

NOVEDADES EN EL IVA CONTENIDAS EN LA LEY DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

En el presente artículo el autor analiza las principales novedades que se han producido en el Impuesto sobre el Valor Añadido en los últimos meses de 2012 con clara incidencia en este nuevo ejercicio, comenzando por examinar las incluidas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de prevención y lucha contra el fraude. La importancia y trascendencia de las medidas adoptadas por el legislador nacional con esta norma, junto con la complejidad en su aplicación, motivan que demos un tratamiento extenso y único para el conjunto de estas medidas legislativas. Destacan las relativas al hecho imponible en relación con la transmisión de títulos valores, las relativas a los nuevos supuestos de aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en materia inmobiliaria que modifican el panorama por el que hasta ahora tributaban estas operaciones en IVA, generalizando este mecanismo, así como las medidas que tienen por objetivo asegurar los intereses de la Hacienda Pública en situaciones de concurso, que afectan tanto a la rectificación de cuotas repercutidas, como de cuotas deducidas, estableciendo el periodo fraccionado de liquidación del impuesto para el concursado en el periodo trimestral o mensual en que se dicta el auto de declaración de concurso. Finalmente se ha establecido un nuevo tipo infractor en materia de IVA vinculado a las operaciones asimiladas a importaciones.

Con el objetivo de lograr una mejor comprensión de las novedades, sigue la estructura de la ley reguladora del impuesto, completando la exposición con diversos ejemplos.

Palabras clave: IVA, relaciones IVA-TPO, hecho imponible, exenciones financieras, modificación de la base imponible, inversión del sujeto pasivo, rectificación de cuotas repercutidas, deducción de cuotas soportadas, periodos de liquidación, rectificación de cuotas soportadas, infracciones tributarias y procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

NEW MEASURES INTRODUCED BY THE LAW 7/2012, OF 29TH OCTOBER, OF TAX EVASION AND FRAUD FIGHTING AS OF VALUE ADDED TAX

Antonio Longás Lafuente

ABSTRACT

In the present document, the author analyses the main new changes occurred in the Value Added Tax Law in the last months of 2012 with a clear impact in this new fiscal year, starting by the new measures introduced by the Law 7/2012, of 29th October, of tax evasion and fraud fighting. The importance and significance of the new measures adopted by the local legislator with these regulations, along with its complex application motivates us to give a comprehensive and unique treatment to these legislative measures.

It has to be emphasized, among others, the relevance of the provisions regarding the taxable event in the transmission of certain securities, those related to the new cases of the reverse-charge mechanism in real estate transactions which change their current tax treatment from a VAT perspective to its general application, as well as those to ensure Tax Authorities' interest in case of companies compulsory winding-up or liquidation, which affect not only the rectification of output VAT but also input VAT, establishing the VAT taxable period due (on a monthly or quarterly basis) in which the declaration on the insolvency has taken place. Finally, a new punishable conduct has been introduced as of VAT purposes, regarding transactions treated as imports.

With the target of achieving a better understanding of the aforesaid changes, this document follows the VAT Law structure, completing the work with several examples.

Keywords: Value Added Tax (VAT), VAT-Transfer tax connection, taxable event, financial exemptions, taxable base rectifications, reverse-charge mechanism, output VAT rectifications, input VAT deduction, taxable period, input VAT rectifications, tax penalties, administrative procedures and judicial enforcement procedures.

Sumario

1. Introducción
2. Transmisión de valores y relaciones IVA-«transmisiones patrimoniales onerosas»
3. Modificación de la base imponible del IVA como consecuencia del concurso del cliente o destinatario
4. Inversión del sujeto pasivo en entregas de bienes inmuebles y ejecuciones de obra
5. Rectificación de cuotas repercutidas
6. Concurso de acreedores y ejercicio del derecho a la deducción
7. Régimen especial simplificado de IVA
8. Infracción y sanción por incumplir las obligaciones del artículo 19.5.º de la LIVA
9. Impuesto General Indirecto Canario (IGIC): adecuación a las modificaciones recogidas en la LIVA

1. INTRODUCCIÓN

Numerosas han sido las modificaciones introducidas por el legislador en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a lo largo del ejercicio 2012, con justificaciones muy diversas, desde evitar perjuicios económicos a la Hacienda Pública hasta razones técnicas de mejora de la redacción legal y de ajuste de la norma reguladora del IVA a otras normas, o la adecuación de la normativa interna a la comunitaria.

Teniendo en cuenta su número, la trascendencia que muchas de estas modificaciones suponen, y la complejidad en su aplicación, en este número de la *Revista de Contabilidad y Tributación*, y con el fin de estructurar adecuadamente su estudio, se examinan ahora las incluidas en la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

No está de más poner de manifiesto que dentro del sistema impositivo español, la ley reguladora del impuesto, que data de 1992 y el transcurso de más de veinte años, exige una revisión general de la misma, aun cuando solo sea con el ánimo de adecuar distintos preceptos bien a la norma o a la jurisprudencia comunitaria, bien se trate de corregir distintos desajustes conceptuales o con otras normas que permitan tener nociones más claras y precisas, sobre todo en un impuesto en el que la casuística impera sobre los conceptos generales, haciendo muy dificultosa la tarea de aplicar adecuadamente el impuesto, bien aclarar los preceptos que han sido objeto de acertados o de polémicos criterios jurisprudenciales internos. Bastan para ello algunos ejemplos, como la regulación de los conceptos de empresario y de sujeto pasivo, diferenciando este del de deudor del impuesto, o de algunos supuestos de no sujeción del actual artículo 7 de la Ley del impuesto (LIVA) (esencialmente cuando tratamos la regulación de las actividades que realizan las entidades y sociedades públicas, en donde los criterios no coincidentes de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia hacen muy difícil su aplicación por el obligado tributario), o la relación entre el IVA y el concepto transmisiones patrimoniales onerosas (que debe ser objeto de manera definitiva de una regulación clara que evite situaciones que ponen en peligro la neutralidad impositiva indirecta, como ocurre en algunos casos de no sujeción del art. 7.1 de la LIVA, e incluso de exención inmobiliaria y la regulación a la renuncia); o las reglas de determinación del concepto de establecimiento permanente (claramente no son coincidentes los conceptos de nuestra norma interna con los de los preceptos comunitarios), o la determinación de la base imponible en operaciones cuya contraprestación no es monetaria o en los supuestos de autoconsumo; o la adecuación del derecho a la deducción con el principio de neutralidad que exige el impuesto [así el art. 95.1 de la LIVA sigue impidiendo la deducibilidad de las cuotas soportadas en operaciones corrientes cuando no se afectan exclusivamente a actividades sujetas, aun cuando una interpretación administrativa, tanto de la Dirección General de Tributos (DGT) como del Tribunal Económico-

Administrativo Central (TEAC) han llevado a una aplicación directa de la norma comunitaria en beneficio del obligado tributario]; o tantas otras adecuaciones que ponen de manifiesto quienes se enfrentan habitualmente con la aplicación de este impuesto.

Por otra parte, la inadecuación de determinados preceptos a la normativa comunitaria ocasiona notables perjuicios a la Hacienda Pública, en cuanto esta tiene prohibida la aplicación directa de la Directiva comunitaria reguladora del impuesto en perjuicio del obligado tributario (efecto vertical inverso), frente a la posibilidad del obligado tributario de alegar la norma comunitaria cuando le es más favorecedora (efecto vertical directo).

En definitiva, a fin de evitar estos perjuicios y esencialmente de favorecer una práctica administrativa conforme a los principios comunitarios que regulan el impuesto es deseable la reforma global del impuesto, frente a los numerosos parches que el legislador viene poniendo cuando van surgiendo o poniéndose de manifiesto los desajustes que la norma interna tiene, bien con la norma y principios comunitarios, bien en la aplicación de los preceptos internos.

2. TRANSMISIÓN DE VALORES Y RELACIONES IVA-«TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS»

2.1. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES. SU ADECUACIÓN AL IVA

El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV) y su relación con el IVA había suscitado no pocos comentarios por su posible inadecuación a la Directiva 2006/112/CE reguladora del IVA. Incluso la Comisión Europea había emitido un informe motivado, solicitando a España que modificase su redacción, y el Tribunal Supremo (TS) mediante Auto de 9 de febrero de 2012 [recurso 7199/2004 (NFJ047531)] había suscitado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) una petición de decisión prejudicial el 19 de marzo de 2012 (asunto C-139/12, Caixa d'Estavis i Pensions de Barcelona), planteando precisamente esta contradicción entre la norma interna y la comunitaria.

Finalmente, la enmienda por la que se incluye la reforma del precepto en la Ley 7/2012 tilda la redacción del precepto generosamente de «farragosa» y «poco clara en su aplicación», reconociendo así que siendo una norma antifraude o antiabuso de los dos tributos afectados [IVA y concepto transmisiones patrimoniales onerosas (TPO)] se había convertido en un supuesto de hecho objetivo, una norma objetiva, no importando si había existido o no ánimo de eludir la obligación tributaria y a tener que satisfacer siempre la modalidad de TPO, aun cuando estuviésemos ante un operación realizada por un empresario o profesional, sujeto pasivo del IVA, en el ejercicio de actividad económica.

El legislador ha pretendido con esta reforma, además de adecuar la norma interna a la comunitaria, que el precepto tenga realmente naturaleza de norma antifraude fiscal (con anterioridad no se exigía la concurrencia de ánimo elusorio del impuesto), por un lado eliminando del

precepto las operaciones con valores en el mercado primario y, por otro, respetando para el caso de que tenga que aplicarse esta norma antifraude el impuesto que hubiera debido gravar la operación, sea el IVA o el concepto TPO, a aquellos obligados tributarios que utilicen la transmisión de valores para eludir el pago del tributo de una transmisión inmobiliaria.

El apartado primero del artículo 108 mantiene la regla general existente, de manera que la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del IVA y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD); excluyéndose de tributación por este precepto la adquisición de valores en el mercado primario.

Aun cuando más adelante se volverá a incidir sobre este extremo, llama la atención que en el precepto se sigue aludiendo a que la operación estará «exenta», dando por sentado que la transmisión de valores efectuada por un sujeto pasivo del IVA está sujeta a este impuesto, ya que de otra forma no puede aludirse a la exención (para que una operación quede exenta debe estar sujeta al impuesto).

Ahora bien, no toda transmisión de valores realizada por un sujeto pasivo del IVA queda sujeta a este impuesto. En su ámbito objetivo se integra la actividad económica realizada por un empresario o profesional, quedando al margen otras actividades, entre las que se integra la gestión de un patrimonio. Así resulta muy compleja encontrar una situación en la que un empresario o profesional persona física, sujeto pasivo del IVA tenga títulos valores afectos a la actividad económica, por lo que toda transmisión de estos al no estar sujeta por IVA tributaría por el concepto TPO. Si bien con menor dificultad, lo mismo ocurre respecto de los empresarios o profesionales personas jurídicas, en los que, en la mayoría de los casos, la mera tenencia de títulos valores no implica el ejercicio de una actividad económica incluida en el ámbito objetivo del IVA.

