

TAX LEGAL ADVISORY REVIEW

LA REVISTA PARA EL MUNDO ECONÓMICO-EMPRESARIAL

1er Aniversario

Thank you

PRESENTACIÓN

TAX LEGAL ADVISORY REVIEW, una publicación que pretende ser un cauce para acercar y, en lo posible, conectar, a profesionales, docentes, alumnos y a todos aquellos apasionados del mundo de la Propiedad Intelectual e Industrial, el Derecho Económico y de la Consultoría Empresarial; así como para divulgar y debatir temas de otras disciplinas transversales. Se trata, por tanto, de una publicación abierta, a través de la cuál llamamos a todos los que puedan estar interesados a colaborar en la investigación y divulgación de nuestras disciplinas.

Los objetivos de esta publicación son modestos: lo que pretendemos es compartir conocimiento y llegar por muchos años, a lectores de diferentes tipos y disciplinas, invitándoles a colaborar con sus artículos, entrevistas y opiniones y con el ánimo de contribuir a la actualización permanente de nuestros lectores.

UN PROYECTO ACADÉMICAMENTE AVALADO



c/ José Franchy Roca 5, 6º Oficina 8
35008 Las Palmas de Gran Canaria



Dialnet



www.tlarev.com
www.stellvest.com
ISSN: 2952-1289

ESTRUCTURA

COMITÉ DE DIRECCIÓN

Daniel E. Márquez Lasso

Socio Director · Stellvest tax legal advisory

Profesor Doctor en Derecho Financiero y Tributario · Universidad Complutense de Madrid · CES Cardenal Cisneros

Director del Máster en Propiedad Intelectual e Industrial · Universidad Internacional de la Rioja

Jonathan Márquez Lasso

Socio Director · Stellvest tax legal advisory

Presidente de la Comisión de Formación y Vicepresidente de la Comisión Técnica Tributaria · Colegio de Economistas de Las Palmas

Profesor de Economía Aplicada y Fiscalidad Internacional · MBA Business School

Miriam Martínez Pérez

Socia Directora · Stellvest tax legal advisory

Profesora Contratada Doctora de Derecho Mercantil y Directora del Grado en Derecho · Universidad Internacional de la Empresa

COMITÉ EJECUTIVO

Carlos Sosa Sáenz

Director Comercial y de Marketing Paradisus Gran Canaria · Meliá Hotels International

Eduardo Walls Barrios

CEO y Socio Fundador · Strategio Business Consulting

COMITÉ ACADÉMICO

Alberto Herranz Torres

Profesor Doctor de Sistemas Jurídicos Contemporáneos · Coordinador de la División de Derecho · CES Cardenal Cisneros

Amelia González Méndez

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario · Universidad de Santiago de Compostela

Carmen Rodilla Martí

Profesora Contratada Doctora de Derecho Mercantil · Universidad de Valencia

Presidenta de la Comisión de Defensa de la Competencia de la Comunidad Valenciana

Harold Bertot Triana

Profesor Doctor de Derecho Internacional Público y Director del Grado en Relaciones Internacionales · Universidad Internacional de la Empresa

Inmaculada de la Haza de Lara

Partner en Balder IP Abogados · Presidenta del Colegio Oficial de Agentes de la Propiedad Industrial

Isabel Antón Juárez

Profesora Titular de Derecho Internacional Privado · Universidad Carlos III de Madrid

Jaume Martí Miravalls

Profesor Titular de Derecho Mercantil · Universidad de Valencia

Of Counsel Roca Junyent

ESTRUCTURA

José Fernández Tamames

Director del Grado en Ingeniería Informática y Profesor en Dirección de Sistemas de la Información ·
Universidad Internacional de la Empresa

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario y Director de la Escuela de Práctica Jurídica ·
Universidad Complutense de Madrid

José Manuel Iglesias Casais

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario · Universidad de Santiago de Compostela

Juan José Nieto Montero

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario · Universidad de Santiago de Compostela

Laura Miraut Martín

Profesora Titular de Filosofía del Derecho · Universidad de las Palmas de Gran Canaria

Lia Tevosyan

Lecturer of Law Department · Eurasia International University

María José Molina García

Profesora Contratada Doctora de Derecho Administrativo · Secretaria General Universidad Internacional
de la Empresa

Miguel Abel Souto

Catedrático de Derecho Penal · Universidad de Santiago de Compostela

Miguel Ángel Martínez Lago

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario · Universidad Complutense de Madrid

COMITÉ DE REDACCIÓN**Pablo Cabrero Martín**

Asociado Stellvest tax legal advisory · Universidad Complutense de Madrid

José Luis Quintana Cortés

Abogado · Socio en Rodríguez Castaño Abogados · Universidad Carlos III de Madrid

Katherine González H.

Abogada Asociada · Corral Rosales · Ecuador

Sara de Torres Riveiro

Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos · Naciones Unidas
Universidad de Valencia · Universidad de Santiago de Compostela

Sonia Regueiro Lemos

Abogada · Universidad de Vigo · Universidad de Santiago de Compostela

Natalia Pais Wyka

Técnico Jurídico · Xunta de Galicia · Universidad de Santiago de Compostela

SECRETARÍA**Diego E. Márquez Sosa**

Instituto de Estudios Bursátiles · Universidad Complutense de Madrid

NORMAS PARA AUTORES

Las contribuciones escritas se presentarán en formato Word con una extensión máxima de cuatro folios:

- Tipo de letra Times New Roman.
- Punto 12.
- Espacio sencillo.

Las contribuciones se adaptarán a alguna de las siguientes secciones de TLARev:

- Estudios: 20 páginas de extensión máxima, incluyendo notas al pie.
- Estudios breves: 8 páginas de extensión máxima, incluyendo notas al pie.
- Comentarios de jurisprudencia: 3 páginas de extensión máxima, incluyendo notas al pie.
- Opinión: 3 páginas de extensión máxima, sin notas al pie.
- Tendencias: 1 página de extensión máxima sobre noticias de actualidad.
- Referencias bibliográficas: 2 páginas de extensión máxima sobre obras publicadas de actualidad.
- La entrevista: 4 páginas de extensión máxima que recojan entrevistas de interés.

La autoría de la contribución puede ser individual o colectiva, debiendo hacer constar el cargo de cada uno de los autores.

Junto con la contribución, el autor o autores deberá adjuntar una breve reseña bibliográfica y una fotografía profesional con buena calidad.

Las contribuciones escritas deberán estar relacionadas con el ámbito y objetivos de la Revista, esto es, la Propiedad Industrial e Intelectual, el Derecho Económico y la Consultoría Empresarial.

La Dirección de la Revista se reserva el derecho a rechazar aquellas contribuciones que no se ajusten a las normas indicadas.

Se trata de una publicación de carácter trimestral, cuyos números se distribuyen en los siguientes períodos: enero-marzo, abril-junio, julio-septiembre y octubre-diciembre. Los plazos de entrega serán:

- Número enero - marzo: entrega de originales hasta el 15 de marzo.
- Número abril - junio: entrega de originales hasta el 15 de junio.
- Número julio - septiembre: entrega de originales hasta el 15 de septiembre.
- Número octubre - diciembre: entrega de originales hasta el 15 de diciembre.

Las contribuciones se enviarán a la dirección de email: tlarev@stellvest.com.

EN ESTE NÚMERO

EDITORIAL DE LOS DIRECTORES..... 8

ESTUDIOS:

· CONTRATACIÓN MERCANTIL INTERNACIONAL EN ESPAÑA TRAS EL COVID-19: ¿PACTA SUNT SERVANDA O REBUS SIC STANTIBUS?..... 11

· LA GÉNESIS DE LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA EN ESPAÑA: DEL SUBSIDIO INDUSTRIAL Y DEL COMERCIO AL IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DE SOCIEDADES Y ENTIDADES JURÍDICAS..... 26

· LA TRIBUTACIÓN EN EL IRNR DE LAS RENTAS DERIVADAS DEL ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES SITUADOS EN ESPAÑA: UNA CUESTIÓN DE COMPATIBILIDAD CON EL ARTÍCULO 63 DEL TFUE..... 41

· LA COMUNICACIÓN EMPRESARIAL EN LAS ESCUELAS CINEMATOGRAFICAS DE ESPAÑA..... 48

ESTUDIOS BREVES:

· RIESGOS EN COMPLIANCE RELACIONADOS CON LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL: MENCIÓN ESPECIAL EN LA GESTIÓN DE DENUNCIAS E INVESTIGACIONES INTERNAS..... 59

· EL IMPACTO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN EL ÁMBITO LEGAL..... 65

OPINIÓN:

· PODER JUDICIAL VERSUS PODER DE LOS JUECES..... 72

· LA CONSTITUCIÓN ECONÓMICA EN UN ESTADO COMPLEJO..... 74

TENDENCIAS:

· NIKE DEFIENDE SU TECNOLOGÍA ‘FLYKNIT’ MEDIANTE LA INTERPOSICIÓN DE DEMANDAS POR INFRACCIÓN DE SUS PATENTES..... 84

EN ESTE NÚMERO

· LA EVOLUCIÓN HACIA UN TURISMO GLOBALMENTE SOSTENIBLE:
PASADO, PRESENTE Y FUTURO..... 86

RESEÑAS BIBLIOGRÁFICAS:

· LA NACIONALIDAD COMO ELEMENTO PERTURBADOR DE LA
FISCALIDAD INTERNACIONAL (ESPECIAL MENCIÓN AL CASO HISPANO-
FRANCÉS)..... 89

EDITORIAL DE LOS DIRECTORES

UN AÑO... PRIMER ANIVERSARIO DE TLARev... ¡GRACIAS!

DANIEL E. MÁRQUEZ LASSO
JONATHAN MÁRQUEZ LASSO
MIRIAM MARTÍNEZ PÉREZ

Directores de Tax Legal Advisory Review

GRACIAS, en la palabra que lo resume todo.

Cuando comenzamos con este proyecto, cuando le dimos forma al primer número de *Tax Legal Advisory Review*, nunca pensamos que llegaría tan rápido el primer aniversario de nuestra publicación y, sobre todo, que en un año, TLARev crecería tanto.

Por ello, queremos dar las GRACIAS infinitas a nuestros lectores.

GRACIAS a nuestro Comité Ejecutivo: Carlos Sosa Sáenz y Eduardo Walls Barrios.

GRACIAS a nuestro Comité Académico por avalar este proyecto con su prestigio académico: Alberto Herranz Torres, Amelia González Méndez, Carmen Rodilla Martí, Harold Bertot Triana, Inmaculada de la Haza de Lara, Isabel Antón Juárez, Jaume Martí Miravalls, José Fernández Tamames, José Manuel Almudí Cid, José

Manuel Iglesias Casais, Juan José Nieto Montero, Laura Miraut Martín, Lia Tevosyan, María José Molina García, Miguel Abel Souto y Miguel Ángel Martínez Lago.

Y GRACIAS a nuestro Comité de Redacción y Secretaría Académica por avalar con su prestigio profesional esta Revista: José Luis Quintana Cortés, Katherine González H., Sara de Torres Riveiro, Sonia Regueiro Lemos, Natalia Pais Wyka, Diego E. Márquez Sosa y Pablo Cabrero Martín.

En definitiva, GRACIAS por la maravillosa acogida que han tenido todos los números publicados en el primer año de vida de TLARev.

Deseando que sea el primero de muchos.



EDITORIAL DE LOS DIRECTORES



GRACIAS a todos los autores y autoras de TLARev

A close-up photograph of a person's eyes, looking directly at the camera. The image is heavily textured with a fine, woven or mesh-like pattern overlaid on the face, particularly around the eyes and forehead. The lighting is soft, and the colors are muted, giving it a contemplative or analytical feel.

ESTUDIOS

ORTEGA GIMÉNEZ, A., Contratación mercantil internacional en España tras el COVID-19: *¿pacta sunt servanda o rebus sic stantibus?*

TABOADA VILLA, J., La génesis de la imposición societaria en España: del subsidio industrial y del comercio al impuesto sobre las rentas de las sociedades y entidades jurídicas.

DOCASAR GARCÍA, I., La tributación en el IRNR de las rentas derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles situadas en España: una cuestión de compatibilidad con el artículo 63 del TFUE.

SOROA DE CARLOS, M. P., La comunicación empresarial en las escuelas cinematográficas de España.

CONTRATACIÓN MERCANTIL INTERNACIONAL EN ESPAÑA TRAS EL COVID-19: ¿*PACTA SUNT SERVANDA O REBUS SIC STANTIBUS?*

ALFONSO ORTEGA
GIMÉNEZ

Profesor Titular de Derecho Internacional
Privado | Universidad Miguel Hernández de
Elche

Resumen:

Tras la declaración del Estado de alarma, las restricciones impuestas pueden afectar a la relación contractual entre las partes, y pueden dar lugar a una modificación de la distribución de la responsabilidad contractual que pueden originar retrasos o en casos especiales la imposibilidad de cumplimiento de la prestación. Habrá que estar al caso concreto para justificar una suspensión o resolución de un contrato mercantil internacional; y partiendo de la consideración objetiva de que la situación de pandemia es una alteración sobrevenida de las circunstancias de la relación contractual entre las partes contratantes, que puede provocar la imposibilidad de cumplir con la obligación, de una forma definitiva o transitoria, si el cumplimiento tardío de la obligación frustra el contrato o no.



Palabras clave:

COVID-19, pandemia, contrato mercantil internacional, *rebus sic stantibus*, *pacta sunt servanda*.

Abstract:

Following the declaration of the State of Alarm, the imposed restrictions may impact the contractual relationship between the parties, potentially leading to a modification in the distribution of contractual responsibility. This could result in delays or, in specific cases, the impossibility of fulfilling the obligation. Assessing each specific case is essential to justify the suspension or termination of an international commercial contract. It's crucial to objectively consider the pandemic as an unforeseen change in the circumstances of the contractual relationship between the involved parties, potentially causing the inability to fulfill the obligation either permanently or temporarily. It's essential to evaluate whether delay in fulfilling the obligation frustrates the contract or not.

Keywords:

COVID-19, pandemic, international commercial contract, *rebus sic stantibus*, *pacta sunt servanda*.

I. La pandemia y su repercusión en los contratos comerciales internacionales

La crisis del coronavirus es ante todo una amenaza para la salud pública, pero también es, y cada vez más, una amenaza económica. Como consecuencia de la crisis sanitaria que el mundo está sufriendo a causa de la pandemia del coronavirus, son muchas las dudas que pueden surgir en relación con los contratos mercantiles internacionales suscritos que no pueden cumplirse.

Tras la declaración del Estado de alarma, las restricciones impuestas pueden afectar a la relación contractual entre las partes, y pueden dar lugar a una modificación de la distribución de la responsabilidad contractual que pueden originar retrasos o en casos especiales la imposibilidad de cumplimiento de la prestación. La declaración del Estado de alarma y la situación actual de pandemia plantea muchísimos problemas en relación con el cumplimiento de los contratos mercantiles internacionales pendientes de ejecución.

A los efectos de valorar su eventual repercusión sobre el régimen de los contratos mercantiles internacionales,

puede resultar útil diferenciar entre varias categorías de medidas: prohibiciones como restricciones a la movilidad, actividad comercial, exportación de productos o inversiones extranjeras; moratorias en el cumplimiento de obligaciones, suspensión de la eficacia de cláusulas contractuales y otras medidas de adaptación contractual; y, por último, disposiciones relativas a la alteración de plazos, bien procesales, bien de prescripción y caducidad.

Las medidas de emergencia no alteran las llamadas reglas de conflicto a tener en cuenta de cara a establecer el régimen jurídico de los contratos internacionales, que tanto para los tribunales españoles como para los del resto de Estados miembros de la UE continúan siendo con carácter general, y con independencia de los países con los que la transacción esté vinculada, las del Reglamento (CE) n° 593/2008 sobre la ley aplicable a las obligaciones contractuales (Reglamento Roma I o RRI[1]) (arts. 1[2] y 2[3]). Como es sabido, el Reglamento en su artículo 3[4] atribuye amplia libertad a las partes en un contrato internacional para elegir la ley del contrato, de manera expresa o tácita y antes o después de su celebración. Además, la ley designada puede ser la de un país que no presente conexión con el negocio, situación en la que resulta especialmente habitual que la elección de la ley aplicable vaya acompañada de la elección de los tribunales de ese país como competentes. No obstante, lo anterior debe entenderse sin perjuicio de las restricciones específicas previstas para ciertos contratos de transporte (art. 5[5]), de consumo (art. 6[6]), de seguro (art. 7[7]) y de trabajo (art. 8[8]). A falta de elección por las partes, habrá que estar típicamente a lo dispuesto en el artículo 4[9] RRI para concretar la ley de qué país es aplicable al contrato.

En consecuencia, a la hora de abordar la relevancia en el caso concreto de instituciones como la fuerza mayor o la excesiva onerosidad, el tribunal competente habrá de estar típicamente a lo pactado por las partes con independencia de que sean los términos del contrato y, en su caso, la *lex contractus* los que determinen el régimen aplicable entre las partes en materia, por ejemplo, de fuerza mayor o de excesiva onerosidad, es fácil apreciar que el impedimento que imposibilita el cumplimiento de una parte o el elemento que altera sustancialmente el



equilibrio contractual a los efectos de dotar de relevancia a esas instituciones puede ser la adopción de ciertas normas por un Estado distinto de aquel cuyo ordenamiento rige el contrato[10]. Por ejemplo, tal puede ser el caso de disposiciones que prohíben la exportación de productos o la prestación del servicio objeto del contrato de que se trate adoptadas por un Estado distinto de aquel cuya ley es aplicable al contrato en virtud de los arts. 3 y 4 RRI.

II. La cláusula *rebus sic stantibus*

No obstante, sin perder de vista que la concreta Ley nacional de aplicación al contrato será la determinante para la aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus* al mismo, en la actualidad existe una tendencia a que la regla se incorpore a propuestas o proyectos de textos internacionales y, a este respecto, se puede citar como ejemplo lo dispuesto por el artículo 6.2.2 de los principios UNIDROIT, así como lo señalado por el artículo 6.111 de los Principios de Derecho Europeo de la Contratación (PECL).

En este sentido, el citado artículo 6.111 PECL, relativo al «Cambio de Circunstancias», señala: «(1) Las partes deben cumplir con sus obligaciones, aun cuando les

resulten más onerosas como consecuencia de un aumento en los costes de la ejecución o por una disminución del valor de la contraprestación que se recibe. (2) Sin embargo, las partes tienen la obligación de negociar una adaptación de dicho contrato o de poner fin al mismo si el cumplimiento del contrato resulta excesivamente gravoso debido a un cambio de las circunstancias, siempre que: (a) Dicho cambio de circunstancias haya sobrevenido en un momento posterior a la conclusión del contrato. (b) En términos razonables, en el momento de la conclusión del contrato no hubiera podido preverse ni tenerse en consideración el cambio acaecido. (c) A la parte afectada, en virtud del contrato, no se le pueda exigir que cargue con el riesgo de un cambio tal de circunstancias».

Aunque los Principios de Derecho Europeo de los Contratos no tienen carácter vinculante, son una útil herramienta de interpretación jurídica que es utilizada incluso por los Juzgados y Tribunales en su práctica diaria como criterio interpretativo de las normas y jurisprudencia que resulte de aplicación al caso concreto[11]. Habrá que estar al caso concreto para justificar una suspensión o resolución de un

contrato mercantil internacional; y partiendo de la consideración objetiva de que la situación de pandemia es una alteración sobrevenida de las circunstancias de la relación contractual entre las partes contratantes, que puede provocar la imposibilidad de cumplir con la obligación, de una forma definitiva o transitoria, si el cumplimiento tardío de la obligación frustra el contrato o no.

Partiendo de la base de que situaciones como la actual requieren de una empatía empresarial; se debe objetivizar (y no subjetivizar) los hechos acaecidos consecuencia de la pandemia para llegar a la conclusión de que la situación de emergencia sanitaria vivida es o no una causa de fuerza mayor que permita la extinción/resolución del contrato. Además, es fundamental valorar si no existe una alteración sobrevenida y extraordinaria del contrato que pueda dar pie a articular la cláusula *rebus sic stantibus*, y proceder a la modificación del contrato.

La cláusula *rebus sic stantibus* es una expresión latina que puede traducirse como «*estando así las cosas*», el cual hace referencia a un principio de Derecho en virtud del cual se entiende que las estipulaciones establecidas en los contratos teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes en el momento de su celebración, esto es, cualquier alteración sustancial de las mismas, puede dar lugar a la modificación de aquellas estipulaciones

contractuales, permitiéndole a la parte contratante perjudicada por el cambio de las circunstancias invocar la disolución del contrato.

Sobre este tema se ha dicho, por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Supremo (Civil), sec. 1ª, S 05-04-2019, nº 214/2019, rec. 3204/2016, que una situación de crisis económica no puede introducirse en el vínculo contractual para alterar las condiciones del contrato, pero se destaca el carácter imprevisible o inevitable como elemento de base. Con ello, una pandemia, como ha sido declarado por la OMS en el caso del coronavirus, sí que es, sin embargo, una situación imprevisible o inevitable cuando exista una razón de ser objetivable entre la propagación de la enfermedad y el incumplimiento contractual de la parte.

La cláusula *rebus sic stantibus* será de aplicación a los contratos de tracto sucesivo en los que concurren los siguientes requisitos[12]: 1º. Alteración extraordinaria de las circunstancias en el momento de cumplimiento del contrato en relación con las concurrentes al tiempo de su celebración[2]; 2º. Desproporción 13exorbitante y fuera de todo cálculo entre las prestaciones de las partes contratantes, que derrumban el contrato por aniquilamiento de las prestaciones; 3º. Que todo ello acontezca por la sobrevenida aparición de circunstancias radicalmente



imprevisibles; y 4º. Que carezca de otro medio para remediar y salvar el perjuicio.

En la sentencia del Tribunal Supremo (Civil), sec. 1ª, S 30-04-2015, nº 227/2015, rec. 929/2013, se señaló que a la hora de aplicar esta cláusula es preciso atender a los criterios a tomar en consideración para aplicar la doctrina *rebus sic stantibus* por cambio de circunstancias. Es lo que se denominó el «riesgo normal inherente o derivado del contrato», esto es: «los riesgos asignados al cumplimiento del contrato ya por su expresa previsión, ya por su vinculación con los riesgos propios que se deriven de la naturaleza y sentido de la relación obligatoria contemplada en el contrato».

La existencia de una pandemia por coronavirus no puede asociarse a un riesgo inherente a los contratos por su carácter imprevisible y su excepcional manifestación ante la intensidad del fenómeno. Asimismo, la sentencia núm. 333/2014 de 30 junio, estableció como otro de los criterios a tomar en consideración para aplicar la doctrina *rebus sic stantibus* por cambio de circunstancias lo que denominó el «riesgo normal inherente o derivado del contrato», esto es, los riesgos asignados al cumplimiento del contrato ya por su expresa previsión, ya por su vinculación con los riesgos propios que se deriven de la naturaleza y sentido de la relación obligatoria contemplada en el contrato.

El Tribunal Supremo descarta la aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus* para revisar o resolver el contrato cuando haya existido previsión legal o contractual de los riesgos posibles.

En la sentencia del Tribunal Supremo (Civil), sec. 1ª, S 30-06-2014, nº 333/2014, rec. 2250/2012 se indican varios puntos de interés que avalarían aplicar la cláusula «*rebus*» a la situación de pandemia de coronavirus, por lo que de ello se pueden deducir las siguientes reglas aplicables a la situación provocada por el coronavirus:

- 1.- La aplicación de la cláusula, en rigor, no supone una ruptura o singularidad respecto de la regla preferente de la lealtad a la palabra dada (*pacta sunt servanda*), ni tampoco de la estabilidad o mantenimiento de los contratos.
- 2.- Esto quiere decir que en estos casos de pandemia no

quiere decirse que la aplicación de la «*rebus*» suponga romper el *pacta sunt servanda*, porque quien queda afectado por el virus en su relación con lo pactado quería cumplirlo, pero la imprevisibilidad y ajenidad de la pandemia le impide hacerlo, o, al menos, en la manera como se pactó.

3.- Cuando, fuera de lo pactado y sin culpa de las partes y de forma sobrevenida, las circunstancias que dotaron de sentido la base o finalidad del contrato cambian profundamente, las pretensiones de las partes, lo que conforme al principio de buena fe cabe esperar en este contexto, pueden ser objeto de adaptación o revisión de acuerdo al cambio operado.

En este caso concurre en la pandemia una circunstancia:

- Ajena a lo pactado.
- No hay culpa del afectado por la pandemia de coronavirus.
- Resulta de forma sobrevenida e inesperada.
- No era un riesgo previsible. No se podría prever.
- La incidencia de los efectos del virus es relevante y grave.
- Se manifiesta con una inusitada beligerancia en la imposibilidad de cumplir el contrato conforme a lo pactado.
- El principio de buena fe determina que el afectado por el virus actuó de buena fe y no colaboró en la imposibilidad de cumplir conforme a lo pactado.
- Esta relación entre el principio de buena fe y la cláusula *rebus sic stantibus* ya ha sido reconocida por el TS caso, entre otras, de la Sentencia de 21 de mayo de 2009 (núm. 1178/2004).

En la doctrina del Tribunal Supremo sobre esta cláusula se hace constar, también, que:

1.- A través de la doctrina de la base del negocio, se contrasta principalmente el alcance de dicha mutación o cambio respecto del sentido o finalidad del contrato y de la conmutatividad o equilibrio prestacional del mismo.

De esta forma, el contraste de la denominada base objetiva del negocio nos permite concluir que la mutación o cambio de circunstancias determina la desaparición de la base del negocio cuando:

- La finalidad económica primordial del contrato, ya expresamente prevista, o bien derivada de la naturaleza o sentido del mismo, se frustra o se torna inalcanzable.
- La conmutatividad del contrato, expresada en la equivalencia o proporción entre las prestaciones, desaparece prácticamente o se destruye, de suerte que no puede hablarse ya del juego entre prestación y contraprestación.

Ante una epidemia de virus y su efecto expansivo tan demoledor y perverso, como destructor, la base del negocio desaparece ante esta irrupción en el marco contractual entre las partes. El incumplidor no incumple por y para alterar la base del negocio, sino que ésta se ve afectada por la ajenidad contractual del coronavirus.

2.- La aplicación de la cláusula *rebus* no se realiza en atención a la perspectiva de la posible liberación del deudor, desde el estricto plano de la posibilidad o no de realización de la prestación tras el acontecimiento sobrevenido.

El deudor no quiere «*liberarse*» de cumplir su obligación por la circunstancia del coronavirus. No quiere «*aprovecharse de ella*», sino que quiere cumplir cuando pueda, y cuando de lo que se le «*libere*» es de los efectos del virus en los contratos que se han celebrado entre las partes en nuestro país.

«Como consecuencia de la crisis sanitaria que el mundo ha sufrido a causa de la pandemia del coronavirus, son muchas las dudas que pueden surgir en relación con los contratos mercantiles internacionales suscritos que no pueden cumplirse»

Los supuestos de la pandemia por coronavirus entrarían en la vía del artículo 1.105 Código Civil[14] de fuerza mayor, bajo el cual: «*fuera de los casos expresamente mencionados en la ley, y de los en que así lo declare la obligación, nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse o, que, previstos, fueran inevitables*».

En los casos de pandemia no existe la referencia del concepto al que alude el Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia 511/2013 de 18 jul. 2013, Rec. 1791/2010 de «*incumplimiento resolutorio previsible o anticipado, ni de incumplimiento resolutorio previsible*». En modo alguno podría preverse tal circunstancia para incumplir, y, sin embargo, el evento ocurrió sin culpa del que debía cumplir ante una circunstancia de fuerza mayor que le puede impedir cumplir, no solo parcialmente, sino posiblemente totalmente, debiendo concederse una suspensión del contrato y una moratoria en la vida del mismo, a fin de dar salida a la posibilidad de cumplir cuando desaparezcan las causas originales radicadas en la pandemia y ajenas por completo a la parte que debía cumplir su prestación del contrato.

A la vista de lo anterior, la cláusula *rebus sic stantibus* se perfila como el instrumento jurídico apropiado para resolver los múltiples conflictos económicos que puedan derivarse de incumplimientos contractuales como consecuencia del impacto del coronavirus.

Esta frase suele utilizarse como complementaria del brocardo latino *pacta sunt servanda* (los pactos deben cumplirse) en la forma *pacta sunt servanda rebus sic stantibus* que significa *los pactos deben cumplirse, mientras las cosas sigan así* lo que habla de la obligatoriedad de cumplir los pactos (igual contratos) mientras las circunstancias existentes al momento de la celebración no varíen.

Con relación al citado aforismo de *pacta sunt servanda* debe precisarse que su proyección se sitúa en el plano de la transcendencia del contrato como fuente de la eficacia o de la vinculación obligacional que se produce, esto es, como una derivación de la regla preferente de la lealtad a la palabra dada y al efecto vinculante de la misma[15].

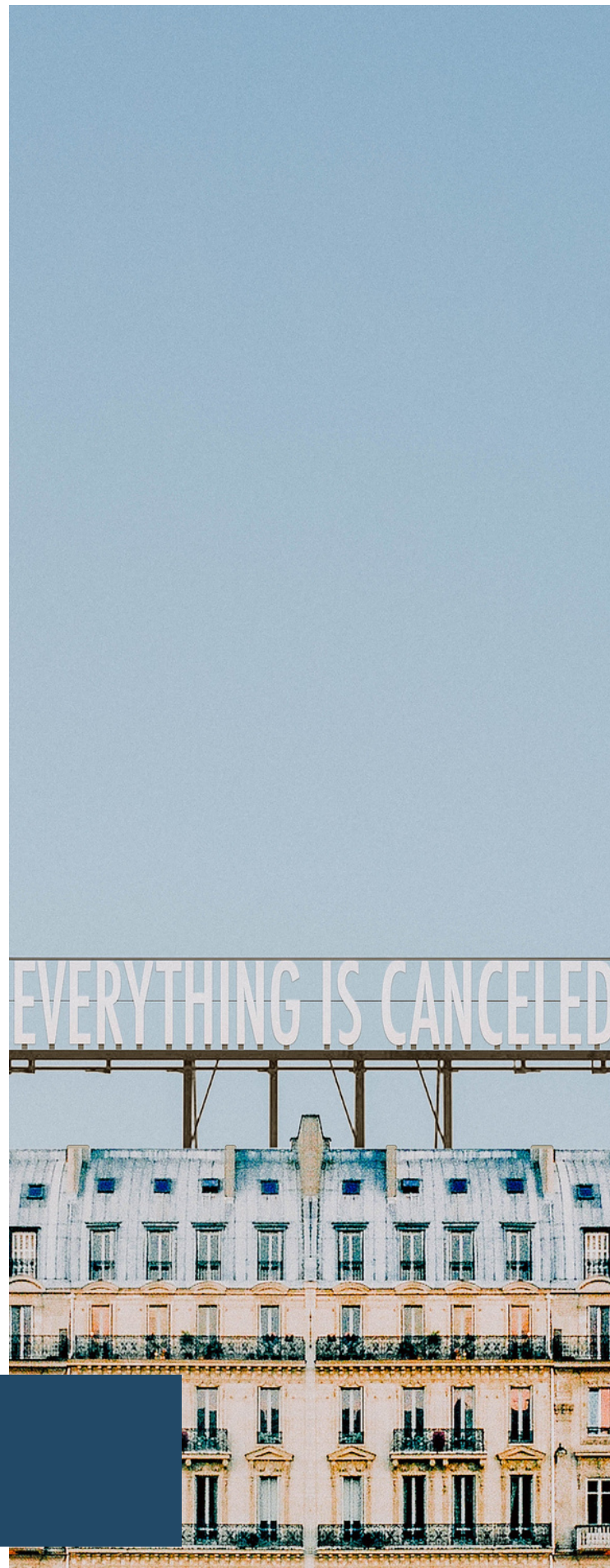
En virtud de lo anterior, todo ciudadano está obligado a cumplir las obligaciones contractuales, si bien cuando concurren circunstancias imprevisibles e insospechadas, como puede ser la situación actual de pandemia del COVID-19 ante circunstancias tan anómalas e insospechadas, es posible que las partes acuerden una modificación temporal en sus contratos.

Se entiende la cláusula *rebus sic stantibus* como supuestos en que, como consecuencia de la extraordinaria alteración de las circunstancias atinentes al contrato, no previstas por las partes, se producen efectos que atentan contra la equivalencia de las prestaciones establecidas originariamente en el momento de celebración del contrato.

III. El punto controvertido en la aplicación de la cláusula

La cuestión controvertida es si es o no aplicable en este caso la denominada cláusula *rebus sic stantibus*. Según la doctrina jurisprudencial, la alteración de las circunstancias que puede provocar la modificación de un contrato ha de ser de tal magnitud que incremente de modo significativo el riesgo de frustración de la finalidad de ese contrato[16]. Y este cambio de características que podría generar un supuesto de aplicación de la regla de la *rebus sic stantibus* es más probable que se dé en un contrato de larga duración, ordinariamente de tracto sucesivo. Pero no en un supuesto de contrato de corta duración, en el que difícilmente puede acaecer algo extraordinario que afecte a la base del contrato y no quede amparado dentro del riesgo propio de ese contrato.

Por ello, los tribunales se suelen mostrar reacios a su aplicación, que se considera «*excepcional*» por tratarse de una cláusula «*peligrosa*» que sólo pueden aplicarse en alteraciones «*extraordinarias*» por circunstancias «*totalmente imprevisibles*» que produzcan una «*desproporción exorbitante entre las prestaciones de las partes*» y «*rompa el equilibrio entre dichas prestaciones*».



