste	79.982

Código	Cuenta	Debe	Haber
800/133	Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto/Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	79.982	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		79.982

Sabiendo que la entidad quiere suscribir 3.411 acciones nuevas, necesitará los derechos de 11.370 acciones antiguas; por tanto, el resto de derechos (56) se venderán. En tal caso, nos vemos en la necesidad de calcular el valor teórico de los derechos:

• 10 acciones antiguas de 35 al 160 %	560
• 3 acciones nuevas de 35 al 150 %	157,50
• 13 acciones en total	717,50
• Valor <i>ex ante</i>	56
• Valor <i>ex post</i>	55,19 (redondeo)
• Valor teórico DSP	0,81 (21/26)

Por la suscripción de las 3.411 acciones nuevas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	179.077,50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (3.411 × 35 × 150%)		179.077,50

Por la venta de los 56 derechos que no vamos a ejercitar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (56 × 25)	1.400	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (56 × Valor teórico)		45,23
7632	Beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		1.354,77

Por la transferencia de pérdidas recogidas previamente en el patrimonio neto, asociadas a los derechos vendidos¹:

¹ Los cálculos de la transferencia de pérdidas se hacen siguiendo una lógica de proporcionalidad entre las pérdidas de todas las acciones (o de cada acción) y el valor de los derechos de suscripción preferente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6632	Pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto [2.771,50/11.426 × 56 o (1,05 – 0,81) × 56]	13,58	
902/133	Transferencias de pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto/Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		13,58

133, «Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto»	192.157,70
192.157,70	56
2.771,50	0,81 (redondeados)
o	
56	0,81 (redondeado)
72,82 (redondeado)	1,05 (redondeado)

Cuentas y saldos de balance y pérdidas y ganancias a cierre de 20XX+1

Saldos deudores	Importes	Saldos acreedores	Importes
250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio» [ANC] (1)	1.246.308	900, «Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto» [IPN]	427.419,73
800, «Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto» [GtoPN]	79.982	7632, «Beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto» [IFin]	1.354,77
6632, «Pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto» [GtoFin]	13,58	902, «Transferencias de pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto» [IPN]	13,58
133, «Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto» [PN]	112.175,70		

(1) Dado que el enunciado exige datos a cierre del ejercicio, deberíamos de haber practicado el ajuste correspondiente al cierre para los activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto:



Saldos deudores	Importes	Saldos acreedores	Importes
▶			
Valor contable (14.837 × V <i>ex post</i>)		818.888,27 (2)	
VR (14.837 × 35 × 240%)		1.246.308	
Ajuste (B.º)		427.419,73	
(2)			
	250, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio»		
	Debe	Haber	
	719.838	79.982	
	188.260,96	9.228,69	
	Saldo (d): 818.888,27		

Segunda parte

Anotaciones contables precisas para la recogida de las obligaciones

Aunque el enunciado nos indica que solamente tenemos que registrar las operaciones relativas a la recogida de las obligaciones, para poder elaborar las operaciones de recogida, haremos las operaciones desde la emisión hasta la recogida:

En primer lugar, para practicar un tratamiento contable siguiendo lo establecido para un pasivo financiero a coste amortizado según la NRV 9.^a 3.1, planteamos el equilibrio financiero siguiente:

$$35.000 \times 17 \times 96\% - 11.000 = 53.550 a_{3; ie} + 773.500 \times (1 + ie)^{-3}$$

$$ie = 20,01770966\%$$

El tipo de interés efectivo anual planteado equivale financieramente al que el enunciado de examen nos ofrece:

$$ie = (1 + ie_4)^4 - 1$$

$$ie_4 = 4,6673753\%$$

$$ie = 20,01770966\%$$

Cuadro de amortización del empréstito

	Capital vivo	Intereses	Pago	Amortización
1 de febrero de 20XX	560.200	–	–	–
1 de febrero de 20XX+1	560.200	112.139,21	53.550	-58.589,21
1 de febrero de 20XX+2	618.789,21	123.867,43	53.550	-70.317,43
1 de febrero de 20XX+3	689.106,64	137.943,36	827.050	689.106,64

Por la emisión del empréstito, a 1 de febrero de 20XX:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	560.200	
177	Obligaciones y bonos		560.200

Por el devengo de los intereses hasta el 31 de diciembre de 20XX:

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos (112.139,21 × 11/12)	102.794,27	
506	Intereses de empréstitos y otras obligaciones análogas [(35.000 × 17) × 9% × 11/12]		49.087,50
177	Obligaciones y bonos		53.706,77