EJEMPLO 1

La transmisión de valores realizada por las sociedades *holding* puras, cuando no se realiza en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional incluida en el ámbito objetivo del IVA no queda sujeta al impuesto; y así ha sido puesto de manifiesto por una abundante jurisprudencia comunitaria [entre otras, Sentencias de 20 de junio de 1991, asunto C-60/90, Polysar (NFJ001249); de 22 de junio de 1993, asunto C-333/91, Sofitam (NFJ002959); de 20 de junio de 1996, asunto C-155/94, Wellcome Trust (NFJ004440); de 11 de julio de 1996, asunto C-306/94, Régie dauphinoise (NFJ004666); de 6 de febrero de 1997, asunto C-80/95, Harnas & Helm (NFJ005199); de 14 de noviembre de 2000, asunto C-142/99, Floridienne (NFJ009809); de 27 de septiembre de 2001, asunto C-16/00, Cibo Participations (NFJ011020); de 26 de junio de 2003, asunto C-442/01, HapHag (NFJ014750); de 29 de abril de 2004, asunto C-77/01,

.../...

.../...

EDM (NFJ016398); de 26 de mayo de 2005, asunto C-465/03, Kretztechnik (NFJ020125); de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, AB (NFJ035692); y 6 de septiembre de 2012, asunto C-496/11, Portugal Telecom (NFJ048085)].

Por ello, el hecho de que la tenencia de títulos valores no constituya generalmente una actividad económica sujeta al impuesto puede llevar a una aplicación muy restringida del supuesto previsto en el artículo 108 de la LMV, máxime cuando el legislador no ha efectuado una transposición correcta de la Directiva comunitaria en la forma que a continuación se examinará.

Es esencialmente en el apartado segundo del artículo 108 de la LMV donde se opera la reforma actual que nos interesa desde el punto de vista de las relaciones IVA-TPO. Hasta ahora en el precepto se establecían unas excepciones a la exención, tributando entonces y exclusivamente por la modalidad de TPO del ITP y AJD. Se trataba de las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma de valores en los dos supuestos que cita el precepto y que seguidamente se enunciarán.

El legislador tenía como objetivo atajar el fraude fiscal producido por la transmisión de acciones que representaban fundamentalmente activos inmobiliarios, exentas en ambos tributos. No obstante, el objetivo se alcanzaba fijando el hecho imponible, ya que propiamente no se establecía excepción alguna al apartado primero, sino que, sin aludir a la tributación por IVA o por TPO, en función de si estábamos ante una operación realizada en el seno de la actividad económica o no del empresario o profesional, se consideraba que, en todo caso, la operación tributaba por el concepto TPO, cualquiera que fuese el sujeto que transmitía los valores, ya fuese empresario o profesional o no.

Frente a esta norma interna en la Directiva 2006/112/CE, en concreto con su artículo 15.2 c), se establece que «las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo» pueden ser consideradas como bienes corporales por los Estados miembros. Se atribuye por tanto esta facultad a los Estados miembros para fijar si su transmisión tiene o no la consideración de entregas de bienes, siendo en otro caso prestaciones de servicio. Cuestión que no ha sido tratada por el legislador español, puesto que no se ha modificado el artículo 8 de la LIVA haciendo uso de la posibilidad que le otorga la Directiva.

En relación con estas operaciones, en el artículo 135.1 f) de la Directiva se establece que «los Estados miembros eximirán las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores»; si bien se exceptúan de ello «los títulos representativos de mercaderías y los derechos o títulos enunciados en el apartado 2 del artículo 15». Con ello cualquiera que sea

la naturaleza de la operación (entregas de bienes o prestaciones de servicios), las operaciones, incluida la negociación, relativas a los derechos o títulos del artículo 15.2 c) quedan exceptuadas de la exención del impuesto, quedando por tanto sujetas y no exentas, y tributando entonces por la verdadera naturaleza que subyace en la operación.

Ahora bien, no está de más recordar que la cuestión ha sido abordada recientemente por el TJUE en la Sentencia de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11, DTZ Zadelholl vof (NFJ047554), quien considera que el hecho de que el Estado miembro no se haya acogido a esta posibilidad impide la aplicación directa del precepto comunitario; de manera que la transmisión de participaciones que, en esencia se refieren a bienes inmuebles, estarán exentas. La excepción a dicha exención contemplada en el actual artículo 135.1 f), no será aplicable si el Estado miembro no ha hecho uso de la posibilidad, prevista en el artículo 15.2 c), de dicha Directiva, de considerar bienes corporales las participaciones y las acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble. La conclusión es clara, impidiendo la tributación como entrega de bienes inmuebles cuando el legislador no ha previsto que debe considerarse como bienes corporales las participaciones que atribuyen la propiedad o el uso y disfrute de un bien inmueble, y nuestro legislador no ha previsto esta situación, simplemente ha excluido de la exención por operaciones financieras la transmisión de las participaciones representativas de bienes inmuebles cuando se cumplan las condiciones del artículo 108 de la LMV, lo que no puede hacer cuando no ha recogido la previsión anterior.

La cuestión será si nuestro legislador nacional ha hecho uso de esta posibilidad, considerando que este tipo de participaciones son bienes corporales y si la excepción que pueda recogerse en materia de exenciones en la transmisión de títulos valores tiene validez cuando el legislador no ha hecho uso de la posibilidad prevista en el artículo 15. Indudablemente, a la vista de la jurisprudencia del TJUE resulta extremadamente dudoso afirmar que ha recogido esta posibilidad, y concluirse que nuestro legislador no ha hecho uso de la facultad que le atribuye el precepto comunitario. Podría considerarse que la dicción del artículo 8.Uno de la LIVA cuando trata de entregas de bienes incluso a través de la «cesión de títulos representativos» de los bienes es suficiente, pero con ello no se recoge una previsión expresa como la requerida por el artículo 15 de la Directiva comunitaria, cuestión que sí ha hecho el legislador interno en relación con todas las operaciones que a continuación indica en el apartado segundo de este artículo 8, o incluso en el apartado primero al recoger las entregas de gas o de electricidad; previsión específica que exige la jurisprudencia comunitaria.

Estas consideraciones y, en definitiva, la falta de adecuación de la norma interna de IVA a la norma comunitaria pueden hacer decaer la reforma operada en materia de IVA, cuestionándose como hasta ahora la compatibilidad del artículo 108 de la LMV con el IVA.

Si bien nuestro artículo 20.Uno.18 k) a') de la LIVA excluía de la exención los servicios y operaciones relativos a acciones, participaciones en sociedades y demás valores «cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble», no teniendo «esta naturaleza las acciones o las participaciones en sociedades», lo que no podía hacer después es someter estas operaciones a una tributación ajena al IVA cuando la realizan empresarios o profesionales dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

El artículo 108 de la LMV no permitía la tributación por IVA, pues el legislador obligaba a tributar por el concepto TPO cuando se cumplían los requisitos del precepto, aun cuando fuese realizada por un empresario o profesional y pudiésemos considerar que se estaban transmitiendo realmente bienes inmuebles. Lo pretendido por el legislador con la reforma es precisamente dar a estas operaciones, en que la finalidad última es la transmisión de inmuebles, el tratamiento que corresponda, bien en IVA, bien en ITP y AJD, lo que ocurre habitualmente en situaciones de transmisión de sociedades de mera tenencia de bienes inmuebles

De esta forma, el artículo 108.2 actual excluye de la exención (por IVA o por ITP y AJD) las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial (mercados paralelos que surgen de forma desregularizada y respecto de los que no existe una transparencia asegurada, permitiendo la financiación a empresas que no logran ingresar a las bolsas, como es el caso de las pequeñas y medianas que buscan financiamiento para mediano y largo plazo) realizadas en el mercado secundario, cuando se pretenda eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representan dichos valores, tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles. Se considera, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del impuesto del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los tres supuestos que recoge el apartado 2 del artículo 108.

EJEMPLO 2

Las adquisiciones en los mercados primarios (aquellos en los que se transmite por primera vez los valores, ya que son de nueva creación) como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma, de valores, quedan exceptuados de la regla que venimos examinando, esto es, de la aplicación del artículo 108 de la LMV.

También quedan excluidas de esta regla las transmisiones de valores admitidas a negociación en un mercado secundario oficial, así como en una bolsa reconocida.

En definitiva respecto de las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo, ha querido el legislador nacional que tengan la consideración de bienes corporales y la transmisión onerosa de estos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario supondrá, cuando la operación se realiza entre empresarios o profesionales con el ánimo de eludir el pago del IVA (el precepto establece tres supuestos en los que se entiende que se actúa con este ánimo, aun cuando se trata de presunciones *iuris tantum* que admiten prueba en contrario), la realización del hecho imponible entrega de bienes, tributando

por este tributo, quedando exceptuados también de la exención prevista para operaciones financieras en el artículo 20.Uno.18 k) de la LIVA, al margen de todas las cuestiones de adecuación a la norma comunitaria que se han expuesto.

2.2. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 4.CUATRO DE LA LIVA

El legislador mantiene en el artículo 4.Cuatro la regla general de incompatibilidad entre IVA y el concepto TPO, de forma que las operaciones sujetas a IVA no lo estarán al concepto TPO del ITP y AJD.

La modificación se opera en las excepciones que se recogían con anterioridad, eliminando ahora, consecuencia de la nueva redacción del artículo 108.2, párrafo primero de la LMV, la anterior letra b) del artículo 4.Cuatro de la LIVA (se establecía la excepción a la incompatibilidad entre IVA y TPO, tributando por este último concepto, de «las transmisiones de valores a que se refiere el art. 108, apartado Dos, números 1.º y 2.º de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la disp. adic. decimosegunda de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»).

De esta forma, a partir de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, solo se exceptúan de la regla general de incompatibilidad, tributando por el concepto TPO, las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del IVA, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos de la LIVA.

EJEMPLO 3

1. La transmisión de un terreno rústico por parte de un empresario o profesional a un particular, si bien es una operación sujeta a IVA estará siempre exenta puesto que no puede renunciarse a la exención, por lo que la operación tributará por el concepto TPO.
2. Una sociedad mercantil dedicada al sector de la sanidad (realiza exclusivamente operaciones exentas de IVA), transmite un local donde venía ejerciendo la actividad a otra entidad mercantil afectándolo esta a la actividad de comercio al por menor. Si bien la operación estará en principio sujeta y exenta de IVA, puede renunciarse a la exención, puesto que se dan los requisitos para ello, por lo que la operación quedará sujeta y no exenta de IVA.

La desaparición de la letra b) del artículo 4 de la LIVA supondrá:

- La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del IVA y del ITP y AJD, como así venía estableciéndose. La exención en IVA se recoge en el artículo 20.Uno.18 k) de la LIVA, con las excepciones que se prevén, que también han sido objeto de reforma.
- Tributarán por IVA, como entrega de bienes inmuebles, las transmisiones efectuadas por un sujeto pasivo del IVA, en el ejercicio de su actividad económica, de valores no admitidos a negociación en un mercado oficial realizadas en el mercado secundario (si son admitidas a negociación en un mercado oficial estarán exentas), cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago del IVA que habría gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores. No obstante, ello sucederá siempre que dicha transmisión de inmuebles quede sujeta y no exenta; y si el tributo que se pretende eludir es el concepto TPO, tributará por este, lo que puede ocurrir cuando el transmitente es un sujeto pasivo del IVA, puesto que la operación puede estar exenta de este impuesto, o cuando realiza la operación al margen o fuera de lo que es el ámbito objetivo del IVA.