Sólo en tales supuestos podrá plantearse una modificación (no extinción ni resolución) del contrato.

No se puede apreciar fuerza mayor o «*dar por buena*» la doctrina *rebus sic stantibus* cuando una de las partes haya cumplido totalmente sus prestaciones. Si la entrega de las mercancías se ha producido no es posible «*justificar*» la falta de pago en un contrato de compraventa internacional de mercaderías o si los pedidos fueron aceptados por la empresa no es posible «*justificar*» el impago de las comisiones a un agente comercial internacional (salvo que lo clientes no hayan pagado y empresa y agente hubieran acordado que éste último aceptaba el riesgo y ventura de las operaciones. Si cabe apreciar la fuerza mayor para en un contrato de agencia comercial internacional aminorar/suprimir el objetivo de ventas del agente comercial, ya que ante un hecho imprevisible (igual pandemia), una obligación (igual alcanzar un objetivo de ventas) se convierte en extremadamente onerosa para una de las partes.

La fuerza mayor actúa como causa justificativa del incumplimiento contractual, y ha de entenderse constituida por un acontecimiento surgido a posteriori de la convención, haciendo inútil todo esfuerzo diligente puesto en la consecución de lo contratado. El hecho determinante de la fuerza mayor ha de ser del todo independiente de quien lo alegue, siendo doctrina conocida y reiterada de la Sala 1ª del TS la exigencia de que el evento decisivo proceda exclusivamente de un acaecimiento impuesto y no previsto ni previsible, insuperable e inevitable por su ajenidad y sin intervención de culpa alguna del agente demandado.

Es importante tener en consideración que dicha fuerza mayor podrá ser invocada en las obligaciones de hacer, pero no, sin embargo, a las deudas pecuniarias no se les puede aplicar la imposibilidad sobrevenida de la prestación por tratarse de una obligación genérica, y, de ahí, que la imposibilidad sobrevenida no extinga aquella, por lo que en principio, supondría la desestimación de la pretensión de la actora por invocar fuerza mayor y caso fortuito y, en este caso, habría que acudir a la cláusula *rebus sic stantibus*[17].

En definitiva, a efectos prácticos, será necesario analizar cada contrato y sus cláusulas caso por caso, para ver si los presupuestos jurisprudenciales que regulan la fuerza mayor pueden ser adaptados a una situación de crisis

sanitaria mundial provocada por la pandemia COVID-19, siempre teniendo en cuenta la Interpretación restrictiva que de ella hacen nuestros Tribunales.

En todo caso, es necesario entrar en el caso concreto, hacer un estudio pormenorizado de qué actuación pueden y deben llevar a cabo las partes contratantes: a) suspender temporalmente la obligación de la prestación; o b) comportar tanto la modificación de la relación contractual (igual *rebus sic stantibus*), como su terminación (igual fuerza mayor).

Sí, ahora más que nunca el contrato se convierte en la principal forma de cobertura jurídica del comercio internacional. De ahí la importancia de contar con una adecuada formación que permita no tanto contar con una «*herramienta mágica*» que dará solución a todos los problemas presentes en la práctica sino, más bien, aprender a no frustrar la buena marcha de una operación comercial por una defectuosa articulación del contrato.

Resulta interesante poner de manifiesto que, aunque la cláusula *rebus sic stantibus*, como excepción al principio *pacta sunt servanda*, ha cobrado actualidad como consecuencia de la crisis sanitaria y económica ocasionada por el COVID-19, no se trata de un mecanismo de nueva invención en nuestro Derecho ni, en general, en el derecho comparado, siendo una institución histórica que encuentra su embrión en el Derecho Romano y que, con algunas modificaciones, fue conservada por los escolásticos, en especial, por Santo Tomás de Aquino y por diversos juristas medievales hasta llegar a nuestros tiempos.

Pese a no ser este el momento ni el lugar de realizar un estudio histórico pormenorizado de la institución, sí que resulta interesante hacer algunos apuntes sobre la aplicación de la misma por nuestros órganos jurisdiccionales, toda vez que, como se ha expuesto, no se trata de una institución positivizada[18].

Las primeras resoluciones que hablan de la institución se dictan por nuestro Tribunal Supremo tras la Guerra Civil, siendo destacable, por ejemplo, su sentencia, de 13 de junio de 1944. Dictándose, durante décadas, numerosas sentencias[19] que aplicaban la cláusula *rebus sic stantibus* aunque, eso sí, de una forma totalmente restrictiva y residual, al considerar que

ponía en peligro uno de los principios generales del Derecho que mayor importancia tiene, como es el *pacta sunt servanda*.

La crisis económica iniciada en España en 2008 supuso un terremoto en la economía, lo que llevó al renacimiento del mecanismo del *rebus sic stantibus* para lograr que, una interpretación excesivamente restrictiva del principio *pacta sunt servanda* llevara a situaciones ruinosas y causara unos daños desproporcionados a multitud de personas. Como resultado, las Sentencias del Alto Tribunal han consolidado la actual doctrina jurisprudencial, con la particularidad que, en comparación con la jurisprudencia del siglo XX, la tendencia es aplicar el *rebus sic stantibus* de manera menos restrictiva[20].

IV. Conclusión

La crisis ocasionada por la pandemia del COVID-19 nos coloca de nuevo ante un escenario excepcional que ha vuelto a hacer resurgir la cláusula *rebus sic stantibus* en la aplicación del Derecho por parte de los Juzgados y Tribunales menores, sin que hasta el momento la cuestión haya llegado hasta nuestro Tribunal Supremo, por lo que todavía es pronto para conocer si el Alto Tribunal mantendrá la actual línea jurisprudencial o introducirá modificaciones en la misma aunque, de lo que no cabe duda es de que, en cualquier caso, sería conveniente una regulación legal del mecanismo que nos ocupa con el fin de dotar a las relaciones jurídicas mercantiles de la necesaria seguridad jurídica.

Referencias:

- [1] Reglamento (CE) n° 593/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de junio de 2008 sobre la ley aplicable a las obligaciones contractuales (Roma I), DOUE L 177, de 4 de julio de 2008.
- [2] Artículo 1 del Reglamento Roma I: el presente Reglamento se aplicará a las obligaciones contractuales en materia civil y mercantil en las situaciones que impliquen un conflicto de leyes. No se aplicará, en particular, a las materias fiscales, aduaneras y administrativas. 2. Se excluirán del ámbito de aplicación del presente Reglamento: a) el estado civil y la capacidad de las personas físicas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 13; b) las obligaciones que se deriven de relaciones familiares y de relaciones que la legislación aplicable a las mismas considere que tienen

efectos comparables, incluida la obligación de alimentos; c) las obligaciones que se deriven de regímenes económicos matrimoniales, de regímenes económicos resultantes de relaciones que la legislación aplicable a las mismas considere que tienen efectos comparables al matrimonio, y de testamentos y sucesiones; d) las obligaciones que se deriven de letras de cambio, cheques y pagarés, así como de otros instrumentos negociables en la medida en que las obligaciones nacidas de estos últimos instrumentos se deriven de su carácter negociable; e) los convenios de arbitraje y de elección del tribunal competente; f) las cuestiones pertenecientes al Derecho de sociedades, asociaciones y otras personas jurídicas, relativas a cuestiones como la constitución, mediante registro o de otro modo, la capacidad jurídica, el funcionamiento interno y la disolución de sociedades, asociaciones y otras personas jurídicas, así como la responsabilidad personal de los socios y administradores como tales con respecto a las obligaciones de la sociedad u otras personas jurídicas; g) la posibilidad para un intermediario de obligar frente a terceros a la persona por cuya cuenta pretende actuar, o para un órgano de obligar a una sociedad, asociación o persona jurídica; h) la constitución de *trusts*, las relaciones entre los fundadores, administradores y beneficiarios; i) las obligaciones que se derivan de los tratos previos a la celebración de un contrato; j) los contratos de seguros que se derivan de operaciones realizadas por organizaciones que no sean las empresas a las que se hace referencia en el artículo 2 de la Directiva 2002/83/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de noviembre de 2002, sobre el seguro de vida (1), y que tengan como objetivo la concesión de prestaciones a favor de trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia que sean parte de una empresa o grupo de empresas, actividad profesional o conjunto de actividades profesionales, en caso de fallecimiento, supervivencia, cesación o reducción de actividades, enfermedad relacionada con el trabajo o accidentes laborales. 3. El presente Reglamento no se aplicará a la prueba ni al proceso, sin perjuicio del artículo 18. 4. A los efectos del presente Reglamento, se entenderá por «Estado miembro» todos los Estados miembros a los que se aplica el presente Reglamento. No obstante, en el artículo 3, apartado 4, y en el

artículo 7, el término «Estado miembro» designará a todos los Estados miembros.

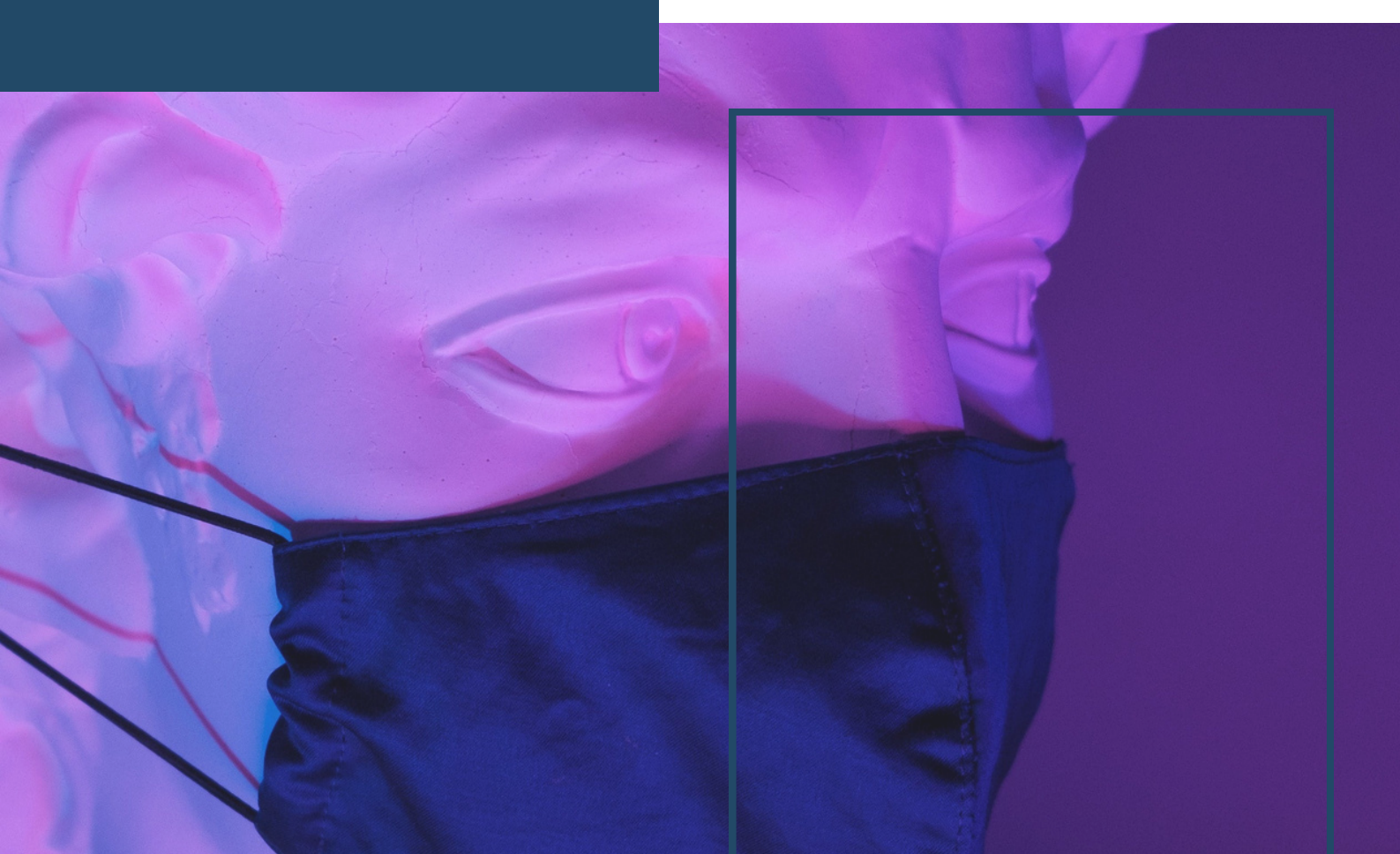
[3] Artículo 2 del Reglamento Roma I: la ley designada por el presente Reglamento se aplicará, aunque no sea la de un Estado miembro.

[4] Artículo 3 del Reglamento Roma I: 1. El contrato se regirá por la ley elegida por las partes. Esta elección deberá manifestarse expresamente o resultar de manera inequívoca de los términos del contrato o de las circunstancias del caso. Por esta elección, las partes podrán designar la ley aplicable a la totalidad o solamente a una parte del contrato. 2. Las partes podrán, en cualquier momento, convenir que el contrato se rija por una ley distinta de la que lo regía con anterioridad, bien sea en virtud de una elección anterior efectuada con arreglo al presente artículo o de otras disposiciones del presente Reglamento. Toda modificación relativa a la determinación de la ley aplicable, posterior a la celebración del contrato, no obstará a la validez formal del contrato a efectos del artículo 11 y no afectará a los derechos de terceros. 3. Cuando todos los demás elementos pertinentes de la situación estén localizados en el momento de la elección en un país distinto de aquel cuya ley se elige, la elección de las partes no impedirá la aplicación de las disposiciones de la ley de ese otro país que no puedan excluirse mediante acuerdo. 4. Cuando todos los demás elementos pertinentes de la situación en el momento de la elección se encuentren localizados en uno o varios Estados miembros, la elección por las partes de una ley que no sea la de un Estado miembro se entenderá sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario, en su caso, tal como se apliquen en el Estado miembro del foro, que no puedan excluirse mediante acuerdo. 5. La existencia y la validez del consentimiento de las partes en cuanto a la elección de la ley aplicable se regirán por las disposiciones establecidas en los artículos 10, 11 y 13.

[5] Artículo 5 del Reglamento Roma I: 1. En defecto de elección de la ley aplicable al contrato para el transporte de mercancías de conformidad con el artículo 3, la ley aplicable será la ley del país donde el transportista tenga su residencia habitual, siempre y cuando el lugar de recepción o el lugar de entrega, o la residencia habitual del remitente, también estén situados en ese país. Si no se cumplen estos requisitos, se aplicará la ley del país donde esté situado el lugar de entrega convenido por las partes. 2. En defecto de

elección por las partes de la ley aplicable al contrato para el transporte de pasajeros de conformidad con el párrafo segundo, el contrato se regirá por la ley del país donde el pasajero tenga su residencia habitual, siempre y cuando el lugar de origen o el lugar de destino también estén situados en ese país. Si no se cumplen estos requisitos, se aplicará la ley del país donde el transportista tenga su residencia habitual. Las partes podrán elegir como ley aplicable a un contrato para el transporte de pasajeros, de conformidad con el artículo 3, únicamente la ley del país donde: a) el pasajero tenga su residencia habitual, o b) el transportista tenga su residencia habitual, o c) el transportista tenga el lugar de su administración central, o d) se encuentre el lugar de origen, o e) se encuentre el lugar de destino. 3. Si del conjunto de circunstancias se desprende que el contrato, a falta de elección de la ley, presenta vínculos manifiestamente más estrechos con un país distinto del indicado en los apartados 1 o 2, se aplicará la ley de ese otro país.

[6] Artículo 6 del Reglamento Roma I: 1. Sin perjuicio de los artículos 5 y 7, el contrato celebrado por una persona física para un uso que pueda considerarse ajeno a su actividad comercial o profesional («el consumidor») con otra persona («el profesional») que actúe en ejercicio de su actividad comercial o profesional, se regirá por la ley del país en que el consumidor tenga su residencia habitual, siempre que el profesional: a) ejerza sus actividades comerciales o profesionales en el país donde el consumidor tenga su residencia habitual, o b) por cualquier medio dirija estas actividades a ese país o a distintos países, incluido ese país, y el contrato estuviera comprendido en el ámbito de dichas actividades. 2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las partes podrán elegir la ley aplicable a un contrato que cumple los requisitos del apartado 1, de conformidad con el artículo 3. Sin embargo, dicha elección no podrá acarrear, para el consumidor, la pérdida de la protección que le proporcionen aquellas disposiciones que no puedan excluirse mediante acuerdo en virtud de la ley que, a falta de elección, habría sido aplicable de conformidad con el apartado 1. 3. Si no se reúnen los requisitos señalados en las letras a) y b) del apartado 1, la ley aplicable a un contrato entre un consumidor y un profesional se determinará de conformidad con los



artículos 3 y 4. Los apartados 1 y 2 no se aplicarán a los siguientes contratos: a) contratos de prestación de servicios, cuando los servicios deban prestarse al consumidor, exclusivamente, en un país distinto de aquel en que el mismo tenga su residencia habitual; b) contratos de transporte distintos de los contratos relativos a un viaje combinado con arreglo a la definición de la Directiva 90/314/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1990, relativa a los viajes combinados, las vacaciones combinadas y los circuitos combinados (1); c) contratos que tengan por objeto un derecho real inmobiliario o contratos de arrendamiento de un bien inmueble distintos de los contratos relativos al derecho de utilización de inmuebles en régimen de tiempo compartido con arreglo a la definición de la Directiva 94/47/CE; d) derechos y obligaciones que constituyan un instrumento financiero y derechos y obligaciones que constituyan los términos y condiciones que regulan la emisión, la oferta de venta al público o las ofertas públicas de adquisición de valores negociables, y la suscripción y el reembolso de participaciones en organismos de inversión colectiva, siempre y cuando no constituyan la prestación de un servicio financiero; e) los contratos celebrados dentro de un sistema que entre en el ámbito de aplicación del artículo 4,

apartado 1, letra h).

[7] Artículo 7 del Reglamento Roma I: 1. El presente artículo se aplicará a los contratos a que se refiere el apartado 2, independientemente de que el riesgo que cubran se localice o no en un Estado miembro, y a todos los demás contratos de seguro que cubran riesgos localizados en el territorio de los Estados miembros. No se aplicará a los contratos de reaseguro. 2. Todo contrato de seguro que cubra un gran riesgo con arreglo al artículo 5, letra d), de la primera Directiva 73/239/CEE del Consejo, de 24 de julio de 1973, sobre coordinación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas relativas al acceso a la actividad del seguro directo distinto del seguro de vida, y a su ejercicio (2), se registrará por la ley elegida por las partes de conformidad con el artículo 3 del presente Reglamento. En la medida en que la ley aplicable no haya sido elegida por las partes, el contrato de seguro se registrará por la ley del país en el que el asegurador tenga su residencia habitual. Si del conjunto de circunstancias se desprende que el contrato presenta vínculos manifiestamente más estrechos con otro país, se aplicará la ley de ese otro país. 3. En el caso de un contrato de seguro distinto de un contrato contemplado en el apartado 2, las partes

solo podrán elegir, de conformidad con el artículo 3, las siguientes leyes: a) la ley del Estado miembro en que se localice el riesgo en el momento de la celebración del contrato; b) la ley del país donde el tomador del seguro tenga su residencia habitual; c) en el caso de un seguro de vida, la ley del Estado miembro del que sea nacional el tomador del seguro; d) por lo que respecta a los contratos de seguro que cubran riesgos limitados a siniestros que ocurran en un Estado miembro distinto del Estado miembro en que se sitúe el riesgo, la ley de dicho Estado miembro; e) cuando el tomador de un contrato de seguro cubierto por el presente apartado ejerza una actividad comercial o industrial o una profesión liberal y el contrato de seguro cubra dos o más riesgos que estén relacionados con dichas actividades y estén situados en Estados miembros diferentes, la ley de cualquiera de los Estados miembros en cuestión o la ley del país en el que el tomador del seguro tenga su residencia habitual. En los supuestos previstos en las letras a), b) o e), si los Estados miembros a los que dichos apartados se refieren conceden mayor libertad de elección en cuanto a la ley aplicable al contrato de seguro, las partes podrán hacer uso de tal libertad.⁴ Se aplicarán las siguientes normas adicionales a los contratos de seguros que cubran riesgos para los que un Estado miembro imponga la obligación de suscribir un seguro: a) el contrato de seguro solo cumplirá dicha obligación si es conforme a las disposiciones específicas relativas a dicho seguro previstas por el Estado miembro que impone la obligación. Cuando, en caso de seguro obligatorio, exista una contradicción entre la ley del Estado miembro en el que se localice el riesgo y la del Estado miembro que imponga la obligación de suscribir un seguro, prevalecerá esta última; b) no obstante lo dispuesto en los apartados 2 y 3, un Estado miembro podrá establecer que el contrato de seguro se regirá por la ley del Estado miembro que imponga la obligación de suscribir un seguro. 5. A efectos del apartado 3, párrafo tercero, y del apartado 4, cuando el contrato cubra riesgos situados en más de un Estado miembro, el contrato se considerará constituido por diversos contratos, cada uno de los cuales se refiere únicamente a un Estado miembro. 6. A los efectos del presente artículo, el país en el que se localice el riesgo se determinará de conformidad con el artículo 2, letra d), de la segunda Directiva 88/357/CEE del Consejo, de 22 de junio de 1988, sobre coordinación de las

disposiciones legales, reglamentarias y administrativas relativas al seguro directo, distinto del seguro de vida, por la que se establecen las disposiciones destinadas a facilitar el ejercicio efectivo de la libre prestación de servicios (1), y, en el caso de un seguro de vida, el país en el que se localice el riesgo será el país del compromiso en el sentido del artículo 1, apartado 1, letra g), de la Directiva 2002/83/CE.

[8] Artículo 8 del Reglamento Roma I: 1. El contrato individual de trabajo se regirá por la ley que elijan las partes de conformidad con el artículo 3. No obstante, dicha elección no podrá tener por resultado el privar al trabajador de la protección que le aseguren las disposiciones que no pueden excluirse mediante acuerdo en virtud de la ley que, a falta de elección, habrían sido aplicables en virtud de los apartados 2, 3 y 4 del presente artículo. 2. En la medida en que la ley aplicable al contrato individual de trabajo no haya sido elegida por las partes, el contrato se regirá por la ley del país en el cual o, en su defecto, a partir del cual el trabajador, en ejecución del contrato, realice su trabajo habitualmente. No se considerará que cambia el país de realización habitual del trabajo cuando el trabajador realice con carácter temporal su trabajo en otro país. 3. Cuando no pueda determinarse, en virtud del apartado 2, la ley aplicable, el contrato se regirá por la ley del país donde esté situado el establecimiento a través del cual haya sido contratado el trabajador. 4. Si del conjunto de circunstancias se desprende que el contrato presenta vínculos más estrechos con un país distinto del indicado en los apartados 2 o 3, se aplicará la ley de ese otro país.

[9] Artículo 4 del Reglamento Roma I: 1. A falta de elección realizada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3, y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 5 a 8, la ley aplicable al contrato se determinará de este modo: a) el contrato de compraventa de mercaderías se regirá por la ley del país donde el vendedor tenga su residencia habitual; b) el contrato de prestación de servicios se regirá por la ley del país donde el prestador del servicio tenga su residencia habitual; c) el contrato que tenga por objeto un derecho real inmobiliario o el arrendamiento de un bien inmueble se regirá por la ley del país donde esté sito el bien inmueble; d) no obstante lo dispuesto en la letra c), el

arrendamiento de un bien inmueble celebrado con fines de uso personal temporal para un período máximo de seis meses consecutivos se registrará por la ley del país donde el propietario tenga su residencia habitual, siempre que el arrendatario sea una persona física y tenga su residencia habitual en ese mismo país; e) el contrato de franquicia se registrará por la ley del país donde el franquiciado tenga su residencia habitual; f) el contrato de distribución se registrará por la ley del país donde el distribuidor tenga su residencia habitual; g) el contrato de venta de bienes mediante subasta se registrará por la ley del país donde tenga lugar la subasta, si dicho lugar puede determinarse; h) el contrato celebrado en un sistema multilateral que reúna o permita reunir, según normas no discrecionales y regidas por una única ley, los diversos intereses de compra y de venta sobre instrumentos financieros de múltiples terceros, tal como estipula el artículo 4, apartado 1, punto 17, de la Directiva 2004/39/CE, se registrará por dicha ley. 2. Cuando el contrato no esté cubierto por el apartado 1 o cuando los elementos del contrato correspondan a más de una de las letras a) a h) del apartado 1, el contrato se registrará por la ley del país donde tenga su residencia habitual la parte que deba realizar la prestación característica del contrato.

[10] Aunque en nuestro ordenamiento, el mecanismo del *rebus sic stantibus* es una creación jurisprudencial, sí que existen algunos ordenamientos jurídicos nacionales que han positivizado, de una u otra manera, la cláusula *rebus sic stantibus* y, de esta forma, nos encontramos, por ejemplo, con el artículo 437 del Código Civil de Portugal, que permite la modificación o resolución de los contratos de tracto sucesivo en el supuesto de que las circunstancias en que las partes fundaron la decisión de contratar *tiverem sofrido uma alteração anormal*. Por su parte, el Código Civil Italiano, establece un mecanismo similar en sus artículos 1467 y 1468, en el caso de *eccesiva onerosità sopravvenuta*. Encontramos otro ejemplo en el artículo 313 del Código Civil alemán (BGB) en el que se permite una modificación del contrato en el supuesto de un cambio significativo de las circunstancias que sirvieron de base al contrato (*geshäftsgrundlage*). Por último, cabe señalar que en el Derecho anglosajón hallamos una institución similar en la *frustration* o *hardship*.

[11] Véase, por ejemplo, el SAP Valencia, sec. 6ª, de fecha 23-12-2020, nº 356/2020, rec. 707/2020, que hace referencia expresa a dichos principios de Derecho

internacional en su fundamentación jurídica.

[12] Con respecto a estos requisitos establecidos jurisprudencialmente, resultan de gran interés, entre otras la Sentencia del Tribunal Supremo (Civil), sec. 1ª, de 15-10-2014, nº 591/2014, rec. 2992/2012 y la Sentencia del Tribunal Supremo (Civil), sec. 1ª, de 30-06-2014, nº 333/2014, rec. 2250/2012.

[13] La Sentencia del Tribunal Supremo (Civil), sec. 1ª, de 09-01-2019, nº 5/2019, rec. 1364/2016, señala, en relación con la alteración de las circunstancias, que la misma ha de ser «*tan acusada que aumente extraordinariamente la onerosidad o coste de las prestaciones de una de las partes o bien acabe frustrando el propio fin del contrato*».

[14] Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (Gaceta de Madrid, núm. 206, de 25 de julio de 1889).

[15] En relación con el principio *pacta sunt servanda*, la Sentencia del Tribunal Supremo (Civil), sec. 1ª, de 19-04-2016, nº 254/2016, rec. 2844/2013 precisa que, «(...) conforme a sus antecedentes en el *iusnaturalismo* racionalista, con aplicaciones en el Derecho canónico y el Derecho Internacional Privado, su proyección no se sitúa en el plano estricto de la interpretación del contrato donde opera, con sentido propio, la denominada interpretación literal del contrato que se infiere, a su vez, del criterio gramatical como medio de interpretación (artículo 1281, párrafo primero, del Código Civil); sino más bien en el plano de la transcendencia del contrato como fuente de la eficacia o de la vinculación obligacional que se produce (artículos 1089 y 1091 del Código Civil), esto es, como una derivación de la regla preferente de la lealtad a la palabra dada y al efecto vinculante de la misma (...)».

[16] Debe tenerse en cuenta que estamos ante un mecanismo en el que reina la casuística, por lo que en cada supuesto concreto habrán de valorarse todas las circunstancias concurrentes, puestas en relación con los distintos elementos que jurisprudencialmente se consideran necesarios. En este sentido, por ejemplo, es interesante la Sentencia del Tribunal Supremo (Civil), sec. 1ª, de fecha 30-06-2014, nº 333/2014, rec. 2250/2012, debido a que determina, con claridad, que la valoración de la incidencia que motiva el cambio de circunstancias ha de realizarse teniendo en cuenta dos parámetros: a) si frustra o hace inalcanzable la finalidad económica

primordial de contrato y, además, quiebra la conmutatividad del mismo, de forma que no existe una prestación respondida con una contraprestación de igual equivalencia; y, b) si el incidente o circunstancia sobrevenida entra dentro del riesgo normal del contrato (o está prevista expresamente en el contrato) o no, esto es, si realmente constituye una circunstancia imprevisible en el marco de la relación negocial de que se trate. Se hace evidente que la valoración de las circunstancias del caso deberá realizarse con respecto a cada uno de los elementos que, según la jurisprudencia, han de concurrir para la aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus*.

[17] Véase, en este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo (Civil), sec. 1ª, de 19-05-2015, nº 266/2015, rec. 721/2013.

[18] Existen propuestas para su regulación normativa y, en este sentido, se puede citar la Propuesta para la modernización del Derecho de obligaciones y contratos preparada por la Comisión General de Codificación, se propone para el artículo 1213 CC la siguiente redacción, inspirada tanto en la idea de la causa negocial, como en la de la asignación de riesgos: «*si las circunstancias que sirvieron de base al contrato hubieren cambiado de forma extraordinaria e imprevisible durante su ejecución de manera que ésta se haya hecho excesivamente onerosa para una de las partes o se haya frustrado el fin del contrato, el contratante al que, atendidas las circunstancias del caso y especialmente la distribución contractual o legal de riesgos, no le sea razonablemente exigible que permanezca sujeto al contrato, podrá pretender su revisión, y si esta no es posible o no puede imponerse a una de las partes, podrá aquél pedir su resolución. La pretensión de resolución sólo podrá ser estimada cuando no quepa obtener de la propuesta o propuestas de revisión ofrecidas por cada una de las partes una solución que restaure la reciprocidad de intereses del contrato*».

[19] Véase, entre otras, las sentencias de 31 de octubre de 1963, 15 de marzo de 1972, 16 de junio de 1983, 27 de junio de 1984, 19 de abril de 1985, 17 de mayo de 1986, 13 de marzo de 1987, 6 de octubre de 1987, 23 de marzo de 1988, 16 de octubre de 1989, 21 de febrero de 1990, 12 de noviembre de 1990; nº 1202/1993, de 14 de diciembre; nº 209/1994, de 15 de marzo; nº 344/1994, de 20 de abril; nº 29/1996, de 29 de enero; nº 1048/2000, de 15 de noviembre; nº 1059/2000, de 17 de noviembre; nº 129/2001, de 20 de febrero; nº 1234/2001, de 28 de

diciembre; nº 518/2002, de 27 de mayo; nº 313/2004, de 22 de abril; nº 539/2004, de 18 de junio; nº 1090/2004, de 12 de noviembre; nº 481/2005, de 17 de junio; nº 953/2006, de 9 de octubre; nº 79/2007, de 25 de enero; nº 197/2007, de 1 de marzo; nº 966/2007, de 26 de septiembre; nº 175/2009, de 16 de marzo; nº 336/2009, de 21 de mayo; nº 781/2009, de 20 de noviembre; nº 360/2010, de 1 de junio; nº 84/2012, de 20 de febrero; nº 93/2012, de 21 de febrero; nº 240/2012, de 23 de abril; nº 243/2012, de 27 de abril.

[20] Resultan ilustrativas, como ejemplo de la jurisprudencia surgida con posterioridad a la crisis económica iniciada en el año 2008, las ya citadas Sentencia del Tribunal Supremo (Civil), sec. 1ª, de 15-10-2014, nº 591/2014, rec. 2992/2012 y la Sentencia del Tribunal Supremo (Civil), sec. 1ª, de 30-06-2014, nº 333/2014, rec. 2250/2012.

Bibliografía consultada y recomendada:

AGUILAR GRIEDER, H., La protección del agente en el Derecho comercial europeo, COLEX, Madrid, 2007.

ALTOZANO GARCÍA-FIGUERAS, H., Cómo negociar acuerdos de joint venture y otros contratos internacionales, ICEX, Madrid, 2003.

BESCÓS TORRES, M., La contratación internacional, ICEX, Madrid, 2005.

CALVO CARAVACA, A. L., El Reglamento Roma I sobre la Ley aplicable a las obligaciones contractuales: cuestiones escogidas, CDT, Vol. I, Nº. 2, 2009.

CALVO CARAVACA, A. L. / CARRASCOSA GONZÁLEZ, J., Curso de contratación internacional, COLEX, Madrid, 2003.

CALVO CARAVACA, A. L. / FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, L., Contratos internacionales, TECNOS, Madrid, 1997.

CANTOS, M., Introducción al comercio internacional, EDHASA, Barcelona, 1998.

CARRASCOSA GONZÁLEZ, J., La redacción de los contratos internacionales, COLEX, Madrid, 2011.

ESTÉVEZ TUR, N., La contratación del Agente Comercial en España y dentro de la UE, BOSCH, Barcelona, 2007.

FERNÁNDEZ SEIJO, J. Mª., Contrato de agencia, distribución y franquicia, Cuadernos de Derecho Judicial XXI-2006, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2006.

GADEA SOLER, E. / SACRISTÁN BERGIA, F., El contrato de agencia. La Ley 12/1992 en la jurisprudencia, LA

LEY, Madrid, 2010.

GUARDIOLA SACARRERO, E., Contratos de colaboración en el comercio internacional, 2ª edición, BOSCH EDITORIAL, S. A., Barcelona, 2004.

HERNÁNDEZ MUÑOZ, L., Los riesgos y su cobertura en el comercio internacional, FC Editorial, Madrid, 2003.