Por el devengo de intereses hasta el 1 de febrero de 20XX+1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	9.344,93	
506	Intereses de empréstitos y otras obligaciones análogas		4.462,50
177	Obligaciones y bonos		4.882,43

Por el pago del cupón correspondiente a esta fecha:

Código	Cuenta	Debe	Haber
506	Intereses de empréstitos y otras obligaciones análogas	53.550	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		53.550

Devengo de intereses hasta la recogida de las obligaciones a 1 de septiembre de 20XX+1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos $(123.867,43 \times 7/12)$	72.256	
506	Intereses de empréstitos y otras obligaciones análogas $[(35.000 \times 17) \times 9\% \times 7/12]$		31.237,50
177	Obligaciones y bonos		41.018,50

Por la recogida de las obligaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos $[(618.789,21 + 41.018,50) \times 3.000/35.000]$	56.554,95	
506	Intereses de empréstitos y otras obligaciones análogas $(31.237,50 \times 3.000/35.000)$	2.677,50	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros $(3.000 \times 17 \times 102\%)$		52.020
775	Beneficios por operaciones obligaciones propias		7.212,45

Saldos a cierre de 20XX+1 relativos a las obligaciones

Saldos deudores	Importes	Saldos acreedores	Importes
661, «Intereses de obligaciones y bonos» $(9.344,93 + 72.256 + 123.867,43 \times 32.000/35.000 (1) \times 4/12)$	119.351	177, «Obligaciones y bonos» $\{618.789,21 \times 32.000/35.000 + [(123.867,43 \times 32.000/35.000 \times 11/12) - (53.550 \times 32.000/35.000 \times 11/12)]\} (2)$	624.682,83
		506, «Intereses de empréstitos y otras obligaciones análogas» $(53.550 \times 32.000/35.000 \times 11/12)$	44.880

(1) Téngase en cuenta que para la elaboración del saldo relativo a los intereses que genere el empréstito de 1 de septiembre a 31 de diciembre de 20XX+1 se han considerado las 32.000 obligaciones pendientes de amortizar.

(2) El saldo se elabora tomando el coste amortizado al final del primer periodo de pago (en la parte no amortizada anticipadamente) y sumando la diferencia entre los intereses efectivos y los explícitos de los bonos no amortizados durante 11 meses.

Emisión del empréstito siguiendo la alternativa de registro de gastos en el momento de la emisión del PGC de Pymes

Al requerirse únicamente la emisión del empréstito, precisamos de las notas sobre la valoración inicial de pasivos financieros a coste amortizado de la NRV 9.ª 2.1.1 del PGC de Pymes:

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles; no obstante, **estos últimos, así como las comisiones financieras que se carguen a la empresa cuando se originen las deudas con terceros, podrán registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de su reconocimiento inicial.** (La negrita es nuestra)

En tal caso, planteamos el siguiente equilibrio financiero:

$$35.000 \times 17 \times 96 \% = 53.550 a_{3;ie} + 773.500 \times (1 + ie)^{-3}$$

$$ie = 19,17978975 \%$$

Cuadro de amortización del empréstito

	Capital vivo	Intereses	Pago	Amortización
1 de febrero de 20XX	571.200	–	–	–
1 de febrero de 20XX+1	571.200	109.554,96	53.550	–56.004,96
1 de febrero de 20XX+2	627.204,96	120.296,59	53.550	–66.746,59
1 de febrero de 20XX+3	693.951,55	133.098,45	827.050	693.951,55

Por la emisión del empréstito, a 1 de febrero de 20XX:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	560.200	
669	Otros gastos financieros	11.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
177	Obligaciones y bonos		571.200

Caso práctico núm. 3

Contabilidad de sociedades

La sociedad anónima Positiva, SA desea decidir sobre la posible reducción de capital obligatoria por compensación de pérdidas, tal y como recoge el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, para lo cual presenta un balance de situación, debidamente auditado y aprobado, con fecha 31 de diciembre de 20XX, en el que se recogen las siguientes cuentas (datos en euros): capital social (20 € nominal cada acción), 1.200.000; ajustes a valor razonable (saldo deudor), 20.000; investigación y desarrollo, 200.000; maquinaria, 1.100.000; otros pasivos no corrientes...; reserva legal, 210.000; clientes, 300.000; fianzas constituidas, 140.000; reserva voluntaria, 20.000; reserva por capital amortizado, 200.000; resultado positivo ejercicio 20XX, 15.000; caja y bancos, 110.000; fondo de comercio, 200.000; construcciones, 100.000; terrenos y bienes naturales, 50.000; reserva estatutaria (indisponible), 50.000; resultado negativo 20XX-1, 400.000; resultado negativo ejercicios anteriores, 900.000; subvenciones de capital, 100.000.