EJEMPLO 4

En una transmisión de valores efectuada por una sociedad mercantil concurren los requisitos objetivos previstos en el artículo 108.Dos de la LMV. No obstante, es de advertir que si se hubieran transmitido directamente los bienes inmuebles propiedad de la sociedad mercantil emisora de los títulos valores que ahora se transmiten por aquella sociedad, la operación hubiera quedado sujeta y no exenta, bien por tratarse de la primera entrega de bienes, bien porque se podía ejercitar la renuncia a la exención y, en cualquier caso, el adquirente genera el derecho a la deducción íntegra de las cuotas soportadas.

Solución

Al margen de un desarrollo más exhaustivo del supuesto de hecho, es difícil observar un ánimo de elusión, puesto que de haber tributado la operación por IVA no habría perjuicio económico para la Hacienda Pública. Es más, si la operación estuviera sujeta y exenta y se hubiera renunciado a la exención, ni tan siquiera se da la posibilidad de que el IVA devengado se declare previamente al soportado deducible, puesto que con la Ley 7/2012 también a este supuesto le resultaría de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, que debe permitirlo aplicar la Administración y, por tanto, el adquirente se auto-repercutiría el IVA y lo deduciría en la misma declaración-liquidación.

Que lo pretendido es que la operación se grave como transmisión de bien inmueble en el caso de concurrir ánimo de eludir lo pone de manifiesto la DGT en Consulta V2282/2012, de 30 de noviembre de 2012 (NFC045723): «si mediante la transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, el pago del IVA o del ITP y AJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos».

En cuanto al ánimo de elusión, la DGT mantiene que nos encontramos ante una cuestión de hecho, que «deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable». Añade que no obstante lo anterior, el precepto regula tres supuestos en los que se produce la inversión de la carga de la prueba que no tienen carácter exhaustivo, sino meramente enunciativo. En estos casos, «la Administración gestora solo tendrá que comprobar la existencia de los requisitos objetivos que conforman el presupuesto de hecho en concreto, cuya concurrencia supondrá la presunción de la del requisito subjetivo de la pretensión de elusión y, en consecuencia, la sujeción al gravamen correspondiente sin exención. Ahora bien, a fin de evitar la indefensión del interesado, esta presunción admite la prueba en contrario (presunción *iuris tantum*), de forma que el sujeto pasivo tendrá la oportunidad de probar la inexistencia de la pretensión de elusión, si bien, al tratarse de una cuestión de hecho» habrá de plantearse «en el procedimiento de gestión correspondiente y enervada por el interesado ante la Administración tributaria gestora competente».

El examen conjunto de las normas reguladoras de las exenciones inmobiliarias, junto con la dicción del actual artículo 108.Dos de la LMV, al recogerse los supuestos en que se pretende eludir el pago del impuesto (presunciones *iuris tantum*), lleva a un grado de dificultad y complejidad en su aplicación que hacen que el obligado tributario pueda verse con asiduidad ante dilemas difíciles de resolver.

Si tenemos en cuenta la regla general sobre transmisión de acciones (exención de IVA y de ITP y AJD), dadas las consecuencias fiscales que pueden sufrirse por la incorrecta aplicación de las normas, las actuaciones que deberá realizar el empresario o profesional sujeto pasivo del IVA transmitente de las acciones serán la siguientes (como sujeto pasivo le corresponderá determinar la tributación por IVA a fin de repercutir en su caso el impuesto):

- Examinar en primer lugar si la operación de transmisión de acciones queda sujeta o no a IVA. En este último caso se olvidará de la aplicación de las normas que venimos examinando, debiendo acudir directamente al ITP y AJD para establecer la tributación de la operación, en su caso, por este impuesto.
- Si la operación de transmisión de acciones queda sujeta y exenta de IVA [regla general de acuerdo también con el art. 20.Uno.18 k) de la LIVA], deberá com-

probar si concurre alguno de los tres supuestos previstos en el artículo 108.2 de la LMV a fin de determinar si se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto (bien sea IVA o ITP y AJD). De no concurrir estos supuestos la operación quedará sujeta y exenta de IVA, así como de ITP y AJD. Hemos de tener en cuenta también que nos encontramos ante presunciones *iuris tantum* que admiten prueba en contrario, por lo que si puede acreditar la no concurrencia del ánimo de elusión la operación quedará sujeta y exenta de IVA y de ITP y AJD. Debe considerarse que la norma no exige la prueba de la no acreditación de la concurrencia de los requisitos exigidos en los tres supuestos de presunción de elusión que cita el precepto, sino que exige que se acredite que se actúa sin ánimo de elusión del impuesto. Estamos ante una norma antielusión o antifraude que pretende la tributación por uno u otro impuesto cuando exista ánimo de eludir.

- De considerar que concurre alguno de los tres supuestos previstos en el artículo 108.2 de la LMV y, por tanto, que la transmisión se efectúa con ánimo de eludir el pago del impuesto (bien sea IVA o ITP y AJD), entonces debe acudir al artículo 4.Cuatro en relación con el artículo 20.Uno.18.º k) c') de la LIVA y tratará la operación como si transmitiese inmuebles, aplicando las reglas sobre relación IVA-TPO que prevé el precepto de IVA. Y ello porque la transmisión de un inmueble por un empresario o profesional sujeto pasivo del IVA puede quedar gravada por IVA o por TPO, dada la compatibilidad entre ambos conceptos cuando la transmisión del bien inmueble quede sujeta pero exenta de IVA.

Es ahora cuando el empresario o profesional debe tener en cuenta la complejidad de las normas reguladoras del impuesto sobre transmisión de inmuebles, puesto que su naturaleza, la condición del adquirente, u otros elementos que incidan en la operación, pueden llevar a que la operación quede exenta o no de IVA, y en el primer caso, que pueda renunciarse o no a la exención, de manera que:

- Si concluye que la operación estará sujeta y no exenta, la operación de transmisión de los valores tributará por IVA.
- En caso de considerar que está sujeta y exenta de IVA, pero puede renunciarse a la exención de acuerdo con las condiciones previstas en los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA, tributará también por este impuesto.
- Finalmente, si la operación está sujeta pero exenta de IVA y no puede renunciarse a la exención, tributará por TPO, de acuerdo con los artículos 4.Cuatro de la LIVA y 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.

Como sabemos el grado de dificultad en la determinación de la exención en operaciones inmobiliarias reguladas en el artículo 20.Uno.20.º, 21.º y 22.º de la LIVA es considerable y la litigiosidad sobre esta materia es también abundante por lo que si ahora unimos la obligación de

examinar la concurrencia de los requisitos previstos en el artículo 108.2 de la LMV, el obligado tributario puede verse inmerso en dilemas de resolución compleja.

Así, entre estas dificultades se encuentra la naturaleza de los bienes inmuebles transmitidos, esto es, si se trata de bienes rústicos o no urbanizables sobre los que no se han iniciado las obras de urbanización, o bien el caso de edificios o partes de los mismos, si estamos ante una primera o segunda entrega. La solución será distinta en función de estos parámetros, lo que incide en la tributación que debe determinar el transmitente.

En primer lugar, debe indicarse que el empresario o profesional, sujeto pasivo del impuesto, si bien es el titular de las participaciones, no se identifica con la entidad emisora de los títulos, lo que puede dar lugar a un cierto grado de dificultad en la concreción de las actividades que esta realiza y los bienes afectos o no a la actividad. Es cierto que en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 108 se alude a que se obtenga un control al menos del 50 %, lo que supone que quien obtiene este control tendrá una información sobre la gestión de la sociedad emisora de los títulos que le permita conocer la situación de esta sociedad. Ahora bien, este control se exige del comprador, no del vendedor de los títulos. Recordemos que en TPO el sujeto pasivo es el adquirente, y sin embargo en IVA el sujeto pasivo es el transmitente, pudiendo darse la situación de transmitir un porcentaje pequeño que permita al comprador la tenencia exigida en los supuestos del apartado 2 del artículo 108 de la LMV. En este caso la dificultad del vendedor en determinar las condiciones previstas en el artículo 108.2 puede resultar extrema, e indudablemente resulta difícil comprender que en este caso el vendedor actúa con ánimo de eludir el impuesto.

Porque en el IVA el sujeto pasivo es el transmitente, no el adquirente, y si bien podría considerarse que el ánimo de eludir el impuesto puede residir en el comprador, quien determina las condiciones tributarias de la operación es el sujeto pasivo que realiza la operación sujeta al IVA. Volvemos con ello a reiterar que la aplicación del artículo 108 en relación con el IVA es claramente residual o extremadamente compleja, y que hubiera sido más interesante recoger una norma específica en IVA en las condiciones que permiten los artículos 15.2 c) y 135.1 f) de la Directiva 2006/112/CE.

De otra parte, la transmisión de los valores puede representar la titularidad no solo de un bien inmueble sino de una pluralidad de ellos, lo que obliga a concretar la tributación por cada uno de los bienes inmuebles que comprenda la operación, puesto que deberá determinarse la base imponible por la que debe repercutirse el impuesto. ¿Cómo debe ejercitarse en estos casos la renuncia a la exención, si la transmisión comprende varios inmuebles? Conforme al artículo 8 del RIVA se exige que la renuncia se efectúe por cada operación individualizada realizada por el sujeto pasivo, y esta renuncia se ejercita en función del destino previsible de los bienes (su afectación a una actividad empresarial o profesional del adquirente que genere el derecho a la deducción del impuesto soportado). Todo ello lleva a plantear si deberá realizarse una única renuncia por el conjunto de la operación de transmisión de los valores, o bien por cada uno de los bienes inmuebles, siendo esta última la interpretación más acorde con los principios que inspiran el IVA, esencialmente el de-

recho a la deducción y la afectación de los bienes a actividades u operaciones que generan el derecho a deducir (sin perjuicio de efectuar la renuncia en un único documento, haciendo referencia de manera individualizada a cada inmueble).

Ello no está exento de problemas puesto que deberá determinarse la parte del precio correspondiente a la operación que queda sujeta y no exenta por IVA y la que tributa por ITP y AJD, en función de cada uno de los inmuebles que comprenda la transmisión de las acciones o participaciones. Recordemos además que la concreción de la base imponible en uno y otro tributo no son coincidentes (en el IVA el precio o contraprestación como regla general, mientras que en TPO es el valor real o de mercado).

Ahora bien, respecto de ello el legislador ha dado una solución en el artículo 108.3.4.^a de la LMV que resuelve el problema, pues identifica la base imponible del IVA con el valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles, con base en el artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE que permite a los Estados miembros establecer esta regla para prevenir la evasión o el fraude fiscales, si bien es más que razonable plantearse si concurren las circunstancias previstas en este precepto para que el legislador haya establecido esta regla especial sobre la general, sobre todo cuando no existe vinculación y, por tanto, puede plantearse de manera razonable si el legislador nacional se ha excedido en relación con la norma comunitaria. Señala la regla 4.^a del apartado 3 del artículo 108 de la LMV que en las transmisiones de valores sujetas y no exentas de IVA, por aplicación de las reglas contenidas en el apartado 2, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles, considerando a este respecto que, en los supuestos recogidos en la letra c) del apartado 2, la base imponible del IVA será la parte proporcional del valor de mercado de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondientes a las acciones o participaciones transmitidas.

