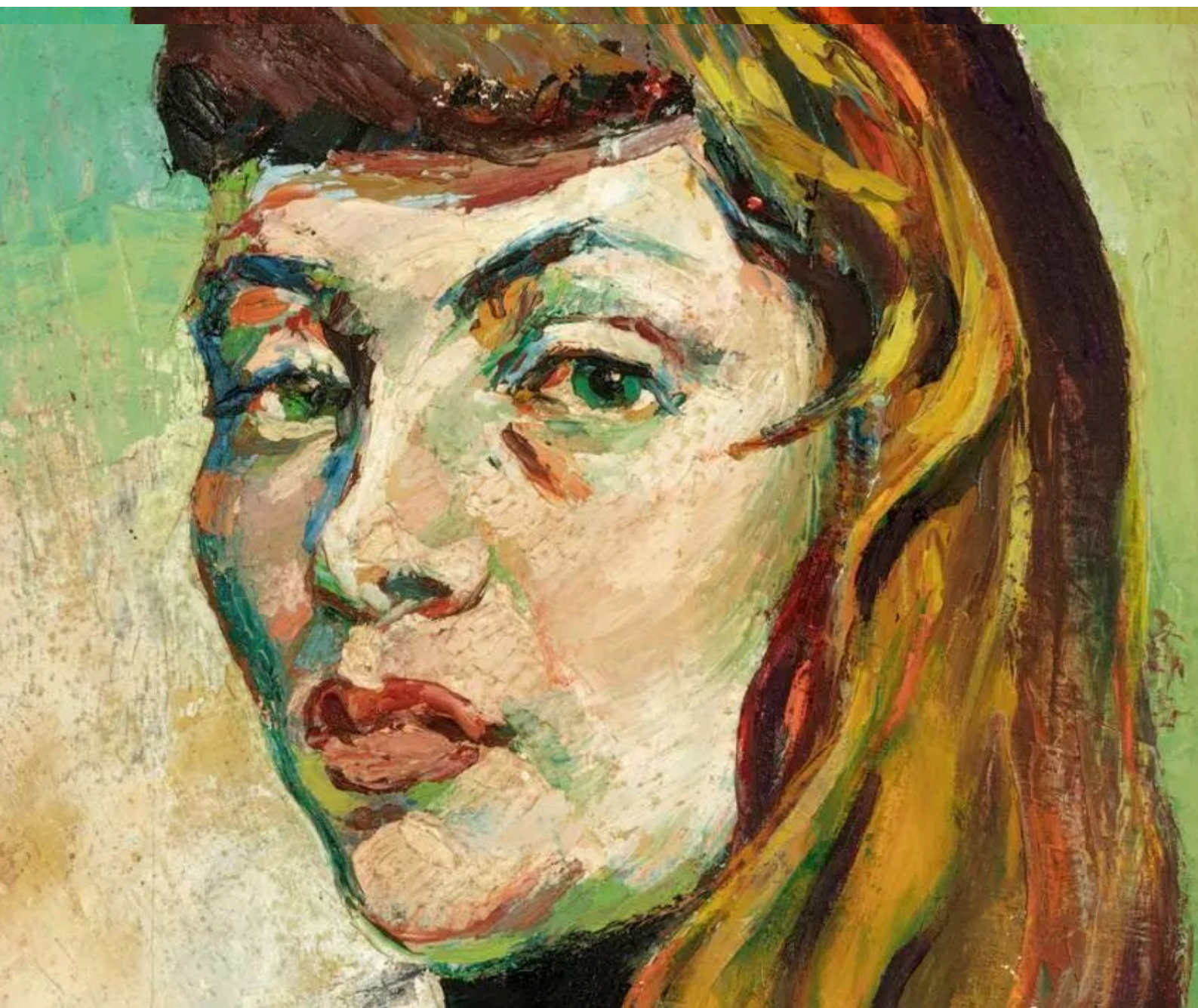


TAX LEGAL ADVISORY REVIEW

LA REVISTA PARA EL MUNDO ECONÓMICO-EMPRESARIAL



Título de la obra: 'Autorretrato', 1955

Autora: Manón Ramos Haessig



**Manón Ramos
Hässig**
(1927-2023)
In memoriam

Manón Ramos Hässig, autora de la obra “Autorretrato”, nació en un París bullicioso e inquieto artísticamente, fruto del vínculo del escultor canario Manuel Ramos y la Suiza Marlys Hässig. Su vida siempre se vió influenciada por el arte y no tardaría en ser partícipe de una de las 7 disciplinas de las Bellas Artes, la pintura.



Manón Ramos pintando

Amiga de César Manrique, Paco Echauz, Alicia Iturrioz y Ricardo Macarrón, participó en diferentes obras, como los carteles del corpus de La Orotava de 1957 y en la exposición “Las Doce” celebrada en el Círculo de Bellas Artes de Santa Cruz de Tenerife y en el Instituto de Estudios Hispánicos del Puerto de la Cruz en 1965.



Manón Ramos en la Fotografía de clase en la Escuela de San Fernando, junto a César Manrique

PRESENTACIÓN

Tax Legal Advisory Review, desde su creación en el año 2022, es una publicación diferente 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 Industrial e Intelectual, el Derecho Económico y la Consultoría Empresarial; así como 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 ambiciosos: 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.

TLARev surge de la conjunción perfecta entre universidad y visión profesional del Derecho y, en este sentido, permite ofrecer una visión realmente novedosa de los temas tratados, sin dejar de lado el rigor metodológico y aspira a convertirse en el corto plazo en una publicación de referencia para los operadores jurídicos del ámbito del Derecho económico y empresarial.

UN PROYECTO ACADÉMICAMENTE AVALADO

Tax Legal Advisory Review se encuentra indexada en las siguientes bases de datos:



BIBLIOTECA
NACIONAL
DE ESPAÑA



INTERNATIONAL
STANDARD
SERIAL
NUMBER
SPAIN



Dialnet



latindex



ACADEMIA



RED DE BIBLIOTECAS



EUROPEAN REFERENCE INDEX FOR THE
HUMANITIES AND SOCIAL SCIENCES



Division of Academic and Scientific Journals

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 · 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 Doctora de Derecho Mercantil y Directora
de Calidad · 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

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

ESTRUCTURA

EVALUADORES EXTERNOS

Adriana Lozada Hernández

Profesora de Derecho de la Unión Europea ·
Defensora Universitaria de la Universidad
Internacional de la Empresa (España)

Angelo Viglianisi Ferraro

Director MICHU Università degli Studi Di Reggio
Calabria «Mediterranea» (Italia) – Coordinador del
Programa ERASMUS

Antonio Sorela Castillo

Profesor de la Facultad Libre de Derecho de Chiapas
(México)

Antonio Tirso Ester Sánchez

Profesor Contratado Doctor de la Universidad de Las
Palmas de Gran Canaria (España)

Beata Stępień-Załucka

Dr. hab. Professor of the University of Rzeszow
(Polonia)

David Enrique Pérez González

Profesor Contratado Doctor de la Universidad de La
Laguna (España)

Elena Carolina Díaz Galán

Profesora Titular de Derecho Internacional Público y
Relaciones Internacionales de la Universidad Rey
Juan Carlos (España) – Coordinadora del Grado en
Relaciones Internacionales

Ignacio Ara Pinilla

Catedrático de Filosofía del Derecho de la
Universidad de La Laguna (España)

Jorge Taboada Villa

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad de Santiago de Compostela (España)

Rubén Miranda Gonçalves

Profesor Contratado Doctor de la Universidad de Las
Palmas de Gran Canaria (España)

COMITÉ DE REDACCIÓN

Pablo Cabrero Martín

Abogado Stellvest tax legal advisory · Universidad
Complutense de Madrid

Iván Docasar García

Asesor Fiscal AZ Soluciones Contables · Instituto
Universitario de Investigación en Economía Social,
Cooperativismo y Emprendimiento · Universidad de
Valencia

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.

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.

Se pueden consultar todas las normas de publicación en: <https://tlarev.com/publicar-en-tlarev/>

EN ESTE NÚMERO

ESTUDIOS:

- SOCIAL JUSTICE AS A FACTOR OF ECONOMIC DEVELOPMENT: A STUDY IN THE REPUBLIC OF ARMENIA..... 9
- LA ENCRUCIJADA MEDIOAMBIENTAL DEL SECTOR DE LA MODA: DEL FAST FASHION AL SMART FASHION..... 16

ESTUDIOS BREVES:

- SISTEMAS DE IA DE ALTO RIESGO Y CONTROL LABORAL..... 31
- BAJO LA LUPA LEGAL: APROXIMACIÓN PRÁCTICA AL CONCEPTO DE DUE DILIGENCE..... 36
- JUROS SOBRE O CAPITAL PROPIO: UNA CUESTIÓN DE SENTIDO COMÚN..... 42

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA:

- LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS GASTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES TRAS LA STS 1625/2024, DE 22 DE MARZO..... 48

OPINIÓN:

- LA PARADOJA DEL DATO, ¿HOTELEROS O ANALISTAS?..... 55

LA ENTREVISTA

- JOSÉ M^a FERNÁNDEZ COMAS: LEGALTECH E INNOVACIÓN Y SU IMPORTANCIA EN EL MUNDO DEL DERECHO..... 59

ESTUDIOS

MYRTCHYAN, H. / MANUCHARYAN, E., Social justice as a factor of economic development: a study in the Republic of Armenia.

QUINTANA CORTÉS, J. L., La encrucijada medioambiental del sector de la moda: del *fast fashion* al *smart fashion*.

SOCIAL JUSTICE AS A FACTOR OF ECONOMIC DEVELOPMENT: A STUDY IN THE REPUBLIC OF ARMENIA

LA JUSTICIA SOCIAL COMO UN FACTOR DE DESARROLLO ECONÓMICO: UN ESTUDIO EN LA REPÚBLICA DE ARMENIA

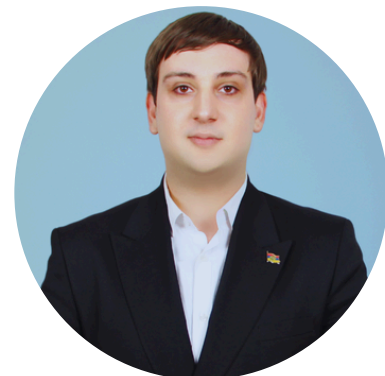
Recibido: 25.05.2024 / Aceptado: 27.05.2024



HAYK MKRTCHYAN

Eurasia International University Lecturer|
Candidate of legal science

 0009-0002-3833-0243



EDGAR MANUCHARYAN

Student of Eurasia International University
Lecturer | Master's Degree in Civil Law and
Procedure

 0009-0009-7472-5825

Abstract:

In this article, the importance of social justice as a factor of economic development was discussed, studying the example of the Republic of Armenia. Social justice is one of the traditional problems of economic science. The lack of development of these problems determines the relevance of research on the chosen topic, the results of which can contribute to the formation of scientifically based social policies during the transition to a market economy. The article also discusses the advantages and disadvantages of flat and progressive tax systems and their impact from the point of view of social justice.

The main purpose of the article is to assess the current state of the Armenian economy in order to comply with the principles of social justice and to justify the need for institutional reforms in the country that correspond to the concept of social justice, as well as to overcome the existing inequalities and poverty.

Keywords:

Social justice, economic development factor, flat, progressive taxation, Republic of Armenia.

Resumen:

En este artículo se discute la importancia de la justicia social como factor de desarrollo económico, estudiando el ejemplo de la República de Armenia. La justicia social es uno de los problemas tradicionales de la ciencia económica. La falta de desarrollo de estos problemas determina la relevancia de la investigación sobre el tema elegido, cuyos resultados pueden contribuir a la formación de políticas sociales con base científica durante la transición a una economía de mercado. El artículo también analiza las ventajas y desventajas de los sistemas impositivos fijos y progresivos y su impacto desde el punto de vista de la justicia social.

El objetivo principal del artículo es evaluar el estado actual de la economía armenia para cumplir con los principios de justicia social y justificar la necesidad de reformas institucionales en el país que correspondan al concepto de justicia social, así como a superar las desigualdades y la pobreza existentes.

Palabras clave:

Justicia social, factor de desarrollo económico, tributación uniforme y progresiva, República de Armenia.

1. Introduction

Since the collapse of the USSR and the establishment of the Third Republic all the forces aspiring to state power and coming to power in Armenia indiscriminately declared the need to carry out systemic reforms. The latter apparently meant and continues to mean that the most diverse (economy, politics, social protection, the principles and structures that organize and operate the actual public life in the fields of justice, education and healthcare, etc., emerge within their limits incoming practices are essentially unacceptable and unviable. Here are such political values in this context ideas such as social justice and human fundamental rights, especially their relationship and articulation, are of special importance because are key political values and have greatly contributed to public policy discourse in Armenia formulating problems of significance. Moreover, it is the above-mentioned liberal-democratic ideology that allows for the strong articulation of these values. The idea of human (fundamental) rights in practice the need to ensure its implementation is widely circulated and domestically, internationally and globally have become a political priority after the Second World War[1].

The theoretical analysis of the transformational processes taking place in the world economy and the Republic of Armenia includes the development of new research objects for domestic economic science. Among them, the problem of social justice in the modern market economy occupies an important place. The

variety of forms of ownership emerging in the conditions of the transition economy determines new ways and values in the social sphere and puts society in front of the problem of forming a system of socio-economic adaptation, taking into account domestic traditions. At the same time, the inconsistency of transformations creates additional difficulties in the transition to the market, and therefore the development of the problem of social justice in a market society acquires not only economic, but also socio-political relevance. Such an analysis is possible under the study of the entire complex of economic relations, which are the basis of social justice and regulate the economic behavior of almost all subjects of the market process. But it is precisely these aspects that have long been in the center of attention of economists, while it comes to the analysis of the most important mechanism of the qualitative transformation of the entire economic system; social market economy.

The lack of development of these problems determines the relevance of research on the chosen topic, the results of which can contribute to the formation of scientifically based social policy during the transition to the market economy. The degree of study of the problem. Social justice is one of the traditional problems of economic science. At the same time, its development in the light of the transformation of the deep relations of the Armenian society is clearly insufficient.

II. The main provisions

Social justice is a substantive issue of economic theory, because it is determined by economic relations. The degree of its practical relevance depends on the level of socio-economic differentiation of property, income and the roles of economic entities. The peculiarity of social justice as an object of economic analysis lies in its multidimensionality and the variety of forms of manifestation and implementation, which makes its «inclusion» in the entire spectrum of studied economic processes inevitable. It determines the possibility of an alternative and the necessity of synthesizing the methodology of economic analysis of social justice.

Social justice, concretely expressed in every sphere of society, in economic relations, has a primary role in the comprehensive development of a person and, first of all, in the process of creating conditions for his productive abilities and promoting the distribution of results (individual, corporate, social). In this sense, economic history is a contradictory overcoming of the limitations of the implementation of social justice.

The market economy as a monetary system deforms social justice in its traditional understanding by predetermining the priority of the monetary income-expenditure balance in the guidelines of the business entity. It means turning «social justice» into a «*principle of rational behavior*», although the content of the latter does not exhaust the economic space of social justice, which is a source of contradiction in the market mechanism.

The economic content of social justice reflects the multifaceted directions of the market system, including in the period of its formation in Armenia, combining private entrepreneurship with social protectionism, as a result of which the realization of social justice in the market space achieves the market-non-market realization of the entire complex of natural, intellectual and social needs of the individual.



Dialectic, in other words, social justice in the market sense is the realization of equality through inequality, while in the non-market sense, inequality is achieved through equality.

The main market mechanism for the implementation of social justice is the balanced price system, the degree of deviation from which at the micro level characterizes the extent of market injustice in terms of individual producers and/or consumers, and at the macro level; deformation of Pareto's optimal frontier.

In recent years, the issue of social justice is practically not considered in the Armenian economic literature, because there is an opinion that it is nothing more than a «relic of socialism» and that there is no place for questions about justice in the societies of market economy and liberal democracy. This assessment reflects the long-term contradiction of two economic systems, one of which fully corresponds to the ideals of social justice (socialist society), and the other (market capitalist society), due to the strict differentiation of income distribution, could not contribute to the realization of these ideals. In fact, society cannot consider itself developed and civilized if it does not try to solve the problem of social justice. And this is confirmed by the fact that throughout the history of human society, the most advanced and famous scientists have studied this problem in their works to one degree or another. In all historical eras, social justice has been considered as a measure of social equality and inequality in the living conditions of the population, its various social groups, objectively determined by the level of economic and spiritual development of the society. But in different countries and in different periods, different contents have been introduced into these concepts. When it comes to social justice, its main object is institutions: norms, rules, economic and social systems. In this sense, it is necessary to talk about the institutionalization of the principles of social justice, the rational mechanisms of transforming informal ideas about social justice into real norms and rules. JOHN RAWLS, who wrote one of the seminal modern studies of social justice, called justice «*the first virtue of social institutions*». «*Laws and institutions*», the scientist writes, «*however effective and successful they are, should be reformed or abolished if they are not fair*»[2].

Under the principles of social justice we understood as the initial guidelines that should be followed when creating the conditions and mechanisms for achieving it[3].

There are other interpretations of the concept of social justice. Thus, MICHAEL NOVAK uses the concept of social justice to emphasize the regulatory role of law in the redistribution of wealth, income, and power[4].

According to NUNE JOMARDYAN, Social justice is the mutual social responsibility and responsibilities of the state and the individual, by virtue of which the state undertakes to ensure a certain level of well-being for the dignified life of everyone, to promote the latter's participation in the economic, social, political and spiritual life of society, and the individual undertakes to be independent and socially responsible for his actions[5].

In our opinion, the principles of social justice regulate norms and mechanisms aimed, firstly, at ensuring equal rights to participate in the market (creating equal economic opportunities), and secondly, at maintaining the necessary balance in distribution, excluding excessive inequalities. In a more equitable institutional system (comparative characteristics in this case are more appropriate), each person should receive, along with others, access to education, health care, and other basic values, and business entities should count on ensuring equal competitive rights. Justice of institutions, from the point of view of compliance with its basic principle, is assessed depending on how effectively they provide equal economic conditions for everyone to achieve their goals. The second principle of social justice prescribes such (not necessarily equal) distribution of income and wealth between people, which, according to the terminology of JOHN RAWLS, ensures «*benefits for all*».

The growth in the number of poor and the high level of income differentiation in Armenia is due, to a large extent, to the weakness of redistribution mechanisms, including a flat personal income tax scale, weakly expressed elements of progressive taxation of property and land, and regressive social

insurance contributions. Because of these discrepancies, the labor income of Russians is increasingly taxed, while income from property, investments, and income hidden from observation remains with their owners. The transition to a progressive tax system based on the principle of «*go where the money is*» is becoming increasingly urgent[6].

At the same time, scientists talk about the need to improve the methodology for calculating the «*average wage*» indicator used in the formation of the «*share of working poor*» indicator due to more complete coverage of subjects of statistical observation, which can lead to an increase in the indicator[7].

It is necessary to carry out reforms aimed at transitioning to progressive taxation and preventing rental income of individual market participants generated through unfair competition. These measures, carried out in combination, can bring not only a short-term effect due to an increase in budget revenues from additional tax revenues and an increase in consumer demand from the poor and middle segments of the population, but also long-term positive consequences due to an improvement in the social climate in society and an increase in the motivation of workers to work conscientiously labor.

Revision of the tax policy conducted by the state is also an effective step to achieve full social justice and contribute to the development of the economy.

In recent years, the Government of the Republic of Armenia has implemented a draft amendment to the RA Law «*On Making Amendments and Additions to the Tax Code of the Republic of Armenia*», which proposed the transition to a flat income tax system, setting a single rate of 23%, and then the income tax rate until 2023 gradually. reduce it to 20% (draft of RA Law «*On Amendments and Additions to RA Tax Code*»[8]). However, the country also has a problem of poverty, which must be solved for the free flow of social and economic processes. A high poverty rate means that the country has high unemployment, inflation, corruption, and low wages. To solve these problems, it is necessary to develop programs that will correct the difference between the number of poor and wealthy citizens. One of these programs includes the introduction of a tax-free

minimum, a progressive scale, which curbs the aggravation of the financial situation of the poor part of the population.