LLAMAZARES GARCÍA LOMAS, O., Cómo seleccionar un agente comercial en el exterior, 2ª edición, ICEX, Madrid, 2004.

LLAMAZARES GARCÍA-LOMAS, O. / ORTEGA GIMÉNEZ, A., Selección y contratación de distribuidores en el exterior, Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX), Madrid, 2008.

MEDINA DE LEMUS, M., Contratos de comercio exterior (Doctrina y Formularios), 2ª edición, DYKINSON, Madrid, 2000.

MEDINA DE LEMUS, M., Práctica de Contratación Internacional, CÁMARA OFICIAL DE COMERCIO E INDUSTRIA DE MADRID, Madrid, 2002.

MORALEJO MENÉNDEZ, I., Los contratos de distribución en las propuestas armonizadoras del Título: derecho contractual europeo. Repercusiones en el derecho español y en la práctica contractual, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015.

ORTEGA GIMÉNEZ, A., Código Universitario de Derecho Internacional Privado. Tomos I y II, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2023.

ORTEGA GIMÉNEZ, A., INCOTERMS 2020 y Compraventa Internacional de mercaderías: teoría y práctica,

Thomson Reuters, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), julio 2020.

ORTEGA GIMÉNEZ, A., La nueva Lex Mercatoria: el valor jurídico de los incoterms en la jurisprudencia española, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2019.

ORTEGA GIMÉNEZ, A. (Dir.), Comercio Exterior, Curso Práctico, Editorial Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017.

ORTEGA GIMÉNEZ, A., Guía práctica de contratación internacional, 4ª edición, ESIC, Madrid, 2022.

ORTEGA GIMÉNEZ, Alfonso (Coord.) y otros, Claves del éxito en el comercio exterior, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

ORTEGA GIMÉNEZ, A., Contratación internacional práctica. Cómo evitar los «riesgos contractuales» en el comercio internacional, Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX), Madrid, 2013.

ORTEGA GIMÉNEZ, A., Contratación internacional de agentes comerciales, Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX), Madrid, 2012.

ORTEGA GIMÉNEZ, A. / MEDRÁN VIOQUE, R. (Coords.), y otros, Manual práctico de comercio exterior, Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, Madrid, 2008.

ORTEGA GIMÉNEZ, Alfonso, El contrato de compraventa internacional de mercaderías, Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX), Madrid, 2008.

QUINTÁNS EIRAS, M. R., Delimitación de la Agencia Mercantil en los contratos de colaboración, EDERSA, Madrid, 2000.

SÁNCHEZ LORENZO, S.(Coord.), Cláusulas en los contratos internacionales. Redacción y análisis, ATELIER, Barcelona, 2012.

VÁZQUEZ ALBERT, D. (Dir.), Los Contratos de Distribución Comercial, Novedades Legislativas y Jurisprudenciales, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.

VIGURI PEREA, A., Los contratos comerciales internacionales: análisis de la compraventa desde la perspectiva del derecho comparado (Derecho español, Derecho norteamericano, Principios Unidroit y Convención de Viena), FUNDACIÓN REGISTRAL, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2007.

WHEN IS THE END? #COVID19

LA GÉNESIS DE LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA EN ESPAÑA: DEL SUBSIDIO INDUSTRIAL Y DEL COMERCIO AL IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DE LAS SOCIEDADES Y ENTIDADES JURÍDICAS



JORGE TABOADA VILLA

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
| Universidad de Santiago de Compostela

I. Introducción

«La historia ocurre dos veces, la primera como una gran tragedia y la segunda como una miserable farsa». Con esta frase da comienzo KARL MARX su obra «El 18 de brumario de Luís Bonaparte», no sin haberse inspirado, eso sí, previamente en el filósofo alemán HEGEL.

Con esto, queremos poner de relieve la importancia que puede llegar a tener el estudio de la tributación desde un prisma pretérito y su análisis evolutivo a través de la línea temporal. De este modo podemos obtener una visión ciertamente más amplia de las características ínsitas a un sistema fiscal, así como una mayor comprensión de los motivos que auspiciaron las estructuras tributarias modernas. Por ello resulta necesario, para no reproducir errores en el futuro, conocer las limitaciones que emanan del pasado.

En lo concerniente a nuestro territorio, a mediados del siglo XVIII ya estarían previstas determinadas figuras impositivas ciertamente complejas denominadas «rentas provinciales», que experimentarían un intento de armonización a través de la Única Contribución[1]. Este proyecto, promovido por el Marqués de la Ensenada en el año 1749, consistía en un impuesto de carácter directo sobre la riqueza industrial y comercial que, debido a la resistencia opuesta por «población privilegiada», no tendría mucho recorrido. Por ello, para encontrar al primer tributo que gravase de manera efectiva los ingresos obtenidos en el seno de actividades comerciales e industriales habría que esperar al año 1810, cuando se introdujo el Impuesto de Patentes, gozando éste, eso sí, de una existencia irregular, efímera y tortuosa[2].

La intención de este trabajo será la realización de un breve análisis de todas las figuras consideradas como antecedentes del actual Impuesto sobre Sociedades. Nos parece acertado establecer su *dies a quo* a mediados del siglo XIX, estando auspiciada tal decisión por un destacado hito acaecido en la referida época que marcará el rumbo de la fiscalidad en el ámbito nacional y, por otro lado, su *dies ad quem* en la fecha en que el mencionado tributo adquiere tal denominación, concretamente en 1957.

II. La Reforma Tributaria de Mon-Santillán y el Subsidio Industrial del Comercio

1. La Reforma Tributaria de Mon-Santillán

Mediante la promulgación de la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845, se propició la puesta en marcha de la Reforma Tributaria de MON-SANTILLÁN, provocando, de este modo, la ruptura con los métodos fiscales presentes en el Antiguo Régimen. La citada Reforma, considerada como la semilla del sistema tributario moderno, aunaba una serie de particularidades, muchas de ellas novedosas para la época, que le dotarían esa elevada transcendencia. Al hilo de esto, ALBIÑANA sostenía que, de manera previa «no existió un sistema de impuestos, aunque no se juzgue la época de la perspectiva de hoy y, sobre todo, sin tener en cuenta la estructura económica y el nivel cultural del país de entonces. No obstante, la multiplicidad y la variedad de los gravámenes existentes antes del día 23 de mayo de 1845, no obedecían a criterio alguno de racionalidad fiscal, ni respondían a los cuadros impositivos ya vigentes

en otros países»[3]. Quizás sea esta la razón por la que está considerada como la reforma con más relevancia de los siglos XIX y XX hasta la producida en 1978, que transformó la imposición directa, y la del 1986, que hizo lo propio con la indirecta[4]. En concreto, integró ese necesario avance que llevaba implícita la transición hacia un sistema tributario que superase la fiscalidad medieval. Si bien es cierto que sus efectos no fueron tan eficaces como se esperaba, esta nueva regulación se extendería -con alguna modificación- durante lo que restaba de siglo. Las medidas que contenía estaban inspiradas en el método tributario francés, que consistía en el establecimiento de impuestos de producto, pivotando la fiscalidad sobre impuestos reales, siendo los personales complementarios a éstos, denominándose «estilo tributario latino»[5]. Por ello, este sistema impositivo estaría presidido por el principio de distribución real en detrimento de la personal[6], apoyándose en los principios teóricos de reparto de la carga tributaria vigentes en Europa en aquel momento, que se manifestarían hasta el año 1978[7].

Como principal característica podemos destacar que su razón de ser descansaría sobre la propiedad inmobiliaria, elevando e incrementando el gravamen que soportaban las propiedades inmuebles, por lo que la imposición sobre la renta iría de la mano de la riqueza inmobiliaria[8]. De este modo, los rendimientos de capital y trabajo quedarían al margen, estableciéndose, como ya hemos expuesto, la tributación de producto[9].

Hasta entonces, tanto el comercio como la industria no eran objeto de gravamen en España ya que, con excepción de los reinos de la Corona de Aragón, en el restante territorio se consideraba suficiente la incidencia que tenía la tributación indirecta[10].

Conviene mencionar también, que la imposición derivada de esta reestructuración trató de un modo más favorable a las actividades industriales y comerciales frente a las agrarias debido al proceso de industrialización que experimentaba el Estado[11].

Con todo esto, se cumplía el mandato constitucional de introducir los principios de generalidad,



uniformidad territorial y sistematización, consiguiendo, de este modo, una mayor eficiencia recaudatoria y burocrática. Éstos llegarían para poner fin a ciertos privilegios tributarios, así como a las fiscalidades paralelas[12]. Adicionalmente, los diseñadores de la Reforma tendrían en cuenta el principio de capacidad de pago y las limitaciones de la tributación mediante el consumo como un índice de la capacidad tributaria[13], observándose ya, por aquel entonces, las incidencias que este provocaría sobre el principio de capacidad económica. Sin embargo, pese a la suave presión fiscal que se instauró sobre la población en su conjunto, también es cierto que su reparto se efectuaría de un modo heterogéneo sobre la misma[14].

Pues bien, a través de esta novedosa estructura fiscal, se instauraron una miscelánea de impuestos, tanto directos como indirectos: Contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería; Contribución sobre inquilinatos; Derecho de hipotecas; Impuestos al consumo de especies determinadas y, por último, el Subsidio –también determinado Contribución- Industrial y del Comercio, al que, podemos considerar de forma endeble, como una antesala de la imposición

directa empresarial en nuestro país. Ciertos autores como SANZ GADEA se refieren a este Subsidio como «el primer intento de gravar los beneficios de las entidades jurídicas»[15].

2. Subsidio Industrial y del Comercio

Esta figura tributaria estaría prevista en el artículo sexto de la Ley de Presupuestos de 1845, que rezaba: «se establece sobre las bases adjuntas señaladas con la letra B la contribución que con el nombre de Subsidio de la industria y comercio pagan actualmente estas clases, en la cual se refunde el cupo industrial de la de Culto y Clero...»[16].

En concreto, tal y como expone ESTAPÉ RODRIGUEZ[17], las bases recogidas con la letra B podían cuantificarse en quince. Cada una de ellas definiría algún elemento del tributo: los sujetos, los derechos, exenciones etc. Adicionalmente y, siguiendo al mismo autor, se establecían las tarifas, que se dividían en tres: «tarifa general de las industrias y profesiones que han de contribuir por la siguiente base de población», «tarifa extraordinaria no sujeta a la base de población» y por último la «tarifa especial para la industria fabril y manufacturera».

Dicho Subsidio -basado en el método francés[18]-, estaba compuesto de dos derechos diáfananamente diferenciados; uno tenía la consideración de fijo, y el otro variable. El primero vendría determinado por la localización en la que se ejerciese la actividad (industria, comercio o profesión) siendo el tamaño de la población el criterio empleado para fijar la cuota correspondiente. Mientras que el segundo derecho guardaba relación con el alquiler pagado por el edificio o local de negocios en donde se desarrollara la actividad, suponiendo que existía cierta conexión entre ese flujo de renta y el propio beneficio.

Este tributo no estuvo exento de polémica, ya que, mediante una serie de protestas, se pondría en tela de juicio el método destinado a determinar la riqueza gravada, argumentándose que el derecho proporcional era el que podía otorgar de un modo más eficiente la importancia del negocio y como consecuente la capacidad de pago[19]. No obstante, los tipos impositivos presentes en este impuesto desde su implantación serían más elevados de lo que SANTILLÁN y su resto de artífices consideraban óptimos para la no desincentivación del comercio y la industria[20]. Debido a esto, un año después de su instauración, el propio SANTILLÁN llevaría a cabo una modificación regresiva de esta figura impositiva[21], que está considerada como el segundo mayor fracaso de esta Reforma después de la Contribución de Inquilinatos[22].

III. La Reforma Tributaria de Fernández Villaverde y la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria

1. La Reforma Tributaria de Fernández Villaverde

Debido a las incipientes limitaciones inherentes a la Reforma de MON-SANTILLÁN y, con el déficit público como punta del iceberg agudizado por los conflictos bélicos de la época -Guerra hispano estadounidense, entre otras-, en el año 1900 se llevaría a cabo otra reestructuración tributaria, la cual perfeccionaría el sistema fiscal establecido hasta entonces[23]. No obstante, entre ambos períodos se produjeron ciertas modificaciones en el mismo que, sin embargo, no tendrían los efectos fructíferos que de ellas se esperaba[24].

La Reforma a la que ahora nos referimos ostentará elevada importancia, porque, con ella, se establecerían

ciertos tributos que sentarían las bases de la imposición directa tal y como hoy en día la conocemos. De hecho, la Exposición de Motivos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, publicado por el Real Decreto 2631/1982 de 15 de octubre, expone lo siguiente: *«la Ley de veintisiete de marzo de mil novecientos estableció la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, auténtico germen de la moderna imposición sobre la renta en nuestro ordenamiento. Sus principios teóricos y los mecanismos técnicos contenidos en ella han subsistido hasta nuestros días en mayor medida de lo que pudiera parecer a primera vista; buena prueba de ello lo constituye la referencia a las valoraciones contables y el sistema de retención en la fuente de los rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario»*.

La puesta en marcha de la renovación se llevó a cabo empleando una técnica legislativa y un desarrollo reglamentario que rozaría la perfección ya que, incluso, los proyectos de ley se caracterizaban por ser más perfectos que los propios textos definitivos que aprobarían las Cortes *a posteriori*[25].

A través de la Reforma de FERNÁNDEZ VILLAVERDE, se actualizaron ciertas figuras impositivas ya instauradas en el escenario estatal[26] -en especial los impuestos de producto- y se implantaron otras que gozarían de elevada importancia. Nos referimos con esto a la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. No obstante, no se incluyó entre aquéllas ninguna que fuese destinada a gravar la renta de un modo personal[27], estando ya previstas en ciertos países por aquel entonces[28]. De hecho, ciertos autores afirman que se emplearía el espejo del modelo italiano para canalizar la reforma. En este sentido, BELTRÁN FLOREZ esgrime un coherente motivo de fuente u origen: *«Villaverde prefirió inspirarse en los métodos impositivos italianos, pues la Contribución de Utilidades se parecía bastante al impuesto della ricchezza mobile, creado por Cavour en 1864»*[29]. Sin embargo, *a sensu contrario*, CALVO ORTEGA sostiene que: *«la reforma es obra personalísima de Fernández Villaverde, que no se inspiró en modelo alguno, aunque se haya afirmado su semejanza con la Reforma italiana de 1894...tal paralelismo es más aparente que real»*[30]. Al hilo de

esto, el propio VILLAYERDE dejaría entrever su admiración por el modelo del «*Income Tax*» inglés, con las miras puestas a que el futuro de la Contribución de Utilidades se convirtiese en un impuesto sobre la renta[31]. Será el propio político quien despeje todas estas dudas al afirmar que ni implantó un sistema como el *Income Tax*, ni como el presente en Italia, ni instauró un impuesto sobre todas las rentas, con el fin de no perturbar ni alterar profundamente el sistema tributario[32].

2. La Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria

Se puede considerar como la novedad más relevante de la Reforma y, una muestra de ello radica en que la fecha de ésta se engarza con la de la norma que implantó el mencionado tributo, la Ley de 27 de marzo de 1900[33]. Sea como fuere, debido a las implicaciones futuras que tendrá sobre la imposición directa empresarial, centraremos únicamente el foco en pormenorizar – de un modo sucinto- la citada figura, dejando al margen el resto de sus acompañantes.

Dicho impuesto, tal y como argumenta MARTORELL LINARES «*refundía la Contribución sobre sueldos y asignaciones junto con varias partidas de la Contribución Industrial y un nuevo gravamen sobre los intereses de los títulos de deuda pública*»[34]. Un claro indicio de esto lo encontramos en que ciertos conceptos que la constituyen provienen del Subsidio Industrial y de Comercio -entre otros- implantado en la Reforma de MON- SANTILLÁN medio siglo antes. Pues bien, con el nuevo tributo se gravarían ciertas fuentes de riqueza a través de tres tarifas que a continuación detallaremos.

En primer lugar, estaría prevista la Tarifa I, destinada a gravar los rendimientos del trabajo personales que, de manera previa, se resguardaban bajo otras figuras[35]. CALVO ORTEGA en un excepcional estudio acerca de esta reforma, trae a colación lo siguiente: «...creemos que esta tarifa I de utilidades es una verdadera sombra en los aciertos, que en general, presidieron la Reforma de Villaverde, en cuanto deja la situación en el mismo estado lamentable en que se encontraba» prosiguiendo, «el único mérito importante se produce en el campo de la ordenación y sistematización del gravamen: la imposición de las rentas del trabajo antes dispersas en el impuesto sobre sueldos y asignaciones, contribución

industrial y otras disposiciones ya citadas, se reúnen ahora en la Tarifa 1ª de la Contribución de utilidades»[36].

Por otro lado, los rendimientos del capital mobiliario resultaban gravados a través de la Tarifa II, que también surgió de la fusión de ciertos tributos[37]. Del mismo modo que antes, nos parece interesante volver a hacer hincapié en el trabajo del referido autor, que extrae, acerca de esta Tarifa, cuasi las mismas conclusiones que de la anterior: «*la reforma supone un avance en la ordenación, sistematización y ubicación del tributo, juntos a otros retoques, de menos importancia. Junto a esta vertiente positiva, se mantienen defectos existentes anteriormente, siendo aquí el más importante la baja tributación de los intereses de los préstamos. Por otra parte, se da entrada, que antes no existía, al fenómeno de la doble imposición de los beneficios de las sociedades*»[38]. Esto último será realmente relevante en el devenir de la tributación societaria, ya que esa doble imposición siempre ha actuado como una auténtica espada de Damocles sobre el nexo existente entre la tributación directa y sus dos vertientes: la física y la societaria; llegando incluso tal traba hasta nuestros días.

Para entender lo anterior resulta menester exponer lo previsto por la Tarifa III, debido a que, para hacer surgir esa doble imposición, será necesario gravar paralelamente al capital mobiliario -dividendos- y los rendimientos de las sociedades, siendo este último concepto el destinado a tributar a través de la tercera Tarifa. Llegamos así al verdadero germen de la imposición societaria actual. No obstante, su contenido resultaba ciertamente cicatero, por lo que habría que esperar unos años para obtener una nítida concepción de ésta, concretamente hasta 1920, cuando se regulasen de una manera más prolija las tarifas de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria[39]. En particular, dichas limitaciones, afectaban a cuatro pilares fundamentales del tributo: el sujeto pasivo, el hecho imponible, la base imponible y los tipos de gravamen[40]. Pese a ello, CALVO ORTEGA, de un modo optimista, concluye que: «*la Ley de 27 de marzo de 1900 ofrece una vertiente positiva. Supone, evidentemente, un avance en la ordenación y sistematización del tributo. Así, la contribución*

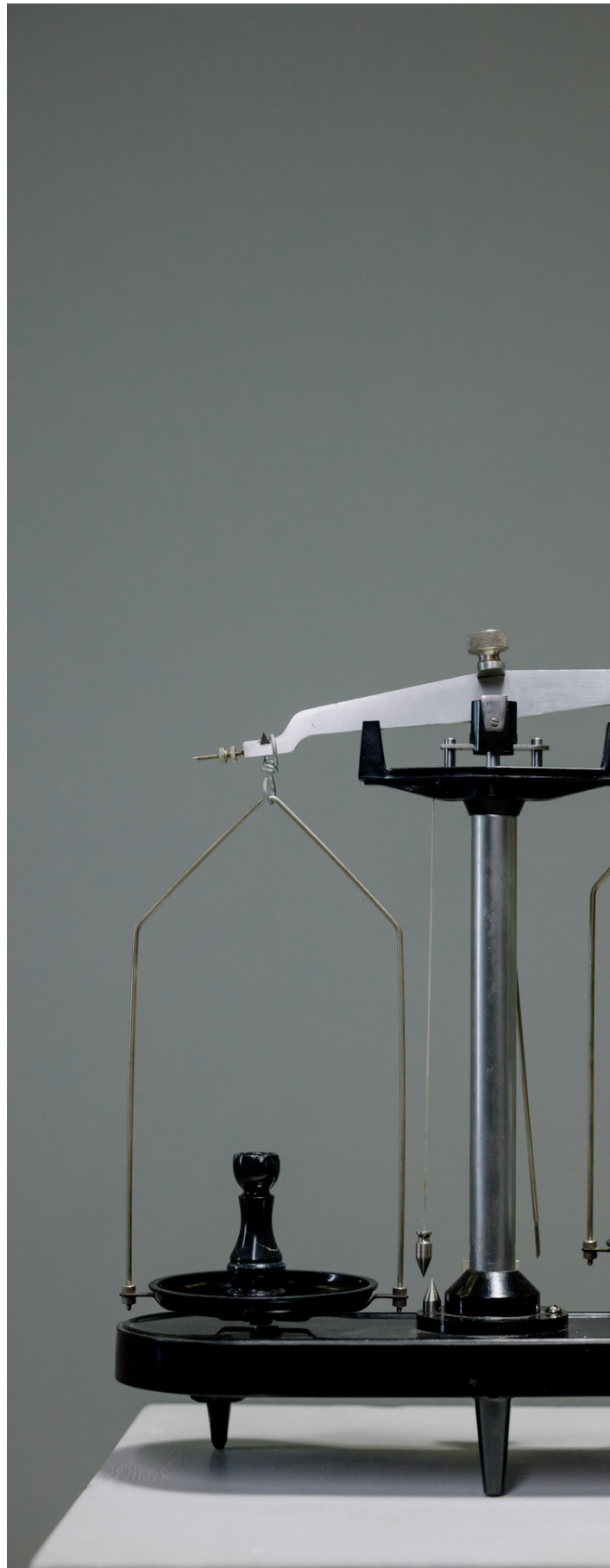
industrial queda como un gravamen por el mero ejercicio de una actividad o industria con independencia absoluta de los rendimientos que de tal actividad o industria se obtuvieran efectivamente. Por el contrario, la Tarifa III se configura como un impuesto sobre beneficios»[41]. Será este el motivo por el cual, dicho tributo esté considerado como el auténtico embrión del Impuesto sobre Sociedades actual.

Las consecuencias que tendría en términos fácticos podrían catalogarse como prácticamente inocuas, ya que esta Tarifa únicamente recaudaría un 3% de la totalidad del tributo y, a pesar de que la población industrial no era tan elevada, lo cierto es que ese porcentaje es realmente ínfimo, dejando entrever la enorme evasión que rodeaba a la figura[42].

IV. Reformas de los primeros años veinte y el Texto Refundido de 1922

1. Las primeras reformas

Conviene mencionar, al hilo de los siguientes cambios de cierto calado experimentados por la imposición societaria –todavía amparada bajo el paraguas de la Contribución de Utilidades– que no se llevarían a cabo en el seno de ninguna reforma tributaria de grandes dimensiones. Desde la introducción del citado tributo, se produjeron una serie de leves modificaciones que afectaban a su contenido –1907, 1910 y 1911– a la par de un proyecto de reforma de la Tarifa III. No obstante, serían seis los intentos no fructíferos relativos a su implantación, consiguiéndose finalmente con la promulgación de la Ley de 29 de abril de 1920[43]. Posteriormente, mediante la Ley de 26 de julio de 1922 se volvería a modificar levemente, para desembocar en la aprobación del Real Decreto de 22 de septiembre de 1922, que contenía el Texto Refundido de la misma fecha. Tal y como esgrime SANZ GADEA, este proyecto emanaría de la obra de ANTONIO FLORES DE LEMUS quien, mediante un conjunto de designios tributarios propuestos a principio de siglo, propició la denominada «*Reforma tributaria silenciosa*». Pues bien, uno de esos proyectos se recogerá en la referida Ley de 29 de abril de 1920, siendo el antecedente de la Ley Reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria[44]. Sin embargo, no será este el único autor que subraye la elevada relevancia de Flores de Lemus ya que, en el mismo sentido, ALBIÑANA[45] también pondría de manifiesto la no poca influencia del citado economista en el ámbito fiscal de principios de siglo.



Una clara muestra de ello será su papel protagonista en la contextualización y desarrollo del principio de personalidad relativo a las personas jurídicas que se introdujo con la citada Ley, inédito en nuestro sistema tributario por aquel entonces, que no volvería a tener un acusado protagonismo hasta el año 1978.

2. Modificaciones en la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Inmobiliaria tras el Texto Refundido de 1922

Con la aprobación de esta norma, esa falta de nitidez que caracterizaba a la Tarifa III -pese a los remiendos introducidos- se vio extinta, sentándose así las bases del tributo al exponer sus elementos de un modo más diáfano, resultando especialmente necesario debido al incipiente número de sociedades que estaban surgiendo[46]. Sin embargo, el objeto gravado permanecería inalterado ya que ésta seguía dirigida a someter las utilidades procedentes del trabajo juntamente con el capital, eso sí, con ciertos atisbos de personificación en su proceder, como podían ser la deducción de cargas financieras; el cómputo de todos los rendimientos atribuidos a la sociedad contribuyente -bien procedieran del alquiler o de la propia actividad-; el gravamen de las plusvalías; y la superposición de este tributo sobre los de producto, pasando a ser el principal sobre el resto de los catalogados como «directos»[47].

En lo concerniente a los sujetos pasivos se aumentaría notablemente su número, desglosándose detalladamente en la Disposición primera de la tercera Tarifa, presente en el Texto Refundido aprobado en 1922. Destacaremos a las sociedades anónimas, sociedades comanditarias por acciones, aquellas que limitasen la responsabilidad de los socios, regulares colectivas, comanditarias sin acciones, comunidades de bienes que explotasen negocios, sociedades o asociaciones que tuviesen algún fin lucrativo, etc. Esta dilatación de la sujeción pasiva según SANZ GADEA, «fue fruto de la iniciativa parlamentaria, pues sabido es que Flores de Lemus deseaba limitar la tributación sobre el beneficio respecto de las sociedades capitalistas...tal vez porque entendiera que en las de tipo personalista debía aplicarse directamente el impuesto personal de los socios»[48]. En resumen, los Ministros de Hacienda de la época se inclinaron por transferir el contenido del primigenio Subsidio industrial y de comercio, trasladando grupos de sociedades a la propia

Contribución de Utilidades debido a que, esta última, mediante el sistema de declaraciones juradas presente en su Tarifa III, gravaba con un carácter más fiel y real los beneficios de las empresas que la valoración de signos externos existente en la primera[49]. No obstante, esta regulación continuó con la tendencia de erigir la imposición societaria con un corte «semidualista», -coexistiendo con la imposición de producto- afectando así a todas las sociedades en favor de la tesis de la generalidad[50].

Por otro lado, en lo relativo a la cuantificación del hecho imponible, también se manifestaron ciertas alteraciones, ya que la base imponible pasaría a determinarse ahora atendiendo al beneficio neto, compensando así los ingresos brutos aflorados en el período impositivo contra los gastos que fuesen necesarios para su obtención. Así es como se recoge en la disposición quinta de la Tarifa tercera del citado Texto Refundido. Siguiendo de nuevo a SANZ GADEA, puede decirse que este método de mensurar la base se «definió con una fórmula llamada a hacer fortuna»[51].

En cuanto al tipo de gravamen, resulta necesario subrayar que, por entonces, tendría la consideración de progresivo, oscilando entre un 6% y un 15% sobre el beneficio neto. Podríamos catalogar a esto como una de las razones de la elevada transcendencia el principio de independencia de ejercicios[52], debido a que, si fuese proporcional, evidentemente, sería de menor calibre. El referido principio emana de la Disposición adicional 13ª del Texto Refundido que estamos analizando: «la contribución por esta tarifa se liquidará por el mismo período de tiempo del ejercicio económico de la empresa y atendiendo solamente a los resultados económicos obtenidos en dicho ejercicio». Lo cierto es que gozará de un acusado protagonismo en el devenir del propio Impuesto, sobre todo, en el ámbito de la compensación de bases imponibles negativas, donde se materializará una excepción al mismo.

Quizás, como última particularidad fáctica de la regulación introducida en los primeros años veinte, resulte necesario mencionar la relevancia que se le otorgó a las obligaciones formales, ya que se imponía al sujeto llevar la contabilidad ajustada al Código de

Comercio. En concreto, en la disposición quinta del cuerpo normativo se establece que: *«las depreciaciones y las pérdidas para ser computables a estos efectos, habrán de reunir las dos condiciones siguientes: Primera. Que sean efectivas; y Segunda: Que se hagan constar por la Empresa en los documentos de su contabilidad...»*. Desde entonces y, hasta nuestros días, esta práctica será compañera habitual de baile del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido COLL FRECHINA argumenta que *«en el aspecto contable se impone a todo contribuyente sujeto, la obligación de llevar a cuenta y razón de los negocios que motiven la obligación de contribuir, ajustada a los preceptos del Código de Comercio. Sin embargo, debemos enfatizar que la determinación de la renta imponible se llevaba a cabo por procedimientos administrativos tendentes a la aplicación e interpretación de las normas fiscales sobre la información obtenida del contribuyente. Resultando ocioso destacar la precaria situación contable de las empresas y el reducido número de medios humanos y materiales del Ministerio de Hacienda»*[53].

Motivado tal vez por esto último, se dispuso un ingente aumento de la plantilla del Cuerpo de Profesores Mercantiles de Hacienda[54] para lograr, de un modo eficiente, la comprobación e inspección relativa a la Contribución de Utilidades.

Como consecuencia de las particularidades que tras esta regulación eran ínsitas a la Contribución sobre Utilidades de los Rendimientos Mobiliarios y, en particular a su tercera Tarifa, surgiría la desdeñable sombra de la evasión u ocultación de los rendimientos, dando lugar así a contabilidades dobles con el fin de superar el intervencionismo tanto en los precios como en las materias existente por aquel entonces[55].

V. La Reforma Tributaria de 1957 y el Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y Entidades Jurídicas

1. La Reforma Tributaria de 1957

Las siguientes modificaciones de envergadura considerable relativas a la imposición societaria no tendrán lugar hasta el año 1957. Sin embargo, de manera previa, resulta necesario detenernos brevemente en la década precedente ya que, en el año 1940 se aprobarían una serie de cambios que tendrán una leve incidencia en la tributación de las sociedades, refiriéndonos con esto a la Reforma Tributaria de JOSÉ

LLARRAZ, instaurada con la promulgación de la Ley de 16 de diciembre de 1940, de reforma tributaria.

Pues bien, sin ánimos de realizar un análisis pormenorizado, cabe mencionar que el objeto de ésta obedecía a la adecuación del sistema fiscal a la época de posguerra que atravesaba entonces el país. Sus implicaciones prácticas principales relativas a la fiscalidad empresarial serían el aumento de los tipos de gravamen –con el fin de obtener un flujo mayor de ingresos públicos– y la inclusión de los empresarios individuales en la tercera Tarifa de la Contribución de Utilidades[56], medida que no se sostendría en el tiempo de manera prolongada.

Avanzando unos años y deteniéndonos hacia finales de la década de los años 50, seremos testigos del fin de la autarquía e intervencionismo que caracterizaban al gobierno franquista desde sus inicios. Será aquí cuando se lleve a cabo la Reforma Tributaria de Navarro Rubio la cual, a diferencia de su antecesora, sí realizará una profunda remodelación de la tributación societaria, mediante la promulgación de la Ley de 26 de diciembre de 1957[57].

Apuntalando lo anterior, fue en esta renovación del sistema fiscal cuando tuvo lugar el cambio de «rótulo» y forma de la Contribución sobre Utilidades, que pasó a refundirse en tres tributos con sustantividad propia. Así pues, la primera Tarifa se fusionó con ciertas profesiones de la Contribución Industrial, dando lugar al Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal; la segunda Tarifa se convirtió en el nuevo Impuesto sobre las rentas del capital y, por último, la tercera Tarifa se refundió en el inédito Impuesto sobre las rentas de sociedades y entidades jurídicas, -excluyendo a los empresarios individuales antes mencionados- originándose de este modo el alumbramiento formal del actual Impuesto sobre Sociedades[58]. Con relación a esto, resulta necesario matizar que, con esta Reforma, no se crearía un nuevo sistema tributario ya que el legislador se limitó a reordenar, renombrar y realizar pequeños retoques a las figuras tributarias ya existentes[59].

El objetivo perseguido era fundamentalmente recaudatorio, lo que implicaría la sustitución del principio de igualdad en detrimento del principio de recaudación[60], provocando así una disminución respecto al principio de capacidad económica y por ende de justicia tributaria. Sin embargo, en la Exposición de Motivos de la Ley que la articulaba, se argumentaban otros cuatro fines: dotar al régimen tributario de mayor agilidad y hacerlo más accesible al contribuyente; incrementar los indicadores de ahorro privado; estimular la inversión en sectores estratégicos y, por último, fomentar la redistribución de la renta a través de los impuestos. Tal y como sostienen COMÍN y VALLEJO, estos objetivos *«afrontaban problemas estructurales del sistema fiscal: su insuficiencia, rigidez e inequidad...»* concluyendo que *«se estaba ante un círculo vicioso a cortar con mayor recaudación, obtenida con el combate al fraude a través de un atajo: el régimen de “convenios con agrupaciones de contribuyentes”. Este era el objetivo más importante de la reforma fiscal»*[61].

Será así como lleguemos a la innovación más relevante que se desprendía de esta nueva regulación; nos referimos a la inserción del régimen de convenios o evaluaciones globales, un método que, debido a sus particularidades, no estaba exento de polémica. Concretamente consistía en la renuncia por parte de la Administración a la investigación del rendimiento real, a la delegación de la Inspección tributaria y al

otorgamiento a grupos organizados de contribuyentes la misión de evaluar los rendimientos fiscales de sus actividades[62].

