

I. Disposiciones generales

MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES

- 3322** *ENTRADA EN VIGOR del Canje de Notas constitutivo de Acuerdo entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos, por el que se regulan los privilegios e inmunidades de los funcionarios de enlace en Europol, hecho en Madrid el 27 de enero de 1999, cuya aplicación provisional fue publicada en el «Boletín Oficial del Estado» número 49, de 26 de febrero de 1999.*

El Canje de Notas constitutivo de Acuerdo entre el Reino de España y el Reino de los Países Bajos por el que se regulan los privilegios e inmunidades de los funcionarios de enlace en Europol, hecho en Madrid el 27 de enero de 1999, entró en vigor el 1 de agosto de 1999, primer día del mes siguiente a la fecha de la segunda nota de comunicación de cumplimiento de los requisitos legales internos, según se establece en los textos de las Notas que lo constituyen.

Lo que se hace público para conocimiento general, completando así la inserción efectuada en el «Boletín Oficial del Estado» número 49, de 26 de febrero de 1999. Madrid, 4 de febrero de 2004.—El Secretario general técnico, Julio Núñez Montesinos.

MINISTERIO DE HACIENDA

- 3323** *RESOLUCIÓN 1/2004, de 6 de febrero, de la Dirección General de Tributos, sobre el tratamiento de los contratos de «factoring» en el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

La reciente entrada en vigor de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (B.O.E. del 31), ha supuesto la modificación de diversos preceptos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (B.O.E. del 29), en lo relativo al tratamiento en este tributo de los denominados contratos de «factoring».

Estas modificaciones tienen su origen en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de junio de 2003, recaída en el Asunto C-305/01, en la que el Alto Tribunal ha analizado esta cuestión.

El alcance que haya de darse a las modificaciones efectuadas ha suscitado diversas dudas, razón por la cual esta Dirección General ha considerado oportuno dictar la siguiente Resolución.

I

Con carácter previo a la determinación del tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las ope-

raciones que surgen de un contrato de «factoring», es precisa una delimitación del referido contrato, si bien ha de señalarse que el mismo no está definido legalmente, por lo que su delimitación ha de realizarse sobre la base de la doctrina y la jurisprudencia.

Se puede definir el «factoring» como aquel contrato por el cual un empresario (el cedente) transmite los créditos comerciales de que es titular frente a su clientela a otro empresario (la sociedad de «factoring», cesionario o factor), que se compromete a cambio a prestar una serie de servicios respecto de dichos créditos.

Aun cuando el contrato de «factoring», por su carácter atípico, complejo y mixto, no admite fácilmente una caracterización o descripción única, sí que cabe esquematizar las principales funciones que se realizan en el desarrollo de este contrato como sigue:

Función de gestión, en desarrollo de la cual la sociedad de «factoring» se encarga de todas las actividades empresariales que implica la gestión del cobro de los créditos cedidos por el empresario cedente.

Función de garantía, consistente en la asunción del riesgo de insolvencia del deudor cuyo crédito es cedido.

Función de financiación, que permite al empresario cedente el anticipo de los fondos correspondientes a los fondos cedidos.

La primera de estas funciones se suele presentar en la mayor parte de los contratos de «factoring»; no ocurre lo mismo con la segunda y la tercera.

Es importante distinguir los contratos de «factoring» en función de la asunción del riesgo de insolvencia de los deudores de los créditos cedidos. Así, se denomina «factoring» sin recurso, o «factoring» propio, aquel en el cual el factor o cesionario del crédito asume el citado riesgo de insolvencia, calificándose como «factoring» con recurso, o «factoring» impropio, la modalidad en la cual el factor o cesionario no asume dicho riesgo, pudiendo, por tanto, dirigirse contra el cedente el caso de impago por el deudor.