Progressive and flat taxes are the two most common forms of taxation chosen by entrepreneurs. Each of them has its own advantages and disadvantages and it is worth getting acquainted with them in detail in order to have an idea of their influence, from the point of view of ensuring social justice by the state. First of all, let's note that the main disadvantages of the flat tax system are:

- Ability to reduce income inequality and promote social justice.
- Greater ability to fund public services and infrastructure.
- The lower tax burden for low-income earners.

The famous economist ADAM SMITH also defended the idea of progressive taxation using the opportunity-to-pay argument: «*the necessities of life are the chief expense of the poor. It is difficult for them to obtain food, and most of their modest income is spent on purchasing it. Items of luxury and vanity are the main expense of the rich, and a magnificent house also decorates and displays in the most favorable light all the other items of luxury and vanity that they possess. Therefore, the tax on rent should, as a general rule, fall most heavily on the rich, and in this kind of unevenness perhaps nothing particularly unfair. It is not at all unfair that the rich should share in public expenditure not only in proportion to their income, but also in a somewhat larger share*»[9].

Citizens who receive more do not have the desire to pay more tax, which, according to opponents of progression in income taxation, will invariably lead to tax evasion and a return to «*gray*» salaries, to «*shadow*» business. In addition, in their opinion, other important negative phenomena will arise in the country's economy, such as lack of incentives to work, increased unemployment, and decreased investment[10].

Meanwhile, a progressive tax system raises tax rates as income levels rise, with the goal of reducing income inequality and collecting more revenue from

high earners.

This tax system can redistribute wealth and fund critical government initiatives, such as health care and education, to improve the quality of life for citizens. However, it may also discourage entrepreneurship and investment, as high earners may feel constrained by higher taxes. Ultimately, the effectiveness of a progressive tax system depends on its design and implementation, as well as the social and economic context in which it operates[11].

Therefore, the advantages of the progressive tax system are:

- Ability to reduce income inequality and promote social justice.
- Greater ability to fund public services and infrastructure.
- The lower tax burden for low-income earners.
- And finally, one more argument in favor of a progressive scale of individual income tax rates. Almost all economically developed countries in the world use progression when taxing personal income. In this case, the upper limit of rates can reach very high limits. In particular, in Germany it is 47.5%, in Belgium - 53.7%, in Denmark - 55.6%, in Sweden - 56.6%, in Finland - 51.1%, in France and Austria - 50%[12].

International experience has shown the widespread use of progressive taxation scales (for example, in Germany, Austria, Luxembourg). At the same time, income tax is socially oriented, and personal income up to 8,004 euros in Germany, up to 11,000 euros in Austria and less than 11,265 euros in Luxembourg is not taxed[13].

Thus, we can state that the income tax equalization system will lead to a decrease in the disposable income of low-wage earners and an increase in the disposable income of high-wage earners. Also, from a social point of view, it will lead to the fixing of a high «*Jin coefficient*» by law, which will contribute to the deepening and aggravation of poverty. We also noted that from a social point of view, this will lead to the emergence of a class of legal enrichers, but we will not demand them to pay high taxes. Progressive taxation, in addition to directly increasing the amount of personal income tax, will become a source of replenishment of insurance contributions to the pension fund.

A progressive tax scale has more positive features than negative ones. Through this system of taxation of citizens' income, the principle of social justice is implemented and a significant share of financial resources is ensured in the budget of the country and regions.



At the same time, when establishing a progressive scale of income tax rates in Armenian tax system, it is very important to think through and economically justify tax rates in relation to the tax base. Otherwise, all the advantages of a progressive tax scale may turn into its disadvantages.

III. Conclusion

As a result of the discussion, we come to the conclusion that taking into account the expert analysis, the existing opinions, the government should abandon the application of the flat principle of income tax, because as a result of the flat tax, the government violates the rights of its citizens from the point of view of social rights and social justice. Meanwhile, if we refuse flat taxation and switch to progressive taxation, we will be able to ensure social justice for different layers of society.

Especially it is necessary to carry out reforms aimed at transitioning to progressive taxation and preventing rental income of individual market participants generated through unfair competition. These measures, carried out in combination, can bring not only a short-term effect due to an increase in budget revenues from additional tax revenues and an increase in consumer demand from the poor and middle segments of the population, but also long-term positive consequences due to an improvement in the social climate in society and an increase in the motivation of workers to work conscientiously labor.

If we solve the above problems, we will be able to ensure social justice for the society and make a great contribution to the development of the economy.

IV. References

[1] «Universal Declaration of Human Rights» was adopted by the UN General Assembly in 1948. [online: <https://www.un.am/up/library/UDHRbooklet-Armenian-version.pdf>, visit: 19.01.2020], «Human Rights and the European Convention on Fundamental Freedoms» adopted in 1950, online at https://www.gov.am/u_files/file/kron/2%20EuoroConvent-Arm.pdf, visit: 19.01.2020, «Political and International Covenant on Civil Rights» was adopted by the United Nations by the General Assembly on December 16, 1966, online at <https://www.arlis.am/DocumentView.aspx?docid=18500>, visit: 18.01.2020. More on this see BEITZ,

C., The Idea of Human Rights, Oxford, Oxford University Press, 2009.

[2] RAWLS, J., Theory of Justice, LKI, 2010, p. 66.

[3] PETROSYAN, D. S., «Humanistic economics and social justice», Social sciences and modernity, 2007, No. 5, pp. 18-27.

[4] NOVAK, M., «Defining Social Justice», 2000 [online: <https://www.firstthings.com/article/2000/12/defining-social-justice>].

[5] JOMARDYAN, N., «Social Justice as the main principal of welfare state», Banber, Erevan, 2018, p. 44.

[6] STIGLITZ, J., The price of inequality. How does the stratification of society threaten our future?, Eksmo, 2015, p. 215.

[7] KUCHMAEVA, O. V./AGEEVA, L. I./SMELOV, P. A., «On improving the methodology for calculating the indicator "Average salary"», Questions of Statistics, 2015, No. 7. pp. 3-9.

[8] «Draft of RA Law On Amendments and Additions to RA Tax Code». [https://minfin.am/en/content/the_government_of_the_republic_of_armenia_has_approved_the_package_of_draft_laws_on_amendments_and_additions_to_the_tax_/].

[9] SMITH, A., A study on the nature and causes of the wealth of nations, Eksmo, 2009, pp. 1723-1790.

[10] MELIK-SHAKHNAZAROVA, E., Progressive scale of taxation [electronic resource: https://www.solidarnost.org/special/profdict/Vse_o_pogressivnoy_shkale_nalogooblozheniya.html (visit 02.03.2020)].

[11] kijovska, K., The pros and cons of flat tax vs. Progressive tax systems.

[12] PANSKOV, V. G., Progressive or proportional taxation scale: which is fairer and more efficient, 2017.

[13] VIKTOROVICH BALYNIN, I., Introduction of progressive taxation of individuals' income in the russian federation in the context of ensuring social justice, 2016.

LA ENCRUCIJADA MEDIOAMBIENTAL DEL SECTOR DE LA MODA: DEL *FAST FASHION* AL *SMART FASHION*

THE ENVIRONMENTAL CROSSROADS OF THE FASHION INDUSTRY: FROM FAST FASHION TO SMART FASHION

Recibido: 15.06.2024 / Aceptado: 17.06.2024



JOSÉ LUIS QUINTANA
CORTÉS

Abogado · Socio de Rodríguez Castaño
Abogados | Profesor de Derecho
Administrativo | UNIE Universidad

Resumen:

Este trabajo analiza los cambios normativos, tanto europeos como nacionales, para regular el tránsito del sector de la moda de un modelo lineal muy contaminante, el *fast fashion*, a otro circular y sostenible ambientalmente.

Palabras clave:

Moda, *fast fashion*, economía circular, medio ambiente.

Abstract:

This paper analyses the regulatory changes, both European and national, to regulate the transition of the fashion sector from a highly polluting linear model, fast fashion, to a circular and environmentally sustainable one.

Keywords:

Fashion, fast fashion, circular economy, environment.

I. Introducción u justificación

En la actualidad el sector de la moda tiene el importante reto de transitar de un modelo lineal, intensivo en recursos y altamente contaminante, a uno circular, con bajo impacto en el medio ambiente, esto es, cambiar el *fast fashion* por el *smart fashion*. En este contexto, los legisladores, tanto europeo como nacional, han pasado de la preocupación a la regulación[1], dictando normas que impulsen este cambio.

La Comisión Europea se ha fijado ambiciosos objetivos al respecto, señalando en la *Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles en Europa* que el objetivo es que «para 2030, todos los productos textiles comercializados en la UE son duraderos y reciclables, fabricados en gran medida con fibras recicladas, libres de sustancias peligrosas y producidos con respeto de los derechos sociales y del medio ambiente. Los consumidores se benefician durante más tiempo de unos productos textiles asequibles y de alta calidad, la moda rápida deja de estar de moda y existe una amplia disponibilidad de servicios de reutilización y reparación rentables desde el punto de vista económico. En un sector textil competitivo, resiliente e innovador, los productores se responsabilizan por sus productos a lo largo de la cadena de valor, incluso cuando se convierten en residuos. El ecosistema textil circular está prosperando, impulsado por capacidades suficientes para el reciclaje innovador de fibra a fibra, mientras que la eliminación de productos textiles mediante incineración o en vertederos se reduce al mínimo».

De esta forma, han comenzado a dictarse distintas normas para abordar el problema ambiental generado por el *fast fashion*. Así, en este trabajo se pretende abordar las novedades legislativas en la materia, así como las futuras normas que se dictarán en fechas próximas. De esta forma, para la exposición se toman como referencia: (i) la *Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles*[2], aprobada por la Comisión Europea el 31 de marzo de 2022, y que debe considerarse la hoja de ruta del legislador europeo en esta materia y (ii) la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (en adelante, LRSCEC), primer texto normativo en España que se ha regulado de manera concreta, los residuos textiles.

II. El impacto negativo en el medioambiente de la industria de la moda

Los datos sobre el impacto de los productos textiles en el medio ambiente son alarmantes en un contexto en el que sin ser grandilocuentes el planeta se enfrenta a una crisis climática.

El modelo de producción y consumo implantado por el *fast fashion* –muchas prendas de escasa durabilidad y calidad a un precio bajo[3] – ha provocado que cada año se desechen alrededor de 5,8 millones de toneladas de productos textiles en la UE. Además, en un 90%, estas prendas terminan en vertederos o incineradas[4].

La ONU declaró en 2018 la industria de la moda como una emergencia medioambiental[5], por ser uno de los sectores más contaminantes del planeta, con procesos altamente demandantes de recursos y asociados, en muchas ocasiones, a lugares con condiciones de trabajo que bordean la violación de los derechos humanos[6]. En la Unión Europea, actualmente, el sector textil es el cuarto con mayor impacto negativo sobre el medio ambiente y el cambio climático, y el tercero en cuanto al consumo de agua[7].

En todo el ciclo de vida de las prendas de ropa, no solamente en su producción, se utilizan grandes cantidades de recursos –especialmente procedentes de combustibles fósiles y recursos hídricos–, se emplean productos tóxicos, altamente contaminantes para producir prendas que infrautilizadas terminan en su mayoría en vertederos o incineradas[8]. Todo ello, sin tener en cuenta además el impacto ambiental del transporte, la liberación de CO₂ a la atmosfera como consecuencia de tener que transportar las prendas desde terceros Estados muy alejados[9].

III. El *fast fashion* como causa del problema

La principal causa de toda esta problemática ambiental es el modelo conocido como *fast fashion*, esto es, un modelo lineal de producción y consumo en el que se fabrican gran cantidad de productos intensivos en el uso de recursos y utilizándose sustancias muy contaminantes, de baja calidad y escasa durabilidad, que son usados pocas veces y



desechados poco después, acabando la mayoría en vertederos o incineradas, es decir, sin un segundo uso posible[10].

El modelo *fast fashion* se caracteriza por producir en tiempos records, grandes cantidades de productos con diseños actuales y que varían muy rápido a precios asequibles. Inevitablemente, esta forma de producir ha dado lugar a un aumento de las producciones y una disminución de los precios, con la consiguiente disminución de la calidad de la ropa, que además es utilizada cada vez por menos tiempo y desechada en poco tiempo[11].

La situación es que mientras más ropa se produzca y consuma a un precio menor mucho mejor, sin importar ni la calidad ni el impacto medioambiental[12].

Este no es solamente un problema del modelo de producción, sino que también es un ya que se ha generado un consumo desenfrenado de prendas de ropa[13]. Esto se pone de manifiesto porque, aunque las medidas que se analizan inciden en los productores de moda, no puede olvidarse que es necesario también un cambio en los hábitos de consumo.

IV. La transformación a un modelo circular: del *fast fashion* al *smart fashion*

El reto, y así lo pretende el legislador, pasa por cambiar este modelo lineal por uno circular.

En oposición al modelo descrito en el apartado anterior, se encuentran aquellos que son circulares, y que se caracterizan, de acuerdo con GARCÍA TORRES y REY GARCÍA[14], por ser restaurativos y regenerativos, preservando el medio ambiente, gestionando las reservas finitas con flujos renovables que optimizan el rendimiento de los recursos y eliminando o minimizando externalidades negativas. Se trata, por tanto, de modelos sostenibles ambientalmente que pretenden que el uso de los recursos presentes no comprometa las necesidades de las generaciones futuras causando impactos negativos al medio ambiente.

Si bien se habla mucho de economía circular, resulta necesario definir qué entendemos por este concepto. Actualmente encontramos una definición legal en la LRSCEC, en concreto, en su artículo 2.k), donde se señala que por economía circular se entiende «el sistema económico en el que el valor de los productos,

materiales y demás recursos de la economía dura el mayor tiempo posible, potenciando su uso eficiente en la producción y el consumo, reduciendo de este modo el impacto medioambiental de su uso, y reduciendo al mínimo los residuos y la liberación de sustancias peligrosas en todas las fases del ciclo de vida, en su caso mediante la aplicación de la jerarquía de residuos».

De esta forma el ambicioso objetivo de la Comisión Europea, de pasar del *fast fashion* al *smart fashion*, se concreta en las prendas, los tejidos y todos los recursos utilizados tengan un uso duradero en el tiempo, potenciando que los recursos se usen de manera eficiente, se usen materiales reciclados y poco contaminantes, reduciendo de esa forma los importantes efectos dañinos al medio ambiente que tiene en la actualidad el sector.

V. La intervención del legislador

Ante la anterior situación y en un contexto en que, el medio ambiente es una prioridad en las agendas políticas debido a la crisis climática a la que se enfrenta la humanidad, el legislador, tanto europeo como español, ha comenzado a regular el impacto ambiental de un sector hasta ahora escasamente intervenido.

Inicialmente, la introducción del problema ambiental de la moda en las agendas políticas ha tenido como consecuencia que, distintos documentos programáticos, tanto internacionales como nacionales, hayan incluido al sector como uno de aquellos en los que es más necesaria la actuación para propiciar el cambio de modelo.

Por ejemplo, la ONU, tras declarar la industria de la moda como una emergencia medioambiental y social, ha creado la Alianza para la Moda Sostenible[15], con la intención de promover el tan ansiado cambio de modelo y enfatizar los potenciales impactos positivos sobre sus Objetivos de Desarrollo Sostenible.

En la Unión Europea, debe remarcarse que, con anterioridad a los documentos programáticos, ya se había legislado sobre alguna de las medidas propuestas en los mismos, como es el caso de la obligación de la recogida separada de los residuos textiles que había sido establecida como medida obligatoria para todos los estados miembro por la Directiva (UE) 2018/851 del

Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos.

El Pacto Verde Europeo, conocido como *European Green Deal*, presentado por la Comisión Europea el 11 de diciembre de 2019, incluye al sector textil dentro de su ámbito de actuación. En este sentido, señala como prioridad que en el sector textil se produzca una transición a un modelo circular dada su intensidad en el uso de recursos.

Con posterioridad, en desarrollo del Pacto Verde Europeo, la Comisión Europea adoptó el 11 de marzo de 2020 el Plan de Acción para la Economía Circular que contiene medidas a lo largo de todo el ciclo de vida de los productos, con el objetivo de adaptar la economía europea a un futuro ecológico, y poniendo de manifiesto que para alcanzar el objetivo de la neutralidad climática en 2050 es necesaria la implementación de sistemas de producción y consumo basados en la economía circular.

Este Plan también contiene medidas específicas en relación con el sector de la moda, con el objetivo de regular «*el fenómeno de la moda rápida y promover nuevos modelos de negocio*». En este sentido, contiene una enumeración de posibles medidas, entre otras: (i) la aplicación de un nuevo marco de ecodiseño que facilite la adaptación de los productos textiles a la circularidad, velando por la incorporación de materias primas secundarias, y evitando la presencia de sustancias químicas peligrosas; (ii) la prestación de asesoramiento para alcanzar niveles elevados de recogida separada de residuos textiles, que los Estados miembros deben garantizar de aquí a 2025; o, (iii) el impulso de la clasificación, la reutilización y el reciclado de productos textiles, con especial atención a la innovación, y fomento de aplicaciones industriales y medidas reguladoras, tales como la responsabilidad ampliada del productor.

También se refiere al sector textil la *Estrategia Europea de Productos Químicos Sostenibles*[16], adoptada por la Comisión Europea el 14 de octubre de 2020, en tanto que lo considera un sector prioritario de actuación para evitar el uso de productos químicos altamente contaminantes.

Por otro lado, en España, la *Estrategia Española de Economía Circular*, España Circular 2030, aprobada por el Consejo de Ministros de 2 de junio de 2020, que sienta las bases para impulsar un nuevo modelo de producción y consumo en el que el valor de productos, materiales y recursos se mantengan en la economía durante el mayor tiempo posible, se reduzcan al mínimo la generación de residuos y se aprovechen con el mayor alcance posible los que no se pueden evitar, también se refiere en concreto al sector textil y de la moda como uno de aquellos en los que resulta prioritaria la actuación. Esta Estrategia recalca la necesidad de «*abordar la dimensión ambiental de este sector*» poniendo el foco en la moda rápida, en el reciclaje y la reutilización –señala que solo el 1% de las prendas en España se reciclan a pesar del aumento del consumo de moda– y en la obligatoriedad de un esquema de recogida separada de estos residuos –como ya fijaba en este sentido la Directiva (UE) 2018/851, de 30 de mayo de 2018.

Con posterioridad, la LRSCEC ha traducido ya a mandatos imperativos parte de las medidas necesarias para propiciar el cambio de modelo. Así, esta norma ha regulado por primera vez en nuestro ordenamiento los residuos textiles, refiriéndose a ellos hasta en dieciséis ocasiones, lo cual supone una importante novedad ya que, en la anterior norma, Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, no había mención alguna a los residuos textiles. Ahora bien, no debe dejar de mencionarse que la LRSCEC se refiere esencialmente a los residuos textiles, no regulando otros aspectos como pueda ser el ecodiseño y que afecta a otras fases del ciclo de la producción y el consumo, y que deben ser claves como se verá *ut infra* para el cambio a un modelo presidido por la circularidad.

Además, debe destacarse que el Gobierno de España ha puesto en marcha líneas de ayudas públicas para fomentar la transformación ecológica del sector. Así, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y

Resiliencia para la ejecución de los Fondos NextGeneration, se ha lanzado una convocatoria de subvenciones a través de la Orden TED/167/2024, de 20 de febrero, por la que se aprueban las bases reguladoras, para la concesión de subvenciones, en régimen de concurrencia competitiva, de la Fundación Biodiversidad, F.S.P., para el impulso de la economía circular en los sectores del textil y la moda y del plástico en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, para fomentar con fondos europeos este cambio de modelo.