Se establece así una regla de determinación de la base imponible al margen de las recogidas en las reglas general y especiales previstas en los artículos 78 y 79 de la LIVA, cuya adecuación a la norma comunitaria puede ser cuestionada, máxime a la vista de la reciente jurisprudencia comunitaria sobre la determinación de la base imponible de acuerdo con valores de mercado que impide acoger estos valores al margen de los supuestos específicos previstos en la norma comunitaria [Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfey (NFJ049500)].

Por otro lado, se encuentran los diferentes tipos impositivos a los que pueden gravarse los bienes inmuebles (el general del 21 % o los reducidos del 10% o del 4%), lo que puede obligar también a determinar la parte de la base imponible del IVA por la que se tributa a cada uno de los tipos impositivos.

No hubiera estado de más que el legislador se hubiera planteado de manera definitiva la adecuación de las reglas contenidas en la LIVA y el RIVA sobre esta renuncia a la exención con la normativa comunitaria y el principio de neutralidad que la preside, sobre todo por lo que se refiere a la compatibilidad entre IVA y el concepto TPO, cuando la operación se realiza entre empresarios o profesionales.

EJEMPLO 5

Una sociedad mercantil transmite a otra acciones de una de sus filiales no admitidas a negociación en un mercado secundario oficial, dándose los requisitos previstos en el artículo 108.Dos a) de la LMV. La entidad mercantil adquirente en el momento de efectuarse la operación tiene una prorrata general del 98 %.

Al cumplirse las condiciones establecidas en el artículo 108.Dos a) de la LMV la operación tributará en el impuesto al que estén sujetas las transmisiones onerosas de bienes inmuebles.

El transmitente, en el supuesto de considerar que estamos ante la primera entrega de bienes inmuebles, repercutirá el IVA al tipo impositivo que corresponda a cada uno de los que comprenda la operación. En el caso de estimar que son de aplicación las exenciones previstas en el artículo 20.Uno.20.º, 21.º o 22.º, no podrá renunciarse a la exención, puesto que el adquirente se encuentra en prorrata, por lo que la operación tributará por el concepto TPO, de acuerdo con los artículos 4.Cuatro de la LIVA y 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD.

Los problemas, sin embargo, se incrementan con la dicción dada al artículo 108.Dos de la LMV. Al margen de otras consideraciones sobre el concepto de elusión del pago del impuesto o la prueba en contrario, los supuestos previstos en dicho apartado por los que se considera que hay elusión del pago del impuesto, se refieren a inmuebles que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, y en dos de ellos se alude específicamente a que radiquen en España. Ello plantea nuevas cuestiones:

En primer lugar se hace referencia a la no afectación a actividades empresariales o profesionales. La contradicción que se deduce del precepto en relación con lo que se ha apuntado anteriormente es obvia: las operaciones con bienes no afectos a actividades empresariales o profesionales no quedan sujetas a IVA, por lo que como la norma exige que los bienes no estén afectos a estas actividades, el ámbito de aplicación del artículo 108.Dos queda muy restringido en materia de IVA. Si se tienen que transmitir bienes no afectos a la actividad, no hay discusión posible sobre la tributación de la operación, ya que esta no quedará sujeta a IVA, por lo que no hay discusión posible sobre la compatibilidad o no del IVA con el concepto TPO. En todo caso, si lo que se pretende es eludir el pago de ITP y AJD nos plantearemos la tributación por este tributo, pero no debemos considerar la tributación por IVA. Parece que el legislador ha pretendido que la tributación por IVA en los supuestos previstos en el artículo 108 de la LMV fuera muy residual o despreciable, si bien no elimina la conflictividad que pueda suscitarse sobre la normativa aplicable en caso de que proceda aplicar la LIVA.

EJEMPLO 6

Una entidad mercantil, dedicada a la fabricación de automóviles, transmite acciones a otra entidad cumpliendo las condiciones previstas bien en la letra a) o en la letra b) del artículo 108.Dos de la LMV. Se conoce que los bienes inmuebles no estaban afectos a actividad empresarial o profesional alguna y que cuando se adquirieron no generaron el derecho a la deducción del impuesto de acuerdo con el artículo 95 de la LIVA.

En esta transmisión indudablemente no consideraremos la opción de tributar por IVA, puesto que la entrega de los bienes inmuebles quedará no sujeta a IVA, por lo que la operación, de cumplirse las condiciones previstas en el artículo 108.Dos, tributará por ITP y AJD.

Por otro lado, el concepto de actividad empresarial o profesional no es coincidente en IVA y en ITP y AJD (basta considerar así el arrendamiento de inmuebles que en el ámbito del IVA es considerado siempre como actividad económica sujeta al impuesto), por lo que debemos plantearnos qué noción seguir. No puede discutirse que en materia de IVA deberemos aplicar el concepto que a tal efecto se recoge en su normativa reguladora y, en todo caso, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, puesto que nos encontramos ante un concepto autónomo de derecho comunitario que exige de una interpretación uniforme en el ámbito comunitario.

Dado que el concepto de actividad empresarial o profesional, o lo que es lo mismo, el ámbito objetivo de aplicación del IVA es muy amplio, como así lo ha puesto de manifiesto la jurisprudencia comunitaria [entre otras muchas, Sentencias de 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08, Comisión/España (NFJ035917); de 3 de junio de 2010, asunto C-237/09, De Fruytier (NFJ038587); de 10 de junio de 2010, asunto C-262/08, CopyGene A/S (NFJ038674); y de 3 de mayo de 2012, asunto C-520/10, Lebara (NFJ046735)], las operaciones no sujetas quedan restringidas, debiendo efectuarse una interpretación restrictiva de las mismas cuando la operación es realizada por un empresario o profesional. Ello nos lleva a la misma conclusión que se ha expuesto anteriormente, la aplicación muy restringida del artículo 108 en relación con la tributación por IVA, puesto que la condición de que no estén afectos a la actividad empresarial o profesional resultará difícil de encontrar.

Así, desde el punto de vista del IVA se es empresario o profesional, de acuerdo con el artículo 5 de la LIVA, desde que se tienen gastos afectos a la actividad, aun cuando no se haya iniciado materialmente la realización de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios en que consiste la actividad económica. Por ello estamos ante un concepto mucho más amplio que en otros impuestos, y en concreto en ITP y AJD. Bastará que el bien quede afecto a estas actividades, aun cuando no se hayan iniciado materialmente, para que no concurra la condición prevista en el artículo 108.Dos de la LMV.

EJEMPLO 7

Una sociedad mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria ha adquirido terrenos con ánimo de realizar en ellos una promoción futura.

Ello implica la afectación al ejercicio de una actividad, aun cuando las obras de promoción tarden en efectuarse en el tiempo, de acuerdo con las reglas contenidas en los artículos 111 y siguientes de la LIVA.

En este sentido, no podrá concluirse que no están afectos a una actividad empresarial o profesional desde el punto de vista del IVA.

Al negocio en que consista la transmisión de sus acciones en ningún caso sería de aplicación el IVA, puesto que no concurre la condición prevista en el artículo 108.Dos de la LMV.

Se alude también al ámbito territorial, haciendo referencia directa a «España» y no al «territorio de aplicación del impuesto». El IVA y el ITP y AJD tienen distintos ámbitos territoriales de aplicación por lo que podemos preguntarnos ¿qué sucede cuando parte de los bienes inmuebles se encuentran en territorio de aplicación del IVA y otros fuera del mismo pero dentro de España? El precepto no da solución a ello. Parece lógico considerar que deberá distinguirse en este caso la ubicación de cada bien inmueble para comprobar su tributación por uno u otro impuesto, siempre y cuando concurra la condición impuesta por el artículo 108.Dos, al margen de la tributación por el impuesto indirecto que existe en otros territorios españoles no armonizados en materia de IVA, como es el caso de las islas Canarias.

2.3. EL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN DEL ARTÍCULO 7.1 DE LA LIVA Y EL ARTÍCULO 108 DE LA LMV

Aun cuando el legislador no hace referencia alguna, una de las cuestiones que podría plantearse es la tributación de una operación de transmisión íntegra de las participaciones de una sociedad mercantil que, de acuerdo con el artículo 7.1 de la LIVA, puede encontrarse no sujeta al IVA cuando concurren las circunstancias previstas en dicho precepto, esto es, la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos.

La especial naturaleza de este supuesto de no sujeción, y la finalidad de su inclusión como operación no sujeta, ha planteado de siempre la posible incompatibilidad con el concepto TPO, materia que debería ser objeto de examen por el legislador. La jurisprudencia comunitaria ha man-

tenido que su finalidad no es otra que la de evitar costes a los empresarios, lo que no sucede con la legislación española, puesto que se ha establecido que en estos casos los inmuebles incluidos en la operación no sujeta tributan por TPO (art. 7.5 del texto refundido).

Al margen de la posible no adecuación de nuestra norma interna con los principios inspiradores del sistema común de IVA recogidos en la Directiva 2006/112/CE, y la finalidad que el legislador comunitario quiso dar a estas operaciones no sujetas; en el caso español es claro que los inmuebles incluidos en estas operaciones tributan por TPO, llegando a una tributación análoga, si no es de peor condición, a la prevista en el artículo 108 de la LMV. Y ello, por cuanto al aplicarse en estos supuestos de no sujeción para dichos inmuebles el concepto que de los mismos da el Texto Refundido del ITP y AJD, se llega a una noción de bien inmueble distinta a la prevista en la LIVA, lo que trae consecuencias que pueden ser perjudiciales (el contribuyente debe examinar en primer lugar si le interesa o no aplicar el supuesto previsto en el art. 7.1 de la LIVA con base en todas estas consecuencias).

En cualquier caso, si bien puede resultar compleja la inclusión de estos supuestos de no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA en alguno de los recogidos en el artículo 108.Dos de la LMV, no cabe duda de que, en primer lugar, aplicaremos lo previsto en su apartado primero (exención en la transmisión de los títulos), pero conllevará la tributación de los bienes inmuebles por el concepto TPO, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD.

2.4. EXENCIÓN EN SERVICIOS Y OPERACIONES RELATIVAS A ACCIONES Y PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES

Consecuencia de cuanto se viene exponiendo es la modificación de las exenciones relativas a servicios y operaciones relativas a acciones y participaciones en sociedades.

En el número 18.º del apartado primero del artículo 20 de la LIVA se regulan las exenciones financieras, recogiendo la letra k) la relativa a los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores del número 18.º.

El precepto recogía también dos excepciones, que se mantienen en las letras a') y b'), de forma que quedaban sujetas y no exentas las operaciones anteriores cuando los títulos fuesen representativos de mercaderías (*warrants*), y aquellos títulos, que no tengan la naturaleza de las acciones o participaciones en sociedades, cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble (se pretende con ello dar el mismo tratamiento a la entrega de estos títulos que a la de los productos o bienes que representan, de manera que no quiebre el principio de neutralidad que preside el impuesto).

La reforma operada en los artículos 4.Cuatro de la LIVA y 108 de la LMV, así como la necesaria adecuación a la normativa comunitaria han llevado al legislador a introducir una letra c') en este artículo 20.Uno.28.º k) que supone una excepción más a las dos previstas, de manera que estarán también sujetos y no exentos los servicios y operaciones con valores no admitidos a ne-

gociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a los que se refiere el artículo 108 de la LMV, si bien ya se ha aludido a la problemática sobre la adecuada transposición de la Directiva 2006/112/CE a la que se ha referenciado en el epígrafe anterior.