Siendo consciente del estado en el que se encontraba la contabilidad de las empresas con posterioridad al largo período de vigencia de la Tarifa tercera de la Contribución de Utilidades- cuyo régimen de estimación directa de la base imponible no tuvo un gran éxito- la Administración no mostró reticencia alguna al empleo del método de evaluación global, ya que los posibles perjuicios serían inferiores a los beneficios de éste[63], evitándose buena parte del fraude fiscal que en la época proliferaba. Este inédito sistema tendría dos vertientes o variantes; por un lado, los propios convenios, y por el otro las evaluaciones globales de las bases tributarias.

Con respecto a los primeros podemos destacar que su empleo sería potestativo para el contribuyente, aplicándose únicamente a los Impuestos sobre el gasto y algunos términos del Impuesto del Timbre[64]. Consistían en el establecimiento de procedimientos especiales de determinación de la base imponible, así como cuotas de exacciones públicas, que se canalizaban a través de ciertos convenios con las agrupaciones de contribuyentes constituidas y agrupadas en la Organización Sindical y de los Colegios Oficiales Profesionales.



Al hilo de las segundas, la base de cada grupo homogéneo de contribuyentes se determinaba a través de estudios económicos, utilizando técnicas econométricas y estadísticas, operando sobre situaciones ya pasadas, originando esto el conocimiento de los datos necesarios para la liquidación con cierta seguridad[65]. Serían aplicadas de forma automática y coactiva, pudiendo resarcirse de ellas mediante una renuncia expresa, aplicándose éstas sobre tres manifestaciones de riqueza en las que el fraude era ingente: rentas del trabajo profesionales, beneficios empresariales individuales y rentas de sociedades[66]. No obstante, el propio legislador le otorgaba las particularidades en cuanto a procedimientos, recursos y transcendencia que a los convenios con agrupaciones de los contribuyentes. Podemos considerarlo una antesala de la estimación objetiva.

Bajo nuestro punto de vista, estas dos figuras, tendrían otra singularidad que podía hacer más atractivo su empleo por parte de los sujetos pasivos, incrementando de este modo su uso con el fin de aumentar los ingresos públicos, que no deja de ser el objetivo principal de su instauración. Nos referimos a la liberación de cualquier acción de comprobación a los obligados tributarios que fuesen gravados con arreglo a las normas de un convenio -o sistema de evaluación global- por los conceptos tributarios y los períodos en los que se aplicasen los mismos. Creemos que en este sentido ALBIÑANA da con la tecla exponiendo uno de los motivos por los que se implantaron estos métodos objetivos al afirmar que: «...en el ámbito administrativo se advertía un cierto malestar por el funcionamiento de los servicios de inspección tributaria, sin tener en cuenta se les había colado en una difícil tesitura, pues habían de aceptar la falta de contabilidad y documentación justificativa por motivos extratributarios (régimen de mercado y precios), de un lado, y habían de considerar el ordenamiento jurídico en vigor [...] de otro...»[67].

2. El Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y Entidades Jurídicas

En primer lugar, conviene poner de relieve que, únicamente se emplearían siete artículos para regular a esta emergente figura -del 69 al 75- en la Ley de 26 de diciembre de 1957, y, el resto de los conceptos que no resultasen objeto de modificación, seguirían estando regulados por lo previsto para la Tarifa tercera de la

Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, a tenor del Texto Refundido de 1922.

La variación de mayor transcendencia al respecto la encontramos en la determinación de la base liquidable, pese a que prima facie podía seguirse cuantificando a través de lo establecido para la Tarifa tercera. No obstante, se implantaría una importante limitación que consistía en la sustitución del tipo de gravamen previsto con anterioridad -progresivo- a un nuevo tipo proporcional que se fijaba, con carácter general, en un 30%. Pues bien, la cuota líquida del tributo podría cuantificarse empleando el método de estimación directa, pero estableciéndose una salvedad; concretamente se instauraba un «efecto suelo». Esto es, la cuota líquida calculada a través del método primigenio no podría ser inferior a la determinada con arraigo al sistema previsto para el cálculo de la cuota por beneficios del Impuesto Industrial, computándose de forma separada y atendiendo a la tipología de los beneficios, bien derivasen de una actividad industrial o de una comercial.

En relación con esto, resulta necesario analizar el método destinado a la determinación de la cuota por beneficios prevista para esta última figura impositiva, que encontraba su cobijo en el artículo 57 de la Ley. En particular, estaban establecidos dos métodos de estimación. Por un lado, la evaluación global de bases imponibles, que estaría determinada por medio de estudios económicos para cada actividad mercantil o industrial, como si de una estimación objetiva se tratase; y por otro, la evaluación individual, emanando ésta única y exclusivamente de la contabilidad que encontraba su influjo en el Código de Comercio y, en su defecto, por la estimación efectuada por Jurados Fiscales.

Todas estas peculiaridades otorgadas, recibirían elevadas críticas debido a que la regulación anterior se entendía diseñada con una acusada perfección técnica[68] y, sin embargo, el método recién implantado no siempre respondería a la realidad de la actividad empresarial, incumpléndose de facto principios de eficiencia, capacidad económica o justicia tributaria. Con esto, se alzaprímaba el carácter real del impuesto, ignorando en gran

medida el legislador su naturaleza personal cuando resultaban de aplicación métodos objetivos[69].

V. Conclusiones

Pese a las trabas insoslayables que caracterizaban a los sistemas tributarios latinos, que hacían descansar buena parte de la carga tributaria en impuestos sobre el consumo cuantificados por signos externos, dotando así de cierta rigidez al sistema, creemos que la Reforma de MON-SANTILLÁN contiene una elevada relevancia. Aunque en ella no se implantó con éxito la imposición societaria, resultó ciertamente necesaria para poner los cimientos de la fiscalidad moderna.

No será pues hasta la introducción, en el año 1900, de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria y, en concreto, de su tercera Tarifa, cuando nos encontremos con la semilla del actual Impuesto sobre Sociedades. Tras ciertas modificaciones y perfilamientos que iría experimentando esta figura -no siempre en la dirección correcta-, finalmente se refundiría en el Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y Entidades Jurídicas en el año 1957.

Un importante aspecto para destacar será que cada modificación relativa a la fiscalidad empresarial emanó directamente de una reforma tributaria de corte general. Esta característica no hace sino poner de manifiesto la pretensión por parte del legislador y de los gobiernos de ir adecuando el sistema fiscal a la situación económica y social no siempre favorable que atravesaba el país. Por ello, se intentaba ir puliendo y perfeccionando la tributación o, dicho de otro modo, hacerla más eficiente a efectos recaudatorios, lo que no siempre llevaba aparejado el afianzamiento de principios básicos como el de capacidad económica, igualdad o seguridad jurídica, llegando incluso a producirse retrocesos en su cumplimiento tras la introducción de reestructuraciones. De hecho, puede resultar curioso que, durante el período comprendido entre 1922 y 1957, el tipo de gravamen previsto para la tercera Tarifa tuviera la consideración de progresivo, adquiriendo *a posteriori* una proporcionalidad que llega hasta nuestros días.

Sea como fuere, podemos concluir que, cada reforma realizada supuso un necesario eslabón en la cadena que, desde el año 1845, se iría creando con la

imposición societaria.

Referencias:

- [1] CAMARERO BULLÓN, C., El debate de la única contribución: catastrar las Castillas, Tabapress, Madrid, 1993, p. 7.
- [2] MORENO LÁZARO, J., El fraude en el pago de la Contribución Industrial y de Comercio en España: el caso de los harineros, 1845-1907, en Investigaciones de Historia Económica-Economic History Research, 15, 2019, p. 166.
- [3] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal en España, Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1974, p. 129.
- [4] COMÍN COMÍN, F., Hacienda y economía en la España contemporánea (1800-1936), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, p. 38.
- [5] FUENTES QUINTANA, E., Las reformas tributarias en España: teoría, historia y propuestas, Crítica, Barcelona, 1990, pp. 353 y ss.
- [6] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal... op. cit., p. 139.
- [7] ALLI ARANGUREN, J. C., La reforma fiscal de Mon – Santillán y su repercusión en Navarra, Revista Jurídica de Navarra, julio-diciembre, núm. 20, 1995, p. 49.
- [8] Vid. MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D., La reforma de la imposición sobre la renta: un informe de 1976, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 36; PORTILLO NAVARRO, M. J., Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la ‘Reforma Tributaria Silenciosa’ de Flores de Lemus, Anales del Derecho. Universidad de Murcia, núm. 15, 1997, p. 132.
- [9] En este sentido se manifiestan ALLI ARANGUREN, J. C., La reforma fiscal... op. cit., p. 48; MARTORELL LINARES, M. A., Hacienda y Política en el primer tercio del siglo XX. Las reformas tributarias, XI Encuentro de Economía Pública: Los retos de la descentralización fiscal ante la globalización, 2015, p. 1; y FUENTES QUINTANA, E., Los principios del reparto de la carga tributaria en España, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 41, 1961, p. 174; COMÍN COMÍN, F., Hacienda y economía... op. cit., p. 42.
- [10] ESTAPÉ RODRIGUEZ, F., La reforma tributaria de 1845: estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, p. 115.

- [11] Vid. ALLI ARANGUREN, J. C., La reforma fiscal... op. cit., p. 48; FUENTES QUINTANA, E., Los principios del reparto... op. cit., p. 174.
- [12] COMÍN COMÍN, F., Hacienda y economía... op. cit., p. 41.
- [13] PORTILLO NAVARRO, M. J., Evolución del sistema ... op. cit., p. 136.
- [14] COMÍN COMÍN, F., Hacienda y economía... op. cit., p. 42.
- [15] SANZ GADEA, E., Historia del impuesto sobre sociedades. Perspectiva de evolución, en RUBIO GUERRERO, J. J. (Dir.), Manual del impuesto sobre sociedades, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, p. 45.
- [16] Presupuestos Generales de España de gastos e ingresos para el año de 1845. Consultado en https://books.google.es/books?id=8_1O48T1fNEC&hl=es&pg=PA1#v=onepage&q&f=false.
- [17] ESTAPÉ RODRIGUEZ, F., La reforma... op. cit., p. 115.
- [18] En sentido de lo que el propio Santillán expone: «los hacendistas españoles de 1845 se declararon partidarios del método francés que consistía en la suma de dos derechos, uno fijo y otro proporcional desechando el método inglés que recaía sobre las utilidades de la industria y el comercio directamente». SANTILLÁN, R., Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos en España y de su Administración desde 1845 hasta 1854, añadidos con notas de sus

- aplicaciones y efectos hasta 1863, Imprenta de Antonio Pérez Dubrull, Biblioteca del Banco de España, Madrid, 1888. Consultado en: <https://repositorio.bde.es/handle/123456789/4265>.
- [19] VALLEJO POUSADA, R., Reforma y contrarreforma tributaria en 1845 - 1852, Revista de Historia Económica = Journal of Iberian and Latin American Economic History, año núm. 19, núm.1, 2001, p. 70.
- [20] ESTAPÉ RODRIGUEZ, F., La reforma... op. cit., p. 118.
- [21] MARTORELL LINARES, M. A., Hacienda y Política en el primer tercio... op. cit., p. 2.
- [22] Vid. ESTAPÉ RODRIGUEZ, F., La reforma tributaria... op. cit., p. 115; PORTILLO NAVARRO, M. J., Evolución del sistema... op. cit., p. 133.
- [23] MARTORELL LINARES, M. A., Hacienda y Política en el primer tercio ...op. cit., p. 4.
- [24] Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal... op. cit., pp. 132-134.; PORTILLO NAVARRO, M. J., Evolución del sistema... op. cit., p. 129.
- [25] CALVO ORTEGA, R., La reforma tributaria de Fernández Villaverde, Ediciones Cinca, Madrid, 2014, p. 278.
- [26] En este sentido FUENTES QUINTANA afirma que los conceptos objeto de imposición en la reforma de VILLAVERDE ya existían previamente, en FUENTES QUINTANA, E., Los principios del reparto... op. cit., p. 217.
- [27] CARBAJO VASCO, D., Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas (1900-1976), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, p. 11.
- [28] En Reino Unido estaba previsto un *Income Tax* desde finales del siglo XVIII. Vid. LAGARES, M., Prólogo, en SANCHEZ PEDROCHE, J. A. (Ed.), Comentarios a la Ley del impuesto sobre sociedades y su normativa reglamentaria, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 38. Por otra parte, en Alemania estaría instaurado el *Einkommensteuer*, en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal... op. cit., p. 139.

[29] BELTRÁN FLOREZ, L., Evolución histórica del sistema tributario español, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 65/66, 1966, pp. 1143 y 1144.

[30] CALVO ORTEGA, R., *La reforma tributaria...* op. cit., p. 278.

[31] En este sentido se manifiesta SOLE VILLALONGA, G., *La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967, pp. 181 y 182.

[32] Una campaña parlamentaria. Discursos pronunciados por el excelentísimo señor Don RAYMUNDO FERNANDEZ VILLAVERDE, Ministro de Hacienda, sobre el presupuesto de 1900. Publican esta obra varios senadores y diputados. Sucesores de Rivadeneyra, Madrid. 1900, pp. 18 y 19. Citado en SOLE VILLALONGA, G., *La reforma fiscal...* op. cit., p. 183.

[33] Ley estableciendo la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria. Consultado en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1900-1968>.

[34] MARTORELL LINARES, M. A., *Hacienda y Política en el primer tercio...* op. cit., p. 4.

[35] Concretamente sería la fusión de tres tributos previos: el impuesto de sueldos y asignaciones, el impuesto sobre los honorarios de los registradores de la propiedad y los epígrafes de la contribución industrial que gravaban los rendimientos del trabajo. Vid. PORTILLO NAVARRO, M. J., *Evolución del sistema...* op. cit., p. 141.

[36] CALVO ORTEGA, R., *La reforma tributaria...* op. cit., pp. 96 y 97.

[37] Hablamos aquí del impuesto establecido sobre la deuda pública y ciertos epígrafes de la contribución industrial que gravaban los rendimientos de capital. Vid. PORTILLO NAVARRO, M. J., *Evolución del sistema...* op. cit., p. 142.

[38] CALVO ORTEGA, R., *La reforma tributaria...* op. cit., p. 108.

[39] COMÍN COMÍN, F., *Hacienda y economía...* op. cit., p. 49.

[40] Para un análisis en profundidad al respecto, consúltase CALVO ORTEGA, R., *La reforma tributaria...* op. cit., pp. 114-116; SOLE VILLALONGA, G., *La reforma fiscal...* op. cit., pp. 177-180.

[41] CALVO ORTEGA, R., *La reforma tributaria...* op. cit., p. 116.

[42] PORTILLO NAVARRO, M. J., *Evolución del sistema...* op. cit., p. 142.

[43] MAGRANER MORENO, F. J., *Naturaleza*, en SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (Dir.), *Comentarios...* op. cit., p. 58. En sentido de lo recogido en el preámbulo del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades publicado en el Real Decreto 2631/1982 de 15 de octubre.

[44] SANZ GADEA, E., *Historia del impuesto sobre sociedades. Perspectiva de evolución*, en RUBIO GUERRERO, J. J. (Dir.), *Manual...* op. cit., p. 45.

[45] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *El sistema fiscal...* op. cit., p. 138.

[46] MONFORT AGUILAR, E., *La Norma ISO Contable como técnica de aproximación entre la Normativa Contable y la Normativa Tributaria* [Tesis de doctorado no publicada], Universidad de Barcelona, 1997, p. 146.

[47] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *El sistema fiscal...* op. cit., p. 141.

[48] SANZ GADEA, E., *Historia del impuesto sobre sociedades. Perspectiva de evolución*, en RUBIO GUERRERO, J. J. (Dir.), *Manual...* op. cit., p. 46.

[49] MARTORELL LINARES, M. A., *Hacienda y Política en el primer tercio...* op. cit., p. 11.

[50] COLL FRECHINA, LL., *La Determinación de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades*, Cedecs, Barcelona, 1997, p. 21.

[51] SANZ GADEA, E., *Historia del impuesto sobre sociedades. Perspectiva de evolución*, en RUBIO GUERRERO, J. J. (Dir.), *Manual...* op. cit., p. 46.

[52] SANZ GADEA, E., *Historia del impuesto sobre sociedades. Perspectiva de evolución*, en RUBIO GUERRERO, J. J. (Dir.), *Manual...* op. cit., p. 46.

[53] COLL FRECHINA, LL., *La Determinación...* op. cit., p. 21.

[54] En concreto entre el período 1916-1919 se crearon en el ámbito nacional en torno a las 12.400 sociedades. Vid. MONFORT AGUILAR, E., *La Norma ISO Contable...* op. cit., p. 146.

[55] GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomo I, Banco Exterior de España, Madrid, 1988, p. 265.

[56] Resulta necesario poner de relieve que el Texto Refundido de 1922 con el que se regulaba aún mantenía su vigencia.

[57] Ley de 26 de diciembre de 1957 por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958 - 1959, y reformas tributarias, publicada en el BOE del 27 de diciembre

de 1957.

[58] En concreto, el artículo 69 de la citada ley de 26 de diciembre de 1957 rezaba: *«a partir de la promulgación de esta Ley, la Tarifa tercera de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria constituirá un impuesto con sustantividad propia denominado Impuesto sobre las rentas de Sociedades y entidades jurídicas, abreviadamente Impuesto sobre Sociedades, que desde dicha fecha se exigirá con arreglo a las normas contenidas en los preceptos reguladores de aquella Contribución salvo en la parte modificada en la presente Ley...»*.

[59] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, M., La nueva Ley de reforma tributaria de 1957, Revista de Derecho Mercantil XXV 68., 1958, p. 375.

[60] COLL FRECHINA, LL., La Determinación... op. cit., p. 23.

[61] COMIN COMIN, F. / VALLEJO POUSADA, R., La reforma tributaria de 1957 en las Cortes Franquistas, Investigaciones de Historia Económica, vol. 8, núm. 3, 2012, p. 157.

[62] COMIN COMIN, F. / VALLEJO POUSADA, R., La reforma tributaria... op. cit., p. 157.

[63] COLL FRECHINA, LL., La Determinación... op. cit., p. 23.

[64] COMIN COMIN, F. / VALLEJO POUSADA, R., La reforma tributaria... op. cit., p. 160.

[65] BARRIO DE FRUTOS, J., El régimen de evaluación global en el impuesto industrial cuota de beneficios, Ediciones Deusto, Bilbao, 1968, p. 14.

[66] COMIN COMIN, F. / VALLEJO POUSADA, R., La reforma tributaria... op. cit., p. 160.

[67] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal... op. cit., p. 141.

[68] FUENTES QUINTANA, E. / ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Sistema fiscal español y comparado, II. Sistema tributario español, Evolución histórica, Madrid, 1961, p. 96.

[69] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal... op. cit., p. 141.

Bibliografía:

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El Sistema fiscal en España. Biblioteca Universitaria Guadiana, 1974.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, M., La nueva Ley de Reforma tributaria de 1957, Revista De Derecho Mercantil, núm. 25, 1958.

ALLI ARANGUREN, J. C., La reforma fiscal de Mon-

Santillán y su repercusión en Navarra, Revista Jurídica De Navarra, núm. 20, 1995.

BARRIO DE FRUTOS, J., El Régimen de evaluación global en el impuesto industrial cuota de beneficios, Deusto, 1968.

BELTRÁN FLOREZ, L., Evolución histórica del sistema tributario español, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núms. 65-66, 1966.

CALVO ORTEGA, R., La reforma tributaria de Fernández Villaverde, Cinca, 2014.

CAMARERO BULLÓN, C., El Debate de la Única Contribución: catastrar las Castillas, 1749, Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, 1993.

CARBAJO VASCO, D., Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas (1900-1976), Instituto de Estudios Fiscales, 1990.

COLL FRECHINA, L., La Determinación de la base imponible en el impuesto sobre sociedades, Cedecs, 1997.

COMÍN COMÍN, F. / VALLEJO POUSADA, R., La reforma tributaria de 1957 en las Cortes franquistas, Investigaciones De Historia Económica, núm. 3, 2012.

COMÍN COMÍN, F., Hacienda y Economía en la España contemporánea: 1800-1936, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1989.

ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F., La Reforma tributaria de 1845: estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

FUENTES QUINTANA, E. / ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Sistema fiscal español y comparado, Facultad de CC.PP.EE. y CC., 1961.

FUENTES QUINTANA, E., Las reformas tributarias en España: teoría, historia y propuestas, Crítica, 1990.

FUENTES QUINTANA, E., Los principios del reparto de la carga tributaria en España, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1961.

GOTA LOSADA, A., Tratado del Impuesto de Sociedades, Banco Exterior de España, Servicio de Estudios Económicos, 1988.

MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D., La Reforma de la imposición sobre la renta, un informe de 1976, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

MARTORELL LINARES, M. A., Hacienda y política en el primer tercio del siglo XX: las reformas tributarias, La Evolución De La Hacienda Pública En Italia Y España (Siglos XVIII-XXI), Universidad de Alicante, Servicio de Publicaciones, 2015.

MONFORT AGUILAR, E., La Norma ISO Contable como técnica de aproximación entre la Normativa Contable y la Normativa Tributaria [Tesis de doctorado no publicada], Universidad de Barcelona, 1997.

MORENO LÁZARO, J., El fraude en el pago de la Contribución Industrial y de comercio en España: el caso de los harineros, 1845-1907, Investigaciones De Historia Económica, núm. 15, 2019.

PORTILLO NAVARRO, M. J., Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la 'Reforma Tributaria Silenciosa' de Flores de Lemus, Anales del Derecho. Universidad de Murcia, 1997.

RUBIO GUERRERO, J. J. / ÁLVAREZ MELCÓN, S., Manual del impuesto sobre sociedades, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. / BAS SORIA, J. / CAAMAÑO ANIDO, M. A. / GARCÍA NOVOA, C., Comentarios a la Ley del impuesto sobre sociedades y su normativa, Tirant lo Blanch, 2017.

SANTILLÁN, R., Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos en España y de su Administración desde 1845 hasta 1854, añadidos con notas de sus aplicaciones y efectos hasta 1863. Imprenta de PÉREZ DUBRULL, A., Biblioteca del Banco de España, 1888.

SOLE VILLALONGA, G., La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900. Editorial de Derecho Financiero, 1967.

VALLEJO POUSADA, R., Reforma y contrarreforma tributaria en 1845-1852, Revista De Historia Económica, 2001.



LA TRIBUTACIÓN EN EL IRNR DE LAS RENTAS DERIVADAS DEL ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES SITUADOS EN ESPAÑA: UNA CUESTIÓN DE COMPATIBILIDAD CON EL ARTÍCULO 63 DEL TFUE



IVÁN DOCASAR GARCÍA

Instituto Universitario de Investigación en Economía Social, Cooperativismo y Emprendimiento | Universidad de Valencia

I. Introducción

En un mundo tan globalizado en el que la facilidad de comunicaciones y de desplazamientos entre territorios está al orden del día, las relaciones económicas y los flujos de capital entre territorios es cada vez más frecuente. Es por ello que los sistemas de tributación de cada país paulatinamente han de ser más abiertos y contemplar nuevos escenarios, de forma que las soberanías tributarias internas empiecen, sin perder su esencia, a tener más en cuenta que para el adecuado sostenimiento de las arcas públicas no solamente los residentes han de cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales; sino que la importancia de los no residentes en el ámbito tributario va a ser cada vez mayor.

Esta importancia, proyectada sobre los tenedores de vivienda en España que no son residentes en nuestro territorio, es aún mayor por motivos tales como la dificultad de acceso a una vivienda en propiedad para los jóvenes por motivos económicos o la escasez de

obra nueva y bajas tasas de construcción de vivienda social. Esta última circunstancia se ve agudizada por el hecho de que un modelo económico como el español basado en el sector servicios, y en concreto en el turismo, hace que muchos propietarios destinen sus apartamentos al alquiler turístico; provocando esto que el número de inmuebles destinados al arrendamiento como vivienda habitual sea todavía inferior.

II. El panorama tributario para los arrendadores residentes en terceros Estados

Conforme al principio general del Derecho tributario internacional de que los bienes inmuebles estarán sometidos a gravamen en el lugar dónde se encuentren ubicados, los rendimientos obtenidos deberán de tributar con carácter general y sobre la renta bruta al tipo del 24 por ciento contemplado en el artículo 25.1 a) de la Ley del IRNR para los residentes en terceros estados. Esta obligación, con motivo del procedimiento de infracción P/08/1553 incoado contra España en el año 2010 sobre la base de que el modelo español de que resultaba contrario a la libre circulación de capitales ya no resulta aplicable a los residentes de territorios comunitarios. Los residentes en estos territorios tributarán al tipo del 19 por ciento, pero sobre la renta neta, esto es, pudiéndose deducir en su declaración trimestral del Modelo 210 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente todos los gastos inherentes al arrendamiento.

En síntesis, el panorama de tributación para los no residentes perceptores de rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles es el siguiente:

- En el caso de residentes en Estados miembros de la Unión Europea, tributarán en España por su renta neta (ingresos totales - gastos inherentes al arrendamiento) al tipo del 19 por ciento contemplado en la ley que regula el impuesto sobre la renta de no residentes.
- En el caso de residentes en Estados terceros, tributarán en España por su renta bruta (sin permitirse descontar ningún gasto) al tipo del 24 por ciento contemplado en la ley que regula el impuesto sobre la renta de no residentes.

III. Diferencias de tributación versus libertad de circulación de capitales

La libre circulación de capitales consagrada en el

artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea como una de las cuatro libertades fundamentales goza de la particularidad de que, desde el año 1994, no solamente queda prohibida cualquier restricción a los movimientos de capitales entre Estados miembros, sino que la proyección de esta libertad comunitaria también se extiende a los movimientos entre Estados miembros y terceros Estados. Por tanto, teniendo en cuenta que las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles encajan dentro de esta libertad comunitaria y atendiendo a que sus efectos se extienden más allá de los territorios que componen la Unión Europea, en principio una regulación como la española que discrimina en cuanto al cálculo de la renta objeto de imputación entre residentes y no residentes en Estados miembros podría resultar contraria a esta libertad comunitaria.

No obstante, y desde la perspectiva de la defensa del legislador español, es preciso poner de manifiesto algunas cuestiones antes de poder articular unas conclusiones sólidas.

1. La operatividad de la llamada «cláusula Standstill» en cuanto a las restricciones a la libre circulación de capitales anteriores al 1 de enero de 1994

El artículo 64.1 del TFUE articula la primera limitación a la libre circulación de capitales, ya que permite que los territorios miembros mantengan las restricciones que existían el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho de la Unión en materia de movimientos de capitales[1].

Acogiéndose por tanto a esta cláusula el legislador español puede mantener una regla como la impuesta por el artículo 24 de la ley del impuesto siempre que:

- La restricción ya estuviera contemplada el 31 de diciembre de 1993.
- La restricción a la que se hace referencia pudiera quedar subsumida en alguna de las inversiones a las que se aplica según la literalidad del artículo 64.1 del TFUE, esto es, a «*inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales*».

En cuanto al primero de los requisitos, la forma de analizar su cumplimiento o incumplimiento no puede venir determinado por la fecha en la que se promulga la normativa en la que se encuentra. De ser así, en el particular caso español y dado que la Ley del Impuesto entra en vigor el 13 de marzo de 2004 la *cláusula Standstill* ya no tendría lugar a aplicarse[2]. A lo que tenemos que atender es a que existiera una norma con una redacción semejante o equivalente a fecha 31 de diciembre de 1993[3] y no a la fecha de entrada en vigor de la norma objeto de debate. De esta manera, en el caso español, la denegación de la deducción de los referidos gastos a los sujetos pasivos no residentes se remonta, como mínimo, a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 1992[4] mediante la redacción del artículo 18.4 de

dicha ley; precepto que en esencia recogía la tributación del impuesto sin que los sujetos vinculados por obligación real pudieran determinar su rendimiento neto reduciendo sus ingresos íntegros con el importe de los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos del capital inmobiliario[5]. Por lo tanto, cabe concluir que la regulación española era anterior al 31 de diciembre de 1993 y que, por ello, en lo que concierne a la primera parte del artículo 64 del TFUE, se respeta.

Corresponde ahora cuestionar si se cumple el segundo de los requisitos, y es el de valorar si el arrendamiento por un particular de una vivienda de la que es propietario en España puede acogerse a alguna de las inversiones previstas por el artículo 64.1 del TFUE; en concreto bajo el paraguas de las inversiones directas inmobiliarias a las que se hace referencia. Este ejercicio de constatar si se encuentran incluidas conlleva inevitablemente un análisis de dicho concepto a la luz de los precedentes normativos y jurisprudenciales.

Acudiendo a lo dispuesto en la Directiva 88/361 en sus notas explicativas se alude a que el concepto de inversión directa debe de interpretarse en su sentido más amplio, entendiendo por estas «*cualquier tipo de inversión efectuada por personas físicas, empresas comerciales industriales o financieras, y que sirva para crear o mantener relaciones duraderas y directas entre el proveedor de fondos y el empresario, o la empresa a la que se destinan dichos fondos para el ejercicio de una actividad económica*». Esta definición debe de vincularse con el concepto de «*inversión inmobiliaria*» definida por la misma Directiva como «*la compra de propiedades edificadas o sin edificar así como la construcción de edificios realizada por particulares con fines lucrativos o personales, comprendiendo esta categoría también los derechos de usufructo, las servidumbres rústicas y los derechos de superficie*»[6]. Interpretando este precepto, el Tribunal de Justicia señala que se excluyen del concepto de inversiones inmobiliarias directas aquellas que tienen un carácter meramente patrimonial, de forma que no tienen relación con ninguna actividad económica[7].

Por tanto, para que un arrendamiento de un bien inmueble pueda ser considerado como una inversión directa inmobiliaria y, por tanto, resultar subsumible bajo el amparo de la *cláusula Standstill*, es necesario



que el arrendamiento sea susceptible de constituir una actividad económica dentro de la renta de la persona que percibe esos ingresos. Y, atendiendo al ordenamiento jurídico vigente aplicable a las personas físicas con rentas derivadas del alquiler de bienes inmuebles, para que pueda ser considerado como una actividad económica se requiere que para su ordenación se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa[8].

Bajo este prisma las limitaciones a la deducibilidad de gastos de los residentes en terceros estados que perciban rentas derivadas del arrendamiento inmobiliario no podría quedar amparada por la *cláusula Standstill* en cuanto no fuera considerada una inversión inmobiliaria directa, para lo cual sería necesario que el rendimiento tuviera la consideración de actividad económica; consideración que se otorgaría únicamente en los casos en los que el arrendador tuviera contratada a una persona a jornada completa en el ejercicio de la actividad que permitiera la obtención de las rentas inmobiliarias.

En caso contrario, como es, en la mayoría de las ocasiones, una norma, que impida a los no residentes extracomunitarios minorar su base imponible a través de la deducción de los gastos asociados a las inversiones consideradas inmobiliarias sería contraria al Derecho de la UE, y en concreto, a la libertad de movimientos de capitales reconocida a residentes en terceros estados[9].

2. La posibilidad de que las restricciones a la libre circulación de capitales queden justificadas: la operatividad del artículo 65 del TFUE

El artículo 65 del Tratado de Funcionamiento señala otra particularidad al respecto de la aplicación del artículo 63, y es que los Estados miembros gozan del derecho a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. Esta excepción, que debe de ser interpretada de manera restrictiva[10], queda limitada asimismo por lo señalado en el apartado tercero del mismo artículo; precepto que prescribe que las disposiciones a las que se refiere este apartado no deben de constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción

encubierta a la libre circulación de capitales y pagos.

En todo caso se hace necesario distinguir entre las diferencias de trato permitidas y no permitidas en virtud del artículo 65 del TFUE, de forma que para que las restricciones puedan ser consideradas compatibles con las disposiciones del Tratado es necesario que las diferencias de trato resultantes afecten a situaciones que no sean objetivamente comparables o que resulten justificadas por razones imperiosas de interés general[11]. Por ello se hace necesario realizar un breve análisis de lo que la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo ha venido considerando como situaciones objetivamente comparables o razones justificadas de interés general.

2.1. Sobre la comparabilidad de situaciones controvertidas

Se desprende del análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la comparabilidad entre situaciones internas y situaciones transfronterizas ha de examinarse teniendo en cuenta el objetivo, objeto y contenido de la normativa nacional controvertida y que por otra parte solamente deben tenerse en cuenta los criterios de distinción pertinentes establecidos por la normativa en cuestión para apreciar si la diferencia de trato que resulta de dicha normativa refleja una diferencia de situaciones objetiva[12]. Así por ejemplo nos encontramos con que de manera muy reciente el Tribunal de Justicia, en un asunto sobre una diferencia en el modo de cálculo del impuesto de sucesiones en Alemania que distinguía entre bienes inmuebles arrendados en Alemania o en un Estado parte del Acuerdo EEE o en un tercer Estado, se pronunció de manera favorable a que se trataba de dos situaciones objetivamente comparables pues, admitir que no lo son, supondría vaciar completamente de contenido el artículo 63.1 del TFUE[13]. Lo mismo ocurre a ojos del Tribunal de Luxemburgo cuando se trata de dos situaciones en las que un sujeto pasivo posee participaciones en una sociedad domiciliada en un tercer país y sometida a baja tributación, contemplada por la normativa en cuestión en el litigio principal con respecto a sujetos pasivos que poseen ese tipo de participaciones en una sociedad domiciliada en Alemania (por ende, en cualquier Estado miembro)[14].