VI. La regulación medioambiental del sector de la moda

El legislador, al pasar de la preocupación a la regulación, ha comenzado a dictar normas para reducir el impacto ambiental de este sector.

En primer lugar, se han regulado los residuos de la moda con el objetivo de que la mayoría de la ropa no termine, como se ha dicho en vertederos o incinerada. No obstante, debe señalarse que las futuras medidas legislativas van a afectar a toda la cadena de valor del sector ya que los efectos negativos en el medio ambiente tienen lugar a lo largo de todo el ciclo de vida de los productos.

A continuación, se exponen las principales medidas legislativas aprobadas o en curso en materia medioambiental y que van a tener entre sus destinatarios al sector de la moda.

1. Residuos textiles[17]

En este punto, en primer lugar, debemos hacer referencia a la normativa nacional. La LRSCEC ha sido pionera en España en abordar el problema medioambiental de la industria de la moda. Esta ley ha ido más allá de la regulación europea, introduciendo obligaciones y requerimientos que actualmente, en el ámbito de la Unión Europea tan solo son proyectos.

Con anterioridad, ninguna norma en nuestro país había hablado de los residuos textiles. No obstante, debe señalarse que la normativa europea que se traspone en este texto legal, la Directiva (UE) 2018/851, de 30 de mayo de 2018, contenía ya alguna medida con respecto a los residuos textiles, como la

obligación de establecer sistemas para su recogida separada antes de 2025. En cualquier caso, estamos ante una regulación que puede calificarse como novedosa.

Antes de exponer las concretas medidas contenidas en la LRSCEC, debe brevemente señalarse que conceptualmente esta norma ha supuesto un notable avance al establecer como objetivo el tránsito a una economía circular (artículo 1.2 LRSCEC). Esto afecta a todo el texto legislativo, pues desde el título al espíritu de la LRSCEC, se encuentran impregnados por este «*principio de principios*»[18]. La principal consecuencia es que la eliminación de los residuos se concibe como la última opción y se concede notoria importancia a la prevención de la generación de residuos y a la preparación de estos para su reutilización o reciclaje[19].

Así, en aras al impulso de la economía circular, la LRSCEC ha introducido medidas para preparar para la reutilización –por ejemplo, la prohibición de la destrucción de los excedentes– o también para facilitar el reciclaje o su valorización –por ejemplo, en el artículo 26 de la LRSCEC se establecen objetivos concretos para la preparación para la reutilización, reciclado y valorización–. No obstante, a pesar de la ambición de la LRSCEC, esta no ha introducido medidas en relación con el diseño de las prendas, a pesar de que la regulación de esta primera fase es esencial para evitar desde la primera fase del ciclo la reducción de los impactos ambientales[20].

A continuación, se detallan las principales medidas introducidas por la LRSCEC con respecto a los residuos textiles.

1.1. Recogida separada de los residuos textiles

La Directiva (UE) 2018/851, de 30 de mayo de 2018, ya fijó la obligación de los Estados miembros de establecer un sistema de recogida separada de residuos textiles con anterioridad al 1 de enero de 2025. Esto se debe a la necesidad de fomentar la reutilización y reciclado de estos residuos y evitar que en su gran mayoría terminen en vertederos o incinerados.

Cumpliendo con la obligación europea, España en la LRSCEC ha transpuesto en el artículo 25.2 c) la obligación de establecer la recogida de residuos textiles con anterioridad al 31 de diciembre de 2024 «*para facilitar la preparación para la reutilización y el reciclado de alta calidad*», como dispone el primer inciso del artículo 25.2 de la LRSCEC. Esta obligación tiene que ser cumplida por las entidades locales al tratarse de una fracción de residuo de competencia municipal.

1.2. Prohibición de la destrucción de excedentes

Para acabar con prácticas extremadamente derrochadoras en el uso de recursos, consistentes en la destrucción de los excedentes no vendidos, la LRSCEC ha establecido la prohibición de su destrucción o su eliminación mediante depósito en vertedero, salvo que dichos productos deban destruirse conforme a otra normativa o por protección del consumidor y seguridad. La *Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles* recalca que esta práctica «*es un derroche*».



Estos excedentes, conforme a lo dispuesto en la LRSCEC, deben destinarse en primer lugar a canales de reutilización, incluyendo su donación, y cuando esto no sea posible, a la preparación para la reutilización o a las siguientes opciones de la jerarquía de residuos (artículo 18.2 LRSCEC). Tan solo cuando no sean posibles las anteriores alternativas, se podrán destruir esos excedentes –opción esta que por aplicación de la jerarquía de residuos debe siempre ser marginal–.

El legislador español ha ido en este punto más allá de las obligaciones contenidas al respecto en el derecho de la Unión Europea. No obstante, en la *Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles* confirma la intención de la Comisión Europea de esta obligación próximamente, probablemente en el Reglamento de ecodiseño que se encuentra actualmente en tramitación.

1.3. Responsabilidad ampliada del productor

Esta es una de medidas estrella de la LRSCEC ya que determina la internalización en los costes de las firmas de parte de las externalidades medioambientales de su actividad.

También en este punto el legislador español se ha adelantado al europeo y ha establecido la responsabilidad ampliada de los productores textiles. De tal forma que será los productores de productos textiles tendrán esta responsabilidad el próximo 1 de enero de 2025.

También el legislador europeo está trabajando en esta línea. La Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles afirma que *«la Comisión propondrá normas armonizadas de la UE sobre responsabilidad ampliada del productor para los productos textiles con modulación ecológica de las tasas en el marco de la próxima revisión de la Directiva marco sobre residuos en 2023. El objetivo clave será crear una economía para la recogida, la clasificación, la reutilización y la preparación para la reutilización y el reciclaje, así como incentivos para que los productores y las marcas garanticen que sus productos se diseñan respetando los principios de circularidad»*.

Esta medida ya ha sido establecida por otros estados europeos. En Francia, país pionero en toda la regulación

medioambiental del sector textil, desde 2008 existe un sistema de responsabilidad ampliada del productor obligatorio para los flujos de residuos de textiles a nivel nacional.

Los sistemas de responsabilidad ampliada de los productores tienen como fin último internalizar en los procesos productivos el coste medio ambiental que los mismos tienen haciendo a los productores responsables, organizativa y financieramente, de los de los productos que ponen en el mercado al final de su vida útil. Es una aplicación del principio del Derecho medioambiental europeo *«quien contamina paga»*.

El concepto del *«régimen de responsabilidad ampliada del productor»* proviene del Derecho europeo[21], como casi toda la regulación ambiental, y es definido por la LRSCEC, en su artículo 2, apartado ag), como *«el conjunto de medidas adoptadas para garantizar que los productores de productos asuman la responsabilidad financiera o bien la responsabilidad financiera y organizativa de la gestión de la fase de residuo del ciclo de vida de un producto»*.

Ahora bien, tendrá que ser un real decreto el que establezca las obligaciones concretas de los productores de productos textiles (disposición final séptima LRSCEC). En cualquier caso, estos deberán responsabilizarse, ya sea de manera individual o colectiva, de las obligaciones financieras por la gestión de los residuos que pongan en el mercado. En el caso de los productores de productos textiles no tendrán que asumir obligaciones organizativas en la recogida porque esto es asumido por las entidades locales, ahora bien, conforme a lo dispuesto en el artículo 44 de la LRSCEC, deberán celebrar convenios para financiar y, en su caso, organizar la gestión de estos residuos.

2. Ecodiseño de las prendas de moda

Si se quiere un modelo circular, en el que se prevenga la generación de residuos, es importante legislar e introducir medidas en la primera fase del ciclo de vida de las prendas de ropa, esto es, regular el ecodiseño de las prendas de ropa, introduciendo condicionamientos medioambientales desde la

primera fase del ciclo de vida de los productos. El objetivo debe ser la promoción de modelos de producción en los que se diseñen productos que sea eficientes y duraderos en términos de vida útil y tengan el menor impacto ambiental.

En esta fase, si bien presenta una importancia decisiva para el tránsito del *fast fashion* al *smart fashion*, actualmente el legislador no ha introducido medidas concretas como las que se han explicado con respecto a los residuos textiles, aunque está tramitándose ya una nueva normativa europea en materia de ecodiseño.

El legislador español que, aunque, como se ha dicho, se ha adelantado al europeo en la regulación de los residuos textiles, solo ha introducido menciones genéricas con respecto al ecodiseño en la LRSCEC[22].

En el ámbito de la Unión Europea, actualmente se está revisando la Directiva 2009/125/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de octubre de 2009, por la que se insta un marco para el establecimiento de requisitos de diseño ecológico aplicables a los productos relacionados con la energía (en adelante, Directiva 2009/125/CE, de 21 de octubre de 2009), para proponer medidas legislativas que tienen por finalidad lograr que los productos comercializados en la Unión Europea sean más sostenibles.

Con respecto a esta revisión, deben señalarse preliminarmente dos cuestiones: (i) la norma resultante de este proceso de revisión no será una directiva sino que será un reglamento, con las consecuencias que esto tiene debido a la distinta fuerza obligatoria de estos dos instrumentos legislativos, por ejemplo las medidas serán obligatorias en todos los Estados miembros sin necesidad de transposición; (ii) la Directiva 2009/125/CE, de 21 de octubre de 2009 se dirigía únicamente a los productos relacionados con la energía, definidos estos como «*todo bien que, una vez introducido en el mercado o puesto en el servicio, tiene un impacto sobre el consumo de energía durante su utilización*», incluyendo las partes que están destinadas a incorporarse a los productos relacionados con la energía, esto es, no contenía ni preveía medidas para los textiles, en cambio, la nueva normativa incluye otros productos como los textiles, los muebles, o el acero, el cemento y los productos químicos.

La Comisión Europea presentó el 30 de marzo de 2022 una Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se insta un marco para el establecimiento de requisitos de diseño ecológico aplicables a los productos sostenibles[23] que incluye a los productos textiles entre su ámbito de aplicación, dado los impactos medio ambientales negativos de este sector.

Mediante este nuevo reglamento se pretende acabar con el *fast fashion*, con la tendencia de usar las prendas de vestir durante cada vez menos tiempo antes de tirarlas en un modelo insostenible de producción y consumo excesivos, que incita a los consumidores a adquirir ropa de calidad inferior y a un precio más bajo. Se fija el objetivo de ampliar la vida útil de las prendas de vestir.

Esta nueva normativa, tomando también en consideración la *Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles*, se fijará como objetivos reforzar la competitividad industrial y la innovación del sector, impulsar el mercado de productos textiles sostenibles y circulares de la UE, incluido el de reutilización de los productos textiles, abordar el fenómeno de la moda rápida o *fast fashion* y promover nuevos modelos de negocio en el sector textil.

Estos objetivos se alcanzarán con la implementación de distintas medidas, entre las que pueden destacarse las siguientes: (i) aplicación del nuevo marco para los productos sostenibles textiles, haciendo que estos duren más, sean más fáciles de reparar y reciclar. Adopción de medidas de diseño ecológico que faciliten la adaptación de los productos textiles a la circularidad, fijando requisitos de contenido mínimo reciclado, velando por la incorporación de materias primas secundarias; (ii) introducción de más información e inclusión de los textiles en el Pasaporte Digital del Producto (PDP), que se abordará con más detalle en el siguiente punto; (iii) combatir la presencia de sustancias químicas peligrosas; (iv) empoderar a las empresas y los consumidores para que puedan optar por productos textiles sostenibles y tengan un acceso fácil a la reutilización y a los servicios de reparación; (v) mejora del entorno empresarial y de la



reglamentación de los productos textiles sostenibles y circulares en la UE. Para ello se proporcionarán incentivos y apoyo a modelos de «*producto como servicio*» y a materiales y procesos de producción circulares, y de la transparencia a través de la cooperación internacional.

Toda esta normativa va a tener como objetivo que las prendas de ropa sean producidas con materiales más duraderos, más fácilmente reciclables, con un menor uso de combustibles fósiles y sustancias químicas.

Por otro lado, en cuanto al ecodiseño, debe aludirse a la contaminación por microplásticos, de los textiles fabricados con fibras sintéticas. La *Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles* y propone la introducción de requisitos vinculantes de diseño en el marco del Reglamento sobre diseño ecológico para productos sostenibles, al que ya se aludido, y en la iniciativa de la Comisión para combatir la liberación no intencionada de microplásticos en el medio ambiente, que se presentó el 31 de agosto de 2022.

Todo esto va a tener un impacto directo en el diseño y

producción de las prendas de moda, que tendrán una mayor duración, facilitando su reutilización, o serán más fáciles de reciclar, contribuyendo a reducir los impactos negativos en el medio ambiente.

3. Medidas para la transparencia y trazabilidad de los procesos productivos

De acuerdo con lo referido por la Comisión Europea en la *Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles* «los consumidores dispuestos a comprar productos más sostenibles se ven a menudo disuadidos de comprarlos debido a la escasa fiabilidad de las declaraciones: un examen reciente de las declaraciones de sostenibilidad en el sector textil, de la confección y del calzado sugiere que el 39 % podría ser falso o engañoso», por lo que las medidas que refuercen la trazabilidad y la transparencia van a provocar y reforzar un cambio de hábitos en los consumidores, que es imprescindible para la sostenibilidad de la moda.

Una información clara, estructurada y accesible sobre las características medioambientales de los productos permite tanto a las empresas como a los consumidores confiar en las declaraciones de

sostenibilidad. Esta información también aumenta la visibilidad y la credibilidad de las empresas y los productos sostenibles, evitando casos de *greenwashing*. Así, para reforzar la transparencia y evitar fraudes, se ha aprobado recientemente la Directiva (UE) 2024/825 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de febrero de 2024, por la que se modifican las Directivas 2005/29/CE y 2011/83/UE en lo que respecta al empoderamiento de los consumidores para la transición ecológica mediante una mejor protección contra las prácticas desleales y mediante una mejor información[24].

Esta Directiva está destinada a empoderar a los consumidores para la transición ecológica. Las nuevas disposiciones mejoran los derechos de los consumidores mediante la modificación de la Directiva sobre las Prácticas Comerciales Desleales y la Directiva sobre Derechos de los Consumidores y su adaptación a la transición ecológica y a la economía circular. Los Estados miembro tienen un plazo de dos años para su transposición. El Gobierno español ya está trabajando en un texto para hacer efectivas en España estas obligaciones[25].

Esta nueva regulación garantiza que se informe a los consumidores en el punto de venta sobre una garantía comercial de durabilidad, así como sobre cuestiones pertinentes para la reparación, incluida una puntuación de reparabilidad, siempre que esté disponible. Las declaraciones medioambientales de carácter general, como «ecológico», «respetuoso con el medio ambiente» o «bueno para el medio ambiente» solo se permiten si están respaldadas por un comportamiento medioambiental de excelencia reconocida, en particular sobre la base de la etiqueta ecológica de la Unión Europea, las etiquetas ecológicas de tipo I o la legislación específica de la UE pertinente para la declaración.

También, como se ha enunciado al exponer las medidas de la futura regulación europea de ecodiseño, se va a introducir un pasaporte digital de productos textiles basado en requisitos obligatorios de información sobre circularidad y otros aspectos medioambientales clave. El objetivo es reforzar la veracidad y la credibilidad de este tipo de informaciones. de otros tipos de información, como los parámetros de sostenibilidad y circularidad, el tamaño de los productos y, en su caso, el

país en el que tienen lugar los procesos de fabricación («Fabricado en»). También, la *Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles* señala que se estudiará la creación de una etiqueta digital.

En suma, todas estas medidas que influirán sobre todo en la producción y la distribución reforzarán la transparencia y las posibilidades de control del cumplimiento de la normativa medioambiental. A la vez evitarán la desconfianza de los consumidores y que se produzcan casos de *greenwashing*.

4. Cadenas de valor sostenibles a escala mundial

La *Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles* recoge la preocupación de la Unión Europea acerca de la extensión del respeto a las condiciones dignas de producción y de respeto al medio ambiente independientemente de que la producción se realice en terceros estados. Esto es particularmente aplicable a la industria de la moda que está altamente globalizada.

El sector tiene unas cadenas de producción y distribución muy globales[26]. Además, el *fast fashion* y la necesidad de ahorro de costes ha llevado a deslocalizar producciones a países que, por ejemplo, tiene regulaciones ambientales laxas. De esta forma, es todo un interrogante como la normativa europea va a afectar a estas producciones localizadas en otras jurisdicciones.

Así, se ha estado trabajando en una propuesta de Directiva de diligencia debida en materia de sostenibilidad empresarial[27], habiendo sido aprobado por el Parlamento Europeo el pasado 24 de abril de 2024 y adoptada por el Consejo formalmente el 24 de mayo de 2024. Esta norma obliga a las grandes empresas a identificar, prevenir, mitigar, poner fin y tener en cuenta los efectos adversos reales y potenciales sobre los derechos humanos, incluidos los derechos laborales, y el medio ambiente en sus propias operaciones y en todas sus cadenas de valor mundiales.

Más allá del concreto objeto de este trabajo, la aprobación de la Directiva de diligencia debida supone un importante paso en la regulación de la

sostenibilidad en el ámbito de la Unión Europea. Como señaló PIERRE-YVES DERMAGNE, viceprimer ministro y ministro de Economía y Trabajo de Bélgica, *«las grandes empresas deben asumir sus responsabilidades en la transición hacia una economía más ecológica y con más justicia social. La Directiva sobre diligencia debida de las empresas en materia de sostenibilidad nos dará la posibilidad de sancionar a los agentes que incumplan sus obligaciones. Se trata de un paso concreto y significativo para hacer de la UE un lugar mejor para vivir»*[28].

VII. Conclusiones

La industria de la moda, sobre todo por el fenómeno del *fast fashion*, tiene numerosos impactos negativos en el medio ambiente, siendo un sector con un gran potencial contaminante y muy intensivo en recursos. Dada la crisis medioambiental y la creciente preocupación por la sostenibilidad, se ha comenzado a dictar regulación que aborda el reto medioambiental de esta industria para terminar con un modelo tan contaminante como el *fast fashion*.

El objetivo último de toda esta normativa es conseguir la circularidad del sector textil, esto es, lograr un sistema en el que las prendas, los tejidos y todos los recursos utilizados tengan un uso duradero en el tiempo, potenciando la eficiencia tanto en la producción como en el consumo, reduciendo de esa forma los importantes impactos medioambientales que tiene en la actualidad.

En el ámbito europeo, la *Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles*, es la hoja de ruta del legislador europeo en esta materia. La Comisión Europea ya está trabajando en distintos proyectos. El más importante es la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se instaura un marco para el establecimiento de requisitos de diseño ecológico aplicables a los productos sostenibles y se deroga la Directiva 2009/125/CE que prevé la prohibición de la destrucción de excedentes, el establecimiento de estándares en el diseño de las prendas para que tenga una mayor durabilidad y se realicen con materiales más fácilmente reciclables o exista un pasaporte digital de estos productos para mejorar la transparencia.

Asimismo, en Bruselas se está ya trabajando en legislar



para el cambio de modelo. Los próximos años vamos a asistir a un aluvión de reglamentos y directivas que afectarán a la sostenibilidad del sector textil, en este sentido, podemos aludir a la reciente aprobación de la Directiva (UE) 2024/825 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de febrero de 2024, por la que se modifican las Directivas 2005/29/CE y 2011/83/UE en lo que respecta al empoderamiento de los consumidores para la transición ecológica mediante una mejor protección contra las prácticas desleales y mediante una mejor información y de la Directiva de diligencia debida en materia de sostenibilidad empresarial.

En España, la LRSCEC ha sido el primer texto legal que ha prestado atención a los residuos textiles, yendo más allá de las obligaciones europeas actuales. De esta forma, ha transpuesto la obligación de la recogida separada de los residuos textiles, ha regulado la prohibición de los excedentes textiles no vendidos, para facilitar la reutilización y el reciclaje o ha fijado la obligación de un sistema de responsabilidad ampliada del productor.