Cuanto se acaba de señalar encuentra su apoyo en la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2003, cuyo Fundamento de derecho segundo concreta que:

«El contrato de “factoring”, que se califica como atípico, mixto y complejo, está destinado a cumplir diversas finalidades económicas y jurídicas del empresario mediante una sociedad especializada, que se integran en variadas funciones de ésta, como son principalmente la administrativa o de gestión —la sociedad se encarga de cobrar el crédito y posibilita que el cliente prescindiera de los medios y gastos burocráticos que tal actividad lleva consigo—, la de garantía —la sociedad, siempre que se cumplan determinadas condiciones delimitadas en el contrato, asume el riesgo de insolvencia del deudor cedido— y de financiación —entre las prestaciones ofrecidas por la sociedad se encuentra con frecuencia la de anticipar el importe de los créditos transmitidos al empresario para procurarle una situación de liquidez—, a las que, a veces, se unen otros servicios complementarios, como la contabilidad de ventas, la realización de estudios de mercado, la investigación y selección de clientela, etcétera.

La doctrina admite dos modalidades de este contrato: a) el “factoring” con recurso o impropio, en que los servicios del factor consisten en la administración y ges-

tión de los créditos cedidos por el cliente, y en la financiación mediante el anticipo de todo o parte de su importe; y b) el "factoring" sin recurso o propio, donde, a los servicios que caracterizan al "factoring" con recurso, se incorpora otro de garantía por el que se produce un traspaso del riesgo de insolvencia del deudor cedido, que va del empresario al factor, de forma que produzca la insolvencia en los términos pactados en el contrato de "factoring", no recae sobre el cedente sino sobre el cesionario, sin que éste pueda reclamar del cliente el importe de los créditos impagados.

Otra clasificación doctrinal del contrato de "factoring" distingue entre el configurado por las partes como contrato marco o preliminar de futuras cesiones de créditos a realizar en ejecución de aquél, y el relativo a la cesión global y anticipada de créditos futuros.

Conviene explicar que, dada la atipicidad indicada y la diversidad de las funciones que cabe integrar en la relación de "factoring", no es posible establecer un contenido uniforme de este contrato, por lo que se precisa el análisis de las concretas estipulaciones de cada supuesto particular para conocer exactamente cuáles son las prestaciones a que se obligan los interesados».

Las modificaciones introducidas en la Ley 37/1992, en vigor a partir del 1 de enero de 2004, versan sobre las operaciones que se realicen en desarrollo de los contratos que reúnan las características que se acaba de señalar, de acuerdo con la delimitación que realiza el Tribunal Supremo, sin que, por tanto, quepa su extrapolación a otras operaciones, a las que habrá que dar el tratamiento que les corresponda.

II

Para analizar la incidencia que tienen las operaciones que se realizan en desarrollo de un contrato de «factoring», es preciso distinguir las situaciones en las que se encuentran cedente y cesionario.

En relación con el cedente, hay que hacer referencia al primer precepto de la Ley 37/1992 en el que se aborda la incidencia de los contratos de «factoring», que es su artículo 9.1.º c). En este artículo se asimila a las operaciones realizadas a título oneroso el cambio de afectación de bienes corporales de un sector diferenciado a otro de la actividad empresarial o profesional.

En el mismo precepto se definen como sectores diferenciados de la actividad, con carácter general, aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos. Junto con esta definición general de sector diferenciado de la actividad, el artículo 9.1.º c) de la Ley 37/1992 señala otras actividades que, por mandato expreso de la norma, constituyen igualmente un sector diferenciado de la misma. Entre estas actividades se encuentra la de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de «factoring».

La inclusión de las operaciones de cesión de créditos y préstamos como un sector diferenciado de la actividad, mediante la adición de una nueva letra, d'), al artículo 9.1.º c) de la Ley 37/1992, se realizó por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (B.O.E. del 31). La modificación operada por la Ley 62/2003 ha consistido en excluir de la consideración como sector diferenciado de la actividad las cesiones de créditos y préstamos que se realizan en el marco de un contrato de «factoring».