En estas circunstancias parece claro que, según la reiterada línea jurisprudencial seguida por el Tribunal de Justicia en sus manifestaciones, una situación en la que se otorga un tratamiento fiscal diferente a un residente en España o en un Estado miembro y a un residente en un tercer estado supondría una situación objetivamente comparable, pues la ventaja fiscal controvertida no responde a la persecución de ningún objetivo concreto, en cuyo caso la diferenciación podría resultar admisible[15].

2.2. Sobre la existencia de razones imperiosas de interés general

Puede admitirse una restricción a la libre circulación de capitales cuando está justificada por razones imperiosas de interés general, la restricción resulta adecuada para garantizar de forma coherente y sistemática la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo[16]. En relación con la política de vivienda, el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado de manera favorable a considerar que las políticas de vivienda pueden, en principio, constituir razones de interés general[17] siempre que las medidas articuladas tengan como objetivo ofrecer una política social adecuada tal y como se indica en el artículo 151 del TFUE[18].

Por ende, dado que la línea legislativa española penaliza a los arrendadores de vivienda que residan en

un tercer estado, el efecto que se consigue es el contrario, dificultando el acceso a la vivienda al no permitir una deducción de gastos inherentes al arrendamiento a los perceptores de rentas. La consecuencia directa de esta política tributaria es el aumento del precio de los alquileres en orden a compensar los gastos que el legislador no permite descontar sin que los propietarios vean mermadas sus ganancias, asentando una política social de vivienda que de ningún modo se puede amparar en lo dispuesto por el artículo 151 del TFUE o, dicho de otro modo, dentro de una razón de interés general válida que sirva para justificar tal restricción.

3. Compensación en la imposición directa a través de los mecanismos de corrección articulados por los Convenios de doble imposición

El estado español puede alegar que, aunque el tratamiento fiscal de los residentes en terceros Estados sea más gravoso en cuanto al impuesto que satisfacen en nuestro territorio, estos pueden compensar pagando en España con lo que les corresponda pagar en el país en el que vivan habitualmente por el mismo concepto, pero esta vez como residentes. No obstante, y a pesar de que en muchos casos se logre conseguir la neutralidad fiscal al contribuyente, es preciso recordar que el método de eliminación de la doble imposición que se sigue con carácter general es el método de imputación o



deducción ordinaria; de forma que el estado de residencia únicamente va a permitir deducir lo satisfecho en el Estado fuente con el límite de lo que del impuesto correspondiente en el país de residencia. Por consiguiente, dado que el tipo marginal al que tributan los no residentes es un tipo alto (el 24% según el artículo 25.a de la LIRNR) no sería extraño en la práctica que, a pesar de la supuesta neutralidad fiscal que inspira el método de deducción, al no ser una deducción integral el contribuyente del Impuesto sobre la renta de no residentes en España no pueda descontarse en su Estado de residencia todo lo satisfecho a cuenta de su IRNR en territorio español. Es por ello que, en estos casos, que en la práctica pueden resultar frecuentes, debido a que al residente en un tercer estado no se le permite la deducción de los gastos inherentes al arrendamiento y en su estado de origen no va a poder deducirse la totalidad de lo satisfecho en España cuando el tipo marginal español sea superior a lo que le correspondiera pagar en su país, el perjuicio económico que va a sufrir puede verse cuantitativamente incrementado.

III. Conclusiones

A la espera de que se produzca un pronunciamiento por parte de Audiencia Nacional al respecto de la tributación de las rentas de no residentes que se prevé para los primeros meses del año 2024, parece evidente a resultas del análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que un régimen como el español, en la medida en que no cumple con las excepciones previstas para limitar la libre circulación de capitales, podría resultar contrario a lo previsto en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Esta conclusión no es baladí, ya que en caso de que la Audiencia declare este hecho o solicite al Tribunal de Luxemburgo que se pronuncie sobre el asunto, en caso de que bajo la línea argumental que hemos expuesto se declarase la vulneración del Derecho Comunitario por parte de la normativa española, el paso siguiente sería hacer frente a la avalancha de reclamaciones por los ingresos que hubieran realizado los contribuyentes del IRNR que pasarían, al amparo de una hipotética resolución desfavorable a España; a tener la consideración de indebidos.

Es por esta razón que las consecuencias de una regulación que consideramos contraria a la libre

circulación de capitales pueden no solamente tener una proyección futura en forma de obligados cambios legislativos, sino que habría que valorar y articular los adecuados mecanismos de compensación de cara a reparar a los obligados tributarios el perjuicio sufrido durante la vigencia de la norma. En caso de que esta situación se llegase a producir, queridos lectores, el panorama que se presentaría y su posible solución podemos asegurar que no resultaría nada sencilla.

Referencias:

- [1] Artículo 64 del TFUE, versión consolidada de 30 de marzo de 2010.
- [2] STJUE de 23 de abril de 2009, asunto C-460/07, Puffer. Según esta resolución puede considerarse compatible con el requisito temporal que predica la norma aquellas leyes aprobadas en un momento posterior cuando es esencialmente idéntica o subsana defectos de la anterior, pero no así cuando la nueva redacción se base en una lógica diferente o establezca procedimientos nuevos; en cuyo caso no podría considerarse su vigencia a 31 de diciembre de 1993.
- [3] Sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2011, asunto C-384/09, Prunus Prunus SARL y Polonium SA contra Director de Servicios Fiscales. En un asunto en el que se cuestiona al Tribunal sobre la operatividad de la *cláusula Standstill* en relación con la libre circulación de capitales del artículo 63 del TFUE señala, en relación con la existencia del precepto en cuestión con anterioridad al 31 de diciembre de 1993 que la versión de las disposiciones de la normativa en vigor al 31 de diciembre de 1993 (...) sólo presentan algunas diferencias de redacción, que en nada afectan a la lógica del marco jurídico que ha formado parte del ordenamiento jurídico del Estado miembro interesado de una manera ininterrumpida desde el 31 de diciembre de 1993.

[4] «Denegación de la deducción de los gastos por alquiler en los rendimientos del capital inmobiliario percibidos por no residentes en la UE-EEE: análisis de su compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea» Europea, Grupo de Expertos en Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, 15 de marzo de 2021, párrafo 13.

[5] En concreto, la redacción del artículo 18.4 remitía de cara a la forma de tributación a lo dispuesto en el artículo 34 de la misma ley, precepto que no recogía la relación de gastos de carácter deducible que se recogían en el artículo 35.

[6] Directiva 88/361/CEE del Consejo de 24 de junio de 1988 para la aplicación del artículo 67 del Tratado.

[7] STJUE de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12, Yvon Welte contra Finanzamt Velbert.

[8] Artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, BOE núm. 285, de 29/11/2006.

[9] «Denegación de la deducción...», loc. cit. p. 26.

[10] STJUE de 12 de octubre de 2023, asunto C-670/21, BA contra Finanzamt X.

[11] STJUE de 30 de junio de 2016, asunto C-123/15, Max-Heinz Feilen contra Finanzamt Fulda. En esta sentencia se valora la compatibilidad con el Derecho comunitario de una normativa de un Estado miembro que prevé una reducción del impuesto sobre sucesiones aplicable a las sucesiones en un patrimonio que ya fue objeto de una transmisión hereditaria que dio lugar a la percepción de ese impuesto en ese Estado miembro. En este caso el Tribunal de Justicia termina declarando que el artículo 63 TFUE, apartado 1, y el artículo 65 TFUE no se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la que es objeto del asunto principal, que prevé, en caso de sucesión a favor de personas comprendidas en una determinada clase impositiva, una reducción del impuesto sobre sucesiones cuando la herencia incluye un patrimonio que en los diez años anteriores a esa sucesión ya fue objeto de una transmisión hereditaria, con la condición de que esta última hubiera dado lugar a la percepción del impuesto sobre sucesiones en ese Estado miembro.

[12] STJUE de 12 de octubre de 2023, asunto C-670/21, BA contra Finanzamt X.

[13] STJUE de 12 de octubre de 2023, asunto C-670/21, BA contra Finanzamt X.

[14] STJUE de 26 de febrero de 2019, asunto C-135/17, X GmbH contra Finanzamt Stuttgart - Körperschaften.

[15] STJUE de 18 de diciembre de 2014, asunto C-133/13, Staatssecretaris van Economische Zaken y Staatssecretaris van Financiën contra Q. En el presente asunto se admite una diferenciación de tributación ya que la ventaja fiscal controvertida tenía por objeto preservar la integridad de determinadas fincas rústicas pertenecientes al patrimonio histórico nacional y su ámbito de aplicación (el de las ventajas fiscales) se circunscribía exclusivamente a las donaciones relativas a esos ámbitos específicos.

[16] Entre otras, STJUE de 18 de junio de 2020, asunto C-78/18, Comisión Europea contra Hungría.

[17] STJUE de 1 de octubre de 2009, asunto C-567/07, Minister voor Wonen, Wijken en Integratie contra Woningstichting Sint Servatius.

[18] Artículo 151 del TFUE: «la Unión y los Estados miembros (...) tendrán como objetivo el fomento del empleo, la mejora de las condiciones de vida y de trabajo, a fin de conseguir su equiparación por la vía del progreso, una protección social adecuada, el diálogo sociales (...). A tal fin, la Unión y los Estados miembros emprenderán acciones en las que se tenga en cuenta la diversidad de las prácticas nacionales, en particular en el ámbito de las relaciones contractuales, así como la necesidad de mantener la competitividad de la economía de la Unión».

«Los sistemas de tributación de cada país paulatinamente han de ser más abiertos y contemplar nuevos escenarios, de forma que las soberanías tributarias internas empiecen, sin perder su esencia, a tener más en cuenta que para el adecuado sostenimiento de las arcas públicas no solamente los residentes han de cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales; sino que la importancia de los no residentes en el ámbito tributario va a ser cada vez mayor»

LA COMUNICACIÓN EMPRESARIAL EN LAS ESCUELAS CINEMATOGRAFICAS DE ESPAÑA

MARÍA PATRICIA SOROA
DE CARLOS

Doctora en Ciencias de la Comunicación |
PDI del área de Comunicación y Marketing |
UNIE Universidad

Resumen:

Aristóteles definía la estructura de un discurso en tres partes: introducción, desarrollo y final. Dicha sencilla organización se puede extrapolar a cualquier creación. Sea esta escrita o audiovisual. Todo lo que se cree tiene que contar «algo» y, por supuesto, con el propósito de «atrapar» a quien lo contempla. Esta es la intención del cine: conseguir que el espectador se zambulla en una historia.

La industria del cine es fuerte y poderosa en Estados Unidos con su meca situada en Hollywood. Y lo es aun más en La India, gracias al llamado Bollywood. En España, por nuestra parte, no identificamos el cine como una industria. Al sector cinematográfico español le falta mucho por hacer.

Paradójicamente, cada vez son más los estudiantes que deciden dedicarse al cine en nuestro país. Existen escuelas, academias y hasta universidades que ofertan esta disciplina con cursos, grados universitarios y másteres. Estos centros, al igual que cualquier institución y empresa, necesita de una estrategia



MP SOROA
COMUNICACIÓN & MARKETING

comunicativa importante para relacionarse, no solo con su alumnado, sino también con la comunidad educativa, el sector audiovisual y los medios de comunicación.

El propósito de este trabajo consiste en conocer y analizar cómo es la comunicación externa de centros educativos dedicados al cine en España.

La metodología empleada para esta investigación parte de la revisión bibliográfica del sector cinematográfico, de su oferta académica en instituciones educativas españolas analizar los portales online de estos centros: desde la página web a sus redes sociales.

Palabras clave:

Cine, comunicación, marketing, redes sociales, formación.

I. Introducción

El cine fue acuñado como «séptimo arte» en 1911 por el poeta RICCIOTO CANUDO. Este también lo definió como «arte plástico en movimiento»[1]. La mezcla de sonido, montaje, color, iluminación e imagen en movimiento, entre otras, permite crear la magia del cine. Las películas consiguen que el espectador viva mil y una aventuras, que se ría, llore y se emocione con escenas que no olvidará y que, en muchos casos, marcarán su vida.

Los hermanos Lumière se inspiraron en las pinturas impresionistas y, el 22 de marzo de 1895, en la Sociedad de Fomento de la Industria Nacional, hicieron el primer pase privado de su cinematógrafo -patentado un mes antes- dando así lugar al nacimiento de la Cinematografía[2]. Fueron solamente 38 de proyección de *La sortie de l'usine Lumière à Lyon (La salida de la fábrica)*. ¡Y qué 38 segundos! Ese instante cambió, sin saberlo, el rumbo del ocio y de la cultura del mundo.

Además, el cine brinda la oportunidad de dedicarse a él profesionalmente: desde directores, actores, productores, realizadores o actores que deciden vivir de su pasión; como así lo hizo el protagonista de la cinta *Cinema Paradiso* (1988).

El otro eje de la presente investigación se centra en la comunicación empresarial o también llamada institucional y, en muchos casos, corporativa. Toda

organización tiene una serie de departamentos que hacen que esta funcione adecuadamente, pero, para que esta sea percibida por la población, necesita de un buen plan operativo desde el punto de vista de la comunicación. A lo largo de las últimas décadas, son muchas las empresas que disponen de departamento propio de marketing y este, a su vez, se subdivide en áreas que trabajan la comunicación interna y la externa. Sin olvidarnos del terremoto llamado marketing digital que emplea las herramientas *online* para posicionar adecuadamente su empresa en el mundo *online*.

Hoy en día, y más que nunca, se considera que toda marca debe conseguir ser percibida positivamente y esto únicamente se logra mediante buenas acciones comunicativas. Tanto interiores como exteriores. Las redes sociales se han convertido en altavoces donde cualquiera puede hablar bien o mal de una organización. Hasta los propios empleados pueden aniquilar cualquier estrategia comunicativa mediante un *post*. Si no se informa primero a los propios trabajadores de una corporación, por muchas noticias positivas que se publiquen en los medios de comunicación, difícil será arreglar la percepción de sus empleados. Hablamos, pues, de los grupos de interés o *stakeholders*, que consisten en cualquier «grupo o individuo que puede afectar o ser afectado por el logro de los objetivos de la empresa»[3].

Por ello, los objetivos que persigue la presente investigación se centran, por una parte, en analizar el sistema de la formación cinematográfica actual en España, estudiar los conceptos fundamentales de la Comunicación empresarial e institucional, examinar y comparar las herramientas comunicativas que emplean los centros educativos de cine desde el punto de vista externo.

II. Comunicación empresarial e institucional

Para entender qué es la comunicación empresarial y corporativa, empezaremos por el debate de si esta es parte del marketing o, al contrario. Voces como la de MARTÍN MARTÍN[4], defiende que fue primero la comunicación en las empresas que el marketing, quien se sirve de ella. Además, define la comunicación empresarial como: «la prevención, creación, coordinación, gestión, edición, difusión y

control de toda acción de gestión informativa interna y externa (noticia-actualidad), que diariamente se produce en una empresa o institución tanto a nivel de actividades, servicios o productos, que afecta a un determinado público o grupo social interesado, y que transmite, a través de los medios de comunicación propios y externos, para así potenciar su imagen pública».

Esto quiere decir que el objetivo es aportar al grupo de interés una serie de conocimientos internos y externos de la empresa, de sus productos, servicios... con el propósito de convertirse en un referente social o el enlace entre la fuente de la noticia y la sociedad a través de los medios de comunicación propios y externos.

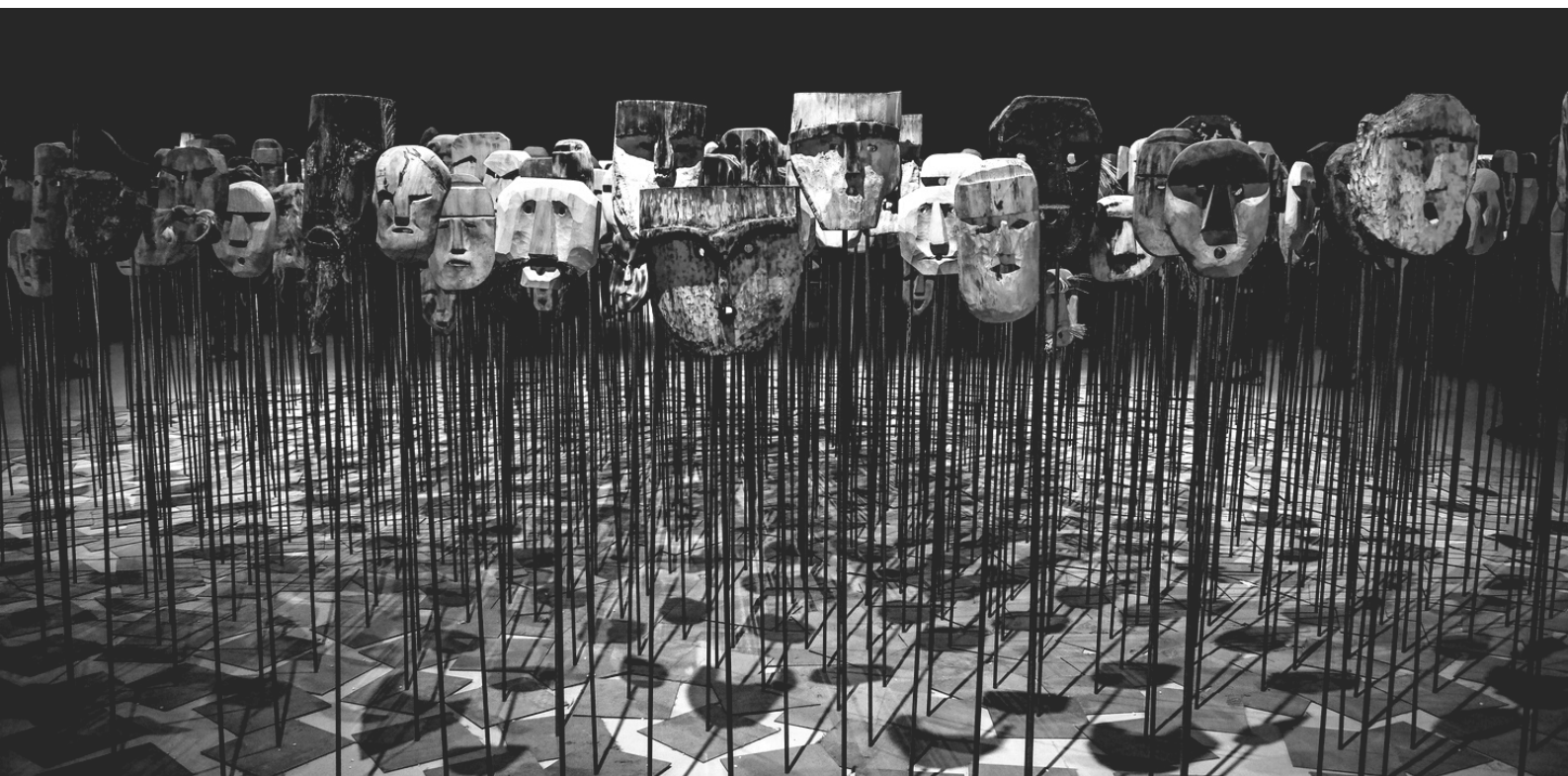
CARDOSO, por su parte, afirma que la comunicación empresarial e institucional, de por sí, podría constituirse en una «rama independiente dentro de las Ciencias de la Comunicación»[5].

Si ahondamos más sobre otros conceptos clave en la Comunicación empresarial, nos topamos con la Comunicación interna (CI) y externa (CE). Toda organización comunica y se comunica. Hasta sus silencios transmiten un mensaje a la sociedad y al público de interés. Ejemplo de ello es el Marketing silencioso de Zara. No «abren la boca».

La comunicación interna dependerá de la naturaleza del

entorno que condiciona a la empresa y del modo como esta reacciona ante él. En otras palabras, está destinada al público interno de la corporación. Para CUENCA y VERAZZI, la CI es un valor estratégico cada vez más relevante para las organizaciones[6]. A veces, la CI es la gran olvidada. Por ello, hay que prestarle atención. La Asociación de Directivos de Comunicación DIRCOM (2022) en España defiende que la CI es una herramienta esencial para la construcción de una marca o compañía; además de ser un elemento determinante para el buen funcionamiento y desarrollo de las empresas. De hecho, anualmente la asociación celebra los premios de DIRCOM RAMÓN DEL CORRAL donde otorga los galardones de «mejores casos de Comunicación Interna».

Por su parte, la Comunicación externa -objeto de estudio de nuestro trabajo- está enfocada en el público externo de la empresa, es decir, «en todos aquellos con los que la organización tiene algún tipo de vínculo, sin formar parte estos de la compañía»[7]. También podríamos explicar que la CE es el conjunto de mensajes emitidos por cualquier empresa hacia sus públicos externos como accionistas, proveedores, clientes, distribuidores, autoridades gubernamentales y/o medios de comunicación con el propósito de mejorar sus relaciones con estos y así poder proyectar una imagen positiva y, por ende, promover sus productos o servicios[8].



Ahora bien, ¿de qué herramientas se tienen que aprovisionar los responsables de comunicación y marketing de las empresas? Sean estas indistintamente pequeñas, medianas o grandes, lo fundamental es conocer y dominar las más básicas. Desde el correo electrónico y el tono con el que nos dirigimos al público interno y externo; pasando por las ahora omnipresentes redes sociales, hasta la *intranet*. Un gabinete de prensa es clave para cualquier gran entidad ya que su personal será en encargado de ponerse en contacto con los medios de comunicación y hacer un seguimiento pormenorizado de las apariciones en estos y así poder realizar *press clipping* diariamente. Además, se debe contar con un buen responsable de relaciones públicas cuyo propósito será mejorar la imagen de la marca mediante diferentes acciones y eventos. Para el posicionamiento en el mundo 2.0, contar con expertos en SEO, SEM, creadores de marketing de contenidos conseguirá que traslademos nuestro mensaje a un público cada vez más dependiente de las TIC. Para la CI, destinada a todos los empleados de la compañía, se conseguirá motivación haciéndoles partícipes de lo que ocurre en esta, la *intranet* se convierte en un *must*. Si tienen revistas internas y tableros físico u *online*, habrá un flujo comunicativo óptimo.

Además, habrá que tener en cuenta la identidad y la imagen corporativa. Mientras que la identidad se manifiesta a través de la cultura organizacional -valores y comportamientos dentro de una empresa-, misión, visión y valores. Por tanto, constituye aquellos factores intangibles la compañía pretende que se transmitan a su grupo de interés. La imagen son las percepciones los *stakeholders* tienen de esta. Una marca cuya identidad e imagen coincidan será una garantía de éxito. Pero, si, por otro lado, la imagen es negativa respecto a los valores en los que se sustenta la identidad, habrá que cambiar de estrategias comunicaciones y marketinianas.

Si hablamos de las herramientas *online* más utilizadas para comunicarse con el grupo de interés externo, todas se enmarcan dentro de un portal *web*. Desde la *Newsletter*, definida como el envío de boletín de noticias enviado por correo electrónico para informar a sus *stakeholders*. Pasando por los datos de contacto donde figura, por ejemplo, el teléfono, email y dirección postal. Y los botones a sus perfiles en las redes sociales como

Facebook, Instagram, YouTube, LinkedIn, Vimeo, TikTok y/o Twitch. Son estas las que, como se verá en el marco práctico, más uso tienen por parte del público de interés. Y es, por tanto, un aspecto que cualquier empresa -sea de la índole que sea- debe cuidar gracias a la figura del *Community Manager* que publica y responde a los comentarios de los usuarios; o el *Social Media Manager* que es el que crea la estrategia comunicativa y de marketing en las redes. Es importante destacar no solo el número de seguidores que hay en las redes sociales, sino el tipo de contenido publicado; y este puede ser: publicaciones/*post*, vídeos, *stories* (de una duración de 24 horas). La agrupación de contenidos por temática se conoce como *feed* (Google Support). El *chatbot* es un programa informático basado en Inteligencia Artificial capaz de mantener una conversación con un usuario y se está convirtiendo en un habitual de cualquier página *web* que se precie.

Respecto a un centro educativo, hoy más que nunca, se mide la excelencia también desde el punto de visto comunicativo. Y, como se verá a continuación, una institución de formación cinematográfica también vela -o debería hacerlo- por su comunicación interna y externa con el objetivo de transmitir adecuadamente sus valores a su grupo de interés.

III. Formación cinematográfica en España

BLANCO MALLADA cuenta que el primer centro de enseñanza cinematográfica en España fue el Instituto de Investigaciones y Experiencias Cinematográficas -IIEC- creado en 1947 y que luego cambió de nombre por la Escuela Oficial de Cinematografía -EOC-[9]. En este trabajo nos centraremos en las enumeradas por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales -ICAA-.

Gracias a la EOC luego surgieron más, como la Escuela Superior de Imagen y Sonido -ACEIMAR- en Castilla y León en 1963. Diez años después, la Escuela Superior de Artes y Espectáculos TAI en Madrid, que hoy en día oferta grados universitarios.

1975 fue el año en el que se fundó, también en la capital, la Escuela Superior de Comunicación, Imagen y sonido CEV. En 1984 se creó la CES -Escuela de Imagen y Sonido-. Además, Metrópolis abrió a las puertas en 1985. También, la Comunidad de Madrid, vio nacer el Centro Internacional de Fotografía y Cine EFTI en 1987. Más enfocada a la actuación, Landén apareció en 1988. Séptima Ars -Escuela de Cine y Televisión- enseña desde 1992. En Cataluña, la Escuela de Cine y Audiovisual está presente en la formación cinematográfica desde 1993. Un año después, surgieron las EAMD -Escuela Audiovisual MD- y la ECAM -Escuela de Cinematografía y Audiovisual de la Comunidad de Madrid- y en 1995, la ECIB -Escuela de Cine de Barcelona-. 1997 fue un año importante ya que se crearon el CPA Salduie en Aragón y la Escuela de especialistas Ángel Plana en Madrid y Barcelona.

En el siglo XXI se asentaron las TIC y con ellas aparecieron nuevos centros como el Instituto de Cine de Madrid -2001-, el Instituto de Cine de Canarias en 2002, la Escuela de Cine de Valencia Nucine también en 2002, FX Animation-Barcelona3D & Film School en 2006. Un año más tarde, Un perro andaluz y el Plató de Cinema en 2007, respectivamente en Aragón y Cataluña. En 2009, Bande à Part y la Casa del Cine, ambas en Cataluña; como la Escuela de cine de Barcelona Nou Prodigí que vio la luz en 2011. En el País Vasco surge la ECPV-EHZE Escuela de Cine del País Vasco en 2012. Un año más tarde, la Escuela de Cine de Málaga y la Escola de Cine de Reus ECIR. La Escuela de Cine Linterna Producciones y 32 Historias-Escuela de cine irrumpieron en el panorama formativo de cine en 2014. La Escuela de Cine de la Universidad Miguel Hernández de Elche, la Cinescuela Méliès y el Instituto de formación e investigación cinematográfica IFIC llegaron en 2015; mientras que la EQZE-Elías Querejeta Zine Escola, en 2017. Butic The New School, en 2018, en Madrid.

Las más recientes son UT-HUB (Aragón) y The Core School (Comunidad de Madrid) que abrieron sus instalaciones en 2020; New Element Academy en 2021 (Comunidad de Madrid) y Primer Plano-Escuela de cine infantil y juvenil en 2022 en la capital.

La formación en cine en España se divide en varias disciplinas: desde la actuación, dirección, guion, montaje, foto fija, técnico de sonido, producción, postproducción, sonido, iluminación, corrección de color, efectos especiales, entre otras.

Desde el punto de vista de titulación, hay centros de enseñanza reglada que ofertan Ciclos Formativos de grado Superior o Medio, como el CPA SALDUIE. La mayoría de las escuelas ofrecen cursos o talleres. E, incluso, másteres profesionalizantes o propios, como es el caso de UT HUB Formación.

Se organiza de la siguiente manera: existen escuelas infantiles o juveniles con enseñanza no reglada donde se les enseña cómo hacer una película documental para niños de entre 8 a 12 años, como es el caso de la escuela Primer Plano. Otras, en su mayoría, están destinadas a un alumnado mayor de edad, dedicándose a la Formación Profesional de grado medio o superior -como se ha indicado anteriormente- y a másteres profesionalizantes.



Por ejemplo, CPASALDUIE nació en 1997 fruto de un acuerdo de colaboración entre la Fundación San Valero y la productora CPA Centro de Producción Audiovisual S.A. Existen también centros de enseñanza no reglada enfocada a la interpretación frente a la cámara como: Plató de Cinema.

Según el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales -ICAA- del Ministerio de Cultura y Deporte del Gobierno de España, las comunidades autónomas donde existe la posibilidad de formarse en cine en centros educativos son: Andalucía (3 centros), Aragón (3 centros), Canarias (2 centros), Castilla y León (1 centro), Cataluña (10 centros), Comunidad de Madrid (15 centros), Comunitat Valenciana (3 centros) y País Vasco (4 centros).

IV. Marco metodológico

Con un número de 41 centros en toda España, según el Ministerio de Cultura y Deporte del Gobierno de España, partimos de esa muestra, pero algunas de las escuelas han cerrado. Hemos incluido The Core School como una de las nuevas instituciones dedicadas al mundo audiovisual. Pero habría que quitar del listado un total 3 porque ya no están en activo. Por lo que la muestra se queda en 39.

Para hacer el análisis de comunicación externa nos hemos basado en los siguientes aspectos: página web y redes sociales. Descartamos las reseñas en Google porque no son muchas y las valoraciones no son todas excelentes. Respecto a las apariciones en medios de comunicación, no hay muchas ya que casi el total de la muestra de escuelas no envía notas de prensa.

Teniendo en cuenta estos puntos, se analizaron las variables que se indican a continuación por cada uno de ellos.

Respecto a la página web, la única que no dispone de ella es 32 Historias-Escuela de cine; solamente tiene Instagram. Los aspectos analizados en ellas con los siguientes:

- Redes sociales: las 39 escuelas cinematográficas todas tienen redes sociales.
- Posición de los botones de las redes sociales: 22 centros los tienen abajo; arriba únicamente 14; en el lateral, 1; y en la mitad, también 1.

- Botón de noticias o prensa: 16 no disponen de él; 22 sí lo tienen, pero le dan una función diferente. Es decir, a modo de blog 15 escuelas; solo una -ECIR- la tiene con apariciones en prensa; y 2, como revista propia.
- Blog: 10 de los centros formativos disponen de blog. Mientras que 13 no lo hacen. 14 lo tienen en la sección de noticias.
- Contacto: 1 de las 39 no tiene botón como tal. Afortunadamente 37 sí que disponen de los datos de contacto; 2 lo tienen situado abajo y 3, arriba.
- Chatbot: 30 no disponen de esta herramienta. Solamente 8 sí tienen; y de esa cifra se extraen 5 que tienen enlace a WhatsApp del centro.
- Newsletter: 31 no presta este servicio; pero 7, sí. En su mayoría está en la parte inferior de la web y solo 1, en la superior.
- Identidad corporativa: una alarmante cifra de solo 4 centros la tienen definida accesible a su público externo. Unos aún más preocupantes 34 centros no la tienen.

Primera conclusión a la que llegamos es que no todas las 39 escuelas cinematográficas tienen en sus portales web las herramientas que ayudarían a tener una comunicación externa más potente y/o bidireccional.

Cuando hablamos de redes sociales, las publicaciones son trabajos de los estudiantes y convocatorias de talleres y cursos. La periodicidad de publicaciones va en función, principalmente, de la época de matriculación de las convocatorias académicas y de las clases o muestras del alumnado.

La gran mayoría tiene perfil en Facebook -de Meta- con un total de 37 de las 39. El promedio de seguidores es de: 6.661. El centro que menos seguidores tiene en esta Red Social es ESCAC-Escuela de Cine y Audiovisual de Cataluña con: 39; y el que más, Instituto del Cine de Madrid con: 36.396 seguidores.

Si hablamos de la segunda Red Social más utilizada en el mundo, también de Meta, es Instagram. 36 son los centros que tienen esta red. La media de seguidores en total aumenta con respecto a la anterior con: 7.478. New Element Academy es el

centro con menos followers, 212. Mientras que TAI-Escuela Superior de Artes y Espectáculos tiene la cifra más alta con 57.600.

YouTube tiene un promedio de 6.790 seguidores -son 29 los centros que dispone de canal- en las escuelas cinematográficas españolas. El Instituto del Cine de Canarias apenas tiene 25 seguidores, mientras que la Escuela de Cine de la Universidad de Miguel Hernández de Elche tiene 15.100.

Apenas son 13 las escuelas cinematográficas que cuentan con perfil en Vimeo para subir vídeos de su alumnado, con un promedio de 1.221 *followers*. ECIR-Escuela de Cinema de Reus y Primer Plano solamente tienen un seguidor, mientras que CEV-Escuela Superior de Comunicación, imagen y sonido tiene el máximo, 4.920.

La otrora Twitter, ahora llamada X, es empleada por 29 de las 39 escuelas analizadas. La media de seguidores, en este caso, es 3.851. Nou Prodig-Escuela de cine de Barcelona apenas tiene 150; mientras que EFTI-Centro Internacional de Fotografía y Cine tiene 24.800.

Diecisiete centros tienen LinkedIn, con una media de 5.720 seguidores. IFIC-Instituto de formación e investigación cinematográfica apenas tiene 108; y 18.914 tiene la ECAM.

Por último, la red social más joven, TikTok, únicamente 4 de las 39 escuelas tiene perfiles en ella. Con un promedio de 360 seguidores. Siendo el mínimo 33 -New Element Academy- y el máximo, 1.145 -ESCAC-.