VIII. Referencias

[1] QUINTANA CORTÉS, J. L., «La regulación del impacto ambiental de la moda» en ANTÓN JUAREZ, I., (Dir), Cuestiones actuales del Derecho de la Moda, 2023, Aranzadi, pp. 347-375.

[2] COM2022(141) https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12822-Estrategia-de-la-UE-para-los-productos-textiles-sostenibles_es. Téngase en cuenta que el trabajo se realiza sobre el sector de la moda y la estrategia se refiere al sector textil, así, todas las medidas que se detallan en la misma son aplicables a los textiles, concepto más amplio que el de moda, que incluye también, conforme a lo señalado en la Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles, los textiles para el hogar y tapicerías, así como productos como equipos médicos y de protección, edificios y vehículos, esto es, cualquier tejido que se use en nuestra vida ordinaria. Ahora bien, como señala la propia Estrategia citando a KÖHLER, A. / WATSON, D. / TRZEPACZ, S. / LÖW, C. / LIU, R. / DANNECK, J. / KONSTANTAS, A. / DONATELLO, S. / y FARACA, G., Circular Economy Perspectives in the EU Textile sector, Technical report by the Joint Research Centre (JRC), Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2021, la ropa representa la mayor parte

del consumo textil de la UE (81 %).

También, se tendrá en cuenta la Resolución del Parlamento Europeo, de 1 de junio de 2023, sobre una estrategia de la Unión para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles (2022/2171(INI)):

https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/T-A-9-2023-0215_ES.html.

[3] Vid. KÖHLER, A. / WATSON, D. / TRZEPACZ, S. / LÖW, C. / LIU, R. / DANNECK, J. / KONSTANTAS, A. / DONATELLO, S. / Y FARACA, G., Circular Economy Perspectives in the EU Textile sector, Technical report by the Joint Research Centre (JRC), Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2021.

[4] CHRISTIS, M. / VERCALSTEREN, A. / ARNOLD, M. / NICOLAU, M. / LAFOND, E. / EVELYN / MORTENSEN, L. / COSCIEME, L. / MANSHOVEN, S., Textiles and the environment in a circular economy, Report number: ETC/WMGE 2019/6, European Environment Agency (EEA), November 2019.

Como se señala en la Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles, aprobada por la Comisión Europea «la tendencia de usar las prendas de vestir durante cada vez menos tiempo antes de tirarlas es el factor que más contribuye a modelos insostenibles de producción y consumo excesivos».

[5] UNITED NATIONS ECONOMIC COMMISSION FOR EUROPE (UNECE), «UN Forum says Fashion Industry an Environmental Emergency», 5 de marzo de 2018 [https://unece.org/fileadmin/DAM/timber/meetings/2018/20180301/WWD_Article -](https://unece.org/fileadmin/DAM/timber/meetings/2018/20180301/WWD_Article_-_Regional_Forum_on_Sustainable_Development.pdf)

[Regional_Forum_on_Sustainable_Development.pdf](https://unece.org/fileadmin/DAM/timber/meetings/2018/20180301/WWD_Article_-_Regional_Forum_on_Sustainable_Development.pdf).

[6] UNITED NATIONS ECONOMIC COMMISSION FOR EUROPE (UNECE) (2018b, marzo), «fashion is an environmental and social emergency, but can also drive progress towards the Sustainable Development Goals», 1 de marzo de 2018 <https://unece.org/forestry/news/fashion-environmental-and-social-emergency-can-also-drive-progress-towards>.

[7] DUHOUX, T. / LE BLÉVENNEC, K. / MANSHOVEN, S. / GROSSI, F. / ARNOLD, M., Textiles and the Environment - The role of design in Europe's circular economy, Report number: ETC/CE Report 2/2022, European Environment Agency (EEA), 2022.

[8] CHRISTIS, M. / VERCALSTEREN, A. / ARNOLD, M. /

NICOLAU, M. / LAFOND, E. / EVELYN / MORTENSEN, L. / COSCIEME, L. / MANSHOVEN, S., Textiles and the environment in a circular economy, Report number: ETC/WMGE 2019/6, European Environment Agency (EEA), November 2019 cada año se desechen alrededor de 5,8 millones de toneladas de productos textiles en la UE, aproximadamente 11 kg por persona, que en un 90% terminan en vertederos o incinerados.

[9] Considera el autor de este trabajo que los impactos al medio ambiente derivados del transporte de mercancías han sido infravalorados por la Comisión Europea en la *Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles*, que ni siquiera aborda los mismos, cuando el sector está muy deslocalizado y los flujos de mercancías entre los países productores y consumidores da lugar a por ejemplo unas cuantiosas emisiones de CO₂ y al consumo ingente de combustibles fósiles.

[10] Como señala la Comisión Europea en la Estrategia para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles *«la tendencia de usar las prendas de vestir durante cada vez menos tiempo antes de tirarlas es el factor que más contribuye a modelos insostenibles de producción y consumo excesivos»*.

[11] Véase CARO, F. / MARTÍNEZ DE ALBÉNIZ, V., «Fast Fashion: Business Model Overview and Research Opportunities», en AGRAWAL, N. y SMITH, A. S. (Eds.), *Retail Supply Chain Management: Quantitative Models and Empirical Studies*, Springer, 2015, pp. 237-264, y CARO, F. / MARTÍNEZ DE ALBÉNIZ, V., *Moda rápida: un modelo que rompe moldes*, Barcelona, IESE Business School, Universidad de Navarra, 2014. Y, NÚÑEZ TABALES, J. M. / DEL AMOR COLLADO, E. / REY CARMONA, F. J., «Economía Circular en la industria de la moda: Pilares básicos del modelo», *Revista de ciencias sociales*, Vol. 27, núm. extra 4, 2021, pp. 162-176.

[12] Larios, R., «El reto de la sostenibilidad en la industria textil y de la moda», *Mundo Textil*, núm. 159, pp. 36-40.

[13] NÚÑEZ TABALES, J. M. / DEL AMOR COLLADO, E. / REY CARMONA, F. J., «Economía Circular en la industria de la moda: Pilares básicos del modelo», *Revista de ciencias sociales*, Vol. 27, núm. extra 4, 2021, pp. 162-176.

[14] Vid. GARCÍA TORRES, S. / REY-GARCIA, M., «Sostenibilidad para la competitividad de la moda española: hacia una moda circular, digitalizada, trazable y colaborativa», *ICE, Revista de Economía*, núm. 912

(2020).

[15] UNITED NATIONS ALLIANCE FOR SUSTAINABLE FASHION (2019), Portal UN Fashion Alliance. <https://unfashionalliance.org/>.

[16] COM(2020) 667 final <https://ec.europa.eu/environment/pdf/chemicals/2020/10/Strategy.pdf>.

[17] VARELA ALENDE, J. L. / DEVESA REY, R., «Análisis de la nueva Ley de Residuos, 7/2022, de 8 de abril y sus implicaciones en la corresponsabilidad de la gestión de residuos en la industria textil», *Actualidad Jurídica Ambiental*, núm. 129, 2022.

[18] MARTÍNEZ NAVARRO, J. A., «La gestión de los residuos municipales al amparo del nuevo modelo de economía circular. A propósito del Proyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados», *Revista De Estudios De La Administración Local y Autonómica*, núm. 17, pp. 202-217

[19] A este respecto, véase el artículo 8 de la LRSCEC en relación con la jerarquía de residuos.

[20] La propia LRCEC así lo reconoce cuando define la prevención de generación de residuos en el artículo 2.z) de la LRSCEC, fijando que es el *«conjunto de medidas adoptadas en la fase de concepción y diseño, de producción, de distribución y de consumo de una sustancia, material o producto, para reducir: 1.º La cantidad de residuo, incluso mediante la reutilización de los productos o el alargamiento de la vida útil de los productos. 2.º Los impactos adversos sobre el medio ambiente y la salud humana de los residuos generados, incluyendo el ahorro en el uso de materiales o energía. 3.º El contenido de sustancias peligrosas en materiales y productos»*.

[21] La Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas en sus artículos 8 y 8bis. Regula la responsabilidad ampliada del productor.

[22] El artículo 18.1.b) ha señalado que, para prevenir la generación de residuos, las autoridades competentes adoptarán medidas *«fomentar el diseño, la fabricación y el uso de productos que sean eficientes en el uso de recursos, duraderos y fiables (también en términos de vida útil y ausencia de obsolescencia prematura), reparables, reutilizables y actualizables»*. Asimismo, en el artículo 37, en cuanto a las obligaciones que pueden establecerse a los productores de producto en los regímenes de

responsabilidad ampliada del productor se encuentra la de «diseñar productos y componentes de productos de manera que a lo largo de todo su ciclo de vida se reduzca su impacto ambiental y la generación de residuos, tanto en su fabricación como en su uso posterior, y de manera que se asegure que la valorización y eliminación de los productos que se han convertido en residuos se desarrolle de conformidad con [el principio de jerarquía de recursos]». Continúa señalando este artículo que «para ello, podrán ser obligados a desarrollar, producir, etiquetar, comercializar y distribuir productos y componentes de productos aptos para usos múltiples, que contengan materiales reciclados, que sean técnicamente duraderos, actualizables y fácilmente reparables y que, tras haberse convertido en residuos, sean aptos para ser preparados para reutilización y para ser reciclados, a fin de facilitar la aplicación correcta de la jerarquía de residuos, teniendo en cuenta el impacto de los productos en todo su ciclo de vida, la jerarquía de residuos y, en su caso, el potencial de reciclado múltiple, siempre y cuando se garantice la funcionalidad del producto. En sentido contrario, se podrá restringir la introducción en el mercado de productos y su distribución cuando se demuestre que los residuos generados por dichos productos tienen un impacto negativo muy significativo en la salud humana o el medio ambiente».

[23] Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se insta un marco para el establecimiento de requisitos de diseño ecológico

aplicables a los productos sostenibles y se deroga la Directiva 2009/125/CE. COM/2022/142 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0142>.

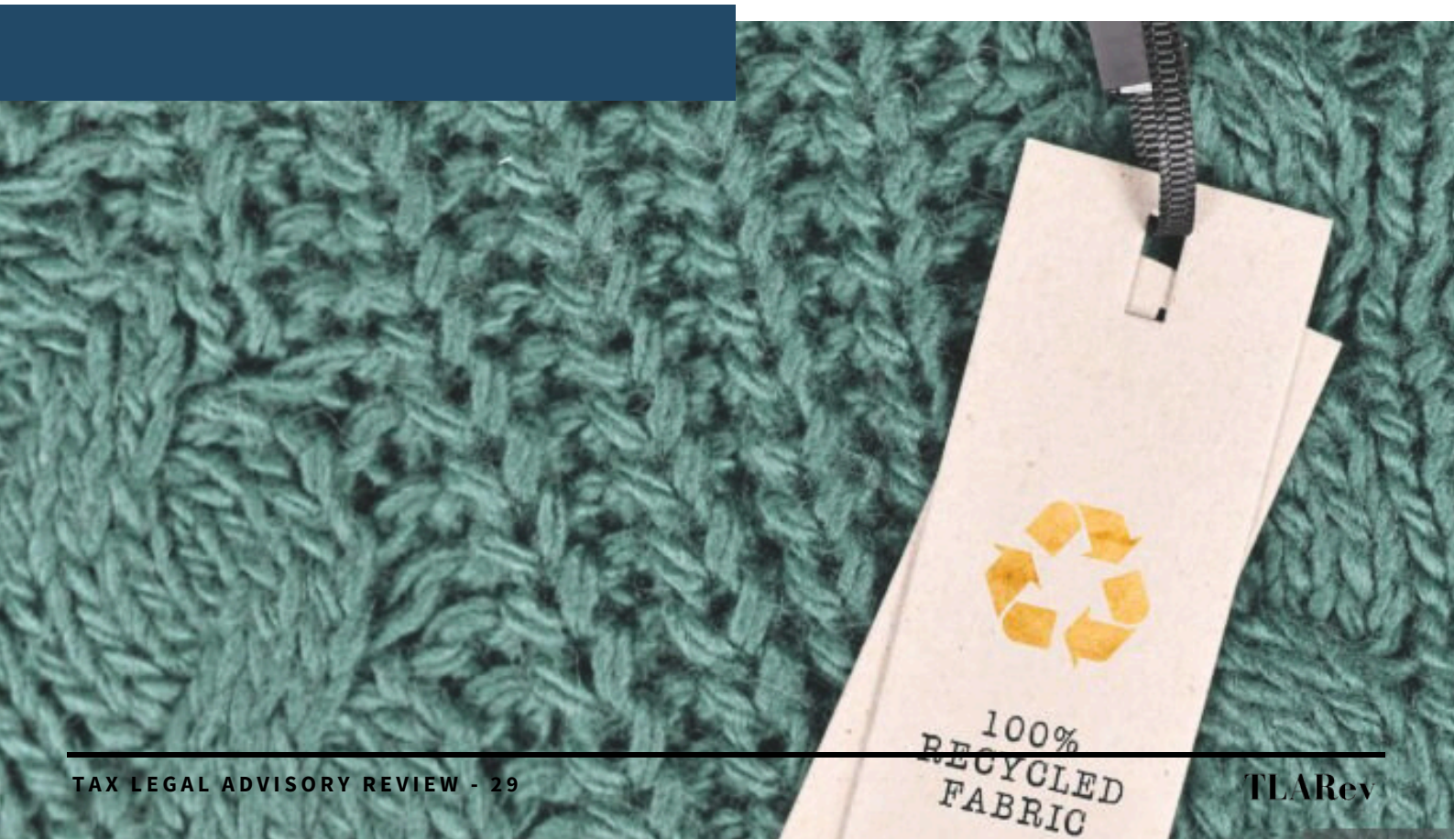
[24] Disponible en https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=OJ%3AL_202400825.

[25] «Adiós a los productos “sostenibles” y “verdes”: el Gobierno quiere multar con 100.000 euros a las empresas que hagan ecopostureo», El País, 15 de marzo de 2024 <https://elpais.com/clima-y-medio-ambiente/2024-03-15/adios-a-los-productos-sostenibles-y-verdes-el-gobierno-quiere-multar-con-100000-euros-a-las-empresas-que-hagan-ecopostureo.html#>.

[26] Vid. GARCÍA TORRES, S. / REY-GARCIA, M., «Sostenibilidad para la competitividad de la moda española: hacia una moda circular, digitalizada, trazable y colaborativa», ICE, Revista de Economía, núm. 912 (2020).

[27] Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2023/12/14/corporate-sustainability-due-diligence-council-and-parliament-strike-deal-to-protect-environment-and-human-rights/>.

[28] Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2024/05/24/corporate-sustainability-due-diligence-council-gives-its-final-approval/>.



ESTUDIOS BREVES



ESTUDIOS BREVES

NAVARRETE UTRERA, D., Sistemas de IA de alto riesgo y control laboral.

VILA GARCÍA, M., Bajo la lupa legal: aproximación práctica al concepto de *Due Diligence*.

DOCASAR GARCÍA, I., *Juros sobre o capital propio*: una cuestión de sentido común.

SISTEMAS DE IA DE ALTO RIESGO Y CONTROL LABORAL

HIGH-RISK AI SYSTEMS AND LABOR CONTROL

Recibido: 23.05.2024 / Aceptado: 10.06.2024



DAVID NAVARRETE
UTRERA

Privacy and Information Security Counsel
en Reale

 0009-0004-9441-1800

Resumen:

El 13 de marzo, el Parlamento Europeo aprobó el Reglamento de Inteligencia Artificial, haciendo de Europa la primera jurisdicción con una propuesta legislativa en esta materia. El Reglamento establece normas y obligaciones para operadores de IA, protegiendo los derechos fundamentales de los interesados. La clasificación de un sistema de IA como de alto riesgo depende de su función y posibles impactos. Evaluar el uso de IA en el desempeño laboral es esencial. Las compañías deben garantizar la conformidad de los sistemas de IA adquiridos para evitar sanciones significativas.

Palabras clave:

Inteligencia Artificial, sistemas de IA de alto riesgo, tarea preparatoria, perfilado, derecho de los trabajadores, evaluaciones de conformidad y derechos fundamentales, sanciones.

Abstract:

On March 13, the European Parliament approved the Artificial Intelligence Regulation, making Europe the first jurisdiction with a legislative proposal on this matter. The Regulation sets out rules and obligations for AI operators, protecting the fundamental rights of data subjects. The classification of an AI system as high-risk depends on its function and potential impacts. Assessing the use of AI in work performance is essential. Companies must ensure the conformity of acquired AI systems to avoid significant sanctions.

Keywords:

Artificial Intelligence, high-risk AI systems, preparatory work, profiling, workers' rights, conformity assessments and fundamental rights, sanctions.



I. El Reglamento Europeo de Inteligencia Artificial

El pasado 13 de marzo, el Parlamento Europeo aprobó el Reglamento de Inteligencia Artificial[1] (en adelante, Reglamento o RIA). Este reglamento marcaba un hito, Europa se convertía en la primera jurisdicción en contar con una propuesta legislativa en materia de Inteligencia Artificial (en adelante, IA).

A través de dicho Reglamento se establecen una serie de normas armonizadas y obligaciones a los operadores de sistemas de IA[2].

Con este Reglamento, se busca proteger los derechos fundamentales de los ciudadanos estableciendo una regulación basada en niveles de riesgo[3], en concreto:

- **Sistemas de riesgo inaceptable:** se prohíben todos los sistemas de IA que sean considerados como una clara amenaza para la seguridad, los derechos fundamentales, así como aquellos que tengan un gran potencial para manipular a las personas mediante técnicas subliminales, o se aprovechen de sus vulnerabilidades y alteren su comportamiento.

- **Sistemas de alto riesgo:** son aquellos que tienen el potencial de afectar negativamente los derechos fundamentales de los ciudadanos. Aunque su empleo puede ser autorizado, está condicionado a ciertos criterios, como la evaluación y reducción de riesgos, la supervisión humana, la transparencia y la evaluación del impacto en los derechos fundamentales. Además, estos sistemas deben obtener una evaluación favorable de conformidad antes de su implementación.
- **Sistemas de riesgo limitado:** este riesgo se centra en abordar los peligros derivados de la falta de transparencia en el uso de la IA. El Reglamento establece una serie de requisitos específicos de transparencia para garantizar que las personas estén adecuadamente informadas, promoviendo así la confianza. Por ejemplo, en el caso de sistemas de IA como los *chatbots*, se requiere que los usuarios sean conscientes de que están interactuando con una máquina, permitiéndoles tomar decisiones informadas sobre su participación. Asimismo, los proveedores están obligados a garantizar que el contenido

generado por IA sea fácilmente identificable[4]. Además, cualquier texto, audio o video generado por IA con el propósito de informar a la población sobre temas de interés público debe ser claramente etiquetado como artificialmente generado. Esta medida también se aplica al contenido audiovisual que pueda constituir falsificaciones profundas.

- **Sistemas de riesgo bajo o mínimo:** se trata de una categoría residual que se aplica a todos los sistemas de IA que no representen un riesgo significativo para los derechos fundamentales.

Aunque estos son los sistemas-riesgos, surgen muchas dudas en cuanto a la categorización de ciertos sistemas. Es evidente, que los proveedores intentaran que sus productos no sean considerados como sistemas de IA de alto riesgo ya que dicha calificación vendría acompañada de un gran número de obligaciones.