La razón de esta exclusión se encuentra en el carácter que la Sentencia de 26 de junio de 2003, que se ha citado, da a este tipo de operaciones. En dicha Sentencia, el Tribunal de Justicia analiza las operaciones que han de considerarse efectuadas desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando, en el marco de un contrato de «factoring», un empresario o profesio-

sional, el cedente, cede créditos a otro empresario o profesional, el cesionario o factor, que será quien se encargue del cobro de los mismos a su vencimiento.

En este tipo de operaciones, el Tribunal analiza los servicios prestados por el cesionario de los créditos o factor, determinando la exención o no de los mismos en los términos que se exponen en el punto III de esta Resolución. Para cualquiera de los supuestos que se someten a la consideración del Tribunal, el análisis realizado por éste se refiere a los servicios que el adquirente del crédito o cesionario presta al cedente o titular inicial del mismo. El Tribunal resta sustantividad propia a la operación de cesión, entendiéndose que ésta no es más que el medio a través del cual se instrumenta la prestación de servicios que el factor o cesionario efectúa a favor del cedente.

En consecuencia, las cesiones de créditos que se efectúan en el desarrollo de un contrato de «factoring», cuya existencia es innegable desde un punto de vista real o contractual, carecen de trascendencia desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido, según se desprende de la Sentencia de 26 de junio de 2003 que se ha venido citando, en la medida en que no son más que el medio a través del cual se instrumentan los servicios que el cesionario de los mismos o factor presta a sus clientes.

Careciendo de relevancia, no tenía sentido que la Ley 37/1992 mantuviese la existencia de un sector diferenciado de la actividad que, para el caso de empresarios o profesionales que no realizan más cesiones de créditos que las efectuadas en el marco de contratos de «factoring», no había de contener más que operaciones carentes de sustantividad o efecto alguno para el cedente a los efectos de este tributo.

Esta es la justificación de la modificación introducida por la Ley 62/2003 en la Ley 37/1992.

Debe señalarse que en todo caso se mantiene la configuración como sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional de cualesquiera otras cesiones de créditos y préstamos, es decir, de las realizadas al margen o con independencia de un contrato de «factoring». En consecuencia, en caso de que un empresario o profesional realice cesiones de créditos o préstamos con independencia o al margen de un contrato de «factoring», dichas cesiones de créditos o préstamos constituirán, por mandato legal, un sector diferenciado de la actividad, tanto si dicho empresario o profesional realiza simultáneamente otras cesiones de créditos en el marco de un contrato de «factoring», irrelevantes para él como ya se ha dicho, como si no es así.

III

Las otras modificaciones operadas por la Ley 62/2003 en la Ley 37/1992 en relación con este tipo de contrato se han realizado en el número 18.º del apartado uno de su artículo 20. Dicho precepto establece la exención de una serie de operaciones financieras, entre las que se encuentran las siguientes:

a) Los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro, y las demás operaciones relacionadas con los mismos, incluidos los servicios de cobro o pago prestados por el depositario en favor del depositante.

La exención no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se extiende la exención a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de «factoring», con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

b) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

La exención se extiende a las operaciones siguientes:
La compensación interbancaria de cheques y talones.
La aceptación y la gestión de la aceptación.

El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.

No se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de «factoring», con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

c) La transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere la letra anterior, incluso la transmisión de efectos descontados.

No se incluye en la exención la cesión de efectos en comisión de cobranza. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de «factoring», con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

Las tres operaciones financieras a que se acaba de hacer referencia, y las excepciones a las mismas que contienen en los preceptos que se han reproducido, tienen como característica común la división de las diversas funciones que se integran en un contrato de «factoring» en dos categorías:

Los servicios de financiación, o de anticipo de fondos, como los califica la propia Ley 37/1992.

El resto de servicios que se prestan al cedente en el marco de los referidos contratos.