En definitiva, estas operaciones con valores no estarán exentas exclusivamente en los casos que se han examinado en los epígrafes anteriores, tributando en la forma que se ha indicado. Estamos pues ante un ajuste de carácter técnico y de adecuación a la norma comunitaria.

Por otro lado, como recuerda la justificación a la enmienda por la que se introduce esta modificación legislativa, puede haber transmisión de valores, que no sean acciones o participaciones, que determinen de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, como los títulos representativos del comúnmente conocido derecho de multipropiedad, cuya transmisión, tanto antes como después del cambio operado en el artículo 108 de la LMV queda sujeto y no exento de IVA; todo ello tal como había señalado hasta ahora la DGT [así en Consultas de 19 de septiembre de 1996 (NFC006161) y 2361/1997, de 14 de noviembre (NFC007025)] como por el TEAC [Resolución de 24 de abril de 2012, RG 65/2010 (NFJ046866)], el TS [Sentencia de 20 de mayo de 2010, recurso 9181/2003 (NFJ039287)] y el TJUE [Sentencia de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08, RCI Europe (NFJ034724)].

EJEMPLO 8

1. La venta de unos resguardos de almacenes generales de depósito relativos a productos agrícolas está sujeta y no exenta, en cuanto son títulos representativos de mercaderías.
2. La transmisión de un título de multipropiedad que asegure, de hecho o de derecho, la propiedad o el uso y el disfrute de un bien inmueble, será una operación sujeta a IVA.
3. La transmisión de unas acciones, cumpliendo las condiciones que enumera el artículo 108.Dos de la LMV estará sujeta a IVA.

3. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA COMO CONSECUENCIA DEL CONCURSO DEL CLIENTE O DESTINATARIO

El legislador ha recogido en el artículo 80.Tres de la LIVA la modificación de la base imponible por el sujeto pasivo cuando el destinatario de la operación está en concurso.

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, reformó el precepto dos veces en el mismo precepto (art. 7), si bien la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la DGT [entre otras en Consultas V1131/2010, de 27 de mayo (NFC038221); V1185/2010, de 31 de mayo (NFC038316); V2067/2010, de 17 de septiembre (NFC039249); V0741/2011, de 23 de marzo (NFC040926), y V2759/2011, de 21 de noviembre (NFC043038)] consideraron a partir de esta nueva redacción que el texto válido era el recogido en el artículo 7.º Primero.Tres, con efectos a partir del día 1 de enero de 2004, más favorable para el obligado tributario (solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el art. 176.1, apartados 1.º, 3.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercute la cuota procedente) y no el del apartado segundo del artículo 7. La situación empeoraba si se tenía en cuenta la disposición final decimonovena, apartado Tres, pues hacía referencia a la nueva redacción del apartado tercero del artículo 80, que era el previsto en el apartado segundo del artículo 7. Si bien el TEAC no se había pronunciado directamente sobre la cuestión, en alguna de sus resoluciones [RG 3231/2010, de 13 de diciembre de 2011 (NFJ045514)] había recogido como texto legal vigente la redacción dada por el apartado segundo del artículo 7 de la Ley 62/2003.

La confusión creada por el legislador (tampoco tenía razón de ser que todas las causas previstas en el art. 176 de la Ley Concursal motivaran una segunda rectificación de la base imponible al alza) y la modificación introducida en la Ley Concursal por el artículo Único.Cien de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, que entró en vigor el 1 de enero de 2012, que altera el orden de las causas que dan lugar a la conclusión del concurso y el archivo de las actuaciones, de forma que la causa número 4.ª pasa a ser la número 3.ª y viceversa, han motivado la reforma del artículo 80.Tres de la LIVA, por lo que nos encontramos ante un ajuste meramente técnico, que debe agradecerse al legislador para dar seguridad jurídica al ciudadano.

El sujeto pasivo del IVA puede modificar a la baja la base imponible de las operaciones sujetas al impuesto cuando el destinatario no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso, no pudiendo efectuarse dicha modificación después de transcurrido el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del citado auto. Efectuada esta rectificación no debe procederse, por regla general, al alza de la base imponible cuando varían las circunstancias.

No obstante, en el párrafo segundo del apartado tres del artículo 80 se establecen unas excepciones de manera que, cuando se producen las circunstancias que se indican, el sujeto pasivo, que modificó a la baja la base imponible, debe rectificarla nuevamente al alza, emitiendo una factura rectificativa en la que vuelve a repercutirse el IVA devengado en la operación.

La Ley 7/2012 da nueva redacción a este párrafo segundo, de manera que solo procederá la modificación al alza de la base imponible cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en los números 1.º, 4.º y 5.º del apartado 1 del artículo 176 de la Ley Concursal.

Se trata de unos supuestos de rectificación al alza de la base imponible, en clara correspondencia con las previstas en caso de créditos incobrables, si bien las relativas al concurso plantean

algunas cuestiones de compleja solución y, esencialmente, exigen de una interpretación administrativa que debería producirse cuanto antes.

Estas causas de modificación al alza de la base imponible en caso de concurso son las siguientes:

- Número 1.º Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración del concurso. La modificación a la base de la base imponible se produjo como consecuencia de haberse dictado auto declarativo del concurso por lo que la inexistencia sobrevenida del presupuesto de hecho que motivó aquella modificación en IVA debe tener como consecuencia lógica que cuando se dicte por el órgano jurisdiccional competente, la Audiencia Provincial, una resolución firme que revoque el auto de declaración del concurso se proceda a reponer la situación existente antes del auto de concurso. Para ello el sujeto pasivo acreedor deberá emitir una factura rectificativa al alza de la base imponible, repercutiendo nuevamente el impuesto.

Es claro que no implica la presentación de una declaración-liquidación complementaria, ni el ingreso de recargo por presentación extemporánea o liquidación de intereses de demora (art. 89.Cinco, párrafo segundo, de la LIVA). Dicha rectificación al alza deberá efectuarse una vez firme la resolución de la Audiencia Provincial revocando el auto declarativo del concurso, sin que deba computarse un plazo de cuatro años desde que se produjo el devengo de la operación.

- Número 4.º En cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio o que ya no existe la situación de insolvencia.

La rectificación al alza solo procederá cuando el sujeto pasivo acreedor perciba la totalidad del crédito debido por el destinatario en concurso, debiendo considerarse que se abona también la cuota de IVA. Debe considerarse así, puesto que en otro caso podría producirse una quiebra del principio de neutralidad que ocasiona un perjuicio al acreedor.

No está exenta de problemas la interpretación de esta causa en relación con el IVA, pues en buena lógica y si el desarrollo del procedimiento es normal el sujeto pasivo acreedor recibirá como máximo el crédito reconocido por la administración concursal, y este importe no incluirá la cuota de IVA, ya que con carácter previo, el acreedor habrá procedido a rectificar la base imponible de la operación de acuerdo precisamente con este artículo 80.Tres de la LIVA, defiendo su crédito en el concurso por el neto de la operación.

Si desaparece el estado de insolvencia del destinatario deudor es lógico considerar lo que el precepto pretende, la rectificación al alza, pero no en otro caso, por lo que no se comprende bien la inclusión de esta causa.

A ello se añade la posible contradicción con la norma reglamentaria, puesto que el RIVA prevé que la aprobación de un convenio no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente [art. 24.2 c)]. Por ello, si mediante

convenio se abona la totalidad o parte de la deuda no se obliga a modificar al alza la base imponible previamente rectificadora, no resulta lógico el precepto legal, al margen, como se ha apuntado, de supuestos excepcionales en el procedimiento concursal.

Resulta en definitiva discutible la regulación que el legislador da al concurso y la rectificación de la base imponible. Hemos de tener en cuenta que la rectificación a la baja de la base imponible cuando se dicta el auto declarativo de concurso por parte del sujeto pasivo acreedor, lleva consigo que también del destinatario deudor deba rectificarse las cuotas de IVA soportado deducible, minorando estas, y pasando la Administración tributaria a asumir la posición acreedora en el concurso por las cuotas del impuesto, defendiendo sus intereses y, en última instancia, incluyéndolas en el convenio al que se llegue con el concursado.

Nos podemos encontrar ante una situación en la que el destinatario, que ha rectificado a la baja también las cuotas de IVA soportado deducible, deba abonar las mismas a la Administración tributaria, que las defiende en el seno del concurso. En este caso la finalidad de la rectificación de la base imponible pone en entredicho el principio de neutralidad, pues debe darse la oportunidad al deudor concursado a deducir las cuotas soportadas, dado que en definitiva las abona. La finalidad en este punto no debe ser otra que la de retrasar el momento de la deducción por el deudor, pero en ningún caso puede impedirse la deducibilidad de las cuotas, pues ello atentaría al derecho a la deducción inherente a todo empresario o profesional. Como el deudor no tiene documento justificativo en donde se repercutan las cuotas, porque la LIVA es estricta al determinar que este documento será la factura emitida por el sujeto pasivo acreedor, ello impediría su derecho a la deducción. De alguna forma debe permitirse al deudor ejercitar este derecho, por lo que o bien el convenio al que se llega con la Hacienda Pública debe considerarse como tal documento justificativo del derecho, o bien se exige al sujeto pasivo acreedor la expedición de una factura rectificativa al alza, que en ningún caso debería declararla en su autoliquidación en cuanto que las cuotas han sido percibidas, total o parcialmente, por la Hacienda Pública. Ahora bien, ello no está recogido en las normas reguladoras del impuesto, por lo que sería deseable una modificación legislativa o cuando menos una interpretación administrativa que resolviese la problemática que se suscita.

- Número 5.º Una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos. Tanto en este caso como en el anterior, la conclusión del concurso y archivo de las actuaciones se acuerda por auto y previo informe de la administración concursal, que se pone de manifiesto por quince días a todas las partes personadas y, si en el plazo de audiencia concedido a las partes se formulase oposición a la conclusión del concurso, se le dará la tramitación de incidente concursal.

Si bien el supuesto es de improbable acaecimiento, debe reconocerse su analogía con el primero de los examinados, pues tiene lugar sobrevenida la ausencia del presupuesto de hecho que legitima para modificar la base imponible, por lo que resulta coherente obligar a rectificar al alza la base imponible.

4. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN ENTREGAS DE BIENES INMUEBLES Y EJECUCIONES DE OBRA

4.1. INTRODUCCIÓN

La Directiva 2006/112/CE en su artículo 199.1, letras a), b), c), e), f) y g) autoriza a los Estados miembros (pudiendo limitar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios cubiertas así como las categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a quienes pueden aplicarse estas medidas, y con la única obligación de informar al Comité del IVA de las medidas de Derecho interno adoptadas) para disponer que la persona deudora del IVA sea el destinatario en las operaciones que indica en las letras citadas.

El legislador en la Ley 38/2011, de 10 de octubre, introdujo una nueva letra e) en el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA, recogiendo como supuesto de inversión del sujeto pasivo las operaciones de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal, con base en la autorización que la norma comunitaria da a los Estados miembros para introducir supuestos específicos en que puede establecerse que el obligado al pago del impuesto sea el destinatario de las operaciones.