II. Análisis del artículo 6 del RIA: sistema de IA de alto riesgo

Entrando de lleno, en el aspecto objeto de análisis, el artículo 6 del RIA determina los criterios de clasificación de los sistemas de IA como sistemas de alto riesgo y recoge en su apartado 3 una serie de excepciones, estableciendo que *«los sistemas de IA no se consideraran de alto riesgo si no plantean un riesgo significativo de daño para la seguridad, la salud o los derechos fundamentales de las personas físicas en particular al no influir sustancialmente en el resultado de la toma de decisiones. Así será cuando se cumplan una o varias de las condiciones siguientes:*

- a) que el sistema de IA tenga por objeto llevar a cabo una tarea de procedimiento limitada;*
- b) que el sistema de IA tenga por objeto mejorar el resultado de una actividad humana previamente realizada;*
- c) que el sistema de IA tenga por objeto detectar patrones de toma de decisiones o desviaciones con respecto a patrones de toma de decisiones anteriores y no esté destinado a sustituir la evaluación humana previamente realizada sin una revisión humana adecuada, ni a influir en ella; o*
- d) que el sistema de IA tenga por objeto llevar a cabo una*

tarea preparatoria para una evaluación pertinente a efectos de los casos de uso enumerados en el anexo III.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo primero, los sistemas de IA a que se refiere el anexo III siempre se considerarán de alto riesgo cuando el sistema de IA lleve a cabo la elaboración de perfiles de personas físicas».

Por lo tanto, ¿se podría considerar de alto riesgo un sistema de IA que evalúe el desempeño laboral de los profesionales de una compañía[5], o, por el contrario, podría acogerse a alguna de las excepciones mencionadas al considerarse una tarea preparatoria para la posterior evaluación final por parte de personal cualificado?

En este sentido, el considerando 48 del Reglamento recoge que *«la magnitud de las consecuencias adversas de un sistema de IA para los derechos fundamentales protegidos por la Carta es especialmente importante a la hora de clasificar un sistema de IA como de alto riesgo. Entre dichos derechos se incluyen el derecho a la dignidad humana, el respeto de la vida privada y familiar, la protección de datos de carácter personal, la libertad de expresión y de información, la libertad de reunión y de asociación, la no discriminación, el derecho a la educación, la protección de los consumidores, los derechos de los trabajadores».*

Si bien es cierto, los sistemas de IA de alto riesgo deben clasificarse de dicho modo conforme a su finalidad prevista, teniendo en cuenta la gravedad del posible perjuicio como la probabilidad de que se produzca (considerando 52 Reglamento de IA). Esto significa que la clasificación del riesgo dependerá de la función desempeñada por el sistema de inteligencia artificial, de la finalidad y de las modalidades específicas para las que se utilice dicho sistema.

Por lo que, lo primero que deberíamos tener en cuenta para analizar si estamos ante una herramienta de alto riesgo (y, por lo tanto, sujetos a las obligaciones que ello implica) sería desgranar la finalidad de la misma, así como el sistema de IA que utiliza. Si todas estas acciones de calificación y

evaluación de los trabajadores se realizaran a través de un sistema de IA de manera automatizada, nos encontraríamos claramente ante un sistema de IA de alto riesgo[6].

Esto se debería a que sería una de las actividades comprendidas en el anexo III, artículo 4 del Reglamento y, por lo tanto, no aplicaría la excepcionalidad del artículo 6.3 del Reglamento, ya que dichas acciones se realizarían a través de las labores de perfilado realizadas por el sistema de IA.

Ahora bien, si el sistema de IA solo aplicara como una mera herramienta de evaluación de alguna de las labores de los empleados (por ejemplo, transcripción de llamadas) y los análisis restantes, se basaran en el estudio que realiza la compañía conforme a sus preferencias, podríamos considerar que no estamos ante un sistema de IA de alto riesgo, siempre y cuando fuera utilizada para, por ejemplo, realizar una tarea preparatoria de una evaluación pertinente y posterior que contara con la supervisión humana (excepción del artículo 6.3 d del Reglamento de IA)[7].

Es decir, atendiendo al anexo III (Sistemas de IA de alto riesgo a que se refiere el artículo 6, apartado 2) del Reglamento, donde se hace referencia en su artículo 4 que se considerará sistemas de alto riesgo a *«los sistemas de IA destinados a ser utilizados para tomar decisiones que afecten a las condiciones de las relaciones de índole laboral o la promoción o rescisión de relaciones contractuales laborales... o para supervisar y evaluar el rendimiento y el comportamiento de las personas en el marco de dichas relaciones»*, podríamos aplicar la excepción del artículo 6.3 del Reglamento que expresa que *«los sistemas de IA no se considerarán de alto riesgo si no plantean un riesgo significativo de daño para la salud, la seguridad o los derechos fundamentales de las personas físicas, incluyendo el hecho de no influir materialmente en el resultado de la toma de decisiones si cumple uno de los criterios recogidos»*.

En este sentido, dicha excepcionalidad podría aplicar, ya que el último párrafo del artículo 6.3 del Reglamento de IA establece que *«se considerarán siempre de alto riesgo si el sistema de IA realiza la elaboración de perfiles de personas físicas»*, pero en

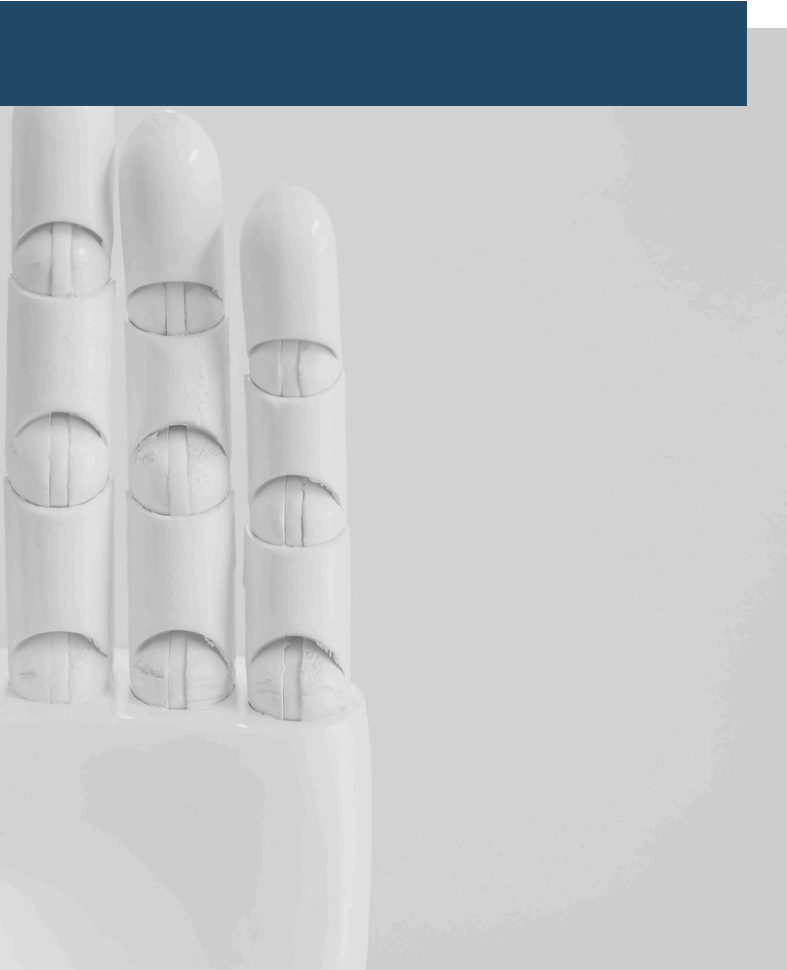
este caso, podría entenderse que la elaboración de perfiles los realizaría la propia compañía (sujeta a las obligaciones en materia de protección de datos) y no el sistema de IA, quedando, por lo tanto, fuera del marco de calificación del riesgo.

En definitiva, el artículo 6 del Reglamento de IA regula los sistemas de IA que han de considerarse como de alto riesgo. En su articulado, la norma describe determinados sistemas que pueden excluirse de esta clasificación si bien, determina que no será de aplicación cuando la finalidad del tratamiento de los datos que hayan sido generados a partir de un sistema de IA sea la de elaborar perfiles. Analizados los artículos mencionados anteriormente, así como las posibles finalidades, podría entenderse que estaríamos ante una herramienta catalogada como alto riesgo si se utilizara un sistema de IA que evaluara y tomara decisiones automatizadas sobre las condiciones de las relaciones de índole laboral de los empleados.

No obstante, conviene tener en cuenta que sería muy importante que el proveedor de la herramienta ofreciera garantías acerca del producto ya que si se trata de un sistema de alto riesgo debería haber superado previamente una evaluación de conformidad.

Dicha importancia se debe a que, si la compañía adquiriente contratara una herramienta de IA aceptando que se trata de un sistema de IA de uso general, de acuerdo con lo indicado por el proveedor inicial y posteriormente, se detectara que la herramienta realiza acciones catalogadas dentro de los sistemas de IA de alto riesgo, la compañía adquiriente del producto podría ser considerada como proveedor de un sistema de IA de alto riesgo (artículo 25.1 c del Reglamento).

Esto es así, ya que se podría producir, una modificación de la finalidad única provista por el proveedor inicial, pasando a ser una herramienta cuya finalidad no sería únicamente la inicial, sino que además tendría una finalidad adicional (otorgada por la empresa adquiriente) que conllevaría que el nivel de riesgo se elevase a un sistema de IA catalogado como de alto riesgo.



En este sentido, el considerando 161 del Reglamento expresa que en los casos en los que los sistemas de IA de uso general puedan ser utilizados directamente por los responsables del despliegue con al menos un fin clasificado como de alto riesgo, las autoridades de vigilancia del mercado cooperaran con la oficina de IA para llevar a cabo las correspondientes evaluaciones de conformidad que sean necesarias[8].

En definitiva, para que la herramienta fuese considerada como un sistema de IA de uso general, la actividad de la IA debería limitarse a algunas de las excepciones recogidas en el artículo 6.3 del Reglamento.

III. Conclusiones

A modo de conclusión, podemos entender que es muy importante contar con una metodología de riesgos que permitan analizar los peligros a las que se enfrenta una compañía con la adquisición de un sistema de IA ya que las multas[9] por no cumplir con el Reglamento podrían ascender hasta 35 millones de euros o el 7% del volumen de negocios global del año anterior, decantándose por la cuantía que sea mayor. Estas multas serán determinadas según la gravedad de la

infracción, el número de afectados, las medidas de seguridad implantadas, etc.

IV. Referencias

- [1] Consúltese el documento en: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2024-0138_ES.pdf.
- [2] MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL, «El Reglamento Europeo de IA, en resumen». Disponible en: https://portal.mineco.gob.es/es-es/digitalizacionIA/sandboxIA/Documents/20220919_Resumen_detallado_Reglamento_IA.pdf.
- [3] ÁLVAREZ, P., «Acuerdo político entre el Parlamento Europeo y el Consejo para avanzar hacia la aprobación del texto definitivo del Reglamento de IA», Cuatrecasas, 27 de diciembre de 2023. Disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/propiedad-intelectual/art/avance-historico-reglamento-ia-alcanza-acuerdo-provisional>.
- [4] COMISIÓN EUROPEA, «Ley de IA». Disponible en: <https://digitalstrategy.ec.europa.eu/es/policies/regulatory-framework-ai>.
- [5] DE LA TORRE, C., «¿Cómo adecuar las relaciones laborales al Reglamento Europeo de Inteligencia Artificial?», FIDE, 24 de mayo de 2024.
- [6] DE LA TORRE, C., «¿Cómo adecuar las relaciones laborales al Reglamento Europeo de Inteligencia Artificial?», FIDE, 24 de mayo de 2024.
- [7] MUÑOZ RUIZ, A. B., «Aplicación del RGPD a los tratamientos que incorporan IA en el entorno laboral», The Adecco Group Institute, 12 de marzo de 2024. Disponible en: <https://www.adeccoinstitute.es/futuro-del-trabajo-y-tecnologia/aplicacion-del-rgpd-a-los-tratamientos-que-incorporan-ia-en-el-entorno-laboral/>.
- [8] COMISIÓN EUROPEA, «Inteligencia Artificial: preguntas y respuestas». Disponible en: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/qanda_21_1683.
- [9] MUTUALIDAD, «El Reglamento de Inteligencia Artificial y la RGPD: novedades, obligaciones y sanciones», 29 de enero de 2024. Disponible en: <https://tudefinestufuturo.mutualidad.com/innovacion/el-reglamento-de-inteligencia-artificial-y-la-rgpd-novedades-obligaciones-y-sanciones/2024/>.

ESTUDIOS BREVES

BAJO LA LUPA LEGAL: APROXIMACIÓN PRÁCTICA AL CONCEPTO DE DUE DILIGENCE

UNDER THE LEGAL GLASS: PRACTICAL APPROACH TO THE CONCEPT OF DUE DILIGENCE

Recibido: 15.06.2024 / Aceptado: 21.06.2024



MARÍA VILA GARCÍA

Abogada en Think Legal Abogados

 0009-0004-8964-8029

Resumen:

Este artículo pretende describir de forma concisa el proceso de *Due Diligence* legal y destacar su relevancia en la toma de decisiones en el marco de una inversión en una compañía. A pesar de tratarse de un procedimiento que continúa siendo ignorado por nuestro ordenamiento jurídico, analizaremos este proceso desde la perspectiva de la práctica mercantil. La finalidad de una *Due Diligence* radica en el análisis pormenorizado de la sociedad objeto de inversión («*Target*») con el propósito de identificar y exponer determinados riesgos vinculados con la operación que se pretende llevar a cabo. Este proceso se erige como un pilar fundamental en cualquier inversión y es iniciado, en la mayoría de las ocasiones, a instancias del inversor ya que influye directamente en la decisión de inversión o no en una compañía, así como en las condiciones bajo las cuales se llevará a cabo.

Es crucial que la información requerida, así como el modo de obtención y la forma en la que debe ser puesta a disposición del equipo legal encargado de la *Due Diligence*, se establezca desde un principio. Esto garantizará una coordinación efectiva entre la *Target* y el equipo legal. Asimismo, el alcance del informe de *Due Diligence* deberá ser fijado por el inversor en función del conocimiento sobre la *Target* que tenga con anterioridad, así como de los plazos establecidos y del presupuesto disponible. En conclusión, la *Due Diligence* no solo revela los riesgos inherentes a una operación de inversión, sino que también proporciona una base sólida para la toma de decisiones informadas, asegurando así la viabilidad y seguridad de la inversión.

Palabras clave:

Due Diligence, inversión, empresa, riesgos, Check List, Data Room, Informe Full Scope, Informe Red Flags, declaraciones y garantías.

Abstract:

This article aims to provide a concise description of the legal Due Diligence process and highlight its importance in decision-making within the framework of a company investment. Despite being a procedure that continues to be overlooked by our legal system, we will analyze this process from the perspective of commercial practice. The purpose of Due Diligence lies in the detailed analysis of the target company («Target») to identify and expose certain risks associated with the intended operation. This process stands as a fundamental pillar in any investment and is initiated, in most cases, at the investor's request, as it directly influences the decision to invest or not in a company, as well as the conditions under which the investment will be carried out.

It is crucial that the required information, as well as the methods of obtaining it and the manner in which it should be made available to the legal team conducting the Due Diligence, be established from the outset. This will ensure effective coordination between the Target and the legal team. Additionally, the scope of the Due Diligence report should be determined by the investor based on their prior knowledge of the Target, as well as the established timelines and the available budget. In conclusion, Due Diligence not only reveals the inherent risks of an investment operation but also provides a solid foundation for informed decision-making, thereby ensuring the viability and security of the investment.

Keywords:

Due Diligence, investment, company, Risks, Check List, Data Room, Full Scope Report, Red Flags Report, representations and warranties.

I. Introduction

La *Due Diligence* legal se erige como uno de los ejes fundamentales que sustentan la decisión de adquisición o inversión en una compañía. y que se encuadra dentro de un complejo proceso que da comienzo con la identificación de una posible inversión en una empresa. Desde el momento de selección de una oportunidad de inversión hasta la efectiva ejecución de la misma, se suceden diferentes hitos que van desde los primeros acercamientos entre el potencial inversor y el vendedor, la suscripción de un acuerdo de intenciones, negociaciones, proceso de Due Diligence y preparación y suscripción de la documentación de ejecución de la inversión.

Aunque todos los eslabones de este proceso revisten gran interés y podrían ser objeto de un análisis más pormenorizado, nos centraremos en esta ocasión en el proceso de *Due Diligence* Legal.

El proceso de *Due Diligence* se trata de una investigación exhaustiva de la Target realizada por profesionales de la materia y que va dirigida a proporcionar al inversor una imagen real del estado de la misma, así como a

identificar claramente cuáles son los riesgos aparejados a la ejecución de la inversión, lo cual no solamente influirá en la toma de decisión de inversión sino también en las condiciones en las que se producirá la misma, y en las manifestaciones y garantías que se solicitarán, en su caso, al vendedor[1].

II. Check List y Data Room

El análisis de la información de la Target debe ser llevado a cabo de manera ordenada y exhaustiva, por lo que, desde un comienzo, el proceso debe revestir estas características. Esto es aplicable a la propia obtención de la información objeto de análisis que, con carácter general y en su mayoría, será proporcionada por la Target.

Dos instrumentos son clave para garantizar el orden y la rigurosidad en la obtención de los datos, por un lado, la elaboración de un Check List bien estructurado, pormenorizado y, a su vez, fácilmente comprensible por el receptor; y, la habilitación de un Data Room donde se garantice la accesibilidad por parte del equipo legal a la información solicitada.

1. Check List

Como su propio nombre indica, se trata de un listado, que generalmente reviste un formato de tabla, preferiblemente en formato Excel para facilitar el manejo, la actualización y la inserción de comentarios o aclaraciones por parte de la *Target* y/o del equipo legal que se incluirán, en su caso, en unas columnas destinadas a este fin. Este documento, dividido en diferentes apartados correspondientes con los distintos ámbitos objeto de análisis, incorporará la solicitud de todos los documentos que deben ser proporcionados por la *Target*.

Se trata de una herramienta imprescindible que sirve para que el equipo legal pueda cerciorarse de que ningún aspecto pase desapercibido y que garantiza un adecuado seguimiento de la información a examinar.

Aunque, como adelantábamos, la mayor parte de la información será obtenida de esta forma, alguna otra será adquirida de otras fuentes como el Registro Mercantil, Registro de la Propiedad, Registro de Patentes y Marcas u otras fuentes dependiendo del caso concreto.

2. Data Room

Se trata de un espacio físico o virtual destinado a poner a disposición del equipo legal la información solicitada. Es imprescindible que el *Data Room*, en cualquiera de sus modalidades, se encuentre archivado de forma ordenada, asimismo, el acceso a esta documentación estará limitado a las personas autorizadas. Aunque actualmente la mayor parte de los *Data Room* se realicen de forma virtual, en ocasiones la información se pone a disposición del equipo en las propias instalaciones de la *Target*, esta gestión implica una mayor duración del procedimiento y, por ende, está asociada a un mayor coste ya que implica el desplazamiento tanto de la documentación como del equipo y una mayor demanda logística.

Por su parte, el *Data Room* virtual garantiza el acceso a la información desde cualquier parte, sin ningún tipo de limitación horaria, y asimismo supone una mayor facilidad en la gestión de la documentación por ambas partes. Esta modalidad, por su parte, está asociada a una menor duración del proceso de análisis, así como a un menor coste.



III. Alcance y tipo de informe

Durante el proceso de *Due Diligence* son varios y diversos los aspectos objeto de análisis, aunque con carácter general, suelen incluirse, como mínimo los siguientes ámbitos:

- Societario
- Contratos
- Financiero
- Inmobiliario
- Regulatorio
- Laboral
- Fiscal
- Procedimientos judiciales
- Seguros

No obstante, dependiendo de la actividad de la *Target* y de los objetivos del inversor, existen otros ámbitos que puede resultar interesante abarcar (análisis del mercado, análisis medioambiental, urbanismo, propiedad intelectual e industrial, protección de datos, etc).

Antes de la iniciación del proceso de *Due Diligence*, es clave identificar cuáles son los objetivos concretos perseguidos, puesto que estos determinarán la forma en la que se llevará a cabo el procedimiento, la información que se solicitará a la *Target* y el tipo de informe que se realizará por el equipo legal. Los objetivos de la *Due Diligence* normalmente serán indicados por el cliente, no obstante, el equipo legal puede ayudar a identificar otros. El procedimiento se basará en la evaluación del cumplimiento legal de la empresa, es decir, si cumple con la normativa que le es de aplicación y como impactan determinados incumplimientos o malas praxis en la inversión.