Para estos últimos, la Ley 37/1992, tras la modificación introducida en la misma por la Ley 62/2003, no hace distinción, señalando la exclusión de los mismos de la exención que se establece en su artículo 20.uno.18.º

Esta exclusión de la exención trae su causa igualmente de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades a que se hizo referencia anteriormente, en particular, de su apartado 80, que dice lo siguiente:

«En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que una actividad económica mediante la cual un operador compra créditos asumiendo el riesgo de impago y, como contrapartida, aplica a sus clientes una comisión, constituye un «cobro de créditos», en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), número 3, «in fine», de la Sexta Directiva y, por tanto, está excluida de la exención prevista en esta disposición».

Respecto a la que se ha denominado función de financiación o servicio de anticipo de fondos, la exclusión del mismo de la no exención plantea la duda del tratamiento que haya de darse a dicho servicio.

Sobre este particular, debe tenerse en cuenta que la Ley 37/1992 es transposición al derecho interno de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido. El artículo 20.uno.18.º de la citada Ley 37/1992 transpone el artículo 13.B.d) de la norma comunitaria que se ha citado. Este último precepto señala lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

d) las operaciones siguientes:

1. la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;

[...]

3. las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;
[...]

En la aplicación a este caso de estos supuestos de exención es necesario tener presente la situación valorada por el Tribunal en el Asunto de referencia. Los apartados 15 a 18 de la Sentencia describen dicha situación. Estos apartados señalan lo siguiente:

«15. En virtud de un contrato de «factoring» de 27 de junio de 1991, Factoring KG se comprometió con M-GmbH, por un lado, a adquirir, dentro de un marco previamente fijado en cada caso por ella, los créditos de M-GmbH frente a los distribuidores por razón de las entregas de vehículos. Por lo que respecta a los créditos así adquiridos, «factoring» KG asumía el riesgo de insolvencia sin derecho de repetición contra M-GmbH. La obligación de pago de la garantía era exigible, en caso de impago por parte del distribuidor, 150 días después del vencimiento de la factura respectiva.

16. Por otro lado, Factoring KG se comprometió a cobrar los demás créditos de M-GmbH, pero con un derecho de repetición frente a este último, así como a llevar la contabilidad de los deudores y a enviar a M-GmbH la documentación que le permitiera apreciar el estado de sus relaciones comerciales con cada uno de ellos.

17. Factoring KG debía abonar a M-GmbH el valor nominal de los créditos adquiridos durante una semana. El pago debía efectuarse el tercer día laborable de la semana siguiente, una vez deducidas las comisiones pactadas, que comprendían una comisión de «factoring» del 2 % y una prima de garantía del 1 % del valor nominal de dichos créditos.

18. Por su parte, M-GmbH se comprometía a pagar, además de dichas comisiones, intereses calculados sobre los saldos deudores diarios de los distribuidores de Factoring KG. El tipo de interés debía ser superior en un 1,8 % al tipo medio de interés que había de pagar Factoring KG por su refinanciación».

De esta descripción de los hechos se deduce que las prestaciones de servicios sometidas a la valoración del Tribunal de Justicia incluían tanto servicios de financiación o anticipo de fondos como otros servicios, quedando cada uno de ellos retribuido por su contraprestación específica. Asimismo, la sociedad de «factoring» había suscrito con su cedente contratos de «factoring» propio e impropio.

Una vez establecido que los servicios prestados en el marco de un contrato de «factoring» son servicios incluidos en el ámbito de aplicación del Impuesto, que era la primera cuestión planteada al Tribunal, su análisis se limita a la exención o no de los servicios retribuidos por las denominadas comisiones de «factoring» y prima de garantía, sin que en el resto de la Sentencia se vuelva a analizar la exención o no de los servicios de anticipo de fondos. Asimismo, es la exención que se regula en el número 3 del artículo 13.B.d) de la Sexta Directiva aquella cuya aplicabilidad se discute por el Tribunal.

La conclusión a la que se llega por parte del Tribunal de Justicia en cuanto a los servicios que se retribuyen mediante las comisiones de «factoring» y prima de garantía ya se ha señalado con anterioridad.