Las operaciones inmobiliarias han sido siempre objeto de especial atención por la Administración tributaria y al observar o advertir la posibilidad de actuaciones fraudulentas, tanto en operaciones habituales de entrega de bienes inmuebles, como en situaciones de concurso en operaciones con estos mismos bienes, se introducen por el legislador, con el amparo del precepto comunitario referido, dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en esta letra e) del artículo 84.Uno.2.º de la LIVA, así como un tercer caso, fruto de una enmienda al proyecto de ley, que supone la inclusión de una nueva letra f), relacionada con el sector de las subcontratas en la ejecución de obras.

Debe advertirse que el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo pretende en estas situaciones, y otras que recoge el artículo 84.Uno.2.º, cuando ambas partes se encuentran establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, evitar el perjuicio económico a la Hacienda Pública. Si el sujeto pasivo que efectúa la operación no procede a la previa declaración e ingreso de la cuota devengada por IVA y el destinatario de la misma ejerce el derecho a la deducción de la cuota soportada, es evidente el perjuicio económico que este proceder supone a la Hacienda Pública. Si se impone al empresario o profesional destinatario de la operación la carga principal que corresponde al sujeto pasivo, evitaremos este perjuicio, dado que en la generalidad de los supuestos el destinatario, como consecuencia de este mecanismo, no ingresará saldo alguno al Tesoro Público, pero tampoco este procederá a la devolución de un saldo favorable al destinatario, ya que ambas partidas, IVA devengado e IVA soportado deducible se compensan entre sí, eliminando así el posible perjuicio a la Hacienda Pública.

Ahora bien, ello ocurrirá siempre que el destinatario tenga derecho a la deducción del impuesto conforme a las reglas establecidas en el título VIII de la LIVA. En el supuesto de que no sea así, puede volver a darse un perjuicio económico a la Hacienda Pública. Cuando el destinatario no genera el derecho a la deducción, o se encuentra sometido a la regla de prorrata, deberá

autorrepercutirse por la totalidad de la cuota devengada, pero solo podrá deducirse en la medida en que tenga derecho a ello, debiendo ingresar la diferencia a la Hacienda Pública. En el supuesto de que no declare la operación, bien por razones fraudulentas, bien por errores técnicos en la aplicación de la norma, volverá a producirse un perjuicio económico a la Hacienda Pública.

El legislador ha considerado que estos últimos casos no tienen la trascendencia económica que suponen los primeros, esto es, cuando el empresario o profesional que realiza la operación no la declara, por lo que ha preferido acudir a la vía de la inversión del sujeto pasivo para atajar posibles prácticas fraudulentas o simplemente evitar perjuicios económicos a la Hacienda Pública.

Esta generalidad establecida por el legislador en la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo no casa bien con la finalidad de la Directiva 2006/112/CE en este extremo, puesto que conforme a la misma estos supuestos deberían ser excepcionales de manera que se establezcan por razones de lucha contra el fraude, y no solo para evitar un perjuicio económico a la Hacienda Pública. La falta de declaración del proveedor de los bienes o del prestador del servicio, máxime cuando el destinatario de la operación no ha participado en el fraude o en la no declaración de la operación, debería ocasionar una actuación de la Administración tributaria frente al sujeto pasivo proveedor o prestador del servicio, sin que recaigan sobre el destinatario obligaciones que, en última instancia, conllevan a presumir su participación en actuaciones fraudulentas; sin perjuicio todo ello de los principios de neutralidad y de proporcionalidad inherentes al IVA en el ámbito comunitario.

4.2. ENTREGAS EFECTUADAS COMO CONSECUENCIA DE UN PROCESO CONCURSAL

El legislador en la letra e) del artículo 84.Uno.2.º de la LIVA mantiene el supuesto que había introducido a partir de 1 de enero de 2012, e incluye dos nuevos supuestos.

De acuerdo con el supuesto recogido a partir de 2012 por la Ley 38/2011 son sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se efectúen las entregas realizadas como consecuencia de un proceso concursal, con lo que se evita el perjuicio económico a la Hacienda Pública que puede ocasionarse con motivo de estas operaciones, bien porque no declare el proveedor concursado, bien porque las cuotas repercutidas no sean consideradas por la normativa mercantil reguladora del concurso o por el juez de lo mercantil como créditos a favor de la Hacienda Pública, debiendo satisfacerse con ellas los créditos del concursado.

En principio, varias son las cuestiones que afectan tanto a este supuesto como a los dos siguientes introducidos por Ley 7/2012. En primer lugar, debemos encontrarnos ante operaciones sujetas al impuesto, pues de otro modo la operación no tributaría por IVA, sin perjuicio de la tributación por el concepto TPO.

Cuestión distinta es que por una misma operación se transmitan diversos bienes, unos de naturaleza inmobiliaria y otros mobiliaria e incluso prestaciones de servicios, sin que supongan una

unidad económica susceptible de explotación autónoma. En este caso podría plantearse si la inversión del sujeto pasivo se produce respecto de toda la operación o comprende tan solo la transmisión de bienes inmuebles, e incluso podría plantearse si esta inversión del sujeto pasivo se da respecto de toda la operación, considerando la *vis atractiva* de los bienes inmuebles. La norma no establece nada al respecto, debiendo plantearse si nos encontramos ante una operación principal que engloba también a las accesorias, en cuyo caso deberá tributar la operación íntegramente siguiendo las reglas aplicables a la operación principal, o si por el contrario estamos ante bienes o prestaciones independientes, en cuyo caso deberá darse el tratamiento adecuado a cada una de ellas, produciéndose la inversión del sujeto pasivo exclusivamente por los bienes inmuebles, debiendo en ese caso hacerse constar en la factura expedida por el transmitente la debida separación de la tributación de unos bienes y otros, con expresa referencia a la inversión del sujeto pasivo que se produce por los bienes inmuebles.

EJEMPLO 9

1. Si se transmite por el concursado una unidad económica susceptible de funcionar autónomamente la operación quedará no sujeta a IVA, no aplicándose supuesto alguno de inversión del sujeto pasivo.
2. En el supuesto de que se transmita un conjunto de bienes que no constituya una unidad económica no resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1 de la LIVA. Es el caso de que se transmitan solamente el inmueble y la maquinaria afecta a la actividad industrial que desarrolla el concursado, en cuyo caso por la entrega del inmueble se producirá la inversión del sujeto pasivo, pero no por la entrega de la maquinaria.

De acuerdo con el artículo 6 del Reglamento de Facturación, en la factura expedida por el transmitente en todos estos supuestos previstos en el artículo 84.Uno.2.º e) y f) deberá hacerse constar de manera expresa la mención «inversión del sujeto pasivo», de manera que el destinatario conozca la obligación de declarar la operación de acuerdo con la regla prevista en este precepto.

Se alude en los casos previstos en la letra e) a la entrega de bienes inmuebles, concepto el de entrega que es más amplio que el de transmisión de la propiedad. Nuevamente nos encontramos ante un concepto autónomo de derecho comunitario que no permite acudir al ordenamiento jurídico interno para interpretarlo, sino a la jurisprudencia del TJUE. De acuerdo con ella [entre otras, Sentencia de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88 (NFJ000732)], por entrega de bienes hemos de considerar la transmisión de disposición de un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien, incluyendo toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a

disponer de hecho, como si fuera la propietaria del bien y no correspondiéndose con el concepto de transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable.

Como nota común a los tres supuestos de inversión previstos en esta letra e) debe aclararse que se exige que tanto el transmitente como el adquirente sean empresarios o profesionales sujetos pasivos del impuesto. El comprador o destinatario debe reunir esta condición, si bien se plantea si debe actuar en calidad de tal empresario o profesional. La concreción de la condición y calidad del destinatario debe ser efectuada por el sujeto pasivo que realiza la entrega del bien o la prestación del servicio de acuerdo con los principios generales del impuesto, recogido para las prestaciones de servicios de manera expresa por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, de 15 de marzo. Si bien no es habitual que se planteen problemas en su delimitación, pueden existir dudas en relación con la naturaleza de determinados bienes inmuebles y la calidad con la que actúa el comprador, esencialmente si nos encontramos ante una persona física. Indudablemente, en el caso de considerar que el adquirente no actúa en calidad de empresario o profesional no deberá aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo.

EJEMPLO 10

Dentro de un procedimiento concursal una persona física profesional dedicada a la abogacía adquiere una parte de un edificio destinado a vivienda.

La dificultad de determinar en este caso la calidad con la que actúa el adquirente puede llevarnos a dudar de la tributación de esta operación. En principio, dada la naturaleza del bien y el destino previsible del mismo, deberían llevarnos a considerar que el adquirente no lo afecta a su actividad profesional. No obstante, podría acreditarse lo contrario e incluso suponer una adquisición previa a la realización de las operaciones materiales de prestación de servicios en que consiste la actividad del profesional, y ello, de acreditarse, debería llevar a aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo, de indudable interés para el comprador, puesto que no tiene gasto financiero alguno relacionado con el IVA al que se sujeta la operación, puesto que se autorrepercuta y se deduce en la misma declaración-liquidación.

En relación con este primer supuesto previsto en la letra e) se plantea de manera específica la posibilidad de renuncia a la exención. El precepto no distingue, incluyendo tanto las entregas sujetas y no exentas como las exentas, pues alude exclusivamente a «entregas» realizadas en el marco del procedimiento concursal. Debe considerarse que tratándose de entregas de inmuebles susceptibles de renuncia a la exención, el cumplimiento de los requisitos necesarios para ejercitar la misma corresponderá al destinatario o adquirente de los bienes, planteándose si deben exigirse las condiciones o requisitos formales impuestos por los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA en relación con la declaración a suscribir por el adquirente y la renuncia expresa del transmitente. La respuesta adecuada lleva a indicar que bastará la repercusión y deducción del impuesto por parte

del adquirente para considerarlos cumplidos, máxime aplicando por analogía la reciente jurisprudencia del TS, recogida ya por el TEAC, que permite estimar efectuada la renuncia a la exención con la expresa repercusión del impuesto en el documento público de transmisión [Sentencias de 22 de diciembre de 2011, recurso 27/2010 (NFJ049524) y de 12 de julio de 2012, recurso 1409/2010].

En relación con el ámbito objetivo el precepto lo fija a las entregas que se efectúen como consecuencia de un proceso concursal, dicción que no es la más afortunada, pues plantea serias dudas. Así, puede estimarse que solo se incluyen las entregas que traigan causa del proceso concursal, o bien a toda entrega de bienes inmuebles que realice el empresario o profesional que está en concurso. Siendo la regla de inversión del sujeto pasivo una excepción a la general, debe interpretarse de forma restrictiva, además de exigir una mejor redacción al legislador si su pretensión era evitar perjuicios económicos a la Hacienda Pública en toda entrega efectuada por un sujeto pasivo en concurso. Por ello, en definitiva, deberá aplicarse solo en relación con las entregas que se produzcan dentro del proceso concursal.