El tipo de informe que finalmente se llevará a cabo dependerá de diversos factores como las exigencias del cliente, el tipo de empresa a analizar, el tiempo que esta lleve constituida, el conocimiento que sobre la misma tenga el inversor, y el presupuesto destinado a la elaboración del mismo. De esta forma, podemos diferenciar dos tipos principales de informes[2]: el Informe *Full Scope* y el Informe de *Red Flags*.

El primero de ellos se centrará en aspectos específicos e identificables, intereses de carácter inmediato o

aspectos que por su relevancia puedan afectar de una forma más directa a la operación; asimismo, este tipo de informes es habitual en aquellos casos en los que la intención es profundizar en aspectos donde existe alguna contingencia o incidencia previamente conocida.

Por su parte, el informe *Full Scope*, se caracteriza por la exhaustividad y la profundidad del análisis realizado, y en este, normalmente se abarcan todos los aspectos legales de una sociedad.

IV. Contenido del informe

El contenido del informe, como hemos adelantado, variará en función de la tipología del mismo, no obstante, es importante que, en cualquier caso, contenga un listado del proceso seguido para la obtención y análisis de la documentación analizada y una relación de toda la documentación examinada, que habitualmente se incluye al final del informe.

El informe *Full Scope* iniciará con una descripción de los hallazgos clave encontrados, esta parte se denomina «Resumen Ejecutivo» y precede a la parte más extensa del informe que será el análisis de las contingencias. En esta parte, y dividido en los mismos ámbitos y cuestiones que el *Check List*, se desarrollan los distintos hallazgos encontrados durante la investigación. Tras la parte descriptiva de los hallazgos, en aquellos casos donde se haya detectado alguna contingencia, se deberán incluir las acciones recomendadas tendentes a la regularización de cada una de ellas. Asimismo, el informe suele ir acompañado de una serie de anexos donde se resumen determinados aspectos clave como puede ser la composición accionarial de la *Target*.

Por otro lado, el informe de *Red Flags* analizará únicamente las contingencias encontradas y las acciones recomendadas por parte del equipo legal encaminadas a su subsanación.

A título ejemplificativo, a continuación, vamos a ver cuál es alguna de la documentación que se deberá requerir a la *Target* y cuales son algunos de los hallazgos y contingencias que pueden aparecer durante el proceso de *Due Diligence* en los ámbitos societario y contractual.

Desde el punto de vista mercantil, hay varias cuestiones que deben ser comprobadas por parte del equipo legal, entre ellos:

- Que los libros societarios de la compañía, esto es, el libro de actas y el libro de socios, se encuentren debidamente legalizados conforme a lo establecido en el artículo 18 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.
- La correcta formulación, aprobación y depósito de las cuentas anuales.
- Los datos identificativos de la compañía en cuestión, esto es, denominación social, forma social que adopta, domicilio social, número de identificación fiscal, datos registrales y objeto social. Esta información se obtiene directamente del Registro Mercantil y debe coincidir, en todo caso, con la información contenida en las escrituras más recientes de la sociedad.
- Los estatutos sociales (suele ser habitual la modificación de estos tras el cierre de la operación en cuestión), que nos proporcionarán información, entre otra, sobre las limitaciones a la libre transmisibilidad de las acciones o participaciones de la sociedad, cual es la duración del ejercicio social y cuál es la estructura y el funcionamiento de los órganos sociales. En relación con el órgano de administración, se debe prestar una especial atención al nombramiento de los administradores, a la vigencia del nombramiento del cargo y su duración, a la retribución del mismo y la verificación de que los administradores no incurrir en ninguna de las prohibiciones establecidas en el artículo 213 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TRLSC).
- Los pactos de socios, y sus respectivos firmantes, así como los derechos y obligaciones contenidos en estos.
- La información relacionada con las acciones o participaciones de la sociedad, esto es, a cuánto

asciende el capital social, en cuantas acciones o participaciones se divide y cuál es el valor nominal de estas, quién ostenta la titularidad de cada una de ellas y cuál es el título de adquisición de las mismas. Esta información suele recogerse en uno de los anexos al informe, en formato tabla e incluyendo el tracto de las participaciones o acciones desde el momento de constitución de la sociedad con indicación expresa del título en virtud del cual se adquieren y si alguna de ellas está gravada con alguna carga o derecho de terceros. Asimismo, debe ser indicada la existencia de opciones sobre acciones o participaciones u obligaciones convertibles.

- Las escrituras de otorgamiento de poderes no revocados para identificar qué actuaciones puede realizar cada uno de los apoderados en la sociedad y, en su caso, plantearse la posibilidad de revocar o limitar los poderes existentes.

A la hora de revisar los contratos suscritos por la *Target*, se debe tener en cuenta que, en no pocas ocasiones, existen determinadas obligaciones con terceros que no han sido documentadas y que derivan de un acuerdo verbal entre las partes, este tipo de acuerdos debe ser igualmente objeto de estudio por el equipo legal. A nivel contractual, se prestará especial importancia a las condiciones de los contratos suscritos con los principales proveedores de la sociedad. En los contratos analizados se debe considerar detenidamente cual es la duración de los mismos y las posibilidades de prórroga de estos, las obligaciones asumidas por cada una de las partes, las formas de terminación y, en especial, las cláusulas de cambio de control que pueden derivar en la terminación del contrato como consecuencia de la ejecución de la inversión.

Además de estos, el informe contendrá un análisis de otros contratos, por ejemplo, aquellos de carácter financiero y bancario y pólizas de seguros o contratos de contenido inmobiliario, no obstante, como mencionamos anteriormente, cada una de estas especialidades, tiene reservada un apartado específico dentro del informe.

Debemos subrayar que, aun existiendo áreas de

análisis diferenciadas que, con toda seguridad, se llevarán a cabo por distintos miembros del equipo, todos ellos deber actuar de manera sincronizada, ya que los hallazgos encontrados en cada una de las áreas pueden facilitar y mejorar la elaboración del informe correspondiente a las otras áreas.

V. Influencia de los resultados en la adopción de decisiones

Como hemos visto, la finalidad de la *Due Diligence* radica en exponer los riesgos vinculados a una determinada operación, riesgos que influirán de manera directa en la adopción de decisiones por el inversor, pudiendo tener como resultado la caída de la operación o la continuación de la operación tal y como estaba prevista en las fases iniciales. Asimismo, también es común que afecte al precio negociado o a la forma y plazos de pago del mismo y, en especial, al establecimiento de garantías por parte del vendedor.

Los resultados obtenidos tras la *Due Diligence*, juegan un papel crucial en la distribución del riesgo asumido por cada una de las partes. Esta delimitación de responsabilidades se llevará a cabo en las Declaraciones y Garantías que consisten en una cláusula que se suele incluir en el acuerdo en el que se perfecciona la inversión. Estas garantías proporcionan seguridad al inversor en relación, no solamente con los hallazgos derivados durante el proceso de *Due Diligence*, si no

también frente a cualquier otra posible contingencia que no haya sido revelada durante este proceso o que hubiese sido intencionalmente ocultada por la *Target*.

VI. Referencias

- [1] VINANCHES, F. J. / JIMÉNEZ DE PARGA, M., «Due Diligence desde una perspectiva legal», *Revista de Contabilidad y Dirección*, Vol. 34 (2022), pp. 97-110.
- [2] HARVEY, M. G. / LUSCH, R. F., «Expanding the nature and scope of Due Diligence», *Journal of Business Venturing*, 10(1), (1995), pp. 5-22.



JUROS SOBRE O CAPITAL PROPIO: UNA CUESTIÓN DE SENTIDO COMÚN

JUROS SOBRE O CAPITAL PROPIO: A MATTER OF COMMON SENSE

Recibido: 14.06.2024 / Aceptado: 21.06.2024



IVÁN DOCASAR GARCÍA

Asesor fiscal en AZ Soluciones Contables |
Instituto Universitario de Investigación en
Economía Social, Cooperativismo y
Emprendimiento | Universidad de Valencia
 0009-0004-4814-4182

Resumen:

En el ámbito de la fiscalidad internacional, las empresas suelen enfocar sus inversiones a aquellos países que, a poder ser, no solamente les ofrecen unas altas rentabilidades a su negocio, sino que también presumen de una fiscalidad más benévola que los países de su entorno. En este contexto de internacionalización y captación de inversión extranjera, algunos países como Brasil han articulado incentivos en aras de favorecer el crecimiento de su tejido productivo, siendo el más sonado de ellos los denominados «*Juros Sobre O Capital Pròpio*». No obstante, estos beneficios que ofrecen determinadas jurisdicciones tradicionalmente importadoras de capitales pueden ser objeto de controversia en el Estado receptor de los beneficios, en especial cuando las interpretaciones legislativas se realizan con un claro afán recaudatorio.

Palabras clave:

Juros Sobre O Capital Pròpio, doble imposición, principio de primacía, dividendos, intereses del capital.

Abstract:

In the field of international taxation, companies tend to focus their investments on those countries that, if possible, not only offer high returns for their business, but also boast a more benevolent taxation than the surrounding countries. In this context of internationalization and attraction of foreign investment, some countries such as Brazil have articulated incentives in order to favor the growth of their productive fabric, the most famous of which are the so-called «*Juros Sobre O Capital Pròpio*». However, these benefits offered by certain jurisdictions that traditionally import capital may be subject to

controversy in the State receiving the benefits, especially when the legislative interpretations are made with a clear tax collection purpose.

Keywords:

Juros Sobre O Capital Próprio, double taxation, principle of supremacy, dividends, interest on capital.

I. Introducción

Uno de los mayores incentivos que las empresas españolas han tenido a la hora de decidir apostar por invertir en el mercado brasileño ha sido, además de las oportunidades de negocio que un país como Brasil ofrece, las ventajas fiscales que la legislación brasileña ha otorgado a las rentas repatriadas al estado inversor a través de una figura muy particular: los Juros sobre el capital propio.

Estos JSCP son pagos que realizan las empresas a los accionistas como una forma de remuneración (calculado sobre el valor del capital propio de la empresa) del capital invertido, de forma que se articulan como una alternativa perfecta a la distribución de dividendos de cara a optimizar la carga tributaria global de un grupo societario. Esta vía de remuneración genera en la práctica un doble beneficio ya que, por un lado, los inversores (sean empresas o personas físicas) reciben un extra dinerario de acuerdo con el desempeño de su inversión, mientras que las empresas con sede en el estado brasileño pueden utilizarlos como un instrumento contable que les permite reducir la cantidad de impuestos pagados, al ser estos distribuidos antes del cálculo del beneficio neto que se someterá a tributación.

El cálculo de los juros que pueden ser distribuibles por la empresa que los reparte se obtiene mediante una regla contable muy sencilla, siendo el cociente obtenido entre la multiplicación del valor del capital propio de la empresa por la tasa de juros establecida.

Por lo tanto, acorde a lo expuesto, las principales ventajas que ofrece esta forma de remuneración respecto al pago de dividendos son esencialmente tres:

- En sede de la empresa pagadora de estos juros, las remuneraciones satisfechas constituyen un gasto deducible que le permite disminuir su carga tributaria, al ser estos satisfechos antes del cálculo del beneficio neto empresarial que se someterá a gravamen.

- En sede de los receptores de los beneficios, la tributación de los juros no varía respecto a otros rendimientos del capital, en especial los dividendos, por lo que pueden beneficiarse de los incentivos fiscales que puedan estar previstos para este tipo de instrumentos (por ejemplo, en España a través de la exención del artículo 21, en principio).
- Por último, en términos de estimulación de la actividad empresarial, esta forma de remuneración a los accionistas favorece la rápida capitalización de las empresas que tienen una marcha positiva, ya que requisito primordial para obtener una remuneración en forma de Juros es ser socio de la entidad que los reparte.

II. Los juros brasileños desde la perspectiva española

Una vez definida y acotada la figura de los JSCP como instrumento de remuneración a los accionistas o socios de una mercantil, resulta procedente analizar su sustancia jurídica desde la perspectiva del Derecho interno español.

Dicho análisis va a aportarnos una visión de cómo son tratados estos ingresos que obtienen las empresas residentes en nuestro territorio permitiéndonos, en último término, definir si las ventajas otorgadas por el Estado de la Fuente son mantenidas en la residencia o esto no es así.

En dicho análisis reside el quid de la cuestión, una cuestión que como veremos a continuación no resulta ni mucho menos pacífica ya que, en un giro radical a la interpretación jurisprudencial dada hasta el momento, la administración tributaria ha ido rizando el rizo con el único (y, a nuestro modo de ver, muy criticable propósito) de negar los beneficios convencionales a este tipo de rentas y sujetarlos a tributación en sede de la entidad perceptora de los mismos.

1. La postura inicial: los JSCP son dividendos

Como consecuencia de una regularización tributaria efectuada en sede de inspección, la entidad afectada interpuso un recurso ante la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional que fue resuelto con fecha 22 de octubre de 2015[1], resolución que fue objeto de recurso por parte de la Abogacía del Estado[2], dando lugar a la resolución que pasamos a comentar a continuación. En todo caso, y en líneas generales, lo que vino a afirmar la Audiencia Nacional fue que los JSCP debían de tener la consideración de dividendos dada su naturaleza jurídica, siendo esta la postura confirmada por parte del Tribunal Supremo a través de las sentencias de 16 de marzo[3] y de 15 de diciembre del año 2016. En esta última vamos a centrar nuestro punto de mira, ya que de manera clara el Alto Tribunal expuso las razones por las que los pagos efectuados en forma de JSCP debían de gozar de la consideración de dividendos[4]:

- Los juros que se distribuyen no responden a una contraprestación por la existencia de un crédito pendiente, sino que se satisfacen como consecuencia de una «renta previa», de un «beneficio a cuyo cargo» se pagan intereses en concepto de juros. Ello hace que su regulación y operativa responda a la naturaleza de dividendos y que su tratamiento jurídico desde la perspectiva del derecho nacional debe ser el propio de la distribución de ganancias.
- En cuanto a su deducibilidad fiscal, dicha deducibilidad no es incondicional, sino que aparece vinculada a la existencia de resultados o reservas acumuladas suficientes, de forma que las entidades con pérdidas no pueden deducir cantidades a cuenta de JSCP y si cantidades a cuenta de los intereses satisfechos por los préstamos a los que hagan frente.
- Las rentas percibidas han sido sometidas a tributación en sede de las filiales brasileñas, en todo caso, cumplen con la presunción establecida en el apartado 1 b) del artículo 21 del TRLIS. Presunción que, en palabras del Tribunal Supremo, rige siempre que nos encontremos ante un supuesto en el que exista un Convenio de Doble Imposición con el estado pagador, como ocurre en este caso.



2. La postura de la AEAT: los juros son dividendos, pero con matices

En principio, las razonables dudas interpretativas que podían surgir respecto de la consideración de los Juros como dividendos quedaron solventadas con la interpretación sentada por el Tribunal Supremo que acabamos de comentar. Lo que nadie esperaba es que la Administración Tributaria no iba a dar su brazo a torcer tan fácilmente y aún no había dicho su última palabra, hecho este demostrable a través de sendas Consultas Vinculantes[5] publicadas entre ambas Sentencias y en las que, admitámoslo sin reparo, la AEAT iba a jugar sus cartas de una forma maestra.

Siendo tremendamente purista y respetuosa con la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo que vino a decir la Dirección General de Tributos es algo así como: *«asumimos que los JSCP son dividendos, pero sólo para lo que nos interesa. Para lo que no nos interesa, y dado que el Supremo no se ha pronunciado expresamente, no son dividendos, sino intereses del capital»*.

Con cierto lenguaje trabalengüístico lo que hemos querido poner de manifiesto es que la DGT ha dicho que, efectivamente, a efectos internos los Juros son dividendos (acatando al TS), pero a efectos Convencionales, los juros son intereses del capital. La razón de esta interpretación, que en principio suena tan rocambolesca, reside en la redacción del artículo 23.3 del CDI suscrito entre España y Brasil, precepto que reza lo siguiente: *«cuando un residente de España obtenga dividendos que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en Brasil, España eximirá del impuesto estos dividendos»*.

He aquí la clave de la cuestión dentro del seno de la AEAT: si asumimos la interpretación del Tribunal Supremo, aun cuando podamos no aplicar la exención del artículo 21 de la LIS en la medida en que el reparto de los beneficios fue un gasto deducible en Brasil, el Convenio de Doble Imposición nos cierra la puerta a negar esa exención. Por lo tanto, la labor de la Dirección General de Tributos de enfocó en razonar el porqué, a los solos efectos de interpretación del Convenio, las rentas percibidas en forma de Juros eran intereses y no dividendos. Este razonamiento se

basa en tres motivos principales:

- El encuadramiento de las cantidades satisfechas es perfectamente acoplable a la redacción recogida por el apartado 5 del artículo 11 del Convenio Hispano-brasileño, el cual recoge junto con una enumeración detallada de las distintas categorías de derechos de crédito que tendrían la consideración de intereses, una cláusula de cierre que permite definir como intereses *«cualesquiera otras rentas que la legislación fiscal del Estado de la fuente asimile a los rendimientos de las cantidades dadas a préstamo»*.
- La normativa fiscal brasileña permite la deducibilidad de la retribución correspondientes a los JSCP a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto brasileño.
- La retención que Brasil practica a las distribuciones de JSCP efectuadas a un residente en España es del 15 por ciento, y no del 10 por ciento como ocurre en el caso de los dividendos.

3. Un último episodio: la confirmación (momentánea) de lo temido

El tema de la tributación de estos beneficios distribuidos desde entidades brasileñas a entidades españolas ha sido objeto de pronunciamiento, por última vez hasta el momento, por parte del Tribunal Económico Administrativo Central a través de la Resolución 509/2022 de 24 de noviembre de 2022. Esta resolución ha confirmado, punto por punto, la postura defendida por la administración tributaria y, obviando el principio de primacía de los Convenios respecto de la norma interna, ha negado los beneficios convencionales a las cantidades repatriadas a España en concepto de *«Juros sobre o capital propio»*. Vayamos por partes.

La entidad a quien se refiere la resolución, con inversiones en empresas brasileñas, aplicó el artículo 23.3 del Convenio de Doble Imposición Hispano-brasileño alegando que las rentas eran dividendos, y que por tanto podían gozar de la exención prevista en dicho apartado. Este criterio no fue compartido por la administración Tributaria, quien en sede de inspección regularizó la situación del contribuyente sobre la base de las Sentencias anteriormente

mencionadas y de la calificación interna otorgada a los dividendos, diferente de la calificación convencional, que, según la Dirección General de Tributos, es la de intereses.

Esta cuestión llegó al TEAC, quien hizo suya la interpretación de los JSCP que afirmó la DGT en las Consultas Vinculantes ya comentadas, en las que se comparte la calificación otorgada por el Tribunal Supremo en relación con la normativa interna española de que los juros tendrán la naturaleza jurídica de participaciones en beneficios, debiendo analizarse si procederá la aplicación del artículo 21 de la LIS. De acuerdo con el análisis de dicho artículo, la normativa interna excluye la posibilidad de aplicación de la exención de los dividendos por cuanto se genera un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora, debiendo en este caso reintegrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente.

Por lo tanto, como tales (y todo según el TEAC) han de recibir el tratamiento fiscal que determine la norma interna sobre este tipo de rentas, sin perjuicio de la obligación de España de eliminar la Doble Imposición.

Ahora bien, a efectos convencionales, la administración tributaria ha definido estos rendimientos como intereses, y no como dividendos, en base a que el tipo de retención aplicable en la fuente ha sido la correspondiente a los intereses y no a los dividendos (15 por ciento frente a 10 por ciento). Por esta razón, e interpretando la legislación del Estado de la fuente (esto es, Brasil) la eliminación de la doble imposición no debe realizarse por el método de exención previsto en el artículo 23.3 del CDI sino por el mecanismo previsto en el artículo 23.2 del mismo texto articulado (método de deducción).