En cuanto a la exención de los servicios de anticipo de fondos, en la medida en que el Tribunal de Justicia no se vuelve a ocupar de ellos en el resto de la Sentencia, ha de concluirse que se consideran exentos del tributo, conforme a la exención prevista en el artículo 13.B.d.1 de la Sexta Directiva. A esta interpretación responden las modificaciones introducidas en la Ley 37/1992 por la Ley 62/2003.

Es importante tener en cuenta el contexto en el que se dicta la Sentencia del Tribunal de Justicia a la que se ha venido haciendo referencia, en el que había contraprestaciones específicas para cada una de las tres funciones que se han citado en el apartado I de esta Resolución.

Sobre esta cuestión hay que tener en cuenta dos posibilidades:

1.^a En primer lugar, puede ocurrir que la comisión que se pacte, en forma de descuento, sobre los créditos cedidos en el marco del contrato de «factoring», sea una comisión total que englobe el conjunto de prestaciones que se realizan en el desarrollo del mismo. En tal caso, habrá que aplicar lo dispuesto en el artículo 79.dos de la Ley 37/1992, conforme al cual cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

En consecuencia, si se hubiese pactado una contraprestación única, sin distinguir entre la parte relativa a la prestación de servicios de anticipo de fondos y el resto de prestaciones que pueda haber, habrá que estimar, conforme al valor de mercado de cada una de las prestaciones de servicios que se realicen, la parte del precio correspondiente a cada una de ellas.

2.^a En segundo lugar, hay que considerar la posibilidad de que las cantidades que se atribuyan a cada una de las prestaciones que realice el factor a favor del cedente de créditos se aparten de los valores normales de mercado.

En este particular, hay que hacer referencia al artículo 78.dos.1.º de la Ley 37/1992 y en concreto a una de las condiciones que establece dicho precepto para excluir los intereses por aplazamiento de la base imponible de las operaciones. Esta condición consiste en que dichos intereses no superen los usualmente aplicados en el mercado para este tipo de operaciones.

La exclusión de los intereses por aplazamientos concedidos por los empresarios o profesionales que realizan las operaciones, el pago de cuyo precio se aplaza, de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, tiene su razón de ser en la consideración de los mismos como contraprestación de una operación de financiación exenta, concretamente de la concesión de un préstamo.

En consecuencia, y haciendo una interpretación coherente y sistemática de la Ley, ha de concluirse que las cantidades que se podrán considerar como contraprestación de operaciones exentas, en tanto que intereses por financiación, no podrá exceder del tipo de interés usualmente aplicado para este tipo de operaciones. Las cantidades que excedan de este importe habrán de ser tratadas como contraprestación de operaciones fuera de la exención prevista para las operaciones de concesión de créditos y préstamos, y en consecuencia resultan sujetas y no exentas.

IV

Relacionado con las anteriores cuestiones se encuentra el problema de la determinación del devengo del tributo correspondiente a las distintas prestaciones que, como ya se ha dicho, puede haber en el marco de un contrato de «factoring». Esta cuestión no sólo es relevante en cuanto a la fijación del momento de nacimiento de la obligación de ingreso del tributo y del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por sus destinatarios, sino que también incide en la determinación del periodo al cual han de imputarse las operaciones para la fijación del porcentaje de deducción de la entidad cesionaria.

Así se deduce de lo dispuesto por el artículo 104.seis de la Ley 37/1992, conforme al cual para la imputación temporal de las operaciones a computar para el cálculo

de la prorrata de deducción, se tendrán en cuenta las normas sobre devengo establecidas en el Título VI de la propia Ley 37/1992.

En relación con los contratos de «factoring», ha de citarse el artículo 75.uno.7.º de la Ley 37/1992, de acuerdo con el cual en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, el devengo del Impuesto se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

Señala el mismo precepto en su segundo párrafo que, no obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Tal y como se ha señalado en el apartado I de esta Resolución, en el marco de los contratos de «factoring» se pueden distinguir las funciones de financiación, gestión y garantía.