Sabiendo que la única diferencia entre el balance de situación al cierre de 20XX-1 y el del cierre de 20XX es la que se puede desprender de los resultados del ejercicio, los administradores de Positiva, SA le encargan a usted llevar a junta general de accionistas, para someterlo a su aprobación, un informe sobre la posible reducción de capital obligatoria por compensación de pérdidas al cierre de 20XX, tanto por su importe mínimo como por su importe máximo, asegurando, en ambos casos, el reparto de dividendos.

Después de realizar el correspondiente informe, y si dicha operación de reducción fuera obligatoria, se solicita:

- Informe sobre la reducción de capital obligatoria, en su importe mínimo y máximo asegurando el reparto de dividendos.
- Anotaciones contables que correspondiera realizar suponiendo que la junta general de accionistas aprobó la reducción de capital por su importe mínimo.

- Patrimonio neto contable, debidamente desglosado, después de la reducción de capital mínima.
- Efectos que ha provocado en el valor nominal de las acciones dicha operación.

Solución

Informe sobre la posible situación de reducción de capital obligatoria por pérdidas (art. 327 TRLSC)

Para la resolución del ejercicio tomamos en consideración los siguientes artículos:

Artículo 327 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC):

Artículo 327. Carácter obligatorio de la reducción.

En la sociedad anónima, la reducción del capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido su patrimonio neto por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio neto.

Artículo 3.1 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 5 de marzo de 2019:

Artículo 3. Definiciones.

A los efectos de la presente resolución, los siguientes términos se definen como sigue:

1. Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de la constitución de la sociedad o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten. Se entiende por resultados acumulados u otras variaciones que le afecten, los ingresos y gastos del ejercicio y de los ejercicios anteriores que no se hayan distribuido.

A los efectos de decidir si procede la distribución de beneficios, o determinar si concurre la causa de reducción obligatoria de capital social o de disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del

capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto. Los préstamos participativos se presentan en el pasivo del balance si cumplen la definición de pasivo incluida en el apartado 3 de este artículo, pero se considerarán patrimonio neto a los efectos de determinar si concurren las causas de reducción obligatoria de capital social o de disolución obligatoria por pérdidas reguladas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. (La negrita es nuestra)

Con el fin de analizar la situación patrimonial de la empresa, planteamos el conjunto de saldos patrimoniales en la siguiente tabla:

Patrimonio neto a los efectos del artículo 327 del TRLSC en 20XX

Patrimonio neto a los efectos de la reducción obligatoria de capital por pérdidas	
PN PGC	
100, «Capital social»	1.200.000
112, «Reserva legal»	210.000
113, «Reservas voluntarias»	20.000
1141, «Reservas estatutarias»	50.000
1142, «Reserva por capital amortizado»	200.000
121, «Resultados negativos de ejercicios anteriores»	-900.000
129, «Resultado del ejercicio, 20XX»	15.000
129, «Resultado del ejercicio, 20XX-1»	-400.000
130, «Subvenciones oficiales de capital»	100.000
133, «Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto»	-20.000
+ SDNE	0
+ Nominal y primas de acciones consideradas como pasivos financieros	0
+ Préstamos participativos	0
+/- Patrimonio neto por operaciones de cobertura	0
Total	475.000

Sabiendo que los dos tercios del capital social están en 800.000 (2/3 de 1.200.000) y que el patrimonio en 20XX es de 475.000, y en 20XX+1 de 460.000; obviamente, la sociedad Positiva, SA se encuentra obligada a reducir capital por pérdidas.

Anotaciones contables siguiendo la alternativa de la reducción mínima

En una reducción de capital mínima hay que resaltar las siguientes características:

- En esta reducción quedarán pérdidas por compensar.
- Haremos que el patrimonio neto coincida con las 2/3 partes del capital social ya reducido. El capital social ya reducido será el producto de 3/2 de 475.000, por lo que será de 712.500.
- Visto que el enunciado indica que se busca repartir dividendos lo antes posible, dejaremos al menos un 10 % del capital social ya reducido como reserva legal para cumplir con la prescripción del artículo 326 del TRLSC². La nueva reserva legal será de 71.250.