V. Conclusiones

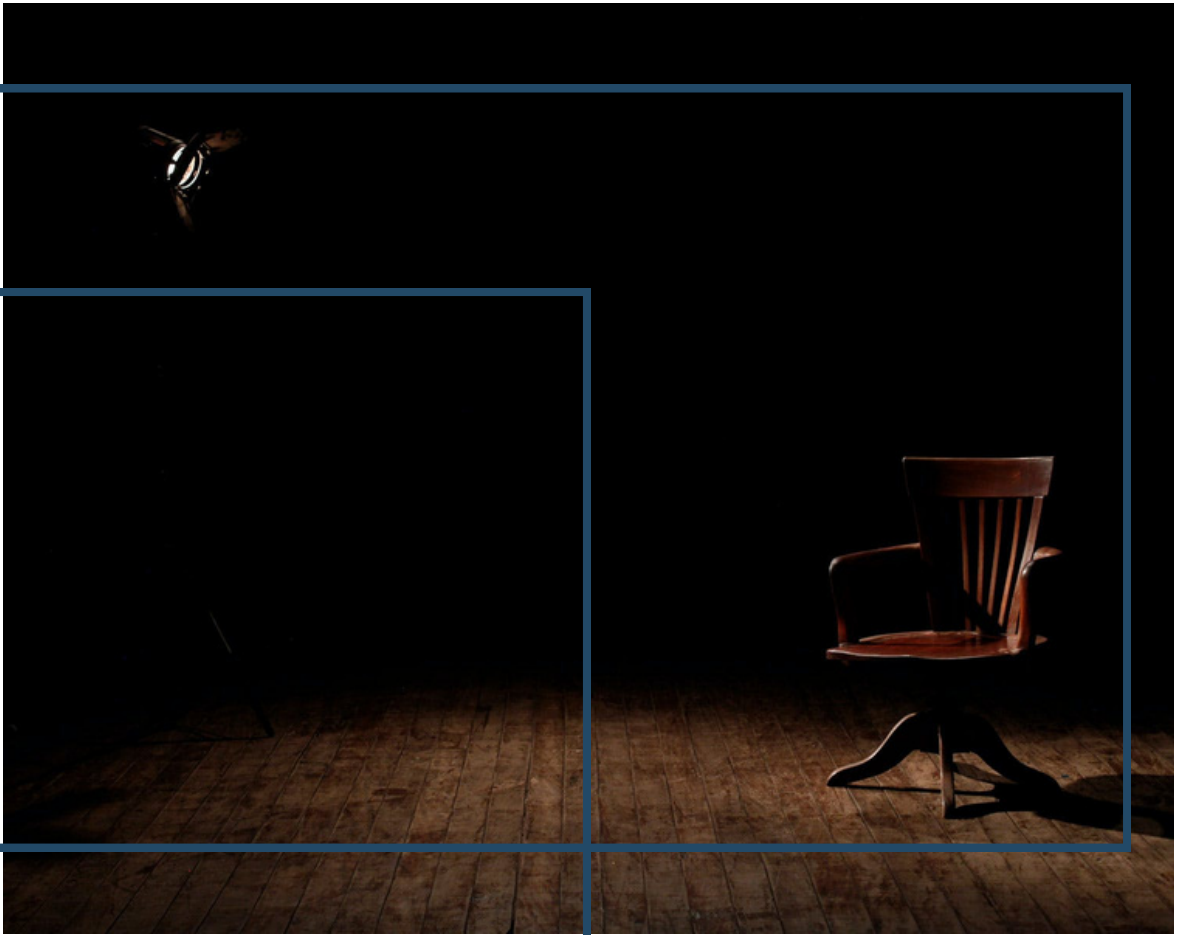
En este apartado retomamos los objetivos marcados inicialmente para la presente investigación destacando los siguientes aspectos: el primero de ellos -analizar el sistema de la formación cinematográfica actual en España- se cumple al señalar, como se ha visto en el marco teórico, que apoyándonos en el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA), existen y/o están registrados un total de 41 centros educativos del ámbito cinematográfico en España, pero solamente 38 siguen abiertos. Además, hemos añadido The Core School, por lo que la cifra asciende a 39. Algunas de ellas ofrecen una formación reglada con la

posibilidad de obtener un título oficial; mientras que la mayoría ofertan una no reglada ya que tienen, sobre todo, talleres y cursos extracurriculares. Si analizamos en profundidad la formación que tienen, esta es muy variada ya que va desde la producción, realización, fotografía, actuación, montaje y un largo etcétera. La formación cinematográfica es importante en nuestro país y hoy en día, más, debido, entre otros aspectos, a la gran demanda audiovisual que hay ya sea por las plataformas como Netflix, HBO, Amazon Prime o Movistar+, así como el contenido de las Redes Sociales generado por los *influencers* del momento.

El segundo objetivo al que aspirábamos se centraba en estudiar los conceptos fundamentales de la Comunicación empresarial e institucional. Este propósito se consiguió ya que, recurriendo a fuentes del área, definimos aquellos aspectos básicos para entender cómo funciona una empresa o institución desde el punto de vista comunicativo: Comunicación Interna, Externa, Newsletter... Llegando a una herramienta muy actual como es *chatbot*, que se apoya en la Inteligencia Artificial.

Por último, examinar y comparar las herramientas comunicativas que emplean los centros educativos de Cine desde el punto de vista externo, como tercera meta a conseguir de esta investigación, se logró ya que se consultaron las 39 páginas *web* de la muestra de centros de formación cinematográfica y se estudiaron aspectos comunes y diferenciales. Desde la posición de los botones, ubicación del área de comunicación, empleo de blogs, Newsletter... La red social más empleada es Instagram ya que la gran mayoría la utiliza habitualmente para mostrar los trabajos de sus alumnos, a modo de escaparate educativo. YouTube es la segunda red social seguida por Facebook, LinkedIn, X (Twitter), Vimeo y TikTok. El tipo de publicación se basa en fotografías y vídeos de los ejercicios realizados por el alumnado y la periodicidad, sobre todo, se ve reforzada por la época de matriculación y comienzo académico.

Por ello, podemos afirmar que las redes sociales sirven como herramienta común a los centros de formación de cine y, por ende, las páginas *web* deben contar con los botones que lleven a ella para que el



futuro estudiantado conozca lo que se realiza en ellos.

Referencias:

- [1]VILLAMIZAR, G. / CORTÉS, C. G., «Del lenguaje audiovisual al lenguaje digital: un análisis comparativo en cuatro autores latinoamericanos a inicios de los siglos XX y XXI», *Latin American Research Review*, 56(4), 2021, 934-945. Disponible en: <https://doi.org/10.25222/larr.1099>.
- [2]PUGA, K., «128 años del cine: Su invento», *El Comercio*, 23 marzo, 2023. Recuperado de: <https://www.proquest.com/newspapers/128-años-del-cine-su-invento/docview/2790326602/se-2>.
- [3]FREEMAN, R. E., *Strategic management. A stakeholder approach*, London, Pitman, 1984, p. 24.
- [4]MARTÍN MARTÍN, F., *Comunicación en empresas e instituciones. De la consultora a la dirección de comunicación*, Universidad de Salamanca, 1995, p. 30.
- [5]CARDOSO CASTRO, J., «Aspectos epistemológicos y metodológicos de la comunicación empresarial e institucional», *Revista ICONO 14. Revista Científica De Comunicación y Tecnologías Emergentes* 8 (2), 2012, pp. 340-370. Disponible en: <https://doi.org/10.7195/ri14.v8i2.263>.
- [6]CUENCA, J. / VERAZZI, L., *Comunicación interna total*.

Estrategia, prácticas y casos, Barcelona, Editorial UOC, 2020.

- [7]BRANDOLINI, A. / GONZÁLEZ FRIGOLI, M. / HOPKINS, N., *Comunicación interna*, Buenos Aires, La Crujía Ediciones y Editorial DIRCOM, 2009, p. 11.
- [8]FERNÁNDEZ COLLADO, C., *La comunicación en las organizaciones*, México, Trillas, 2009.
- [9]BLANCO MALLADA, L., «La enseñanza oficial de cine en España», *Área Abierta*, 16(2), 2016, pp. 3-12. Disponible en: https://doi.org/10.5209/rev_ARAB.2016.v16.n2.52026.

Bibliografía:

- ACED-TOLEDANO, C. / MIQUEL-SEGARRA, S., «La comunicación interna de las empresas españolas en clave estratégica», *Revista Mediterránea de Comunicación* 12.2, pp. 245-261. Web. 8 sep. 2021.
- ACEIMAR- Escuela Superior de Imagen y Sonido. Recuperado de: <https://www.esisv.com/>.
- BANDE À PART. Recuperado de: <https://www.bandeapart.org/>.
- BLANCO MALLADA, L., «La enseñanza oficial de cine en España», *Área Abierta*, 16(2), 2016, pp. 3-12. Disponible en: https://doi.org/10.5209/rev_ARAB.2016.v16.n2.52026.

BRANDOLINI, A. / GONZÁLEZ FRIGOLI, M. / HOPKINS, N., Comunicación interna, Buenos Aires, La Crujía Ediciones y Editorial DIRCOM., 2009.

BUTIC THE NEW SCHOOL. Recuperado de: <https://www.butic.es/>.

CARDOSO CASTRO, J., Aspectos epistemológicos y metodológicos de la comunicación empresarial e institucional, Revista ICONO 14. Revista Científica De Comunicación Y Tecnologías Emergentes 8 (2), 2012, pp. 340-70. <https://doi.org/10.7195/ri14.v8i2.263>.

CEV – ESCUELA SUPERIOR DE COMUNICACIÓN, IMIAGEN Y SONIDO. Recuperado de: <https://www.cev.com/>.

CPA SALDUIE. Recuperado de: <https://cpaformacion.com/estudios/audiovisuales/>.

CUENCA, J. / VERAZZI, L., Comunicación interna total. Estrategia, prácticas y casos, Barcelona, Editorial UOC, 2020.

EAMD - Escuela Audiovisual MD. Recuperado de: <https://www.estudioaudiovisualmasterd.es/>.

ECAM – ESCUELA DE CINEMATOGRAFÍA Y AUDIOVISUAL DE LA COMUNIDAD DE MADRID. Recuperado de: <https://ecam.es/>.

ECIB – ESCUELA DE CINE DE BARCELONA. Recuperado de: <https://www.ecib.es/>.

ECIR – ESCOLA DE CINEMA DE REUS. Recuperado de: <https://ecir.tv/>.

ECPV- EHZE ESCUELA DE CINE DEL PAÍS VASCO. Recuperado de: <https://ecpv.es/>.

EFTI – CENTRO INTERNACIONAL DE FOTOGRAFÍA Y CINE. Recuperado de: <https://efti.es/>.

EQZE – ELÍAS QUEREJETA ZINE ESKOLA. Recuperado de: <https://www.zine-eskola.eus/es/inicio>.

ESCAC – ESCUALA DE CINE Y AUDIOVISUAL DE CATALUÑA. Recuperado de: <https://escac.com/>.

ESCUELA CES – ESCUELA DE IMAGEN Y SONIDO. Recuperado de: <https://www.escuelaces.com/>.

ESCUELA DE ARTES ESCÉNICAS DE LANDÉN. Recuperado de: <https://papeperez.com/>.

ESCUELA DE CINE DE LA UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE. Recuperado de: <https://escueladecine.umh.es/>.

ESCUELA DE CINE DE MÁLAGA. Recuperado de: <https://www.escueladecinedemalaga.com/>.

ESCUELA DE CINE LINTERNA PRODUCCIONES. Recuperado de: <https://www.linternaproducciones.com/>.

ESCUELA DE CINE Y SONIDO – SCHOOLTRAINING. Recuperado de: <https://schooltraining.es/>.

ESCUELA DE ESPECIALISTAS ÁNGEL PLANA (BARCELONA). Recuperado de: <https://www.escuelaespecialistas.com/escuelas/barcelona/>.

ESCUELA DE ESPECIALISTAS ÁNGEL PLANA (MADRID). Recuperado de: <https://www.escuelaespecialistas.com/escuelas/madrid/>.

ESCUELA METRÓPOLIS C.E. Recuperado de: <https://metropolis-ce.com/>.

FERNÁNDEZ COLLADO, C., La comunicación en las organizaciones, México, Trillas, 2009.

FREEMAN, R. E., Strategic management. A stakeholder approach, London, Pitman, 1984.

FX ANIMATION – BARCELONA 3D & FILM SCHOOL. Recuperado de: <https://fxanimation.es/formaciones-cine/>.

GOOGLE SUPPORT, ¿Qué es un feed? Recuperado de: <https://support.google.com/adsense/answer/9189559?hl=es#:~:text=in%2Dfeed%20%23nativeads-,Un%20feed%20es%20un%20flujo%20de%20contenido%20por%20el%20que,lista%20de%20productos%20o%20servicios>.

INSTITUTO DE FORMACIÓN E INVESTIGACIÓN CINEMATOGRAFICA -IFIC-. Recuperado de: <https://institutodecine.com/>.

INSTITUTO DEL CINE DE CANARIAS. Recuperado de: <https://www.institutodelcinecanarias.es/>.

INSTITUTO DEL CINE DE MADRID. Recuperado de: <https://www.institutodelcine.es/>.

LA CASA DEL CINE. Recuperado de: <http://www.lacasadelcine.es/>.

LA CINESCUOLA MÉLIÈS. Recuperado de: <https://lacinescuola.com/>.

MARTÍN MARTÍN, F., Comunicación en empresas e instituciones. De la consultora a la dirección de comunicación, Universidad de Salamanca, 1995.

MINISTERIO DE CULTURA Y DEPORTE, Escuelas de cine. Recuperado de: <https://www.culturaydeporte.gob.es/cultura/areas/cine/datos/directorio-cine/educacion.html>.

NEW ELEMENT ACADEMY. Recuperado de:
<https://newelementacademy.com/home/>.

NOU PRODIGI – ESCUELA DE CINE EN BARCELONA.
Recuperado de: <https://nouprodigi.net/>.

PLATÓ DE CINEMA. Recuperado de:
<https://elplatodecinema.com/>.

PRIMER PLANO – ESCUELA DE CINE INFANTIL Y JUVENIL.
Recuperado de: <https://primerplanoescuela.com/>.

PUGA, K., 128 años del cine: Su invento. El Comercio, 23
marzo 2023. Recuperado de:
<https://www.proquest.com/newspapers/128-años-del-cine-su-invento/docview/2790326602/se-2>.

SCHOOLTRAINING. Recuperado de:
<https://schooltraining.es/formacion/master-en-cinematografia-y-artes-visuales>.

SÉPTIMA ARS – ESCUELA DE CINE Y TELEVISIÓN.
Recuperado de: <https://www.septima-ars.com/>.

TAI – ESCUELA SUPERIOR DE ARTES Y ESPECTÁCULOS.
Recuperado de: <https://taiarts.com/>.

THE CORE SCHOOL. Recuperado de:
<https://www.thecoreschool.com/>.

UACE – NUNINE, ESCUELA DE CINE (VALENCIA).
Recuperado de: <https://nucine.com/>.

UN PERRO ANDALUZ. Recuperado de:
<https://www.unperroandaluz.eu/cursos-anuales>.

UT-HUB. Recuperado de: <https://www.ut-hub.com/>.

VILLAMIZAR, G. / CORTÉS, C. G., «Del lenguaje
audiovisual al lenguaje digital: Un análisis comparativo
en cuatro autores latinoamericanos a inicios de los
siglos XX y XXI», Latin American Research Review, 56(4),
2021, pp. 934-945. Disponible en:
<https://doi.org/10.25222/larr.1099>.



ESTUDIOS BREVES



ESTUDIOS BREVES

CAMPOS SÁENZ DE SANTAMARÍA, V., Riesgos en compliance relacionados con la Inteligencia Artificial: mención especial en la gestión de las denuncias e investigaciones internas.

REGUEIRO LEMOS, S, El impacto de la Inteligencia Artificial en el ámbito legal.

ESTUDIOS BREVES

RIESGOS EN COMPLIANCE RELACIONADOS CON LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL: MENCIÓN ESPECIAL EN LA GESTIÓN DE DENUNCIAS E INVESTIGACIONES INTERNAS

VALVANERA CAMPOS
SÁENZ DE SANTAMARÍA

Abogada | Asociada del Departamento de
Legal Compliance de KPMG Abogados

Palabras clave:

Compliance, Inteligencia Artificial, riesgos, ética empresarial, inteligencia emocional, Ley de Protección al Informante, ISO 37002:2021, ISO 37008:2023.

I. La Inteligencia Artificial y el Compliance: ¿más riesgos que beneficios?

En la actualidad estamos siendo testigos de una nueva tendencia basada en nuevas herramientas de Inteligencia Artificial (en adelante, IA), a destacar la existencia de *Deepfakes* o el uso indiscriminado de *ChatGPT*.

Actualmente, las organizaciones de todo el mundo tienen, no solo curiosidad, sino el aparente convencimiento de la necesidad de implementar la IA en la gestión ordinaria de su organización para impulsar la optimización de procesos y aprovecharse de una eventual ventaja competitiva. De hecho, no solo el sector privado se muestra interés en el uso de la IA, en el sector público ya podemos encontrar evidencias de su implementación, en concreto, en la Administración Tributaria[1].



Como sabemos, en un entorno empresarial como el actual, la función de *Compliance* va más allá del mero cumplimiento normativo de las leyes o regulaciones sectoriales, sino que se trata de una tendencia alineada con estos conceptos y además con la ética empresarial, adentrándonos así en un ámbito ligado a la promoción de la ética organizacional y la integridad corporativa.

Así las cosas, con la tendencia en alza de *ChatGPT* y con el impulso de la primera regulación a nivel europeo en materia de IA[2], es inevitable reflexionar sobre hasta qué punto la IA impactará en las organizaciones, y en especial, cómo puede impactar la aplicación de IA en la función de *Compliance*, ¿existirán más riesgos que beneficios?.

II. Posibles sesgos en la evaluación de riesgos

Hecha esta breve introducción, en *Compliance* existen una serie de acciones esenciales para que un modelo de *Compliance* penal sea eficaz, pero, sin duda, la piedra angular de todo modelo de *Compliance* penal debe partir de llevar a cabo de forma adecuada el ejercicio de evaluación de riesgos penales.

En este sentido, el término «*riesgo*» hace referencia a una contingencia o proximidad de un daño que puede llegar a no materializarse nunca, por lo que está estrechamente relacionado con la incertidumbre. En este ejercicio de incertidumbre, es donde quizás ya debemos empezar a plantearnos la posible necesidad, o no, de la intervención de la valoración humana, como veremos a continuación.

En algunas ocasiones, este ejercicio de evaluación de riesgos se ha intentado realizar a través de un algoritmo prediseñado, pero ha quedado demostrado que las fórmulas matemáticas son incapaces de predecir de manera fiable las posibles conductas humanas[3] que pueden llegar a realizarse. Así, estos elementos matemáticos deben ser considerados sin duda como un eventual elemento de ayuda, pero no como un elemento determinante de una realidad verdadera.

En el sentido de lo expuesto, parece apropiado mencionar un artículo[4] que, sin duda, es muy ilustrativo, en el que se compara la práctica del Derecho con un libro de recetas. En este artículo, se expone de una manera muy simple qué pasaría si dejáramos que la IA siguiera un libro de recetas. En él se llega a la conclusión de que lo más probable es que no obtuviéramos un resultado correcto, o lo que es lo mismo en la analogía planteada, el plato que queríamos elaborar. ¿Por qué? Simplemente porque la IA, y de ahí su nombre de «*artificial*», necesita muchísimo más grado de detalle que la inteligencia humana, y donde nosotros podríamos sobreentender que se necesita

llevar a cabo, por ejemplo, la acción de romper los huevos para elaborar una receta, la IA en una redacción literal de un libro de recetas no alcanzaría a imaginar, al no estar escrito con cierto detalle, que deben romperse los huevos antes de proceder a mezclarse con el resto de los ingredientes.

Sin duda, en el mundo legal[5], en el que difícilmente podemos encontrar una casuística que sea idéntica a la anterior, se pone en valor la importancia de una labor interpretativa[6] de la ley, labor de difícil encaje en las funciones de la IA.

Así, ligado a la capacidad del ser humano de poder actuar pese a imprecisiones o ambigüedades, también se subraya la capacidad de predecir las acciones o intenciones de los demás (como los animales), pero, además, la capacidad de llegar a predecir los sentimientos de las personas con las que interactuamos.

Por ello, de manera intrínseca a las cualidades del ser humano, podemos llegar a imaginar de forma instintiva cuál podría ser una respuesta tanto emocional como lógica. Este instinto es lo que se denomina como nuestra «*Inteligencia social*»[7] y muy ligado a este concepto, esencial en *Compliance*, y en cualquier entorno empresarial de otro tipo de inteligencia la llamada «*Inteligencia emocional*»[8].

DANIEL GOLEMAN, autor del *bestseller* «*Inteligencia emocional*» y «*La práctica de la inteligencia emocional*», nos recuerda que cobran especial relevancia las inteligencias interpersonal e intrapersonal, las cuales consisten en la capacidad de comprender y desarrollar la relación con los demás y con uno mismo.

En este sentido, el citado autor subraya la existencia de componentes esenciales del concepto ligado a la inteligencia emocional.

Dentro del área intrapersonal se encuentran: (i) el autoconocimiento: la capacidad de ser conscientes de nuestras fortalezas y debilidades, de nuestro comportamiento y de nuestros objetivos; (ii) la autorregulación: la capacidad de poder gestionar nuestras emociones; y (iii) la automotivación: la capacidad de poner los medios necesarios para

alcanzar nuestras metas.

Por su parte, dentro del área interpersonal se encontrarían: (i) la conciencia social: capacidad de sentir empatía o de tener en cuenta al otro, así como de trabajar para un fin común; y (ii) las habilidades sociales: capacidad de relacionarnos con los demás de manera asertiva.

«Actualmente, las organizaciones de todo el mundo tienen, no solo curiosidad, sino el aparente convencimiento de la necesidad de implementar la IA en la gestión ordinaria de su organización para impulsar la optimización de procesos y aprovecharse de una eventual ventaja competitiva. De hecho, no solo el sector privado se muestra interés en el uso de la IA, en el sector público ya podemos encontrar evidencias de su implementación, en concreto, en la Administración Tributaria»

Una vez desgranados estos conceptos esenciales relacionados con la inteligencia humana debemos tener presente como el ejercicio de evaluación de riesgos dependerá en gran medida de quién y cómo la realiza.

Por ello, en *Compliance* se considera un error encomendar esta tarea de forma totalmente objetiva y externa a la organización sin contar con personas que desconocen el contexto real, porque esta percepción es esencial tener en cuenta el entorno más cercano como el escenario natural de comisión de las conductas potencialmente ilícitas en el seno de la organización.

Así, la fiabilidad de una evaluación de riesgos puede depender de la combinación de los diferentes perfiles valorados por las propias personas físicas del entorno de la organización.

Por ello, la gestión incorrecta de esta cuestión puede conducir a provocar determinados sesgos o a que determinados delitos se consideren de comisión remota, cuando no es así o, por ejemplo, y volviendo a mencionar la IA, ya existen antecedentes que han provocados sesgos discriminatorios como proceder a identificar a las mujeres como con una solvencia económica menos estable que la de los hombres (el caso *Apple Card*[9]). No era intención del creador de



Apple esta discriminación, pero la utilización de IA basándose en datos estrictamente objetivos provocó un sesgo indeseado entre la población.

III. La IA como posible fuente de riesgos al utilizarse en procesos de negocio

Tal y como comenzábamos recordando, la IA es una realidad en la agenda de muchas organizaciones como posible instrumento colaborativo desde distintos prismas, es decir, tanto en términos publicitarios y de *engagement* como hasta en términos de gobernanza. Veamos algunos ejemplos:

- La IA puede ser utilizada como herramienta para generar *engagement* en términos de *marketing*. Mediante algoritmos se puede llegar a conocer los gustos y preferencias de los consumidores, especialmente a través del uso que hagan los mismos en sus redes sociales, y así llegar encontrar el *target* más adecuado para cualquier producto. Pero también la IA puede permitir tener una experiencia más plena y poder traspasar la pantalla, por ejemplo, ya podemos ver la instalación de IA en algunos probadores de marcas de ropa[10], o como la plataforma Netflix utiliza la IA para personalizar las recomendaciones de contenido a los usuarios, o como Coca-Cola[11] está implementando la IA en sus máquinas para promocionar bebidas y sabores que tienen mayor probabilidad de ser bien recibidos en los lugares específicos donde se instalan.
- La IA en términos de gobernanza puede permitir analizar grandes cantidades de datos y proporcionar información valiosa en tiempo real que en muchas ocasiones puede o perderse por el camino o estar sujeta a un lento proceso de decisión hasta conseguir la información necesaria.

Sin embargo, en ambas vertientes, debe estar siempre presente los posibles riesgos inherentes a estos aplicativos. Como antes hemos visto, las decisiones tomadas a través de sus algoritmos pueden tener graves implicaciones, especialmente desde el plano ético, pero también desde un plano legal. En este sentido, no podemos olvidarnos de poner el foco especialmente en la cantidad de datos personales necesarios y el uso especial que hagamos en su tratamiento para evitar consecuencias adversas que superen a las oportunidades que la IA nos ofrece en procesos de negocio.

IV. Algunos aspectos humanos a tener en cuenta en la gestión de denuncias e investigaciones internas

Por último, como tendencia en *Compliance* en 2023, mención especial a la eventual relación del uso que se pueda hacer de IA con los canales de denuncia y procedimientos de investigación.

El funcionamiento de los canales de denuncia trae causa intrínseca en el tratamiento de datos personales tanto del informante, como del sujeto de la denuncia y las posibles partes interesadas pertinentes. En este sentido, la IA podría, en base a dicha base de datos, ponerse en contacto con los eventuales implicados a través de, por ejemplo, un *chatbot*[12], ¿o no?

En el ámbito nacional, aunque la Ley de Protección al Informante[13] establece determinadas disposiciones que podrían encajar con la gestión del canal a través de IA[14]. La propia Ley no deja lugar a dudas posteriormente respecto a la gestión del canal en todo caso encomendada a un sujeto persona física[15]. Además, la Ley de Protección al Informante establece la posibilidad de presentar la denuncia mediante una reunión presencial[16], sobra decir que el *chatbot* únicamente pertenece al plano digital, por lo que esta acción es evidente que queda descartada.

En el ámbito internacional, el propio estándar internacional ISO 37002:2021 *Whistleblowing management systems-Guidelines*[17], señala que la inteligencia emocional se erige como una competencia esencial para gestionar las denuncias internas recibidas. Pero, además, también existen referencias relativas a la necesidad de generar empatía en la gestión operativa de las denuncias de irregularidades.

En la norma técnica se indican las características que deben reunir las personas responsables de realizar las actividades relacionadas con la protección, el apoyo y la investigación de las denuncias internas recibidas. Es decir, durante todo el ciclo de gestión de la denuncia recibida, incluyendo la eventual investigación interna.

En este sentido, se nombra un total de ocho cualidades, entre las que figura, nada más y nada menos, la inteligencia emocional, también la fiabilidad. Además, se mencionan la: diplomacia, imparcialidad, integridad, liderazgo, confidencialidad y buen juicio.

Dicho esto, puede extraerse del recién publicado estándar ISO 37008:2023 *Internal investigations of organizations*, cómo no es excluyente el eventual apoyo del equipo de investigación a través de herramientas de inteligencia artificial en las investigaciones, por ejemplo, en la clasificación y extracción determinada de fuentes de información[18].

Sin embargo, como hemos puesto de manifiesto, con estas cualidades personales, las personas que en las organizaciones se encargan de recibir y tramitar las denuncias por los canales internos no solo deben reunir entonces aptitudes técnicas relacionadas con los métodos de investigación y con los requisitos establecidos por la normativa (como por ejemplo la Ley de Protección al Informante que establece rango directivo al Responsable del Sistema), sino que también, para estar alineados con este estándar se refleja la necesidad de contar con cualidades ligadas a la inteligencia emocional necesaria para tratar, de forma humana, estas situaciones.

Asimismo, no debe sorprendernos nuevas regulaciones que vayan surgiendo en relación con el uso de la IA en el ámbito del *Compliance* penal. Por ejemplo, recientemente el Congreso de los Diputados adoptó un acuerdo para admitir a trámite una proposición de ley orgánica con el fin de regular las simulaciones de voces e imágenes de personas que se generen mediante el uso de sistemas de IA (los conocidos *Deepfakes*).

En caso de aprobarse, se llevarían a cabo modificaciones en normas sustanciales del ordenamiento jurídico español. Entre otras, por ejemplo, se propone incluir como delito contra el honor llevada a cabo mediante el uso de IA o la ampliación el concepto de publicidad para abarcar la difusión de simulaciones hechas con IA por redes sociales.

Para concluir, el mensaje esencial debe ir encaminado al autoconocimiento y toma de consciencia en lo que se refiere al tratamiento emociones y sentimientos en la gestión de denuncias e investigaciones internas. La automatización de tareas imposibilita que factores psicológicos, como la empatía, entren en juego en eventuales situaciones de fragilidad que, en todo caso, hacen necesario un tratamiento cercano basado en la confianza humana.

Referencias:

- [1] El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria (2020-2023) ya señalaba la importancia de la IA para la realización de las actuaciones de información y asistencia a los contribuyentes, apostando por la automatización en los procedimientos tributarios, de tal manera que se liberen recursos humanos para actividades de mayor repercusión para la Hacienda Pública.
- [2] Ley de IA de la UE: primera normativa sobre inteligencia artificial | Noticias | Parlamento Europeo (europa.eu).
- [3] Destacando las habilidades y, en concreto, la necesidad de supervisión humana, véase la Comunicación de la Comisión «Generar confianza en la inteligencia artificial centrada en el ser humano», COM, 8 de abril de 2019, en línea con el Libro blanco de la UE sobre la Inteligencia Artificial.
- [4] DEVEN, R. D. / JOSHUA, A. K., «Trust But Verify: A Guide To Algorithms And The Law», DEVEN, R. D. / JOSHUA, A. K., Harvard Journal Of Law & Technology, 2017.
- [5] Para interesados, sugiero visitar la interesante plataforma Ross Intelligence (presentada como herramienta de investigación legal que utiliza machine learning y procesamiento de lenguaje natural para mejorar la eficiencia y la precisión de tareas y decisiones jurídicas): About Us - ROSS Intelligence. Si bien, en 2020 se produjo el cierre de esta iniciativa legal. En la misma línea, sugiero conocer como en EEUU se ha recurrido al uso de algoritmos para ayudar a tomar decisiones judiciales: Exploring the use of algorithms in the criminal justice system | Stanford University School of Engineering.
- [6] En el mismo sentido, otro caso curioso a destacar, sugiero ver la siguiente noticia: La Inteligencia artificial arruina un partido de fútbol al confundir la calva del árbitro con la pelota (lavanguardia.com).
- [7] THORNDIKE, E. L., 1920. Definición de Inteligencia social como la habilidad de comprender y manejar a los hombres y mujeres cuya base principal era el sentido de la empatía, habilidad necesaria para vivir y sobrevivir en el mundo individualizado.
- [8] CASANOVAS, A., «Inteligencia emocional en Compliance», KPMG Tendencias, 3 de noviembre de 2021.
- [9] Apple Card será investigada por sesgo sexual después de una queja en Twitter - Los Angeles Times



[10] [La IA ahora se cuela en los probadores de ropa para mejorar la experiencia de compra \(eleconomista.es\).](#)

[11] [Inteligencia artificial nuestro aliado en la Compañía Coca-Cola.](#)

[12] Un *chatbot* es, básicamente, un programa de ordenador que simula la conversación humana, o chat, a través de la IA.

[13] Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción.

[14] Véase artículo 6, «Gestión del Sistema Interno de Información por tercero externo», apartado segundo.

[15] Véase artículo 8, «Responsable del Sistema interno de información».

[16] Véase artículo 7 «Canal interno de información», apartado segundo.

[17] CASANOVAS, A., «El estándar global de whistleblowing lines: ISO 37002», KPMG Tendencias, 30 de julio de 2021.

[18] Apartado 8.8. «Evidencias», ISO 37008:2023 Internal investigations of organizations.

ESTUDIOS BREVES

EL IMPACTO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN EL ÁMBITO LEGAL



SONIA REGUEIRO LEMOS

Abogada | Universidad de Vigo

«La inteligencia artificial es la ciencia e Ingeniería que permite diseñar y programar máquinas capaces de llevar a cabo tareas que requieren inteligencia para ser llevadas»[1], o lo que es lo mismo, la inteligencia artificial (IA) es el campo de la informática cuyo objetivo es crear sistemas a través de los que puedan realizarse tareas que normalmente requieren inteligencia humana. Fue el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades quien, en 2019, se aventuró a pronunciarse sobre este concepto tan difícil de definir como de comprender.

Bien es cierto que, a pesar de que hoy en día la IA se encuentre en nuestras conversaciones diarias, en las noticias o en las redes sociales, fue ALAN TURING quien se consagró como padre de esta tecnología en 1950. A través de su artículo *Computing Machinery and Intelligence*, introduce el conocido Test de Turing o lo que se conoció también como «juego de la imitación», a través del cual quería dar respuesta a la siguiente cuestión: ¿las máquinas pueden pensar?[2] TURING

describe este test como un simple juego en el que participan tres personas: un jugador que actúa como juez y que se encuentra en una habitación aislada y en otra habitación diferente estará un segundo jugador y una máquina que ha de hacerse pasar por un humano. Tanto la máquina como el segundo jugador tendrán que responder a las preguntas planteadas por el juez, con el objetivo de que éste no sea capaz de distinguir quien es el ordenador y quien el humano. Se considera entonces que, en los casos en los que hacer esta distinción sea tarea imposible la máquina ha alcanzado la suficiente inteligencia como para decir que las máquinas sí pueden pensar[3].