La función de financiación no tiene sentido más que en relación con el tiempo, ya que es en función del vencimiento de los créditos cedidos como se determina el importe de los intereses a satisfacer, debiendo configurarse, pues, como una operación de tracto sucesivo. Las funciones de gestión y garantía, apreciadas con respecto a un crédito específico objeto de cesión en el marco de un contrato de «factoring», podrían ser consideradas como operaciones de distinta naturaleza; no obstante, si su análisis se realiza por referencia a un único contrato de «factoring», en el desarrollo del cual el empresario o profesional cede los créditos propios de su actividad comercial al factor o entidad de «factoring» con la que ha suscrito el oportuno contrato, ha de concluirse que es igualmente por referencia al tiempo como cobra sentido la prestación, ya que serán los créditos incluidos en el ámbito temporal al que se refiera el contrato de «factoring» los que se cederán en el desarrollo del mismo. En consecuencia, ha de tratarse asimismo como una prestación de tracto sucesivo.

De lo anterior se deduce que el conjunto de las prestaciones que se desarrollan en un contrato de «factoring» marco, en el seno del cual se realizan sucesivas cesiones de créditos, son operaciones de tracto sucesivo, para las cuales el devengo del Impuesto se produce en el momento en que resulte exigible la parte o el total del precio correspondiente a las mismas.

Considerando que es habitual en este tipo de contratos la liquidación de las cantidades correspondientes al descuento, es decir, mediante la detracción de su importe de los créditos cedidos por parte de los cedentes, se deduce que es cuando se produzcan las respectivas cesiones cuando se devengará el tributo, en su caso, correspondiente a las mismas y, a la vez, se fijará el momento de imputación de los importes correspondientes para la determinación de la prorrata de deducción. Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de la aplicación cuando proceda del segundo párrafo del antes citado artículo 75.uno.7.º de la Ley del Impuesto.

V

La última cuestión que se plantea en relación con este tipo de contratos es la relativa a la entrada en vigor de los nuevos criterios contenidos en esta Resolución.

En este sentido, hay que tener en cuenta que la entrada en vigor de la Ley 62/2003, que es la que ha modificado los preceptos de la Ley 37/1992 a que se ha hecho referencia en los puntos anteriores de esta Resolución, ha entrado en vigor el 1 de enero de 2004, según establece su disposición final decimonovena.

No obstante, hay que considerar lo dispuesto en el artículo 107.4 de la Ley 230/1963, General Tributaria, conforme al cual la Administración tributaria está obligada a aplicar al consultante los criterios expresados en las contestaciones a las consultas por éstos formuladas salvo en los supuestos en que se modifique la legislación o exista jurisprudencia aplicable.

En consecuencia, es a partir de esta fecha, 1 de enero de 2004, cuando han de aplicarse los criterios contenidos en esta Resolución. Para las operaciones realizadas con anterioridad a la misma, serán de aplicación los criterios previamente fijados por esta Dirección General, en particular, entre otras, en las Resoluciones de 24 de noviembre de 1986 (B.O.E. del 19 de diciembre) y de 24 y 31 de julio de 1987 (B.O.E. de 13 y 14 de agosto, respectivamente).

Madrid, 6 de febrero de 2004.—El Director General, Miguel Ángel Sánchez Sánchez.

MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES

3324 *ORDEN TAS/399/2004, de 12 de febrero, sobre presentación en soporte informático de los partes médicos de baja, confirmación de la baja y alta correspondientes a procesos de incapacidad temporal.*

El artículo 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, consagra e impulsa la apertura decidida de la Ley hacia la mayor tecnificación y modernización de la actuación administrativa, propugnando a este respecto la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, tanto por parte de las Administraciones Públicas, en el desarrollo y ejercicio de sus actividades y competencias, como por parte de los ciudadanos en sus relaciones con dichas Administraciones Públicas.