En primer lugar, reclasificamos los resultados negativos de 20XX-1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	400.000	
129	Resultado del ejercicio de 20XX-1		400.000

Por la reducción del capital por el importe mínimo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	20.000	
129	Resultado del ejercicio de 20XX	15.000	
112	Reserva legal (210.000 – 71.250)	138.750	



² «Artículo 326. Condición para el reparto de dividendos.

Para que la sociedad pueda repartir dividendos una vez reducido el capital será preciso que la reserva legal alcance el diez por ciento del nuevo capital».

Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
100	Capital social (1.200.000 – 712.500)	487.500	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		661.250

Situación patrimonial después de la reducción mínima

Patrimonio neto a los efectos de la reducción obligatoria de capital por pérdidas

PN PGC		
100, «Capital social»		712.500
112, «Reserva legal»		71.250
113, «Reservas voluntarias»		0
1141, «Reservas estatutarias»		50.000
1142, «Reserva por capital amortizado»		200.000
121, «Resultados negativos de ejercicios anteriores»		-638.750
130, «Subvenciones oficiales de capital»		100.000
133, «Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto»		-20.000
+ SDNE		0
+ Nominal y primas de acciones consideradas como pasivos financieros		0
+ Préstamos participativos		0
+/- Patrimonio neto por operaciones de cobertura		0
Total		475.000

Efecto de la reducción de capital en el nominal de las acciones

Como el enunciado no indica nada sobre alguna otra alternativa para la reducción de capital, entendemos que el nominal de todas las acciones es reducido.

- Acciones en total 60.000 acciones
- Capital social reducido 712.500
- Nominal reducido unitario (712.500/60.000) 11,875

La reducción que ha experimentado el nominal de las acciones con esta operación ha sido del 40,625 %.

Anotaciones contables siguiendo la alternativa de la reducción máxima

Para saber cuál es el importe máximo a reducir, queriendo repartir resultados lo antes posible, vamos a ver la diferencia entre las partidas compensables:

Partidas patrimoniales compensables	
121, «Resultados negativos de ejercicios anteriores»	-1.300.000
129, «Resultado del ejercicio»	+15.000
113, «Reservas voluntarias»	+20.000
1141, «Reservas estatutarias» (1)	+50.000
112, «Reserva legal»	+210.000
1142, «Reserva por capital amortizado» (2)	+200.000
100, «Capital social»	+1.200.000
Total	395.000

(1) A efectos de elaborar la solución, entendemos que las reservas estatutarias tienen el mismo carácter de disposición que la reserva legal (art. 274 TRLSC). Por tanto, pueden usarse para compensación de pérdidas.

(2) Como la compensación de pérdidas afecta al capital, la reserva por capital amortizado se toma como compensable al tener los mismos requisitos exigidos al capital para su disposición (art. 335 c) TRLSC).

Para poder repartir resultados lo antes posible y hacer la reducción máxima de capital social posible, la suma del capital social y la reserva legal será de 395.000, siendo el importe de la reserva legal el 10 % del capital social ya reducido.

$$395.000 = 1,1 \text{ CS}$$

$$\text{CS} = 359.090,91$$

$$\text{RL} = 35.909,09$$

Por la reducción de capital máxima:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	20.000	
129	Resultado del ejercicio 20XX	15.000	
1141	Reservas estatutarias	50.000	
1142	Reserva por capital amortizado	200.000	
112	Reserva legal (210.000 – 35.909,09)	174.090,91	
100	Capital social (1.200.000 – 359.090,91)	840.909,09	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		1.300.000

Patrimonio neto a los efectos de la reducción obligatoria de capital por pérdidas

PN PGC			
100, «Capital social»		359.090,91	
112, «Reserva legal»		35.909,09	
113, «Reservas voluntarias»		0	
1141, «Reservas estatutarias»		0	
1142, «Reserva por capital amortizado»		0	
121, «Resultados negativos de ejercicios anteriores»		0	
130, «Subvenciones oficiales de capital»		100.000	
133, «Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto»		-20.000	
+ SDNE		0	
+ Nominal y primas de acciones consideradas como pasivos financieros		0	
+ Préstamos participativos		0	
+/- Patrimonio neto por operaciones de cobertura		0	
Total		475.000	

Caso práctico núm.4

Operaciones financieras

Un agricultor A compra un tractor pagando en efectivo 10.000 euros y firmando con el concesionario tres letras de nominal 15.000 euros cada una, con vencimientos a 60, 90 y 120 días respectivamente y un tanto de descuento del 3 %.