Finalmente debe advertirse sobre la necesidad de expedir el documento justificativo que genera el derecho a la deducción, tanto en este supuesto como en los demás previstos en estas letras e) y f). Por lo que se refiere a este primer supuesto, nada se contempla en relación con este documento justificativo que es la factura, que debe emitirla el transmitente con expresa mención a la inversión del sujeto pasivo. De acuerdo con el artículo 97.Uno.4.º de la LIVA el justificante que genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas es la factura expedida por quien realiza la operación. Ahora bien, no es infrecuente la falta de colaboración del transmitente concursado en su expedición, por lo que ante ello hubiera sido razonable por el legislador que contemplase esta posibilidad dando una solución adecuada, análoga a la prevista para los procedimientos judiciales y administrativos de ejecución forzosa, de manera que fuese el destinatario el que emitiese la factura en nombre y por cuenta del transmitente. Debe recordarse, no obstante, la jurisprudencia del TS [entre otras Sentencias de 11 de julio de 2011, recurso de casación en unificación de doctrina 219/2008 (NFJ044360); de 10 de mayo de 2010, recurso 1432/2005 (NFJ039556) y de 18 de julio de 2011, recurso 5491/2008 (NFJ044159)] que, con apoyo en la jurisprudencia comunitaria y el principio de neutralidad, han matizado la severidad de la norma, de manera que la existencia de un documento público en que se repercute el impuesto puede ser suficiente para proceder a la deducción de las cuotas soportadas, lo que en nuestro caso se traduce en que podría estimarse que la resolución judicial por la que se adjudica el bien u otro documento de carácter público puedan ser suficientes para satisfacer las expectativas del adquirente en orden al cumplimiento de las obligaciones formales del impuesto.

4.3. ENTREGAS EXENTAS A QUE SE REFIEREN LOS APARTADOS 20.º Y 22.º DEL ARTÍCULO 20.UNO EN LAS QUE EL SUJETO PASIVO HUBIERA RENUNCIADO A LA EXENCIÓN

Este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo tiene por ámbito objetivo las entregas de inmuebles exentas recogidas en los números 20.º y 22.º del apartado primero del artículo 20 de la

LIVA. El primero de ellos se refiere a las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público; y el segundo de los números hace alusión a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Se trata, por tanto, de las entregas inmobiliarias exentas, con exclusión de las referidas en el número 21.º (de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las juntas de compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias juntas en proporción a sus aportaciones), respecto de las que se seguirá aplicando el régimen existente hasta este momento, esto es, no habrá inversión del sujeto pasivo.

EJEMPLO 11

Un empresario aporta a una junta de compensación no fiduciaria un terreno incluido en un polígono de actuación urbanística. Después de efectuarse la reparcelación de los terrenos y las obras de urbanización por la junta de compensación, el empresario recibe de esta la plena propiedad de una parcela resultante del proceso urbanístico, proporcional a su cuota participativa.

En la actuación de las juntas de compensación no fiduciarias, en la medida en que la incorporación de los propietarios de terrenos a la junta determina la transmisión de dichos terrenos a esta última, la aportación de los terrenos por sus propietarios a la junta, así como la adjudicación por esta a los propietarios de los terrenos resultantes de la actuación urbanizadora, determinará la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.21.º de la LIVA, si bien no tendrá lugar la inversión del sujeto pasivo, haya o no posibilidad de renunciar a la exención y se ejerza esta renuncia.

Si bien la razón de ser de estos supuestos de inversión del sujeto pasivo se encuentra en evitar un perjuicio económico a la Hacienda Pública, también existe un deseo de solventar los problemas que surgen por la tributación de estas operaciones entre los conceptos de IVA y TPO. Recordemos que estas operaciones inmobiliarias, en caso de aplicar la exención, quedan sujetas al concepto TPO, tributo cuya gestión corresponde a las comunidades autónomas. La conflictividad que surge por la aplicación de uno y otro tributo no deja de ser importante y supone que ambas administraciones, la estatal y la autonómica, deban intervenir en la fijación del concepto tributario que recae sobre la operación. Ello arrastra generalmente una actuación bien de devolución del impuesto por el que indebidamente ha tributado la operación originariamente, o bien un

complicado sistema de compensación entre Administraciones previsto en el artículo 42 del Reglamento General de Recaudación. Aplicando esta regla de inversión del sujeto pasivo se logra que ambas Administraciones tributarias, estatal y autonómica, se relacionen con una única persona, el destinatario o comprador de los bienes, puesto que será este el sujeto pasivo del IVA, que se deducirá el impuesto en la medida en que tenga derecho a ello, de acuerdo con las reglas contenidas en el título VIII de la ley, y será también el sujeto pasivo del concepto TPO en caso de que la Administración autonómica estime que debe tributar la operación por tal concepto.

Al margen de la finalidad o razón de ser de este supuesto de inversión del sujeto pasivo, la primera cuestión surge al delimitar el ámbito subjetivo del mismo. Es claro que ambas partes deben ser empresarios o profesionales, puesto que en otro caso no podría aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo. Ahora bien, como sabemos, en esta materia urbanística la delimitación de empresario o profesional acarrea también una abundante conflictividad, tanto de un signo como de otro, esto es, tanto para concretar que el transmitente es empresario o profesional como para acreditar que no lo es, con participación tanto de la Administración estatal como de la autonómica, y ello va a tener una clara repercusión sobre esta regla de inversión del sujeto pasivo.

De acuerdo con el artículo 5.Uno e) de la LIVA son empresarios o profesionales quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. El problema surge por tanto en la delimitación del carácter de empresario o profesional de quien efectúa la entrega del inmueble. Si las partes han considerado que no lo era tributará la operación por el concepto TPO, y la posterior regularización tributaria que pueda realizar la Administración considerando que el impuesto que deber recaer en la operación es el IVA, supondrá la intervención de la Administración tributaria estatal, si bien esta actuación se realizará exclusivamente con el destinatario o adquirente de los bienes. En el supuesto de que generase el derecho a deducir íntegramente el impuesto no se habrá producido perjuicio económico alguno a la Hacienda Pública por lo que será razonable que el órgano administrativo aplique el principio de regularización íntegra, ya recogido tanto por la jurisprudencia del TS como por la doctrina del TEAC en otras materias, y tenga en cuenta tanto el IVA devengado como el soportado deducible que el adquirente debió declarar. Será en el supuesto de que el adquirente no genere el derecho a deducir, total o parcialmente, cuando pueda producirse un perjuicio económico a la Hacienda Pública, pero siempre considerando, en el caso de que esté acogido a la regla de prorrata, la aplicación del principio de regularización íntegra, a excepción de la posible participación del obligado tributario en actuaciones fraudulentas.

Ahora bien, no resulta en muchas ocasiones una tarea fácil la determinación de cuándo el transmitente es empresario o profesional a efectos del IVA y esta concreción resulta fundamental ahora no solo para fijar la tributación de la operación, sino también el sujeto pasivo que debe liquidar el impuesto. La Administración tributaria, bien sea la estatal o la autonómica, se relacionará exclusivamente con el destinatario, quien puede tener serios inconvenientes en acreditar o probar la condición de empresario o profesional del transmitente (tal como ocurre en la actualidad cuando es requerido por la Administración autonómica como sujeto pasivo por el concepto TPO,

o por la Administración estatal cuando considera que el IVA soportado no es deducible por no concurrir la condición de empresario en el transmitente) y más aun cuando la Administración que regulariza no realiza actuación alguna frente al transmitente, al considerar que no es sujeto pasivo de ningún impuesto, a pesar de tener los instrumentos procedimentales que permitan cuando menos el requerimiento de presentar cuantas pruebas obren en poder del mismo.

Finalmente en relación con el ámbito subjetivo, al delimitar la condición de empresario o profesional del transmitente, deberemos tener en cuenta que este carácter se adquiere de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.Dos de la LIVA, esto es, desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional, incluso en los casos previstos en el apartado primero del artículo 5 referidos al concepto de empresario o profesional ocasional en los procesos urbanizadores o de construcción.

EJEMPLO 12

Un particular es propietario de unos terrenos, incluidos en un polígono de actuación urbanística. En el desarrollo del mismo se ha constituido la junta de compensación de carácter fiduciario (la junta dispone de la facultad fiduciaria de disposición de los terrenos, pero no hay entrega de bienes, ni de los propietarios a la junta ni de la junta a los propietarios, por lo que no hay hecho imponible del IVA ya que no hay entregas), habiendo incurrido la junta en unos gastos que han sido repercutido a los partícipes de la misma por la redacción de los proyectos de urbanización correspondientes, creación y constitución de la junta, redacción de los estatutos, etc., si bien no se han iniciado todavía materialmente las obras de urbanización. El particular transmite los terrenos a una sociedad mercantil promotora de viviendas.

La cuestión en esta transmisión será la de determinar si el transmitente es empresario o profesional a efectos del IVA y si aplicamos la exención del artículo 20.Uno.20.º de la LIVA. De acuerdo con el artículo 5.Dos de esta ley se es empresario desde que se tengan costes afectos a la actividad urbanizadora, y así se acredite por elementos objetivos [así lo ha puesto de manifiesto el TEAC entre otras en Resolución de 8 de noviembre de 2011, RG 3752/2009 (NFJ045039)]. Indudablemente en este supuesto los tiene pues todo gasto que se tiene en el proceso urbanizador tiene una única finalidad, la de urbanizar los terrenos, cuya actividad para la venta o cesión o arrendamiento otorga la condición de empresario o profesional.

Podemos concluir que el transmitente tiene la condición de empresario o profesional. Cuestión distinta será si transmite o no unos terrenos en curso de urbanización. Al no haberse iniciado materialmente las obras no tienen esta naturaleza, por lo que la entrega estará sujeta pero exenta, pudiendo renunciarse a la exención si se cumplen las condiciones previstas en los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA. En este caso, será sujeto pasivo por inversión el adquirente.

En cuanto al ámbito objetivo, como se ha indicado el supuesto comprende exclusivamente las entregas exentas de los números 20.º y 22.º del artículo 20.Uno, cuando se haya renunciado a la exención.

La complejidad en la aplicación de estas exenciones a la hora de determinar si el bien que se transmite está exento de IVA o no supone un grado más en la dificultad de aplicar la regla que estamos examinando, si bien esta problemática y casuística que puede darse es común a todos los supuestos, exista o no inversión del sujeto pasivo.

Basta considerar que las entregas de terrenos en curso de urbanización no están exentas, mientras que las de terrenos rústicos o donde no se hayan iniciado materialmente las obras de urbanización sí estarán exentas. Las primeras entregas de edificios o de parte de los mismos estarán no exentas, y sí lo estarán las segundas y sucesivas entregas, con el grado de dificultad que supone determinar estas nociones, a la vista de los números 20.º y 22.º.

EJEMPLO 13

1. Un particular propietario de unos terrenos incluidos en un polígono de actuación urbanística, desarrollado por el sistema de compensación, y habiéndose constituido la junta de compensación fiduciaria, transmite los terrenos una vez que se han iniciado materialmente las obras de urbanización del polígono, habiendo abonado la primera derrama afecta a los costes de estas obras.

La entrega estará sujeta y no exenta, por lo que el sujeto pasivo de esta operación será el particular, que se ha constituido en empresario o profesional a efectos del IVA, de acuerdo con el artículo 5.Uno d) de la LIVA. No hay inversión del sujeto pasivo, pues no resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.20.º, por lo que tampoco ha existido posibilidad de renunciar a la misma.

2. Un particular adquiere una vivienda unifamiliar con la finalidad de realizar obras de rehabilitación (estas cumplen las condiciones previstas en la LIVA para tener esta calificación), y una vez concluidas, sin haber residido en dicha vivienda unifamiliar la transmite a una persona física profesional que va a utilizarla tanto para vivienda como para despacho profesional.