III. Conclusiones

Mediante este juego de calificaciones diferentes para una misma renta que acabamos de comentar, la administración Tributaria ha conseguido negar la aplicación de los beneficios convencionales en forma de exención de unas rentas que, en vez de tener una misma definición en ambos frentes (interno y convencional), tienen una definición diferente y, casualmente, modulada al plano que más le conviene

a la administración española. Ello supone, al menos desde la perspectiva de un jurista que cree en el Estado de Derecho y los principios de capacidad económica y justicia tributaria, un retorcimiento en la aplicación de las normas que únicamente responde a un fin estrictamente recaudatorio, finalidad que por supuesto abandona en este caso un principio fundamental en el ámbito de la fiscalidad internacional como es el principio de primacía de los Convenios.

Esperamos, no obstante, que esta resolución no sea un punto final sino un punto y seguido en tan controvertido asunto, de forma que dentro de un tiempo podamos escribir unas líneas anunciando el final feliz de este, a nuestro parecer, sin sentido tributario. Uno más para la colección.

IV. Referencias

- [1] SAN 3730/2015 de 22 de Octubre de 2015, ECLI:ES:AN:2015:3730, núm. de recurso 165/2015. Para la Sala de instancia concurren los requisitos exigidos por el artículo 21 del TRLIS para que opere la exención ya que con arreglo a lo establecido en el Convenio de Doble Imposición entre España y Brasil los juros deben de ser incardinados en el artículo 10 y no en el artículo 11 del Convenio.
- [2] La posición del Abogado del Estado se fundamentó principalmente en dos razones: (1) la consideración de intereses que estos Juros tenían en otros Convenios suscritos por Brasil, en concreto el Convenio celebrado con Chile los Convenios suscritos con Israel, Portugal o China y (2) la característica de que los pagos efectuados por la sociedad pagadora a sus socios eran fiscalmente deducibles, lo cual per se implicaba la exclusión de los mismos dentro del concepto de dividendos y los incluye en el concepto de gastos financieros.
- [3] STS 1108/2016 de 16 de marzo de 2016, ECLI:ES:TS:2016:1108, núm. de recurso 1130/2014.
- [4] STS 5399/2016 de 15 de diciembre de 2016, ECLI:ES:TS:2016:5399, núm. de recurso 3949/2015, Fundamento jurídico Tercero.
- [5] Consultas Vinculantes V2960-16 y V2962-16 de 27 de junio de 2016.

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA



COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA

TABOADA VILLA, J., La imputación temporal de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades tras la STS 1625/2024, de 22 de marzo.

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA

LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LOS GASTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES TRAS LA STS 1625/2024, DE 22 DE MARZO



JORGE TABOADA VILLA

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

 50000-0001-8378-7993

I. La imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades

Como bien es sabido, con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para el cálculo de la base imponible del referido tributo mediante el método de estimación directa, el legislador optó por una remisión a la normativa contable[1]. De este modo, tomaremos como punto de partida el resultado contable de la entidad, el cual, tras efectuarle los ajustes pertinentes que emanan de la regulación fiscal, nos permitirá llevar a cabo la cuantificación del elemento objetivo del hecho imponible. Debido al posible incumplimiento de la reserva de ley en uno de los pilares básicos del impuesto (la base imponible) como

consecuencia de esta remisión normativa, no pocas dudas doctrinales florecieron por aquel entonces acerca de la constitucionalidad de tal proceder. No obstante, hoy en día están ampliamente superadas.

El mismo método sería recogido con posterioridad tanto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades[2] (TRLIS, en adelante), como en el vigente ordenamiento de la imposición societaria, concretamente en el art. 10.3 de la Ley 27/2014[3] (LIS, en adelante).

Engarzado con lo anterior, el criterio de imputación temporal relativo a los ingresos y gastos inherentes al Impuesto sobre Sociedades (IS, en adelante), a tenor del artículo 11.1 LIS, será el criterio de devengo, volviendo a existir aquí una remisión a la normativa contable. De este modo tanto el criterio de caja como el de exigibilidad se mantendrán al margen, exceptuando, eso sí, el supuesto de las operaciones a plazos. En concreto, el referido precepto establece que «los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la

fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros».

No obstante, su apartado tercero es ciertamente diáfano al regular el proceder de la imputación temporal a efectos fiscales: cualquier gasto que se pretenda deducir fiscalmente, tendrá que ser contabilizado en el período impositivo en el que se produzca su devengo contable; o bien en la cuenta de pérdidas y ganancias o bien en una cuenta de reservas (a excepción de la amortización acelerada o la libertad de amortización, que darán lugar a sendos ajustes extracontables negativos). Llegados a este punto, cabría preguntarse qué sucederá con aquellos gastos que se recojan contablemente en un período distinto al de su devengo. Ante esto, a renglón seguido, el legislador flexibiliza tal disposición estableciendo que, en los supuestos de gastos que sean contabilizados en un ejercicio posterior al que fueran ocasionados, procederá su imputación al período de inscripción contable siempre que de ello no derive una tributación inferior a la que hubiera procedido a tenor de la normativa prevista.

Pero la verdadera cuadratura del círculo la encontraremos yendo un paso más allá, al poner sobre el tablero el potencial vínculo entre esta regulación y el instituto de la prescripción. Al respecto, la cuestión que se suscita es si cabría la deducción fiscal de un gasto que se hubiera devengado en un período impositivo con la prescripción ganada.

Con el fin de dar respuesta a esta cuestión y poder entender así el sentido del fallo de la Sentencia objeto de análisis, debemos de hacer previamente una triple alusión.

Por un lado, a lo regulado por el apartado a) del artículo 66 de la Ley 58/2003[4] (LGT, en adelante), donde se prevé que prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Por otro lado, a lo previsto en el artículo 66 bis de la

misma norma, donde se establece que el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas tanto compensadas como pendientes de compensación así como de deducciones compensadas o pendientes de compensación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente al de la finalización del plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se generó el derecho a su compensación o aplicación.

Por último, a lo establecido en el artículo 115, también de la LGT, donde se dispone, para facultar a lo anterior, que la comprobación e investigación por parte de la Administración podrá ser realizada, aún en aquellos casos en el que afecten a ejercicios o conceptos tributarios que tuvieran ganada la prescripción a tenor del 66 a) LGT, con el fin de verificar el cumplimiento de las normas aplicables.

II. Doctrina administrativa

El criterio que venía sosteniendo la Administración era realmente nítido, proscribiendo de un modo rotundo la posibilidad de deducir un gasto originado en un ejercicio prescrito. Esta postura la podemos encontrar en consultas vinculantes como la V2591-11[5], en la cual la entidad consultante plantea si es fiscalmente deducible en un período impositivo cierto gasto imputado en el mismo proveniente de un ejercicio prescrito. Ante esta cuestión argumenta la Dirección General de Tributos –en adelante DGT–, que los *«gastos procedentes de un ejercicio prescrito contabilizados en un ejercicio posterior supone necesariamente que dichos gastos se imputen [...] en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que sólo es aplicable la regla especial de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general, debiéndose tener en consideración para la comparación el instituto de la prescripción»*. Tras ello, concluye que *«en la medida en que el consultante pretenda contabilizar [...] un gasto devengado de un ejercicio prescrito, no procederá admitir su deducibilidad fiscal de dicho gasto, una vez registrado contablemente, dado que de admitirse su deducción ello determinaría una tributación inferior de la que*

procedería por aplicación de las normas de imputación generales».

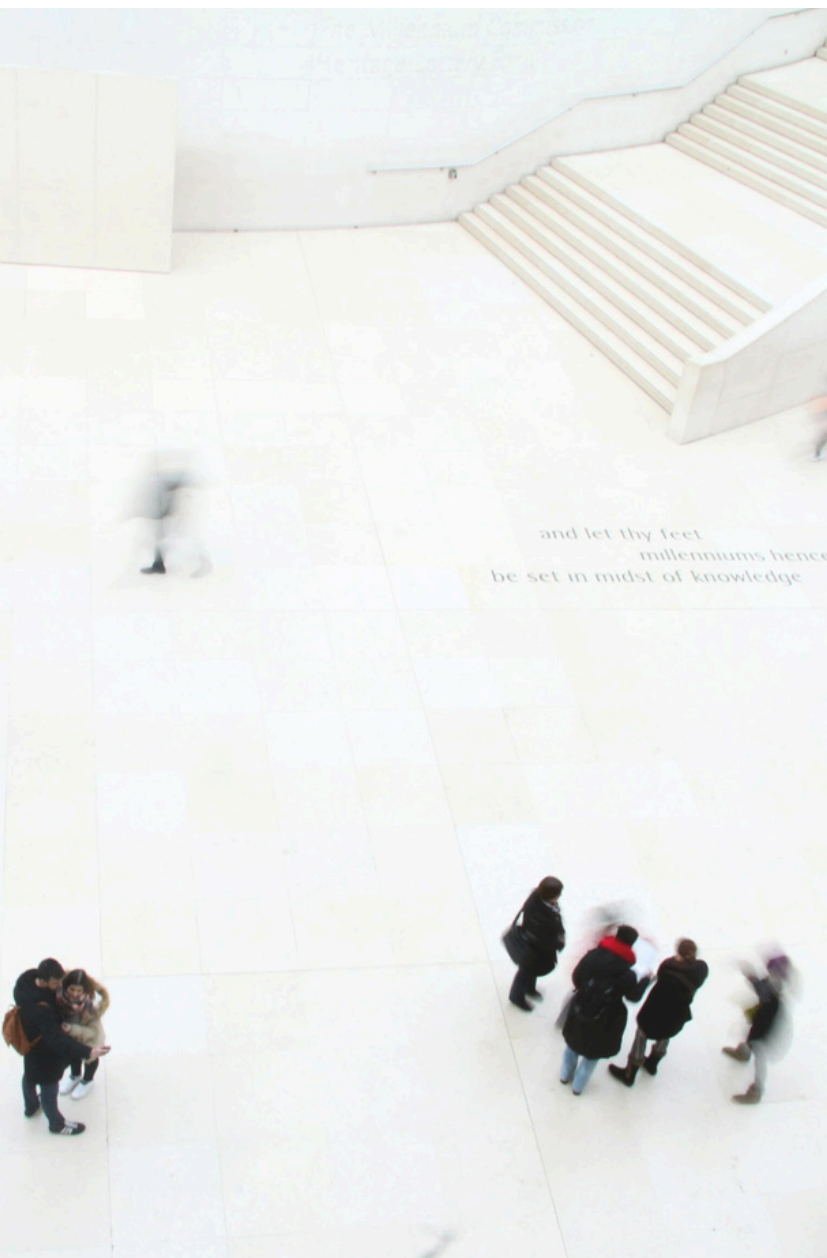
Inferimos así, que la *ratio decidendi* pivota sobre el criterio establecido por aquel entonces en el TRLIS y actualmente en la LIS, de que únicamente un gasto podrá imputarse en un ejercicio posterior al de su devengo cuando de ello no derive una tributación inferior de la que hubiera correspondido.

Sobre el mismo asunto, pero con una motivación más dilatada de su respuesta, versa la consulta vinculante V1814-16[6], en la cual la consultante plantea la posible incidencia que tendrían en la base imponible del IS del año 2015, permutas en las anotaciones contables experimentadas con un período impositivo cuya fecha

de devengo se produjo seis años antes. Ante ello, la conclusión a la que llega la Administración, vuelve a centrarse en el criterio de imputación temporal al establecer que «*en la medida en que la corrección del mencionado error contable determina el registro contable de un gasto en un período impositivo posterior a aquel en el que hubiera procedido su imputación temporal, con arreglo al principio de devengo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11.3 de la LIS, [...] la imputación contable de dicho gasto se integrará en la base imponible del ejercicio 2015, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal*». Por ello, para valorar dicha circunstancia afirma que «*deberá tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción. Así, gastos procedentes de un ejercicio prescrito contabilizados en un ejercicio posterior supone necesariamente que dichos gastos se imputen, de acuerdo con la regla general del artículo 11.1 de la LIS, a aquél ejercicio, en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que sólo es aplicable la regla especial de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general, debiéndose tener en consideración para la comparación el instituto de la prescripción*». A lo que concluye que, «*por tanto, en el supuesto planteado, en la medida en que la consultante registre [...] un cargo en reservas que tiene por objeto corregir un ingreso erróneamente contabilizado en un ejercicio prescrito, procederá denegar la deducibilidad fiscal de dicho cargo, dado que ello determinaría una tributación inferior de la que procedería por aplicación de las normas de imputación generales*».

La exégesis que podemos realizar de esta respuesta es que, a través de una doble vía, la Administración proscribía la posibilidad de realizar la deducción de un gasto proveniente de un ejercicio con la prescripción ganada, ya que no procede ni lo previsto por el artículo 11.1, ni por el 11.3, ambos de la LIS.

Motiva lo anterior argumentando que, necesariamente, un gasto realizado en un ejercicio prescrito debería imputarse a tenor del 11.1 LIS, es decir, a aquel en el que su devengo se hubiera producido, ya que no cabría canalizarlo mediante lo establecido por el 11.3 LIS debido a que, únicamente, podrá efectuarse esto último



cuando de ello no derive una menor tributación, hipótesis que no sería cumplida según el criterio de la DGT. Por ello, el obligado tributario no podrá realizar la imputación al ejercicio de devengo porque, evidentemente, su prescripción ya estaría ganada.

El mismo criterio administrativo emana de otras consultas vinculantes como, por ejemplo, la V0899-15[7], V0578-19[8] o la más reciente V2489-22[9].

III. La STS 1625/2024, de 22 de marzo

Al hilo de esto, la reciente STS 1625/2024[10] presenta una gran relevancia al crear un precedente jurisprudencial en relación con la imputación temporal de los gastos deducibles a efectos fiscales en el ámbito del IS.

Encuentra su génesis en una liquidación provisional del IS relativa al ejercicio 2016 realizada por la Administración a una sociedad, con el fin de regularizar la deducción de ciertos gastos devengados en un período impositivo que, por entonces, estaba prescrito (2009). Al hilo de ello, el obligado tributario efectuará una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo de Andalucía (TEARA, en adelante) que será desestimada, al avalar éste el criterio que venía sosteniendo la Administración.

A posteriori, la representación procesal de la mercantil interpuso un recurso contra el acuerdo del TEARA ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (TSJA, en adelante) que, tras la STSJA 12183/ 2022[11], resultó estimado. De este modo, la sentencia de instancia contempla que en tanto la Administración tributaria conserva el derecho a comprobar la existencia e importe del gasto objeto de deducción en ejercicios ulteriores al de su cobro, provoca que los intereses de la Hacienda Pública queden preservados, resultando prescindible hacer mención del derecho a liquidar, adicionando que no debe confundirse la minoración de la tributación con la propia prescripción. Es aquí donde entra en juego la distinción efectuada con anterioridad acerca de la prescripción del derecho a liquidar y del derecho a comprobar e investigar.

Tras esto, en representación de la Administración

General del Estado, el Abogado del Estado preparó recurso de casación, admitido por la Sección de admisión de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (en adelante, TS) al apreciar un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia[12], origen de la STS 1625/2024, estableciendo su Fundamento Jurídico 1º que la cuestión del interés casacional versa sobre los requisitos presentes en el artículo 11 LIS para admitir la deducibilidad fiscal de un gasto en un ejercicio ulterior al de su devengo.

Así, veremos como en esta Sentencia se contradice la postura que venía manteniendo la Administración al establecer que la prescripción no constituye ningún impedimento a la deducibilidad de un gasto producido en un ejercicio prescrito, avalando el criterio esgrimido por el TSJA.

Para poner de relieve el sentido del fallo del Alto Tribunal, hemos de partir del apartado séptimo de su Fundamento Jurídico 3º, donde se argumenta que, desde un prisma conceptual, *«lo que prescribe es el derecho de la Administración a liquidar o el derecho del contribuyente a rectificar una autoliquidación, escenarios no concernidos en la presente controversia. No cabe predicar una eventual prescripción autónoma de la deducción de un gasto cuando, el contribuyente pretende aplicárselo en un ejercicio no prescrito, máxime teniendo en cuenta que es la propia normativa (art 11.3.1 LIS) la que autoriza la deducción en el mismo ejercicio en el que se produce la ulterior imputación contable del gasto, verificada - recordemos-, con arreglo a la normativa contable»*.

Enlazado con ello, en el siguiente apartado del mismo Fundamento Jurídico, radica la clave de bóveda de la decisión del TS. En él se dispone que *«el artículo 11 LIS no establece como requisito adicional que el ejercicio en el que debe imputarse el gasto, conforme a la regla general del devengo, no se encuentre prescrito»*.

Así, basándose en tal ausencia normativa continúa apuntillando que *«dado que el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las deducciones se regularán en todo caso por ley, el principio de reserva tributaria (art 8.d) LGT) impide adicionar requisitos no previstos en la norma reguladora, en este*

caso, de la deducción».

Con posterioridad pone sobre el escenario una triple motivación que dará luz verde a la deducción de un gasto en un ejercicio prescrito: *«(i) porque la norma fiscal con rango de ley lo está autorizando (a través de la excepción del apartado 3 del art. 11 LIS); (ii) porque la normativa contable permite efectuar dicha contabilización en el periodo posterior a su devengo; (iii) porque constatado el requisito legal de que no se produzca una menor tributación, la capacidad económica del contribuyente (art 31 CE) no puede verse comprometida por un elemento ajeno al art. 11 LIS, pues de seguirse la tesis de la Administración recurrente, dicho gasto no sería deducible ni en el ejercicio en el que se devengó (ejercicio prescrito) ni en el ejercicio en el que se produjo su imputación contable (ejercicio no prescrito)».*

Continúa el TS afianzando esta postura, al reafirmar el criterio del TSJA, subrayando las divergencias existentes entre el derecho a comprobar e investigar previsto en el 66 bis de la LGT y las potestades y funciones de comprobación e investigación presentes en el 115 también de la LGT dirigidas, éstas últimas, a verificar el correcto cumplimiento de la normativa. Así, con ello dictamina que *«indagar un gasto generado (no contabilizado en el ejercicio 2009, gasto que cabe deducir en el ejercicio 2016 (ejercicio en el que se contabiliza) sobre la base de una norma legal que autoriza dicha deducción, entra dentro de las potestades de comprobar e investigar -siguiendo la dicción que el apartado 1 del art.115 LGT-, los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. No se discute aquí un eventual derecho de la Administración a comprobar o investigar, sino su inexcusable deber de garantizar el cumplimiento de las normas tributarias, mediante el ejercicio de las potestades que le reconoce el ordenamiento jurídico con dicho fin, expresión natural de su pleno sometimiento a la ley y al Derecho (art. 103.1 CE), en aras de servir con objetividad los intereses generales».*

Con todo ello, la Sentencia desestima el recurso de casación, no sin fijar, con carácter previo, el criterio interpretativo presente en el Fundamento Jurídico 4º:

«a los efectos del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito».

Recordemos que la Administración sostenía la viabilidad de imputar fiscalmente un gasto en un ejercicio ulterior al de su devengo presente en el artículo 11.3 de la LIS a través de dos pilares. Por un lado, que la referida imputación no implicara un perjuicio la Hacienda Pública, o lo que es lo mismo, una menor tributación de la que hubiera correspondido por la aplicación de la normativa general prevista para la imputación temporal. Por otro lado, que el gasto diferido no tuviera su procedencia o devengo en un ejercicio con la prescripción ganada.

De este modo flexibiliza el Alto Tribunal tales exigencias en favor de los contribuyentes, al suprimir la obligación de que el ejercicio en el que se hubiera producido el devengo del gasto objeto de deducción en un periodo impositivo posterior, no estuviera prescrito.