No obstante, han sido muchos los autores quienes se han pronunciado sobre el funcionamiento de este

campo de la tecnología, queriendo demostrar que lo que en la década de los 50 fue un adelanto, con el paso de los años no dejaba de ser un estudio altamente alejado de la IA como del funcionamiento del cerebro humano y de la neurociencia. Investigadores y científicos como el astrofísico STEVEN HAWKING incluso defendieron la teoría de que su falta de control podría conducirnos a efectos catastróficos[4]. Hoy en día se sabe que nos encontramos ante un potencial ilimitado en el desarrollo de la tecnología y que en la era digital actual es aplicable en multitud de áreas, llegando incluso a convertirse en uno de los aliados más potentes para los delincuentes, más en concreto para los ciberdelincuentes. La integración de la IA en los ciberataques ha aumentado con el paso de los años, incrementando tanto su complejidad como su eficacia. Los encargados de ejecutar los ataques acuden a mecanismos basados en esta tecnología para realizar toda una serie de prácticas con las que consigan una suplantación de la identidad o «*spoofing*», la creación de *deepfakes* o el desarrollo del más conocido como *phishing*, entre muchas otras prácticas ilegales empleadas por estos[5].

Un ataque por suplantación de identidad es uno de los peligros digitales que afecta a un alto número de personas y de organizaciones; los atacantes consiguen obtener todo tipo de información personal y valiosa después de realizar un estudio minucioso de la víctima[6]. A pesar de que parezca una tarea ardua, las herramientas que proporciona la IA facilitan a los atacantes un gran abanico de posibilidades para crear identidades artificiales mediante elementos reales y ficticios y a través de las cuales realizar todo tipo de prácticas ilegales que, a priori, parecen estar dentro de la más estricta legalidad. Dentro de este tipo de ciberataque uno de los más peligrosos es el conocido como *spoofing facial* o robo de la identidad digital, acto que se refiere a la suplantación de la identidad de una persona empleando su cara y simulando su biometría facial[7].

Partiendo de la base que el reconocimiento facial es uno de los mecanismos tecnológicos más empleados para el acceso a aplicaciones, sistemas o servicios, es de esperar que también sea una de las herramientas más empleadas por los ciberdelincuentes a la hora de querer ejecutar sus ataques. Desde un punto de vista general esta tecnología se basa en identificar automáticamente



a una persona mediante el análisis y la comparación de una imagen con los rasgos faciales y geométricos de la misma, como la distancia entre sus ojos, el contorno de sus labios, orejas y barbilla y de esta forma poder identificar los puntos principales y de referencia con los que se diferencia a un individuo de otro[8]. Desde esta perspectiva resulta difícil comprender cómo los delincuentes pueden reemplazar el rostro de la víctima y así acceder a cuentas bancarias, cuentas personales e incluso solicitar préstamos fraudulentos, no obstante, a través de la IA se comprobó que se podrían crear caras ficticias y neutras con las que los delincuentes pudiesen burlar los sistemas de seguridad del reconocimiento facial de los dispositivos electrónicos[9].

En segundo lugar, otra de las prácticas más empleadas y que ha supuesto un gran número de ciberataques es el conocido como *deepfakes* o «*falsedades profundas*», que consisten en crear videos, imágenes o audios con los que se recree en 3D la apariencia o el sonido de las personas. Estas réplicas se crean a través de las denominadas «*redes neuronales generativas antagónicas, GAN*»[10], es decir, mediante el uso de algoritmos o sistemas software, sin necesidad de intervención humana. Los atacantes modifican los rasgos de una persona haciéndola pasar por otra, generando de esta forma una confusión y una manipulación intencionada de las masas. Si bien es cierto los *deepfakes* se llevan empleando a lo largo de la historia en múltiples y diferentes áreas de actuación, siendo el cine para adultos uno de los principales escenarios en el que los ciberdelincuentes pueden sacar el máximo provecho de esta práctica[11].

A pesar de que la mayor parte de los atacantes empleen sistemas sofisticados para replicar tanto a famosos, políticos o incluso a pequeños empresarios, crear realidades falseadas está al alcance de cualquiera, en los últimos años se han creado aplicaciones gratuitas que permiten editar imágenes o videos de forma sencilla y cuyo resultado impide saber si estamos ante un *deepfake* o no, ya que como apuntan muchos estudios los resultados pueden ser extremadamente realistas. Lejos de las consecuencias inofensivas que puede generar el uso de estas aplicaciones accesibles a todo el público, el verdadero riesgo aparece cuando estas prácticas son empleadas con el objetivo de ofender, vulnerar el honor, la identidad o la imagen de

las personas; así como también para generar confusión entre el público, riesgos que se seguirán viendo en la práctica como consecuencia de la inexistencia de una regulación efectiva que castigue y pene todas estas conductas contrarias a la Ley.

Por último, en relación con las prácticas ilegales usadas por los ciberdelincuentes hay que mencionar la que sin duda se ha configurado como una de las más dañinas y que, potenciada por el uso de las nuevas tecnologías se está volviendo de cada vez más empleada y recurrida por los estafadores. El *phishing*, o suplantación de la identidad, es la técnica con la que los atacantes, a través de mensajes, correos electrónicos, llamadas o sitios webs fraudulentos, engañan y manipulan a sus víctimas para que éstas descarguen programas falsos, compartan información personal o realicen actuaciones con las que expongan datos de ellas mismas y que de este modo, los delincuentes puedan realizar el ataque. Asimismo, cabe mencionar que esta práctica reviste distintos modos de actuación. Una de sus formas más habituales es a través de correos electrónicos masivos, de esta forma el estafador crea mensajes sobre temas creíbles y coherentes con los que engañar a los destinatarios resulta sencillo, consiguiendo que las víctimas descarguen archivos que infectan el dispositivo electrónico con el que acceden o divulguen información confidencial[12]. Si bien es cierto, a pesar de que ésta sea su forma habitual puede presentarse de muchas otras maneras: *vishing* o suplantación de identidad por teléfono; *smishing* o suplantación por mensajes de texto o *pharming* con el que redirige a las víctimas a sitios webs falsos[13].

A la vista está que, en un mundo donde los avances tecnológicos y el uso de la inteligencia artificial evoluciona sin dar tregua, de cada vez es más notoria la necesidad de crear una regulación que nos ampare y nos proteja de los ataques de los que nos acabamos convirtiendo en víctimas. Analizando esta cuestión, si la estudiamos en un primer momento a pequeña escala hay que mencionar que todavía existen muchos espacios donde las leyes existentes aún no son capaces de llegar, lo cual favorece que muchos de los atacantes, estafadores o ciberdelincuentes encuentren en estas lagunas legales las maneras idóneas para vulnerar cualquiera de nuestros derechos, que como se ha querido demostrar, están en peligro a diario. Uno de los

mecanismos con el que contamos para hacer posible un tratamiento y una protección de los datos personales y del desarrollo de la IA es la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos (LOPD), Ley que en su artículo 28 establece las bases y las obligaciones que los responsables del tratamiento de los datos han de cumplir en todo momento para que, en caso de que se emplee la IA, los datos personales u análogos queden protegidos mediante la aplicación de esta normativa y que en relación con el precepto 82, del mismo texto legal, se reconoce el derecho que tienen los usuarios a la seguridad de las comunicaciones que transmitan y reciban a través de internet[14].

Asimismo, a modo de ejemplo y como forma para demostrar la falta de legislación con la que poder actuar frente a los ataques de los ciberdelincuentes, en relación con la suplantación de identidad en internet no existe un precepto legal que ofrezca una protección plena frente a este delito. Si bien es cierto, en el Código Penal se reconoce, en el artículo 401 CP, el delito de la usurpación del estado civil quedando libre de protección muchos otros supuestos que resultan necesario amparar, entre ellos todo lo que tiene que ver con el uso de la IA y de los medios tecnológicos para hacerse pasar por otra persona con el fin de generar daños personales o patrimoniales[15]. Con la entrada en vigor de la Ley Orgánica 10/2022, de 6 de septiembre, de garantía integral de la libertad sexual, más conocida como la Ley sí, sólo es sí, se introdujo en la disposición final cuarta una modificación del artículo 172.ter del CP, incluyendo un nuevo apartado en el que se hace mención, por primera vez, al uso incorrecto de las redes sociales como método delictivo[16]. Es importante destacar que, a pesar de que se incluya una condena para las conductas que utilicen la imagen de una persona sin su consentimiento para abrir perfiles falsos en redes sociales o en páginas que tengan una importante difusión pública, son muchas las prácticas delictivas que quedan sin castigo alguno, prácticas que son de cada vez más usadas por los ciberdelincuentes para acceder a todo tipo de datos y con las que poder realizar cualquiera de los ataques de los que se han mencionado, entre muchos otros. Esto es sólo un ejemplo de las lagunas legales que existen todavía en nuestro país y de la necesidad, cada vez más palpable, de crear normativas con las que poder limitar los ciberataques.



Sensu contrario, y como consecuencia del aumento considerable del uso de las tecnologías en los últimos años, concretamente a partir de la COVID-19, y de los riesgos e impactos negativos que lleva aparejado su uso, a nivel Europeo se aprobaron y se presentaron diferentes textos y proyectos normativos con los que se pretende establecer una serie de medidas con las que poder garantizar un elevado nivel de protección en el ámbito de la ciberseguridad. Por un lado, la Directiva sobre seguridad de las redes y sistemas de información (NIS2)[17], que entró en vigor en 2023 y con la que se actualizó la Directiva SRI2. Con ésta se pretende introducir nuevas normas con las que poder mejorar y avanzar a nivel comunitario en el ámbito de la ciberseguridad, tanto es así que con el objeto de aumentar la seguridad de los productos digitales la Comisión Europea presentó, el proyecto de ley de ciberresiliencia[18], aprobado por el Comité de Industria, Investigación y Energía, que tiene como finalidad proteger y mejorar la seguridad de los dispositivos empleados tanto por consumidores y empresas con los que compran o emplean programas informáticos en la era digital actual, es decir, con el propósito de ley se pretende responsabilizar a los vendedores y a los proveedores obligándolos a ofrecer actualizaciones en los sistemas informáticos para poner fin a todo tipo de vulnerabilidades y brindar una mayor seguridad al consumidor final[19].

Por otro lado, y en relación directa con el avance tecnológico, la Unión Europea está a punto de aprobar y de hacer oficial la primera regulación sobre IA con la que se sentarán las bases para garantizar el desarrollo de una tecnología e IA segura, ética y digna de confianza[20]. Con ésta se pretende establecer un amplio abanico de objetivos que pueden ir desde los más generales entre los que destacan la protección de la privacidad de los individuos[21], evitando de esta forma la recopilación, almacenamiento y utilización de datos personales con los que poder vulnerar la privacidad de las personas o la salvaguardia y protección de los seres humanos y de sus derechos, imposibilitando la creación de bases de datos o de aplicaciones con las que se vea favorecido cualquier tipo de injerencia o discriminación de los particulares[22]. Desde un enfoque más específico con este proyecto de Ley también se pretende establecer una serie de medidas con las que poder garantizar un

elevado nivel de protección en el ámbito de la ciberseguridad, todo ello mediante un sistema de categorización en el que las plataformas de la IA se clasificación en atención al riesgo inherente que supone su uso y su afectación al bienestar social:

- Riesgo mínimo: aquellas plataformas cuyo uso supone un riesgo mínimo o nulo para la sociedad, como por ejemplo los spam basados en IA.
- Riesgo limitado: aplicaciones y servicios cuyo funcionamiento informa al usuario que está interactuando con un sistema de IA. Son plataformas que tienen la obligación de garantizar una transparencia con el consumidor final.
- Alto riesgo: aplicaciones y plataformas cuyo funcionamiento se basa en el cumplimiento de obligaciones legales más estrictas. Además, requieren de una supervisión humana para evitar cualquier tipo de problema, injerencia o vulneración de los derechos de los usuarios finales. Por ejemplo: los sistemas para el otorgamiento de créditos.
- Riesgo inaceptable: incluye todos los sistemas que su uso queda prohibido en la UE. Por ejemplo: los sistemas de puntuación de los gobiernos.

La tecnología avanza y los derechos de los usuarios quedan desprotegidos ante las muchas prácticas delictivas, en relación con la IA, que se ponen en práctica por atacantes, estafadores o delincuentes. Resulta necesario e incluso podría decirse que, imprescindible, crear tanto a nivel comunitario como a nivel nacional, una normativa capaz de proteger de forma eficiente el bienestar social, sin que los seres humanos queden desamparados y sin saber a qué norma acogerse para proteger sus derechos ante los ataques tecnológicos e informáticos, en los que acaban convirtiéndose en víctimas.

Referencias:

- [1] PARDIÑAS REMESEIRO, S., «Inteligencia Artificial: un estudio de su impacto en la sociedad», A Coruña 2019-2020.
- [2] «Maquinaria computacional e Inteligencia», Alan Turing, 1950. Traductor: Cristóbal Fuentes Barassi, 2010, Universidad de Chile.
- [3] GARRIDO COUREL, M., «El test de Turing o la inteligencia de las máquinas», Madrid, 2014. <https://www.eldiario.es/tecnologia/diario-turing/test->

[turing-inteligencia-maquinas_1_5043307.html](#).

[4] DOUGLAS HEAVEN, W., «El test de Turing es una de las peores cosas que le ha pasado a la IA», 2021, <https://www.technologyreview.es/s/13289/el-test-de-turing-es-una-de-las-peores-cosas-que-le-ha-pasado-la-ia>.

[5] FERRÉ, X., «Cómo la inteligencia artificial está cambiando la ciberdelincuencia», 2023, <https://www.ey.com/es-es/cybersecurity/como-la-inteligencia-artificial-esta-cambiando-la-ciberdelincuencia>.

[6] «Qué son y cómo funcionan los ciberataques de suplantación de identidad», CIBERSEGURIDAD Y RIESGOS DIGITALES, <https://www.ealde.es/ataques-de-suplantacion-de-identidad/>.

[7] «La suplantación de identidad o spoofing: qué es y cómo prevenirlo», <https://www.electronicid.eu/es/blog/post/spoofing-facial-que-es-como-prevenirlo-y-soluciones-de-deteccion-de-suplantacion-de-identidad/es>.

[8] «Alertan por la estafa de la cara falsa», 2023, <https://mundocontact.com/alertan-por-la-estafa-de-la-cara-falsa/>.

[9] VÁZQUEZ, D., «Apenas 9 caras generadas con IA bastan para suplantar más de la mitad de las identidades de amplias bases de datos», 2021, <https://www.businessinsider.es/decena-caras-generadas-ia-pueden-suplantar-identidad-911137>.

[10] «Qué es un Deep fakes, cómo se crean, cuáles fueron los primeros y su futuro», 2021, [https://www.esic.edu/rethink/tecnologia/deep-fakes-que-es-como-se-crean-primeros-y-futuros#:~:text=Un%20deep%20fake%20es%20un,profundo\)%2C%20que%20utilizan%20algoritmos%20de](https://www.esic.edu/rethink/tecnologia/deep-fakes-que-es-como-se-crean-primeros-y-futuros#:~:text=Un%20deep%20fake%20es%20un,profundo)%2C%20que%20utilizan%20algoritmos%20de).

[11] GONZALO, M., «Caso Almendralejo: los 'deepfakes' pornográficos y qué puede hacer la ley para proteger a las mujeres», 2023, <https://www.newtral.es/deepfakes-pornograficos-mujeres-ley-ia-almendralejo/20230920/>.

[12] «¿Qué es el phishing?», <https://www.ibm.com/es-es/topics/phishing>.

[13] «Phishing» o suplantación de identidad, <https://www.aarp.org/espanol/dinero/estafas-y-fraudes/info-2019/suplantacion-de-identidad.html>.

[14] Inteligencia Artificial: un importante desafío legal para la privacidad y los derechos fundamentales, 2023, <https://mascalvet.com/inteligencia-artificial-un-importante-desafio-legal-para-la-privacidad/>.

[15] JOSÉ PELÁEZ, F., «El nuevo artículo 172 del Código

criminalizará la suplantación de identidad en internet», 2022,

<https://www.economistjurist.es/articulos-juridicos-destacados/el-nuevo-articulo-172-del-codigo-penal-criminalizara-la-suplantacion-de-identidad-en-internet/>.

[16] SÁNCHEZ, L., «La suplantación de identidad en internet que genere acoso o humillación a la víctima tendrá reproche penal», 2022, <https://www.economistjurist.es/articulos-juridicos-destacados/la-suplantacion-de-identidad-en-internet-que-genere-acoso-o-humillacion-a-la-victima-tendra-reproche-penal/>.

[17] Directiva relativa a las medidas para un elevado nivel común de ciberseguridad en toda la Unión (Directiva SRI2), Configurar el futuro digital de Europea, COMISIÓN EUROPEA, <https://digital-strategy.ec.europa.eu/es/policies/nis2-directive>.

[18] Ley de ciberresiliencia de la UE, Configurar el futuro digital de Europa, COMISIÓN EUROPEA, <https://digital-strategy.ec.europa.eu/es/policies/cyber-resilience-act>.

[19] INCIBE., «La Comisión Europea presenta una nueva propuesta de resiliencia cibernética», 2023, <https://www.incibe.es/empresas/blog/la-comision-europea-presenta-una-nueva-propuesta-de-resiliencia-cibernetica>.

[20] GONZÁLEZ, F., «El Parlamento Europeo aprueba el proyecto de Ley para regular la inteligencia artificial», 2023, <https://es.wired.com/articulos/parlamento-europeo-aprueba-el-proyecto-ley-para-regular-la-ia>.

[21] Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial (Ley de Inteligencia Artificial) y se modifican determinados actos legislativos de la Unión, COMISIÓN EUROPEA.

[22] Europa marca el camino: ¿Será esta Ley de Inteligencia Artificial el modelo a seguir?, <https://impulso06.com/europa-marca-el-camino-sera-esta-ley-de-inteligencia-artificial-el-modelo-a-seguir/>.

OPINIÓN

CAMPOVASCO, J., Poder Judicial versus poder de los jueces.

RODRÍGUEZ PÉREZ, J. A., La Constitución Económica en un Estado complejo.

Las ideas y opiniones expuestas en esta publicación son las propias de los autores y no reflejan necesariamente las opiniones ni la línea editorial de TLARev.

PODER JUDICIAL VERSUS PODER DE LOS JUECES

J. CAMPOVASCO

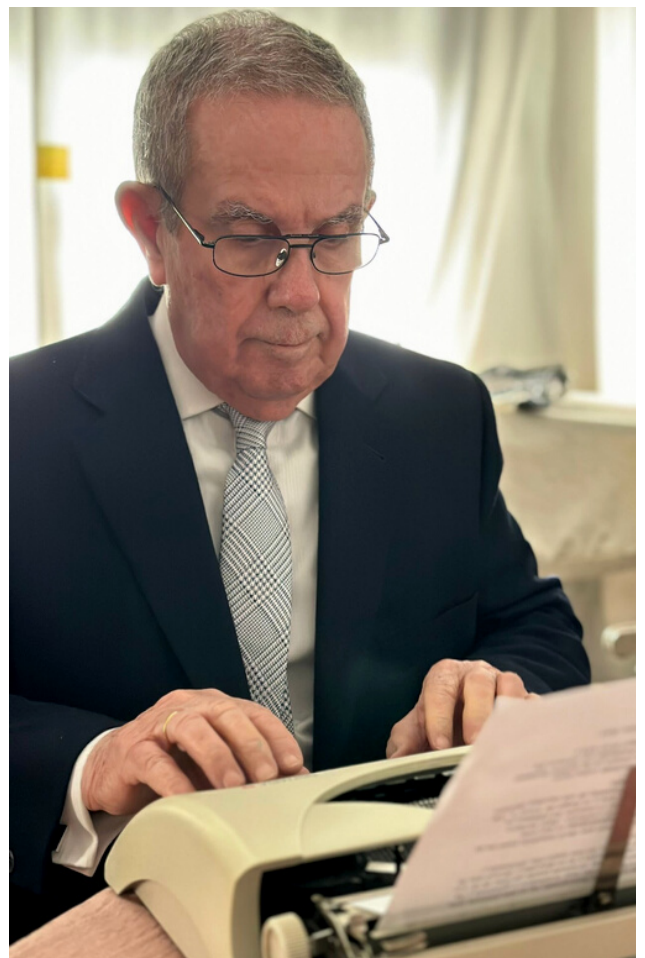
Doctor en Derecho

Hace ya algún tiempo, ronda por mi cabeza la disyuntiva que sirve de título a esta reflexión. La pregunta es esta: ¿existe en realidad el Poder Judicial? Y otra: ¿De existir, cuál es su contenido efectivo y cuáles son sus límites?

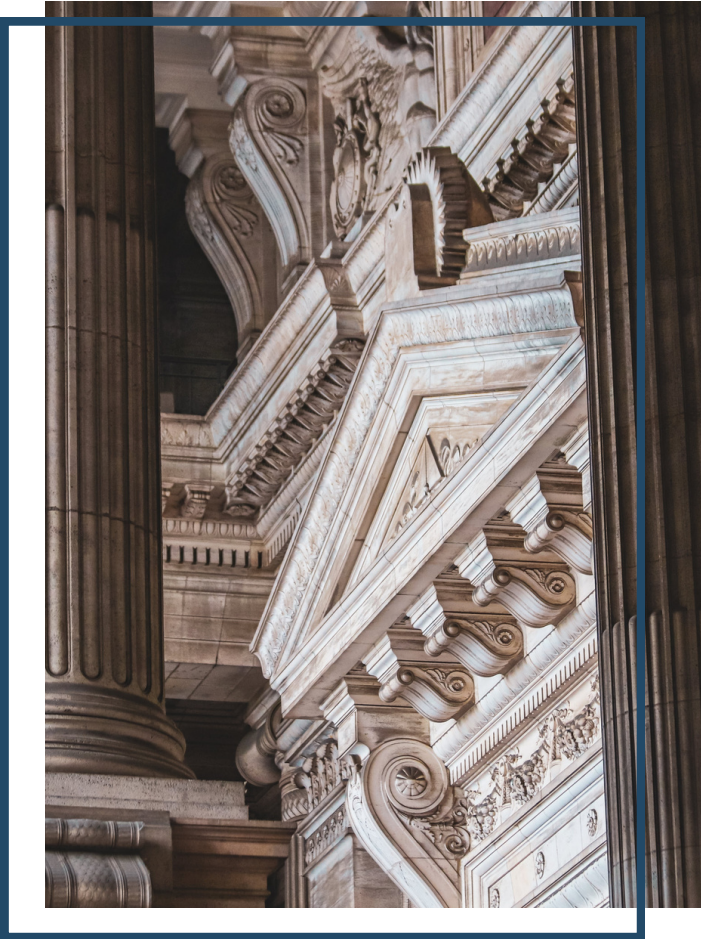
Me atrevo a afirmar que la existencia del Poder Judicial es puramente teórica. Está en la Constitución, sí. Cuidadosamente diseñado, cierto. En la vida real, en el día a día, ¿se percibe su labor? Temo que no. Se atisba, acaso, en la prensa, no en toda ella. Y cuando, de vez en vez, aparece tenuemente es para que se perciba su nula actividad, lo desdeñosamente que es tratado por un Ejecutivo que, este sí, es poder actuante. Y ¡de qué manera!

Seamos sinceros: lo que sentimos con claridad los ciudadanos es un mando, un mando creciente que algunos califican de despótico, incluso autocrático. Un mando para el que los límites de su quehacer no existen. ¿Las leyes? Yo las fabrico a mi conveniencia o a mi capricho. Un Parlamento sumiso que protesta a veces con deslumbrante inanidad. Pueblo soberano, ¿de qué soberanía me hablan? Se enseña a los estudiantes de Derecho, desde el comienzo de su etapa académica, que las fuentes del Derecho son la

Constitución, la Ley, la Costumbre y los Principios Generales del Derecho. Ello, sin contar la profusión de fuentes que brinda la Unión Europea con sus reglamentos, órdenes y demás minucias normativas.



Mas, sobre todo ello, téngase muy claro otra fuente del Derecho de la que nadie habla: el «*me da la gana*». Esta fuente sobreabunda de forma abusiva y, cada día,



con mayor profusión. Un viejo funcionario, con muchos años de actividad administrativa, le dijo al joven letrado, que acababa de incorporarse a su puesto de trabajo: *«todo lo que usted sabe existe pero, tenga en cuenta que el me da la gana es verdadero poder»*. Tal vez, sea mejor así. Intentemos comprender que el lenguaje político suele estar envilecido. Infinitas palabras de esa jerga no se casan con significados inequívocos. Con harta frecuencia las peroratas de los políticos son puro murmullo acerca de cómo se organiza la vida en común. Se nos dice de continuo que la vida política ha de ser democrática y, como tal, debe ser sostenida. Todo lo contrario de disfrazada o magueada. Se nos dice a todas horas que la Democracia es gobierno del pueblo, por el pueblo y para el pueblo.

Pero, siendo así, se nos presenta una dificultad. Me refiero a la instrumentación del «cómo», del vehículo o medio para que el pueblo se gobierne a sí mismo y en propio bien.

Al pueblo se le dice: *«votad»*. Y el pueblo puede responder: *«de acuerdo»*. Y después, cuando hayamos votado, ¿qué? En eso, en lo que ocurre después, se ventila el destino, feliz o desgraciado, de la Democracia.

Lo cierto es que la Democracia es sustituida por la Partitocracia. Las grandes sociedades políticas, una vez nacidas a la vida, han menester de contar con un poder de alguna manera por todos compartidos y sostenidos. Un poder integrado por un complejo sistema de equilibrios, de pesos y contrapesos. Un poder equilibrado. Si tal equilibrio se ausenta, el sistema ineludiblemente quiebra. Y por lo demás, mal fin le aguarda a una Democracia que no sabe o que no puede instrumentar los medios para defenderse a sí misma.

¿Pueden los jueces servir de pesos o de obstáculos para el logro de tan difícil equilibrio? Indudablemente, sí. Pero, ¿les dejan? O, lo que es más triste, ¿les utilizan?

Reflexión final: pongo muy en duda que al Poder Judicial se le pueda calificar de auténtico poder y queda el poder de los jueces. Su existencia es real pero, dentro de unos límites cada vez más estrechos. Llega un momento en que, de manera cruel, el Estado asfixia al individuo. O bien, este campea por mundos de autonomía, llevando consigo una imagen erradamente odiosa de la comunidad y de la ley.

Cuando cada uno de nosotros, de los hombres y mujeres de un país, se sienta dueño de sí mismo, inaugurará su reinado la verdadera democracia.

LA CONSTITUCIÓN ECONÓMICA EN UN ESTADO COMPLEJO

JORGE A. RODRÍGUEZ
PÉREZ

Doctor en Derecho | Profesor Asociado en el
Departamento de Ciencias Jurídicas ·
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria
Abogado · Consortium

I. Introducción

El proceso de creación del espacio económico español que, como he dejado anotado más atrás, se desarrolló fundamentalmente a lo largo del siglo XIX y en las primeras décadas del XX, se hizo en el contexto de un modelo centralista que se fue cerrando al exterior de forma progresiva, hasta convertirse en autárquico durante los primeros veinte años de franquismo (desde la Guerra Civil hasta el Plan de Estabilización de 1959). La elevada y progresiva protección del modelo -hasta el Plan de Estabilización- acabó configurando una economía muy dual en la que, en los inicios de la democracia (en 1977), una cuarta parte del territorio nacional concentraba el 50% de la población y generaba el 57% de la producción, en tanto que las tres cuartas partes restantes correspondían a la España pobre, predominantemente agraria y mal comunicada, y de la emigración[1].

El consenso que se plasmó en la Constitución de 1978 permitió diseñar un marco legal que daba paso a una profunda descentralización política y económica de



España. No es normal que un Estado de raíces centralistas, como hasta esos momentos lo era España, se descentralizase y lo hiciera de una manera tan profunda. Pero todavía lo es menos que después de tres décadas, tras la reforma del Estatuto catalán de 2006, el Estado autonómico intente virar de hecho -que no de derecho- hacia fórmulas confederales, que es la manera políticamente más obsoleta de organizar un Estado

moderno[2].

La descentralización interna formaba parte del Estado democrático que habría de consagrarse en la Constitución de 1978. Dicha descentralización se contiene en el Título VIII de la misma, que se ocupa de la Organización Territorial del Estado. Así, en el artículo 137 establece que *«el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses»*.

La Constitución añade a la organización territorial clásica una nueva división: la autonómica. La descentralización regional española se concibe por la Constitución como un proceso profundo de descentralización del Estado que dota a las regiones de una muy amplia autonomía, con observancia, como no podía ser de otra forma, de los principios de unidad, coordinación y solidaridad. A este respecto, el artículo 2 de la Constitución dispone: *«la Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas»*.

Es indudable que el problema autonómico desborda ampliamente los límites de lo jurídico. En realidad, la regulación jurídica del hecho autonómico quedaría reducida a una cuestión puramente técnica, si el Derecho se entendiese como un elemento esencialmente formal que se limita a dar vestidura legal a las soluciones acordadas a los conflictos sociales o de intereses[3]. Sin embargo, lo que trasciende de las normas jurídicas en este caso son las repercusiones políticas, económicas y sociales que necesariamente se derivan del reconocimiento de las Autonomías. Ciertamente, no existe dentro del texto constitucional materia más delicada que esta.

Uno de los fines esenciales de toda norma es reconducir los complejos y encontrados problemas de la vida social a categorías jurídicas, con el fin de darles fijeza y seguridad. Toda norma supone, en consecuencia, una opción entre las diversas soluciones que teóricamente se presentan como posibles al conflicto que se trata de

resolver. Cuando más perfilada y cierta aparezca la solución legal, más cerca estará la norma de cumplir su fin. Si, por el contrario, la solución queda meramente apuntada o presenta dudas al intérprete sufrirá daño el principio de la seguridad jurídica y el conflicto subyacente permanecerá irresuelto.

Por ejemplo, el artículo 149.3 de la Constitución estipula que *«las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas, en virtud de sus respectivos Estatutos...»*. De manera que entre las competencias contempladas como transferibles por el artículo 148 y las reservadas al Estado por el artículo 149.1, existe un amplio e indefinido margen de competencias que pueden ser asumidas por las CC. AA. Esta falta de concreción en el techo de competencias que pueden asumir las CC. AA., unido a la dificultad de formar mayorías políticas sólidas -debido a un injusto sistema electoral que prima a las minorías nacionalistas-, ha originado no pocos problemas, ya que, teóricamente, da la opción de realizar un proceso autonómico a la carta del que se han aprovechado amplia e injustamente los nacionalistas. Y más aún si tenemos en cuenta que todas aquellas competencias que no sean asumidas por las Comunidades serán realizadas por el Estado.

II. Modelo descentralizado de Estado y unidad económica

El sistema de autonomías, como ordenación territorial del Estado, establecida a partir de la Constitución de 1978, supuso incuestionablemente una mutación del espacio económico en que desarrollan sus actividades las empresas[4].

De ahí que no haya dejado de ser una preocupación constante entre empresarios -y entre quienes no son empresarios- el impacto de la descentralización política en la unidad de mercado, toda vez que es más que evidente, especialmente tras la última oleada de reformas estatutarias. Como dijo certeramente Fernando Fernández en las páginas del diario ABC, *«las Comunidades Autónomas exhiben una tendencia innata al intervencionismo y la discrecionalidad que perjudica el crecimiento. Existen porque legislan y regulan, provocando una auténtica inflación normativa. Un proceso autonómico permanentemente abierto está erosionando seriamente la unidad de mercado...»*[5].



España es hoy uno de los Estados más descentralizados del mundo, pero aún no se ha logrado un acuerdo político en torno a los límites de la descentralización y, en fin, en torno a la configuración definitiva de nuestro modelo de organización territorial, el comúnmente llamado «Estado de las Autonomías». Esta indefinición y esta situación de pendencia permanente no pueden dejar de tener repercusiones en el funcionamiento de nuestra economía.

Y la descentralización tiene límites jurídico-constitucionales en lo económico, límites que son tanto internos como externos. Los límites internos son los que impone la Constitución española, y no sólo lo que dice su texto, sino lo que también dice de él nuestro Tribunal Constitucional. En esencia, lo que se desprende de ese binomio es muy claro: las Comunidades Autónomas tienen autonomía, pero no soberanía. La autonomía está limitada por el principio de unidad. Este principio, proclamado, junto con el de autonomía, en el artículo 2 CE, se despliega también en lo económico[6]. El principio de «unidad económica» o de «unidad del orden económico» es un principio implícito en la Constitución, que el Tribunal Constitucional ha deducido tanto del Preámbulo -que

garantiza la existencia de un «orden económico y social justo»- como de una interpretación conjunta de los artículos 2, 38, 40.1, 130.1, 131.1, 138.1 y 2, 139.2, 149.1. 1ª y 157.2 CE (por todas, STC 96/2002, F. J. 11). Así identificado el principio, el Tribunal Constitucional ve la unidad económica como «una exigencia imperiosa en un Estado de estructura territorial compleja como el nuestro»; y la configura como «un presupuesto necesario para que el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas no conduzca a resultados disfuncionales y desintegradores».