A los 20 días de haber firmado la operación, el dueño del concesionario de tractores descuenta las tres letras en una entidad financiera, que le aplica un tanto de interés del 4 % y una comisión del 0,5 % sobre el nominal de cada letra con un mínimo global de 250 euros.

Además, 30 días más tarde la entidad financiera vende las letras a otro agricultor B que dispone de liquidez suficiente para invertir, que se hace con ellas a un tanto de descuento del 4 % y una comisión del 0,25 % sobre el nominal de cada letra.

Aprovechando la amistad que existía entre ambos agricultores, y ante la imposibilidad de pagar la primera letra en el momento de su vencimiento, ese día el agricultor A propone al agricultor B sustituir las tres letras pendientes por una sola que tendría vencimiento dentro de 100 días, puesto que en esa fecha el agricultor A tiene la certeza de que recibirá un ingreso de 46.300 euros por la venta de una tierra, importe con el que cree poder hacer frente a la letra. El agricultor B accede inmediatamente al cambio propuesto, pero cobrando un tanto de interés del 4 % y una comisión del 1 % sobre el nominal de cada una de las cuatro letras afectadas por la operación.

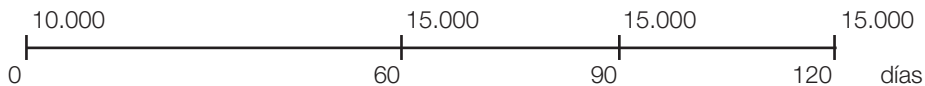
Se pide (considerando año/base de 360 días):

1. Precio del tractor.
2. Importe que obtiene el dueño del concesionario al descontar las letras en la entidad financiera.
3. Cantidad que paga el agricultor B al comprar las letras a la entidad financiera.
4. Importe/nominal de la letra que sustituye a las tres iniciales pendientes en la operación de sustitución que acepta el agricultor B.
5. Indicar si con el ingreso que el agricultor A recibirá por la venta de la tierra podrá hacer frente al pago de la letra única que sustituye a las tres iniciales.
6. Tanto de interés efectivo de la operación para el agricultor B.

Solución

Punto 1

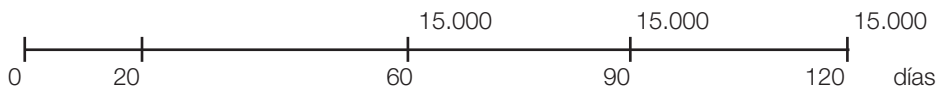
El precio del tractor se obtendrá al añadir al pago inicial el resultado de actualizar los nominales de las letras firmadas al tipo de descuento del 3 % anual.



$$\text{Precio tractor: } 10.000 + 15.000 \times (1 - 0,03 \times 60/360) + 15.000 \times (1 - 0,03 \times 90/360) + 15.000 \times (1 - 0,03 \times 120/360) = 54.662,50.$$

Punto 2

El efectivo obtenido por el dueño del concesionario se obtiene al actualizar los nominales de las letras firmadas al tipo de interés del 4 % anual y, además, restar el importe mínimo de las comisiones (250 €), ya que es superior al que resulta de aplicar el 0,25 % sobre los nominales ($0,25 \% \times 45.000 = 112,50$).



$$\text{Efectivo} = \frac{15.000}{1 + 0,04 \times \frac{40}{360}} + \frac{15.000}{1 + 0,04 \times \frac{70}{360}} + \frac{15.000}{1 + 0,04 \times \frac{100}{360}} - 250 = 44.403,03$$

Punto 3

El importe que deberá pagar el agricultor B resulta de descontar los nominales de las letras a un tanto de descuento del 4 % anual, incrementado por la cuantía de las comisiones que también soporta.

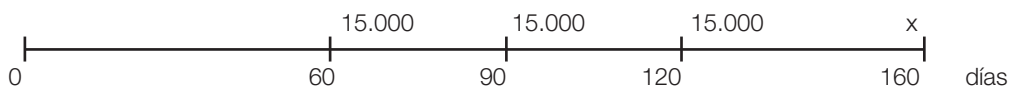


$$\text{Importe pagado: } 15.000 \times (1 - 0,04 \times 10/360) + 15.000 \times (1 - 0,04 \times 40/360) + 15.000 \times (1 - 0,04 \times 70/360) + 0,25 \% \times 45.000 = 44.912,50.$$

Punto 4

La sustitución de las tres letras por otra única a desembolsar 100 días más tarde obligará a realizar la equivalencia financiera entre ambas alternativas al 4 % de tipo de interés, considerando, además, una comisión del 1 % sobre el nominal de las cuatro letras.