En línea con lo anterior, la Orden del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, de 3 de abril de 1995, reguló el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en relación con la inscripción de empresas, afiliación, altas y bajas de trabajadores, cotización y recaudación en el ámbito de la Seguridad Social (sistema de Remisión Electrónica de Datos -RED-).

El artículo 30 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, facultó al Ministro de Trabajo y Asuntos Sociales para determinar los supuestos y condiciones en que determinadas empresas, cualquiera que fuere el régimen de encuadramiento en la Seguridad Social, deberían presentar en soporte informático los datos relativos a la inscripción de empresas, afiliación, altas y bajas de trabajadores y variaciones de datos de unas y otros, así como los referidos a cotización y recaudación en el ámbito de la Seguridad Social y cualesquiera otros exigidos en la normativa de la misma.

En consecuencia, la utilización del sistema de Remisión Electrónica de Datos ha sido progresivamente objeto de ampliación obligatoria a diferentes colectivos, de acuerdo con lo establecido en las sucesivas disposiciones legales que a tal objeto se han dictado.

Asimismo, el artículo 27 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, añadió un párrafo al citado artículo 30 de

la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, en el que se recoge que se faculta al Ministro de Trabajo y Asuntos Sociales para determinar los supuestos y condiciones en que las empresas deberán presentar en soporte informático los partes de baja y alta, correspondientes a procesos de incapacidad temporal, de los trabajadores a su servicio.

En base a las citadas previsiones legales se regula el envío de los partes de baja médica, confirmación de la baja y alta médica relativos a procesos de incapacidad temporal a través del sistema de Remisión Electrónica de Datos, determinando las condiciones y características que han de regir este procedimiento.

En su virtud, y en uso de las facultades atribuidas por el segundo párrafo del artículo 30 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, en la redacción dada por el artículo 27 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, previa autorización de la Ministra de Administraciones Públicas y de conformidad con el Consejo de Estado, dispongo:

Artículo 1. *Ámbito de aplicación.*

Las empresas incorporadas al sistema de Remisión Electrónica de Datos (RED) deberán utilizar dicho procedimiento informático para remitir a la entidad gestora o a la mutua de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, en la forma establecida en el artículo siguiente, las copias de los partes médicos de baja, confirmación de la baja y de alta que les presenten los trabajadores, y a los que se refiere la Orden del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, de 19 de junio de 1997, que desarrolla el Real Decreto 575/1997, de 18 de abril, sobre determinados aspectos de la gestión y control de la prestación económica por incapacidad temporal.

La obligación de presentar las copias de los partes médicos, por el sistema al que se refiere el párrafo anterior, también alcanzará a las agrupaciones de empresas y a los profesionales colegiados que por acuerdo o representación de la empresa vengán presentando o presenten dichos partes médicos y estén o sean autorizados para la utilización del sistema RED.

Artículo 2. *Forma de presentación.*

Las copias de los partes médicos de baja, de confirmación de la baja y de alta a que se refiere el artículo anterior habrán de transmitirse de la misma forma en que se presentan los documentos de afiliación y cotización en el sistema RED al Instituto Nacional de la Seguridad Social, quien dará el trámite que corresponda a las a él destinadas y, a su vez, y asimismo mediante los medios informáticos existentes, dentro de las 48 horas siguientes, procederá a distribuir y reenviar el resto al Instituto Social de la Marina y a las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, según corresponda.

El acceso a la consulta, el tratamiento y la explotación de los datos que figuren en las copias de los partes únicamente podrán ser realizados por la entidad gestora o colaboradora destinataria de las mismas.

Artículo 3. *Soporte papel de los partes médicos.*

La presentación telemática de las copias de los partes médicos indicados determinará que las mismas no deban presentarse en soporte papel.

Los modelos de las copias de los partes médicos en soporte papel deberán ser guardados por las empresas durante un plazo de cuatro años, contado desde la fecha de presentación telemática de los mismos.