Si no se remedia de alguna forma, en poco tiempo se producirá la quiebra constitucional de España a juzgar por el proceso que seguirá el acuerdo o los pactos suscritos entre el Gobierno de socialistas y comunistas con los partidos políticos Junts per Catalunya y Esquerra Republicana de Catalunya, especialmente la de tramitar un proyecto de Ley de Amnistía, que recoge gran parte del relato y de las pretensiones separatistas más radicales de los últimos años, y que supondría la anulación de los procedimientos judiciales y de las penas derivadas del *procés*, amnistiando a 400 personas condenadas,

entre otras cosas, por delitos de malversación de caudales públicos y usurpación de funciones, así como progresar en un pacto que contribuya a resolver el futuro político de Catalunya (autodeterminación).

La ilustración política, la argumentación social y el razonamiento jurídico, cuando en 2006 se aprobó el Estatuto de Cataluña, fueron concluyentes: el texto entero, de principio a fin, era incompatible con la Constitución española. Nadie con un poco de sentido común, independientemente de su sabiduría o especialidad intelectual, ni tampoco ningún experto serio y desideologizado del ámbito de las ciencias sociales y jurídicas, sin entrar en discusiones científicas de escuelas y corrientes, defendió la plausibilidad, la viabilidad o, sencillamente, el alojamiento sensato, racional y sosegado de ese texto en la Constitución española. El análisis científico de ese Estatuto concluía que todo en él era forzado. No había límites políticos ni medida social en los legisladores. Permítaseme la libertad de afirmar que la carencia de *sindéresis* y resentimiento contra España fueron los estímulos de los redactores de ese texto.

Ya en aquel momento los redactores de aquel texto no construyeron un texto sensato para vivir en común, sino un arma de guerra y, de paso, un *bunker*, para refugiarse cuando reaccionasen los adormecidos españoles. El Estatuto era la vía a corto plazo para la secesión de la Autonomía de Cataluña de España. El diagnóstico científico sobre ese texto, como diría cualquier jurista, fue inapelable: el Estatuto de Cataluña era absolutamente inconstitucional; o peor, había sido un texto elaborado por socialistas, nacionalistas e independentistas con una voluntad de enfrentamiento contra la Constitución. Era un texto cargado de perversidad, maledicencia y violencia contra todo aquello que simbolizase la unidad de España, la permanencia y ampliación del Estado de Derecho, es decir, el Estatuto era un arma de guerra contra cualquier planteamiento político que defendiese la idea de una nación de individuos libres e iguales antes la ley.

El Estatuto sólo pretendía, y así sigue después de la sentencia del Constitucional (STC 31/2010, de 28 de junio), una sociedad asimétrica y desigual. Más aún, exige «*derechos históricos*» (sic) preconstitucionales. Los grandes expertos sociales, científicos, políticos y gentes

normales en sus respectivas especialidades jurídicas emitieron un juicio inapelable: el Estatuto no tenía defensa ilustrada posible desde la ciencia jurídica. El Estatuto era un texto, desde cualquier punto de vista científico, dirigido a dinamitar la Constitución española. Por lo tanto, sólo cabía una «*defensa*» ideológica, interesada y falsificadora del engendro por parte de los «*políticos*» ventajistas, resentidos y traidores a la propia democracia española, que han conseguido perpetrar un atropello intelectual y jurídico que ya es histórico, entre otras razones, porque han deslegitimado casi por completo a instituciones claves para el desarrollo de la democracia en Cataluña en particular y en España en general.

Al lado de los políticos, o mejor, como brazos «*ideológicos*» del nacionalismo y el socialismo independentista, se sumaron a esa defensa «*pseudo-científica*» del Estatuto, antes y después de la sentencia, profesores, juristas profesionales y, por supuesto, algunos medios de comunicación, en Cataluña prácticamente todos. Todos ellos han luchado denodadamente por imponer una mentira como si fuera una verdad, una manipulación por una liberación y, en fin, tratan de hacer de la impunidad intelectual y la ideología un arma «*científica*» y racional. Son estos últimos, sí, los que pasan por «*científicos*» los más peligrosos, porque terminan por pervertir la esencia última de su oficio. El «*científico*» disfrazado de «*ideólogo*» es tan malo como el ideólogo que se presenta avalado por el conocimiento científico. La búsqueda de la verdad es sustituida por un tópico, quizá una sencilla y triste mentira, que se reviste con el manto de «*científica*». Son los que utilizan su falso saber como poder.

En otras palabras, según estos ideólogos del nacionalismo catalán, el saber, el conocimiento, en fin, la ciencia sobre la nación española determina que la nación tiene que desaparecer. Resulta curioso que los «*científicos*» que mantienen, por un lado, la muerte de España como nación, sean, por otro lado, los más firmes defensores de la nación catalana.

Aquella sentencia debería contribuir a superar esa idea de que el modelo de Estado no tiene una configuración constitucional definida y que, por tanto, puede quedar a merced del aventurerismo político de mayorías

pasajeras. Esta sentencia debe contribuir a que esta no sea una cuestión recurrente sin respuesta.

Un Estado puede ser muchas cosas, pero, desde luego, no imprevisible. Porque parece que en este aventurerismo cabe cualquier extravagancia.

Cabe la nostalgia premoderna por fórmulas confederales, ninguna de las cuales ha vivido para contarnos sus supuestas ventajas. Cabe la idea de que estamos en un destructivo juego de suma cero, de modo que lo que daña al Estado fortalece a las Comunidades Autónomas, en vez de debilitar a todos, que es lo que realmente ocurre. Y por supuesto, en este repertorio de despropósitos, se incluye el Estado residual, objetivo declarado de los promotores nacionalistas radicales e independentistas catalanes y de los que se han ido subiendo a ese carro por conveniencia. Pero el Estado residual no es la opción de la Constitución ni de la ciudadanía. Bien al contrario, es una apuesta política temeraria y empobrecedora. Porque necesitamos un Estado capaz de responder a las exigencias actuales de la gobernanza. Un Estado capaz de asegurar las reglas del juego y la unidad jurisdiccional; las condiciones de igualdad, las políticas de cohesión, y los derechos y libertades de todos y cada uno de los españoles.

Necesitamos un Estado capaz de impulsar las reformas necesarias, que pueda defender de manera creíble nuestros intereses en el exterior. Y lo necesitamos todos. Un Estado que encuentra su fundamento en la Nación como único sujeto soberano y en la Constitución como única fuente de legitimidad de sus poderes. Un Estado de Derecho, un Estado de ciudadanos que protege y hace posible el ejercicio de la democracia y el disfrute de las libertades. Un Estado de lo común, de lo que afecta a todos, de lo que todos tenemos derecho a decidir, de lo que todos podemos legítimamente esperar de los otros.

En la medida en que el impulso que edificó la Constitución de 1978 fue un acto de voluntad y de fortaleza ética de toda la sociedad española, su deterioro ha supuesto una pérdida moral que deja su huella también en toda la sociedad. Buena parte de esa fortaleza radica en la capacidad de acuerdo que hoy más que nunca se plantea como una nueva exigencia de reconstruir el consenso constitucional.

normales en sus respectivas especialidades jurídicas emitieron un juicio inapelable: el Estatuto no tenía defensa ilustrada posible desde la ciencia jurídica. El Estatuto era un texto, desde cualquier punto de vista científico, dirigido a dinamitar la Constitución española. Por lo tanto, sólo cabía una «defensa» ideológica, interesada y falsificadora del engendro por parte de los «políticos» ventajistas, resentidos y traidores a la propia democracia española, que han conseguido perpetrar un atropello intelectual y jurídico que ya es histórico, entre otras razones, porque han deslegitimado casi por completo a instituciones claves para el desarrollo de la democracia en Cataluña en particular y en España en general.

Es preciso recordar que la convivencia es un juego de límites para todos y, que hay límites, también, a la exigencia mecánica de nivelación al alza de todos los poderes autonómicos.

Hay que asumir que las demandas identitarias no pueden anteponerse a los principios cívicos, y que los sentimientos, por respetables que sean, no legislan. Hay que asumir que la Constitución es una norma jurídica plena con lo que esto implica para todos[7].

Ciertamente, la Constitución española no es perfecta. Pero es buena. Con una interpretación inteligente de sus principios y normas puede ser mejor.

III. 45 años de Constitución

En 1978 los españoles nos constituimos como una comunidad de personas libres y creamos de común acuerdo las instituciones y los procedimientos políticos para nuestro gobierno. Ese momento fue un reencuentro histórico que se fundamentó en el arrepentimiento colectivo por los desastres que asolaron España desde los años treinta del pasado siglo, y en la creencia en que el acto de convivir pacíficamente en un mismo territorio tiene más valor que una ideología política particular.

La Constitución no fue un acto de voluntad final asestado sobre el futuro de España por los constituyentes de 1978. No sentenció lo que teníamos que ser los españoles de hoy o de mañana, ni fue el resultado de un proceso que pretendiera establecer para siempre la forma correcta de disponer la vida

política de una sociedad compleja. Tampoco intentó restringir los derechos de nadie exigiendo un respeto indiscutible a las opiniones de los mayores. La Constitución no estableció un régimen de sumisión sino un orden de libertad. Pretendió, con éxito, transferirnos el poder político mediante un conjunto de instituciones y de reglas que asegurasen que nuestra voluntad general sobre nuestro interés general se convirtiera efectivamente en nuestra ley, y que nuestro interés privado no fuera de dominio público.

No es, por tanto, una regla que los españoles estemos obligados a respetar por el capricho de los padres fundadores; es, por el contrario, el acto político mediante el que nos otorgamos el don de la palabra, la virtud de la ciudadanía.

La Constitución nació en 1978, pero hoy es la Constitución de 2023, que registra las profundas transformaciones que en este tiempo ha experimentado la forma del poder. La Constitución es mucho más una habilitación que un límite, y que se ha de trabajar mucho y a conciencia en la búsqueda de los límites antes de que uno pueda encontrarse con ellos, que además se hacen notar sin brusquedades y hasta con amabilidad. Cuando los españoles reconocemos y aplaudimos el valor de la Constitución reconocemos nuestra propia dignidad y aplaudimos nuestra condición de ciudadanos libres.

La moderación de la sociedad española que hizo posible la puesta en marcha de nuestro sistema político no fue un gesto de debilidad, de vacilación, de inseguridad o de miedo; por el contrario, la moderación nació de un principio moral de enorme valor: si una idea o un programa político exige la exclusión de quienes piensan de una forma distinta, entonces es que se trata de una mala idea. Porque cuando se está dispuesto a imponer una idea a cualquier precio y de manera irreversible, la historia siempre termina cobrándose irreversiblemente el precio más alto posible.

A la moderación y a la prudencia, y no a la exaltación, pertenecen la objetividad, el cálculo de las consecuencias y la responsabilidad por las mismas, virtudes que han inspirado las grandes políticas y los grandes acuerdos que nos han permitido llegar tan lejos como lo hemos hecho.



La comprensión y el apoyo de estos principios fueron actos de extraordinaria altura moral que caracterizaron a la inmensa mayoría de los españoles, y sólo las mentes erradas pueden confundirlos con la cobardía o con la traición a los ideales. Por el contrario, esos principios son el ideal mismo y merecen todos nuestros esfuerzos.

Así se garantizó la existencia de Gobiernos sólidos pero limitados, sometidos a la ley y vigilados por la oposición, por los jueces y por la opinión pública, y eso permitió instaurar entre nosotros una novedad histórica: los españoles aceptamos dejarnos gobernar unos por otros aun cuando no compartiéramos las preferencias ideológicas del Gobierno, porque nos sabíamos respetados y protegidos por la Constitución y por las leyes, y porque, una vez acordado lo fundamental en el gran pacto constituyente, podíamos considerar acertadamente que en unas elecciones o en las iniciativas políticas ordinarias lo que se encontraba en juego no era nuestro modo básico de entender la vida ni nuestra libertad para vivirla según nuestro criterio, que siempre quedarían a salvo, sino decisiones reversibles y de alcance limitado, aunque sin duda muy importantes. No se nos imponía una determinada idea de la virtud, sino que se nos garantizaba la libertad y se nos proporcionaba lo necesario para hacerla efectiva. En 1978 no sólo creamos instituciones sólidas, también inauguramos una sociedad fuerte y a salvo del mal uso del poder.

Por tanto, cuando hablamos de la Constitución y de España y manifestamos nuestra adhesión a esos conceptos, podemos no estar refiriéndonos a una esencia nacional ni pretender iniciar un ejercicio teórico, sino afirmar algo sencillo y cotidiano: con nuestras instituciones y nuestras normas -la política real- hemos regido nuestra vida verdaderamente por los principios de la democracia y de la libertad, y hemos logrado que tenga lugar en unas condiciones de prosperidad y de justicia que nunca habían acontecido en nuestra historia.

Es legítimo proponer cuantos regímenes o sistemas diferentes al actual se desee, pero cualquier alternativa a la forma política vigente debe acreditar su capacidad para proporcionarnos bienes públicos y privados en mayor cantidad y con mayor justicia que las que hemos

sabido lograr desde 1978. Con cuantas excepciones se quiera y sin que esto signifique que siempre hayamos sabido aprovechar bien todas nuestras oportunidades, lo cierto es que el pluralismo y el respeto mutuo y por las normas nos han permitido casi siempre hacernos cargo de nuestros problemas y encontrarles soluciones más o menos afortunadas, pero casi nunca gravemente erradas.

Nuestras creencias, las de quienes estimamos la Constitución y la forma que ha dado al poder, las de quienes damos por bueno lo anterior, son éstas: la vida pacífica y provechosa entre personas que mantienen ideas políticas diferentes y que comparten un mismo territorio sólo es posible si se reconocen recíprocamente como sujetos iguales en derechos y obligaciones y si se someten conjuntamente a las reglas pactadas. Sólo las sociedades que son capaces de actuar de ese modo aciertan a enfrentar correctamente los problemas importantes y a darles soluciones justas y útiles.

Quien protege el Estado de Derecho, la observancia de las leyes y el respeto por los límites del gobierno; quien se esfuerza para que la violencia pueda ser empleada sólo por el Estado; quien rechaza que se pueda obtener poder político mediante procedimientos diferentes a la participación en unas elecciones libres; quien defiende los derechos de las minorías y la legitimidad del gobierno de las mayorías; en definitiva, quien protege el Estado democrático constitucional español, ése protege una comunidad basada en la libertad y en la justicia, una comunidad de personas libres que conviven pacíficamente y que se reconocen como iguales; una comunidad que existe realmente y cuyo nombre es España.

España significa todos, significa iguales, significa libres. No es el nombre de un problema sino el de una realidad celebrada por casi todos, aunque España, por ser lo que es, por razón de su éxito, constituye un problema para aquellos cuyo deseo es promover modelos sociales en los que no todos tengamos sitio, no todos valgamos lo mismo y sólo algunos puedan ser libres. Nada afirma más intensamente la realidad de España que la contumacia con que desean erosionarla quienes encuentran en ella un obstáculo para instaurar la desigualdad, el privilegio y la violencia.

Nuestros éxitos colectivos se han debido a que hemos estado todos, nos hemos tratado como iguales y hemos actuado libremente. Y nuestros problemas han estado siempre asociados a la ausencia de estos principios. Cuando no se cuenta con todos hay sectarismo y exclusión; cuando no nos reconocemos como iguales hay privilegio e injusticia, no hay diferencia sino desigualdad, distinción injustificada; cuando no se preserva la libertad se impone la violencia, se dañan los derechos y se abre la puerta al dominio del fuerte sobre el resto.

Sin embargo, no debemos los juristas darnos por satisfechos por el simple hecho de que los textos constitucionales proclamen los derechos de los ciudadanos. Hace falta estar atentos a su vigencia práctica de modo que no sucumban ante la acción asfixiante de los poderes públicos. No sólo son inaceptables las medidas o intervenciones públicas que restringen, limitan u ofenden directamente y sin justificación los derechos constitucionales, sino también aquellas otras, más taimadas, que sofocan su pleno disfrute o disuaden de su completa utilización.

Pueden identificarse actuaciones sofocantes, o con efectos sofocantes, de la propiedad (la doctrina alemana usa tales parámetros para medir la legitimidad de un tributo), y acciones disuasorias del ejercicio de la libertad (el TEDH y nuestro TC han aplicado este test a las medidas que determinan una autocensura de la libertad de expresión que sea indebidamente intensa).

En un Estado compuesto como el nuestro, en el que los poderes territoriales ostentan potestades legislativas y ejecutivas muy amplias sobre muchas materias, la actuación tiene que desparramarse para prestarla simultáneamente en todas las direcciones de las que puede provenir el peligro.

Y, si se observa de la manera indicada a toda la inmensidad de poderes públicos que nos rodean, se verán cosas terribles de las que, hasta donde se alcanza, no hay denuncia pública alguna hecha con la eficacia y difusión suficiente como para que aquéllos se den por aludidos. Unas afectan a los derechos en general y otras, en particular, a la propiedad (LOCKE



creyó que era, sobre todo, la defensa de la propiedad lo que justificaba que los hombres se sometieran a un gobierno común).

La crisis de una sociedad es, en gran parte, la crisis de la ley y del Derecho. Las situaciones que entonces se producen constituyen una pura contradicción con el Estado, que queda sustituido por su antítesis: la «razón de Estado».

Entender el Derecho como mero instrumento de la voluntad del que manda, identificándolo con la fuerza que estaría en condiciones de ejercer, es reducirlo a una caricatura.

Lo diré de nuevo: el derecho, los procedimientos, las formas, las garantías que hoy constituyen la regla común del funcionamiento del Estado no es un producto artificioso ni una carrera de obstáculos; es sabiduría acumulada a lo largo de los siglos; su cumplimiento no es sólo garantía de justicia, sino garantía de buen gobierno.

Referencias:

- [1] Cfr. TORTELLA CASARES, G., «El desarrollo de la España contemporánea. Historia económica de los siglos XIX y XX», Alianza Editorial, 2000.
- [2] Cfr. FUENTES QUINTANA, E., «La economía española desde la transición hasta el presente», en ANÉS, G. (ed.), Historia económica de España. Siglos XIX y XX. Galaxia Gutenberg, Círculo de Lectores, 1999.
- [3] Cfr. SÁNCHEZ BLANCO, A., «Estado autonómico y Constitución económica: La intervención autonómica en la política económica», en Comentario a la Constitución socio-económica de España”, VV. AA., Comares, 2002.
- [4] CARRASCO DURÁN, M., El reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas sobre la actividad económica (Una aproximación a la interpretación jurisprudencial del Art. 149.1.13ª de la Constitución), Tirant lo Blanch, 2005.
- [5] FERNÁNDEZ MÉNDEZ DE ANDÉS, F., era Rector de la Universidad Antonio de Nebrija cuando hizo estas declaraciones (2007).

[6] GARCÍA ROCA, J., «Tipos de normas de deslinde y criterios para la distribución de competencias territoriales», en Derecho Público de Castilla y León, Lex Nova, 2008.

[7] Cfr. ALONSO GARCÍA, E., «La interpretación de la Constitución», Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986.

TENDENCIAS

TENDENCIAS

MARTÍNEZ PÉREZ, M., Nike defiende su tecnología 'Flyknit' mediante la interposición de demandas por infracción de patentes.

SOSA SÁENZ, C., La evolución hacia un turismo globalmente sostenible: pasado, presente y futuro.

TENDENCIAS

NIKE DEFIENDE SU TECNOLOGÍA 'FLYKNIT' MEDIANTE LA INTERPOSICIÓN DE DEMANDAS POR INFRACCIÓN DE SUS PATENTES

Miriam Martínez Pérez



A principios del mes de noviembre de 2023, el gigante del calzado Nike interpuso sendas demandas contra sus competidores New Balance ante el Tribunal Federal de Massachusetts y contra Skechers ante el Tribunal Federal de Los Ángeles, por la infracción y uso no consentido de la tecnología patentada conocida como «Flyknit», que se utiliza en la producción de zapatillas deportivas para correr, fútbol y baloncesto.

La tecnología patentada de Nike denominada «Flyknit» está basada en el uso de fibras de alta resistencia para crear partes superiores de zapatillas más ligeras y que ofrecen zonas específicas de sujeción, elasticidad y transpirabilidad.



Este es un detalle de la parte superior de una zapatilla de Nike en la que se utiliza la tecnología «Flyknit».

Extraído de la demanda *Nike, Inc. v. New Balance Athletics, Inc.*, United States Court for the District of Massachusetts.

Nike ya se había visto en anteriores ocasiones involucrado en disputas legales relacionadas con estas patentes que protegen su tecnología «Flyknit». Concretamente, Nike ya había demandado a con anterioridad Adidas, Puma y Lululemon por la infracción de las patentes que protegen dicha tecnología. Respecto de las demandas interpuestas contra Adidas y Puma, se ha llegado a un acuerdo extrajudicial; mientras que la demanda contra Lululemon sigue su curso.

En esta ocasión, la demanda de Nike presentada contra New Balance afirma que las zapatillas de las líneas Fresh Foam, FuelCell, entre otras de la marca New Balance, violan los derechos de patente de Nike. Asimismo, Nike sostiene que los modelos Ultra Flex y Glide Step de Skechers también infringen su tecnología patentada. En concreto, alega que se infringen nueve patentes relacionadas con la tecnología «Flyknit» (U.S. Patent Nos. 8266749, 8898932, 9060562, 9510636, 9730484, 9907350, 9918511, 9924758 y 11707105), todas ellas relacionadas



con diferentes aspectos de la tecnología utilizada en las zapatillas, incluyendo métodos de fabricación, características del diseño y la funcionalidad específica del calzado.

Esta demanda presentada por Nike contra New Balance reclama una indemnización de daños y perjuicios sin una cantidad especificada, así como la adopción de órdenes judiciales que puedan prevenir la comisión de futuras infracciones. En concreto, en la demanda interpuesta contra New Balance se solicitan una serie de acciones judiciales, de entre las cuales destacan, primer lugar, que se declare la infracción de las patentes titularidad de Nike por parte de New Balance en atención a lo dispuesto en la sección 35 U.S.C. § 284; y, en segundo lugar, una orden judicial permanente que prohíba a New Balance y a sus afiliados continuar con la infracción, entre otras cuestiones.

Habrà que ver en este caso, si efectivamente se alcanzan sendos pronunciamientos judiciales en los que se resuelva la supuesta infracción de las patentes de la tecnología «Flyknit» patentada por Nike; o si, por el contrario, este será otro de esos casos en los que todo se resuelva a través de un acuerdo extrajudicial... todo apunta a que así será también en esta ocasión.

TENDENCIAS

LA EVOLUCIÓN HACIA UN TURISMO GLOBALMENTE SOSTENIBLE: PASADO, PRESENTE Y FUTURO

Carlos Sosa Sáenz



Hoteles y turismo siempre han ido de la mano, y es difícil entender la economía mundial actual sin este binomio *ad aeternam*, sabiendo que el hotel es el activo más antiguo del mundo, el *Nishiyama Onsen Keiunkan*, el cual se encuentra en Japón, tiene más de 1300 años de antigüedad. El país nipón está considerado como uno de los destinos más apetecibles y llamativos del mundo y esto es debido a su cultura, su hospitalidad y sobre todas las cosas, su autenticidad, siendo ésta última característica una de las más relevantes del panorama turístico a la hora de seleccionar un destino final de vacaciones.

Cada región turística de primer orden dispone de un ente de promoción y gestión para esta área específica, siendo que en regiones cuya importancia es aún mayor, existen entes mucho más especializados en localidades o a nivel insular como en el caso de Canarias. A nivel mundial, la Organización Mundial del Turismo (OMT) y en sus siglas en inglés UNWTO, pone de manifiesto las voluntades de todas las regiones turísticas del planeta y establece una serie de parámetros y criterios a seguir en los años consecutivos, para que nos permitan seguir

disfrutando de nuestro planeta de una manera responsable y que todos los países vayan de la mano; este es el caso de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Esta agenda establece 17 objetivos (ver figura 1).



Figura 1. (Fuente UNWTO)

El impacto que la sociedad tiene en el turismo *ceteris paribus* no es menor que el que tiene en el resto de ámbitos socioeconómicos y esto no sólo se manifiesta en las acciones que las organizaciones realizan, sino en el modo en el que los modelos turísticos y tejido empresarial del sector se desarrollan, evolucionando y enfocándose en



aquellas necesidades (figura 1. UNWTO) que los turistas y la sociedad demandan, siendo los siguientes cuatro de especial relevancia:

- **Responsabilidad social:** contratar mano de obra local, utilización de productos «km 0», involucramiento acciones de relevancia a nivel regional (esponsorizar actos culturales, ayudar con las oenegés y las entidades gubernamentales locales para el desarrollo de la sociedad).
- **Responsabilidad ecológica:** reducción del consumo energético, reducción del consumo de agua, menor impacto en el medio, aportación de vegetación con preferencia en vegetación endémica o local.
- **Conocimiento de las diferentes tendencias:** gastronomía, descanso, autenticidad.
- **Confort y servicio:** instalaciones modernas adaptadas a las nuevas necesidades digitales, optimización de los espacios y su aprovechamiento, servicios cada vez más personalizados.

El nivel de autenticidad y personalización de los establecimientos va enfocado a cumplir en la mayor medida posible los anteriores puntos, naturalmente para generar una mayor riqueza, pero siempre teniendo en cuenta las necesidades y preocupaciones de

usuarios, empleados y vecinos que cohabitan en este ecosistema. Turismo experiencial, «*Bleisure*», «*Slow travel*», inteligencia artificial y muchas otras se complementan cada vez más, sin dejar de lado el turismo de naturaleza o ecoturismo como el «*birdwatching*», turismo ornitológico, una oferta diferenciada que une el pasado y el futuro para que podamos disfrutarlo en la actualidad. Los huéspedes siempre podrán disfrutar de destinos cálidos que les brinden confort y descanso, pero a través de unas gafas diferentes, donde un turista conocerá y podrá experimentar el gofio canario, el gallo pinto costarricense o un «*Bacalhau à brás*» portugués a nivel gastronómico, y visitar y conocer la naturaleza en parajes tan especiales como el Parque Nacional de Timanfaya en Lanzarote, los lagos de Plitvice en Croacia o la Capadocia en Turquía. Esto también ayuda a la población local a ser más consciente de la riqueza de su propio país o región, y es sólo a través del conocimiento que se puede aprender a amar, para poder proteger, preservar, defender y promover con orgullo la cultura, la naturaleza y la idiosincrasia de cada lugar.

RESEÑAS BIBLIOGRÁFICAS

RESEÑAS BIBLIOGRÁFICAS

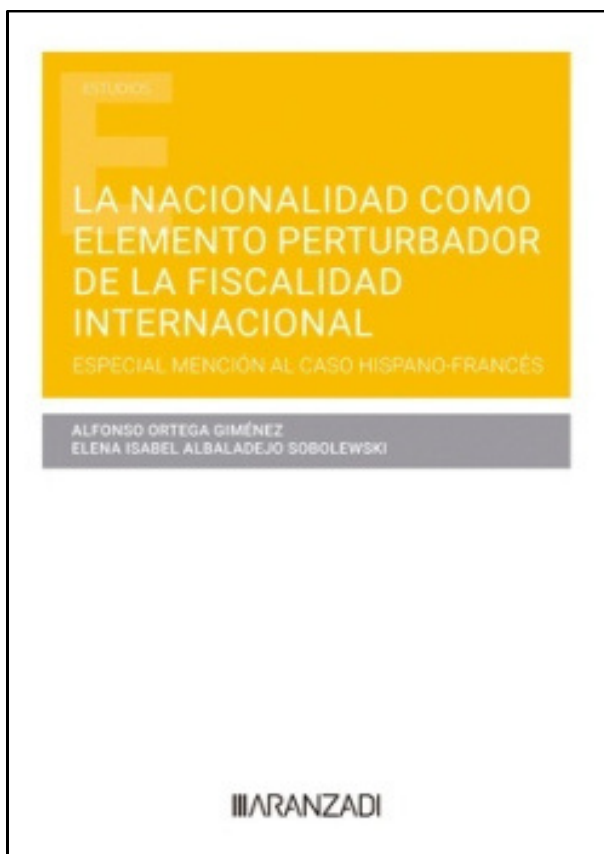
ORTEGA GIMÉNEZ, A./ ALBALADEJO SOBOLEWSKI, E. I., *La nacionalidad como elemento perturbador de la fiscalidad internacional (especial mención al caso hispano-francés)*, Aranzadi, Navarra, 2023.

Daniel E. Márquez Lasso

RESEÑAS BIBLIOGRÁFICAS

LA NACIONALIDAD COMO ELEMENTO PERTURBADOR DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL (ESPECIAL MENCIÓN AL CASO HISPANO-FRANCÉS)

ORTEGA GIMÉNEZ, A. / ALBALADEJO SOBOLEWSKI, E. I., *La nacionalidad como elemento perturbador de la fiscalidad internacional (especial mención al caso hispano-francés)*, Aranzadi, Navarra, 2023, 67 pp.



La nacionalidad como elemento perturbador de la fiscalidad internacional (especial mención al caso hispano-francés) constituye una obra que aborda el estudio de la nacionalidad como un elemento que, si bien con carácter general, no constituye un criterio de sujeción respecto de la tributación de las personas físicas dentro del complejo ámbito de la fiscalidad internacional, si que resulta un elemento relevante a la hora de articular el reparto de la potestad tributaria.

Los autores, conscientes del amplio alcance que podría abarcar el análisis de la nacionalidad, no solo dentro del marco del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE) en materia de renta y patrimonio, sino en un panorama jurídico más extenso, acotan su análisis a dos vertientes clásicas: el Derecho de la nacionalidad de la persona física y el Derecho tributario. Bajo esta premisa, el trabajo se divide en dos partes claramente diferenciadas, dedicándose la primera al Derecho de la nacionalidad en España y, la segunda, al estudio de la incidencia práctica de la nacionalidad en las reglas de tributación internacional de las personas físicas en la esfera del Modelo de Convenio de la OCDE y de cómo aquella constituye una fuente de conflictos desde el punto de vista español, haciendo especial alusión al supuesto hispano-francés.

El libro se estructura en cinco capítulos, tres de ellos principales. El primero, dedicado al estudio de la adquisición de la nacionalidad española por residencia, abordando las características generales del Derecho español de la nacionalidad –esto es, las normas que regulan la atribución de la condición de nacional, así como su pérdida y los mecanismos para su recuperación– y distinguiendo su adquisición originaria y derivada, con especial atención a su adquisición por residencia, su nuevo procedimiento y los aspectos prácticos más controvertidos.

Como colofón, se hará una extensa referencia al Convenio de nacionalidad firmado entre España y Francia e 15 de marzo de 2021, referido a la posibilidad mutua de adquisición de la nacionalidad siempre que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de las respectivas jurisdicciones.

El segundo de los capítulos de referencia, y eje central de la obra, hace referencia a la nacionalidad como elemento configurador de la tributación en el modelo de convenio de la OCDE, y lo hace desde dos prismas: el primero, abordando la nacionalidad como regla de desempate en materia de conflictos de doble residencia fiscal y, el segundo, como criterio de reparto de la potestad tributaria. Partiendo de la base de la definición general de residencia fiscal del primer apartado del artículo 4 de citado modelo –la expresión residente de un Estado contratante significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales– el último apartado del citado artículo viene a establecer, como *tie-breaker*, que en caso de no poderse establecer el criterio de residencia como elemento definitorio, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional. A partir de estas premisas, los autores realizan un pormenorizado análisis del integro contenido del precepto aludido, con una especial atención al conflicto interpretativo respecto de los criterios para considerar que un contribuyente es nacional en un determinado Estado, concretamente, entre los ordenamientos jurídicos español y francés, por cuanto que en Francia, en virtud del artículo 23 del Código Civil, un ciudadano francés de origen puede solicitar la nacionalidad española sin que ello conlleve la pérdida de la nacionalidad francesa (conflicto que, en todo caso, toca a su fin aunque sin efectos retroactivos).

Posteriormente, los autores realizan un análisis de la nacionalidad como criterio de reparto de la potestad tributaria abordando, por un lado, las reglas de reparto en materia de salarios y pensiones de fuente pública previstas en el Modelo de Convenio de la OCDE y, por otro, analizando la nacionalidad como cláusula de cierre en el propio artículo 19 del mencionado texto.

A modo de conclusión, nos encontramos con una obra que aborda dos temas de sumo interés: el primero de ellos, analiza detalladamente la nacionalidad como elemento esencial en el ámbito de la fiscalidad internacional desde su configuración como *tie-breaker* no exento de dificultades interpretativas en, precisamente, el segundo de los temas que redondean

el trabajo, que no es otra que la conflictividad de aplicación en el caso hispano-francés. Es cierto, y así se expone de manera brillante en el texto de la obra, que es un conflicto prácticamente resuelto, pero no es menos cierto que la irretroactividad de su aplicación resolutoria deja aun muchos aspectos que resultan, sin duda alguna, dignas de estudio.



Autor de la Reseña Bibliográfica:
Daniel E. Márquez Lasso

TAX LEGAL ADVISORY REVIEW

LA REVISTA PARA EL MUNDO ECONÓMICO-EMPRESARIAL



c/ José Franchy Roca 5, 6º Oficina 8
35008 Las Palmas de Gran Canaria

www.tlarev.com / www.stellvest.com
ISSN: 2952-1289

Comité de Dirección

Daniel E. Márquez Lasso

Jonathan Márquez Lasso

Miriam Martínez Pérez

Comité Ejecutivo

Carlos Sosa Sáenz

Eduardo Walls Barrios

Secretaría Académica

Diego E. Márquez Sosa

Tax Legal Advisory Review es una publicación divulgativa de Stellvest tax legal advisory. Su propósito es la divulgación de información y noticias de actualidad relacionadas con el ámbito económico empresarial.

Para solicitar más información o si está interesado en enviar una contribución para su publicación en esta Revista, puede dirigirse a: tlarev@stellvest.com.