IV. Implicaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Prima facie, si realizamos una estricta interpretación de esta Sentencia, podemos llegar a inferir que únicamente provocará cambios en los criterios de imputación relativos al IS. No obstante, bajo nuestro punto de vista creemos que su fallo afectará por igual a ciertos elementos de otros tributos. Nos referimos con esto a los rendimientos de actividades económicas previstas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Es decir, sus consecuencias tendrán una doble vertiente.

Esta opinión encuentra su fundamento en la propia normativa del impuesto. Bien es cierto que, tal y como se desprende del art. 14 de la Ley 35/2006[13] (LIRPF, en adelante), la regla general de imputación

en aquel es el criterio de exigibilidad. No obstante, en el art. 14.1.b) está previsto que los rendimientos de las actividades económicas serán imputados *«conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse»*.

A mayor abundamiento, el art. 28.1 LIRPF prevé en el mismo sentido y para el mismo escenario que, la determinación del rendimiento neto a través de la estimación directa se realice conforme a lo dispuesto en la legislación del IS, teniendo siempre presentes las reglas especiales contempladas en el art. 30 LIRPF, donde, en ninguna de ellas, se prevé ninguna especialidad en el ámbito de la imputación temporal.

Por ello, la dirección que emana del fallo de esta Sentencia al tomar un sentido jurisprudencial inédito hasta el momento, creemos que tendrá unas implicaciones mayores de las que a simple vista pudieran estimarse.

V. Referencias

[1] En concreto, por aquel entonces al Código de Comercio (Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio); al Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas); y al propio Plan General de Contabilidad de 1990 (Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad). No obstante, hoy en día estas dos últimas normas serán tanto el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital); como el Plan General de Contabilidad del 2007 (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad).

[2] Aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

[3] Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

[4] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[5] Consulta vinculante V2591-11, de 28 de octubre de 2011, de la Dirección General de Tributos.



[6] Consulta vinculante V1814-16, de 25 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos.

[7] Consulta vinculante V0899-15, de 23 de marzo de 2015, de la Dirección General de Tributos.

[8] Consulta vinculante V0578-19, de 19 de marzo de 2019, de la Dirección General de Tributos.

[9] Consulta vinculante V2489-22, de 1 de diciembre de 2022, de la Dirección General de Tributos.

[10] Sentencia del Tribunal Supremo 1625/2024, de 22 de marzo de 2024; ECLI:ES:TS: 2024:1625; Ponente: Dimitri Teodoro Berberoff Ayuda.

[11] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía 12183/2022, de 10 de junio de 2022; ECLI:ES:TSJAND:2022:12183.

[12] Mediante el Auto del Tribunal Supremo 7786/2023, de 14 de junio de 2023; ECLI:ES:TS:2023:7786A. Recurso de Casación 7261/2022.

[13] 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.



OPINIÓN

DROGUE, F., La paradoja del dato, ¿hoteleros o analistas?

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.

OPINIÓN



LA PARADOJA DEL DATO, ¿HOTELEROS O ANALISTAS?



FABIEN DROGUE

General Manager Paradisus by Meliá
Salinas Lanzarote | Asesor hotelero
Keymets

En los últimos años, los datos se han convertido en el nuevo petróleo para las empresas, y especialmente para las hoteleras, para las cuales la personalización del servicio en busca de maximizar satisfacción del cliente y por consiguiente ingresos es el santo grial. Los empresarios están cada vez más interesados en recopilar grandes volúmenes de datos sobre sus operaciones, clientes y mercado, pero esta tendencia ha generado una paradoja: mientras que la capacidad de recopilar datos ha aumentado exponencialmente, la habilidad para analizarlos y utilizarlos de manera efectiva no le sigue el paso.

I. El hambre del dato

Los hoteleros tienen un hambre voraz. Los escuchamos a diario hablar de «BI» (*Business Intelligence*), de base de datos, de *Big data*. Recopilan

información de innumerables fuentes: sistemas de gestión de propiedades (PMS), reservas en línea, redes sociales, encuestas de satisfacción, programas de fidelización, y más. Esta información suele incluir datos demográficos, preferencias de los huéspedes, historiales de reservas por canales, comportamiento de compra, comentarios en tiempo real, y una interminable lista de etcéteras.

Pero ahí donde parece que tenían cómo saciarse, nace el problema: a pesar de la abundancia de datos disponibles, los hoteleros enfrentan verdaderos retos por convertir estos datos en información accionable. Padecen del síndrome del cliente de buffet incapaz de decidirse entre las docenas de opciones disponibles, el síndrome del niño en la juguetería.

II. Enfoque en la cantidad sobre la calidad

El primer enfoque erróneo que sufren las empresas tiene que ver con el balance desequilibrado entre cantidad y calidad. Se centran en recopilar la mayor cantidad de datos posible, en lugar de enfocarse en la calidad y relevancia de los datos. Nace la sobrecarga de información que es difícil de gestionar y analizar, y por ende la

ineficiencia en balance «*tiempo invertido en gestionar datos*» versus «*utilidad del dato*».

Pongamos el ejemplo de un dato simple: cantidad de carne consumida por cliente en el buffet del hotel. A primera vista, puede parecer un dato relativamente sencillo de conseguir. Contaremos, pesaremos, revisaremos *stock*, restaremos los desperdicios, y tendremos el dato. Ahora bien, ¿qué hacemos con este dato? ¿Es útil por sí sólo? ¿Con qué lo comparamos? ¿Tenemos puntos de referencia?

Ahí, cuando nacen estas preguntas, es cuando el hotelero se percata que la dificultad no reside en disponer del dato sino en lograr hacer del mismo algo útil. ¿Y sí el planteamiento tuviera que hacerse al revés? ¿Y sí antes de recopilar y analizar datos nos planteáramos la pregunta de la utilidad, del impacto real en la toma de decisiones?

III. Silencio de datos

Otro de los grandes retos nace de la estructura digital de las empresas, y de su transformación progresiva, en muchas ocasiones improvisada, o al menos no planificada tomando en cuenta todos los retos de comunicación entre las diferentes herramientas o plataformas. Cuando se vienen a dar cuenta, los empresarios se encuentran con datos fragmentados, almacenados en sistemas dispares que no se comunican entre sí. La consolidación de los datos acaba de convertirse en una odisea, y de su mano, la obtención de una visión integral del negocio también.

IV. Malgastando el tiempo

Como hotelero y consultor, veo cada día a los equipos de *Revenue Management* castigados por este nuevo panorama. Sus responsables les piden análisis tras análisis, presentaciones, más y más precisas, se multiplican las fuentes de datos, y de repente, el *Revenue Manager* se ha convertido en analista, en gestor de base de datos. Entramos en la espiral en la que el tiempo antes dedicado a tomar decisiones y marcar estrategias de *pricing* está ahora asignado en gran proporción a recopilar, tratar, y consolidar datos que no siempre aportan una información relevante.

Otros expertos cuyo tiempo es malgastado a diario son los *F&B Manager*, (responsables de alimentos y

bebidas). Por falta de herramienta, o de conocimiento, muchos de ellos realizan sus ingenierías de menú de manera «*manual*», con tablas Excel, algunas veces incluso introduciendo los datos a mano. La (ostentosamente) llamada «*Ingeniería de menú*», consiste en una sencilla matriz que coloca los diferentes productos de una carta de restaurante en cuatro categorías, en función de su popularidad y rentabilidad.

Dicho análisis se nutre por lo tanto solamente de dos datos: cantidades vendidas, y margen neto. En plena segunda era digital, cuesta creer que un análisis tan sencillo, que depende solo y únicamente de datos de una fuente (TPV, o sistema de facturación del restaurante), no pueda automatizarse. Por cierto ¿de verdad toman decisiones en base a este análisis? La respuesta natural es que sí, por supuesto. La observación del día a día, no obstante, lleva a una respuesta con algunos matices. Dejando de lado el ego de los creadores del menú, aún toca lidiar con la interpretación de las razones de la popularidad... ¿disponemos de este dato? Tal vez... pero en otro lugar, o en otro formato... o puede que simplemente se nos haya olvidado preguntarle al cliente.

IV. Algunas pistas para salir del bucle

¿Cuánto invierten las empresas en formación y capacitación de sus equipos en este ámbito, el del análisis de datos? La incapacidad para analizar y utilizar los datos de manera efectiva tiene implicaciones muy significativas, aun así, son innumerables los trabajadores de hoteles que se ven obligados a formarse por su cuenta para no quedarse atrás. Parece crucial que las empresas inviertan en la capacitación de su personal en habilidades analíticas. Esto incluye la formación en el uso de herramientas analíticas, por supuesto, pero también en la comprensión de los principios de análisis de datos. El sector hotelero necesita con urgencia que sus equipos puedan ampliar su visión y su abanico de herramientas.

Queda claro que, en lugar de centrarse únicamente en la cantidad de datos recopilados, las empresas deben priorizar la calidad y relevancia de los datos, y evitar a toda costa el silencio de datos. Para ello, lo primero es idear y enfocar su transformación digital



en la integración de sus sistemas de datos. Esto puede implicar la adopción de plataformas de gestión de datos que centralicen la información y faciliten el acceso y el análisis integrados, pero también establecer procesos de limpieza y validación de datos para garantizar que la información sea precisa y utilizable. Realizar este tipo de procesos internamente es casi misión imposible para los hoteleros, que no suelen disponer de expertos entre sus filas. Por suerte, existen empresas dedicadas a la adquisición y transformación de datos, que devuelven herramientas como cuadros de mando e informes analíticos muy detallados «*llave en mano*». Puede que uno de los grandes retos de los hoteleros sea el ejercicio de humildad de acudir a expertos para poder dedicar todo el esfuerzo a su propia área de *expertise*.

La paradoja de la gestión del dato está siendo todo un reto para las empresas del sector hotelero, donde la capacidad de recopilarlos ha superado la capacidad de analizarlos y utilizarlos de manera efectiva. Sin embargo, al adoptar un enfoque estratégico que incluya la implementación de herramientas analíticas avanzadas, la capacitación del personal, la integración de sistemas de datos y un enfoque en la calidad de los datos, las empresas pueden aprovechar al máximo el

potencial de los datos. Algunas ya están liderando el camino en esta transformación y han comenzado a utilizar tecnologías avanzadas y enfoques innovadores para recopilar y analizar datos, ofreciendo experiencias personalizadas y optimizadas a sus huéspedes. Lo que tienen en común todas ellas: han asumido que esta especialidad está fuera de su área de conocimiento y se han rodeado de empresas expertas en la materia, que les ayudan a diseñar estrategias de transformación digital y de análisis de datos con enfoque a largo plazo y visión global.

LA ENTREVISTA

LA ENTREVISTA

José M^a Fernández Comas: LegalTech e innovación y su importancia en el mundo del Derecho, por Miriam Martínez Pérez.

LA ENTREVISTA

JOSÉ M^a
FERNÁNDEZ
COMAS

Fundador de Derecho
Práctico Media



JOSÉ M^a FERNÁNDEZ COMAS: LEGALTECH E INNOVACIÓN Y SU IMPORTANCIA EN EL MUNDO DEL DERECHO

Miriam Martínez Pérez

Hablamos de LegalTech continuamente en infinidad de foros, pero ¿qué debemos entender por LegalTech?

Lo primero que se puede pensar que LegalTech es sólo tecnología legal, pero bajo mi punto de vista no es así. La tecnología es el hito último de un proceso de transformación que debe empezar en las personas, seguir con los procesos y terminar con la implementación de legaltech. Sé que esta descripción está muy manida, pero no seguir esta hoja de ruta sólo puede conducir, como mínimo, a la frustración del que

contrata tecnología.

Imaginemos lo que sucede en un aeropuerto, como analogía de un despacho o una asesoría jurídica de empresa, al aterrizar un avión, que sería la *LegalTech*. Pongámonos en la situación de que en ese aeropuerto las pistas están deficientemente asfaltadas, y el personal de tierra o de la torre de control no está conveniente motivado o formado. Esas personas deberían estar entrenadas e incentivadas para tener la pista de aterrizaje en perfectas condiciones, conociendo,

definiendo y mapeando todos los procesos que permitan al avión aterrizar de forma exitosa. Si permitimos que la *LegalTech* aterrice en un campo de coles sin la implicación de las personas, sin duda lo hará, pero sin duda la experiencia no será óptima.

Y dejadme que ponga especial énfasis en esa formación a los profesionales de las organizaciones, especialmente en competencias digitales, y ahí deben entrar también el aprendizaje de metodologías como *legal design* o *legal project management*. Creo que esa es la mejor manera de poner a las personas en el centro, un concepto del que tanto se habla.

¿En qué aspectos del ámbito del Derecho ha tenido incidencia el LegalTech?

Creo que LegalTech, sobre todo tras el impulso que le está proporcionando la IA generativa, va a cambiar muchos aspectos del mundo jurídico. Por no extenderme demasiado, te diré que están cambiando muchas cosas en lo que se llama Acceso a la Justicia, en el que caben no sólo las propias herramientas que se están implementando en la propia Administración de Justicia (que, aunque no se le dé la suficiente visibilidad, están ahí) como esas plataformas privadas en el que usuarios y empresas pueden reclamar asuntos de forma ágil y segura.

Te pongo un ejemplo en el ámbito de la justicia. El programa de automatización de juicios monitorios del Ministerio de Justicia ha empezado a ejecutarse. Aunque pueda parecer que eso solo beneficia a los grandes operadores que gestionan demandas masivas y recuperación judicial, puede ser el inicio de un alivio en el colapso de la Administración de Justicia.

También el mundo universitario se está viendo impactado por esta revolución tecnológica. Los planes docentes de Derecho están incorporando a un ritmo menos rápido del que deseáramos conocimientos vinculados a *LegalTech* como *compliance*, privacidad, IA y otras disciplinas.

También la forma de buscar información jurídica está cambiando radicalmente, especialmente en este último año. Ya no se trata de buscar jurisprudencia en bases de datos tradicionales en las que la búsqueda te ofrece decenas, centenares de resultados que el usuario tiene

que ir filtrando. En estos momentos hay herramientas con IAGen que ofrece una experiencia interactiva entre el jurista y el software que es sumamente enriquecedora, con la particularidad de que estas soluciones especializadas, al contrario que la tecnología generalista como ChatGPT y otras, sí actualizan esa información y sí identifican el origen de esa información.

Entonces, ¿LegalTech e Inteligencia Artificial en Derecho son lo mismo?

En absoluto. Es indudable que la IA Generativa está en pleno *hype*, algo entendible por el alcance que está empezando a tener y las expectativas futuras que se han creado. Pero la IA de cualquier tipo hay que aplicarla sólo allá donde tenga sentido, y no siempre tiene sentido el uso de la IA, generativa o no. *LegalTech* también es *blockchain* o tecnologías no tan sexys como el CRM adaptado a los despachos u otras herramientas.

¿Cómo se está innovando en el ámbito jurídico en relación con el LegalTech?

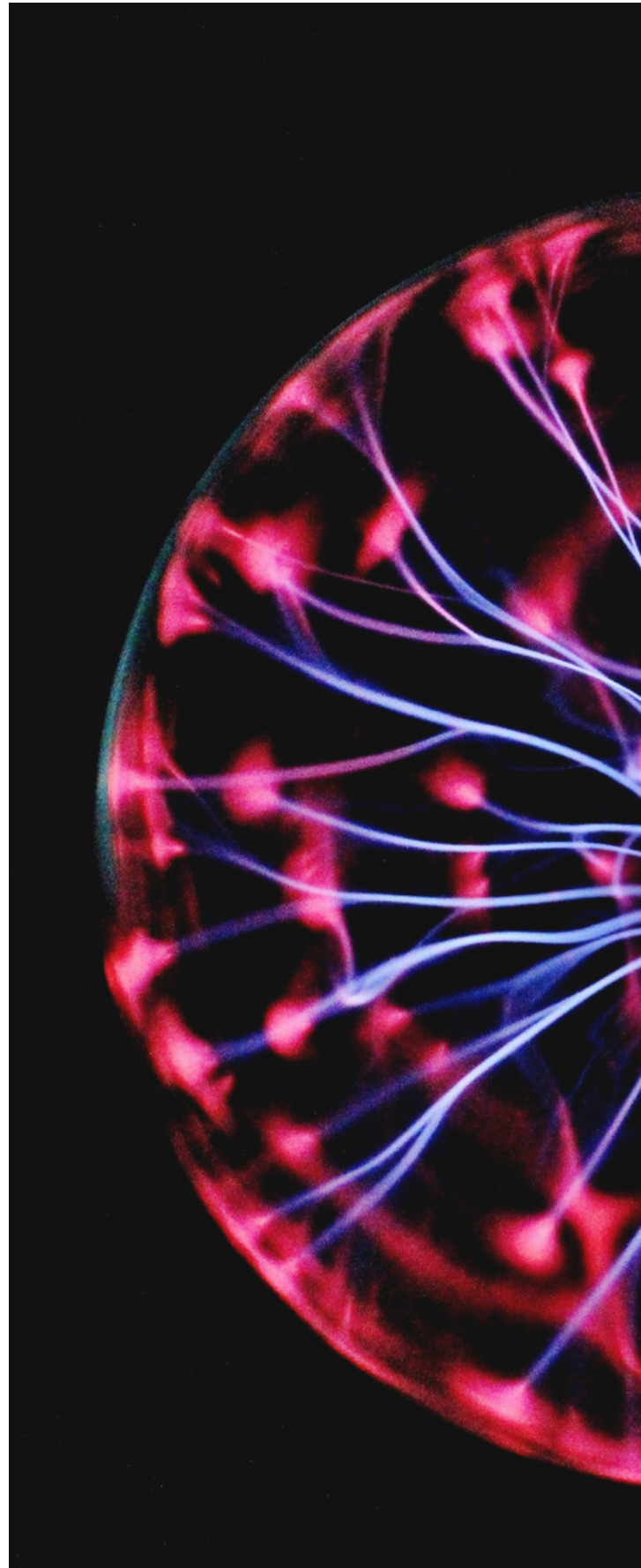
Pues a veces se habla más de lo que realmente se hace en innovación, pero sí es cierto que estamos viendo proyectos muy interesantes al respecto. Personalmente, me gustan dos definiciones de innovación para saber de lo que hablamos. La primera es bastante conocida, la de HERNÁN BUCARINI, que dice que «*innovar es ver lo que todo el mundo ve, pensar lo que algunos piensan y hacer lo que nadie hace*». Y también está la de JESSICA VANDER PLOEG, que afirma que «*la innovación legal significa hacer algo todos los días que te asusta*». A ambas cabría añadir que hay que innovar con un objetivo claro y razonable, no innovar por innovar. Por ejemplo, creo que se innova cuando se organizan hackathones en las facultades de Derecho, cuando se está transformando la forma de buscar información jurídica con herramientas como GenIA-L, de Lefebvre, y Vincent AI, de vLex. ¿Tienen sentido esas innovaciones? Tienen todo el sentido del mundo.

¿Qué futuro nos depara con el LegalTech y la Inteligencia Artificial? ¿Se extinguirán los servicios jurídicos tradicionales?

Tu pregunta me evoca lo que está pasando con los ALSP, el acrónimo en inglés de Proveedores de

Servicios Legales Alternativos.

Estas firmas se distinguen por ser voraces consumidores de tecnología, emplear metodologías como el *legal project management* (lo que les permite ser eficientes y competitivos) y, por todo ello, proponer presupuestos cerrados a, por ejemplo, asesorías jurídicas de empresa. En alguna ocasión desde los medios se ha afirmado que las empresas cada vez contratan menos este tipo de servicios porque prefieren la confianza y fiabilidad que, en principio, pueden proporcionar una gran firma. Más allá de lo acertado de ese análisis, lo cierto es que grandes despachos han creado sus propias áreas de servicios alternativos o *low cost*, que no sólo se dirigen a las empresas, sino que también sirven a esas mismas firmas. De una forma u otra, los servicios jurídicos se están transformando, y lo que provoca *LegalTech* es que esa realidad no sólo afecte a grandes firmas, sino también a medianos y pequeños despachos. Y es que lo más importante es que los clientes lo están demandando.



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.