Considerando que la valoración se realiza en el momento inicial, esto es, en el vencimiento de la primera letra, el planteamiento será el siguiente:



$$i = 4\%$$

$$15.000 + \frac{15.000}{1 + 0,04 \times \frac{30}{360}} + \frac{15.000}{1 + 0,04 \times \frac{60}{360}} + 0,01 \times 45.000 + 0,01 \times X = \frac{X}{1 + 0,04 \times \frac{100}{360}}$$

Resultando:

$$X = 46.272,03$$

Punto 5

Dado que el pago que debe realizar el agricultor A después de haber llegado al acuerdo con el agricultor B de aplazar las deudas por un única es inferior al cobro previsto por la venta de las tierras, no tendrá ningún problema para hacer frente a dicho pago.

Punto 6

El tanto de interés efectivo del agricultor B será la rentabilidad obtenida como consecuencia de haber comprado las letras por un importe total de 44.912,50 euros y recibir 110 días más tarde los 46.272,03 euros, que es el importe que finalmente le pagará el agricultor A.

$$44.912,50 \times (1 + i \times 110/360) = 46.272,03$$

Resultando:

$$i = 9,907\%$$

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 citas. Las citas bibliográficas a lo largo del texto se harán citando al autor solo por el apellido, año de publicación y, si procede, las páginas (todo entre paréntesis y separado por comas). *Vid.* ejemplos de citas basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
6. Las referencias bibliográficas se limitarán a las que expresamente sustentan la investigación y son citadas en el trabajo. No ocuparán más de 3 páginas. Se situarán al final del artículo y se ajustarán a las normas APA (7.ª ed.). *Vid.* ejemplos de lista de referencias basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
7. Los criterios de edición que deben seguir los autores se encuentran detallados en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.

Proceso editorial

- Recepción de artículos. Se acusará su recibo por la editorial, lo que no implicará su aceptación.
- Remisión de originales al Consejo de redacción. La editorial remitirá el trabajo al Consejo de redacción de la revista, que lo analizará y decidirá su aceptación, su admisión condicionada a la introducción de cambios por el/los autor/es o su rechazo. En cualquiera de los casos, la decisión adoptada será comunicada al/a los autor/es.
- Sistema de revisión por pares. El estudio enviado a evaluación será analizado por dos evaluadores externos, de forma confidencial y anónima (doble ciego), que emitirán un informe sobre la conveniencia o no de su publicación, que será tomado en consideración por el Consejo de redacción. El trabajo revisado que se considere que puede ser publicado condicionado a la inclusión de modificaciones deberá ser corregido y devuelto por los autores a la revista en el plazo máximo de 1 mes, tanto si se solicitan correcciones menores como mayores.
- Proceso editorial. En los trabajos de investigación, una vez finalizado el proceso de evaluación, se enviará al autor principal del trabajo la notificación de aceptación o rechazo para su publicación. Asimismo, le serán remitidas, si así se requiere editorialmente, las pruebas de imprenta de su trabajo para su examen y eventual corrección. Terminado el proceso y disponible el artículo, se le hará llegar por correo electrónico al autor.



Más de **350 libros digitales** en las áreas de

- Calidad y medioambiente
- Ciencias de la salud
- Contabilidad
- Derecho laboral y Seguridad Social
- Derecho administrativo
- Derecho civil
- Derecho constitucional
- Derecho mercantil
- Derecho penal
- Derecho procesal
- Economía y finanzas
- Educación
- Historia
- Idiomas
- Informática
- Ingeniería
- Marketing
- Periodismo
- Psicología
- Recursos humanos
- Tributación

// Facilidades de pago

// Entrega inmediata

// También en papel

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 • Empresa y Tecnología • Marketing

Facultad de Ciencias Jurídicas

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

Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Periodismo • Publicidad y Relaciones Públicas

TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADOS

(Consultar en www.udima.es)

MÁSTERES OFICIALES

Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos • 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

¡MATRÍCULA ABIERTA! DESCUENTO ESPECIAL AHORA