La entrega de esta vivienda unifamiliar estará sujeta y no exenta. El transmitente se ha constituido en empresario o profesional de acuerdo con el artículo 5.Uno d) de la LIVA, y la operación constituye, conforme al número 22.º del artículo 20.Uno, una primera entrega del inmueble. Aun cuando el adquirente es un empresario o profesional no se aplica el supuesto de inversión del sujeto pasivo, pues la operación está sujeta y no exenta. El transmitente tiene la obligación de repercutir el IVA sobre el precio o contraprestación pactados.

Como vemos, la determinación de si la operación está exenta o no exenta va a tener una gran trascendencia para concretar la tributación, esencialmente en la determinación del sujeto pasivo. Hasta ahora era habitual hacer constar en el documento público de transmisión que la operación se consideraba sujeta y no exenta de IVA, aun cuando, no obstante, las partes renunciaban a la exención por si en una posible regularización tributaria considerase la Administración que la operación quedaba exenta. Estas cláusulas con las que se pretendía salvaguardar la tributación querida por las partes, que no era otra que la sujeción al IVA, pueden tener ahora una influencia no tan positiva como antaño, puesto que hasta ahora el sujeto pasivo era el mismo, se aplicase o no la exención, mientras que ahora no va a ser así: de considerar que la operación no está exenta, sujeto pasivo será el transmitente, mientras que en caso de exención con renuncia lo será el adquirente.

Al margen de que el legislador podría haber adoptado una fórmula más clara y sencilla en relación con la transmisión de bienes inmuebles, la concreción de la exención o no y sus implicaciones fiscales para determinar el sujeto pasivo van a llevar a aumentar la complejidad de la tributación. Si las partes consideran que la operación estaba sujeta y no exenta, y la Administración estima que está exenta y que el adquirente ha incumplido sus obligaciones podrá eliminar la cuota deducida puesto que ha sido incorrectamente repercutida. Si por el contrario las partes consideran que está exenta y renuncian a la exención y la Administración tributaria estima que la operación está sujeta y no exenta, entonces podrá requerir al transmitente y liquidarle por el IVA devengado que no ha declarado. Con independencia de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos o de otros que puedan iniciarse para corregir las posibles situaciones de enriquecimiento injusto o de doble imposición que puedan darse, es de esperar que la Administración tributaria aplique con prudencia la norma fiscal a fin de evitar las situaciones que se acaban de exponer y, si bien en las normas tributarias no se recoge la obligatoriedad de regularizar la situación de ambas partes, cuando menos se inicien de oficio los procedimientos que permitan corregir las posibles consecuencias perjudiciales que se ocasionen a una o a ambas partes.

En definitiva, la concreción de la exención de la operación por las partes, y de su renuncia, deberá ser objeto de mayor examen y minuciosidad en cada una de las operaciones que se efectúen, puesto que la tributación diferirá en cuanto a la determinación del sujeto pasivo. Y ello cualquiera que sea la naturaleza del transmitente, bien sea una sociedad mercantil o entidad, bien un particular que adquiere la condición de empresario ocasional.

En cuanto al cumplimiento de las obligaciones formales, debe advertirse que cuando estamos ante personas físicas empresarios o profesionales ocasionales por la transmisión de inmuebles, la tributación en la forma exigida ahora por la norma no exime del cumplimiento de las obligaciones formales que exige la norma. Aun cuando la realización de operaciones exentas del artículo 20 de la ley no conlleva la presentación de declaraciones-liquidaciones periódicas (ello no supone que no deban presentarse otras declaraciones informativas, ni tampoco exime al empresario del deber de expedir factura), en nuestro caso estamos ante operaciones sujetas y no exentas (puesto que se ha renunciado a la exención) y, por tanto, el proveedor o transmitente de los bienes queda obligado al cumplimiento de todas las obligaciones formales y materiales exigidas por la norma, tanto a la presentación de las declaraciones-liquidaciones (esencial si quiere obtener la restitución

de las cuotas soportadas deducibles por parte del transmitente), como declaraciones informativas o la emisión de facturas, documento este último que debe emitirse en cualquier caso por el transmitente, de acuerdo con los artículos 2 y 3 del Reglamento de Facturación.

Debemos referirnos a la necesidad o no de dar cumplimiento a las condiciones impuestas por los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA. Frente al supuesto anterior examinado (entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal), en el caso que ahora se examina, si bien se produce la inversión del sujeto pasivo siendo el empresario o profesional destinatario de las operaciones el que reúne la doble condición de sujeto pasivo que repercute y sujeto pasivo que se deduce, resulta lógico exigir la comunicación en la que declare su condición de empresario o profesional con derecho a la deducción íntegra del impuesto que deberá entregarse al transmitente o proveedor del bien.

Aun cuando es el destinatario quien repercute y se deduce, lo que podría llevar a concluir que la acreditación de las condiciones impuestas por estos dos preceptos deben quedar en su poder, se exige la renuncia a la exención y ello supone que el transmitente pueda tener distinta tributación en función de si la operación queda exenta o no exenta, siendo la única manera de acreditarla la constancia de que la operación está exenta o no exenta. No obstante, debe entenderse que para ello podría bastar con la referencia en el documento de transmisión de que la operación queda sujeta y no exenta del IVA, no exigiendo la comunicación anterior, como así se deduce de la jurisprudencia del TS que se ha citado anteriormente. Sería por ello deseable que el legislador aclarase esta situación.

Las consecuencias son obvias: si la operación queda exenta el transmitente no generará el derecho a deducir por la misma, lo que podrá llevarle a estar en prorrata o a no deducir cuantía alguna por su actividad; mientras que si la operación queda sujeta y no exenta generará el derecho a deducir el impuesto, lo que supondrá un mayor porcentaje de su prorrata o un derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas en la operación.

4.4. LAS ENTREGAS EFECTUADAS EN EJECUCIÓN DE LA GARANTÍA CONSTITUIDA SOBRE LOS BIENES INMUEBLES, ENTENDIÉNDOSE, ASIMISMO, QUE SE EJECUTA LA GARANTÍA CUANDO SE TRANSMITE EL INMUEBLE A CAMBIO DE LA EXTINCIÓN TOTAL O PARCIAL DE LA DEUDA GARANTIZADA O DE LA OBLIGACIÓN DE EXTINGUIR LA REFERIDA DEUDA POR EL ADQUIRENTE

Desde el punto de vista subjetivo, basta reiterar lo expuesto en el primero de los supuestos, pues se exige que ambas partes sean empresarios o profesionales sujetos pasivos del IVA, quedando la operación sujeta al impuesto.

Objetivamente, el supuesto engloba todas las entregas de bienes inmuebles que se realicen en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos, siendo la más importante o esencial la entrega que tiene lugar como consecuencia de una ejecución hipotecaria del artículo 131 de

la Ley Hipotecaria y concordantes del Reglamento Hipotecario y de la Ley de Enjuiciamiento Civil, bien se efectúe la entrega al acreedor hipotecario o a un tercero por el deudor hipotecario.

El precepto alude a bienes inmuebles, por lo que la regla de inversión del sujeto pasivo tendrá lugar cualquiera que sea su naturaleza, terrenos o edificios.

En cualquiera de los dos casos cabe preguntarse por los efectos de esta regla en caso de que la entrega quede sujeta pero exenta, conforme al artículo 20.Uno.20.º y 22.º de la LIVA, esencialmente por lo que se refiere a las consecuencias que ello tiene respecto de la regla de prorrata.

Aun cuando el legislador considera en todo caso sujeto pasivo al destinatario, resulta absurdo estimar que en caso de que la operación se encuentre exenta supondría que el destinatario o bien tenga que aplicar la regla de prorrata, o bien que deba incluirse esta operación en el denominador de la prorrata, con los efectos que ello conlleva al minorar el porcentaje de prorrata que resultaría aplicable al destinatario.

La confusión que el legislador introduce en nuestra formativa interna al calificar en estos casos al destinatario como sujeto pasivo y no como deudor del impuesto, como hace la Directiva comunitaria, puede introducir cierta dosis de duda, pero debe tenerse en cuenta que el legislador realmente ha querido considerar al destinatario como mero deudor del impuesto, y no como sujeto pasivo que realiza la entrega del bien, a pesar de la calificación dada por la ley.

Por ello, no se modifica la situación del destinatario en relación con la aplicación de la regla de prorrata y el ejercicio del derecho a la deducción en el caso de que la operación se encuentre exenta, sin que deban tenerse en cuenta estas operaciones para el cálculo del porcentaje de prorrata (esta solo tendrá en cuenta la actividad que realiza el destinatario empresario o profesional, esto es, las operaciones que él realiza como sujeto pasivo en el ejercicio de sus actividades sujetas al impuesto), ni supondrá incluirla en el denominador de la prorrata.

Ahora bien, en el caso de que el empresario o profesional adquirente aplique la regla de prorrata para el cálculo del importe a deducir por las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad económica, la adquisición de un inmueble que le haga ser sujeto pasivo por inversión, supondrá que declare el impuesto repercutido en su integridad y que solo pueda deducirse en la medida en que tenga derecho a ello, siempre y cuando se trate de una entrega sujeta y no exenta.

EJEMPLO 14

Un empresario transmite un edificio de viviendas, que había promovido, desocupado desde la terminación de las obras, en ejecución de la garantía hipotecaria constituida, siendo adquirido en el procedimiento judicial: a) por una entidad financiera que tiene una prorrata

.../...

.../...

del 80 %; b) por un empresario dedicado a la actividad inmobiliaria que genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado.

Solución

Estamos ante una entrega de un bien inmueble sujeta y no exenta, tributando por IVA al tipo reducido del 10 %; teniendo en cuenta los siguientes efectos en relación con el adquirente:

- a) En este caso la entidad financiera, aun cuando queda sujeta a la regla de prorrata, deberá autorrepercutirse por el importe total de la cuota devengada, y solo podrá deducirse el 80 %.
- b) El empresario genera el derecho a deducir, por lo que se autorrepercuta el impuesto y se lo deduce íntegramente.

No obstante, debemos tener en cuenta dos consideraciones. La primera que la posterior entrega que efectúen tanto la entidad financiera como el empresario inmobiliario será una segunda entrega de edificios o de parte de los mismos, sujeta pero exenta de IVA (aun cuando puede renunciarse a la exención cuando se cumplan las condiciones previstas en los arts. 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA).

La segunda, en relación con el ejercicio del derecho a la deducción, los artículos 92 a 95 de la LIVA permiten la deducción de las cuotas soportadas en la medida en que se utilicen en operaciones que generen el derecho a la deducción (operaciones sujetas y no exentas en el caso que estamos examinando), y ello puede tener una notable incidencia en nuestro caso, ya que si el destino previsible de las viviendas en su venta exenta, su adquisición bien por la entidad financiera o por el empresario inmobiliario no generaría el derecho a deducir (en cualquiera de los casos, sí debe autorrepercutirse el impuesto por la cuota devengada).

Debe advertirse también que en el caso de encontrarse la operación sujeta y exenta, podrá ejercitarse el derecho a la renuncia previsto en los artículos 20.Dos de la ley y 8 del reglamento, con análogas consideraciones a las que se han efectuado para el supuesto de inversión del sujeto pasivo en procesos concursales, siempre que el destinatario tenga derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas, o el bien quede afecto a una actividad que genere este derecho. No hay que olvidar que en el supuesto de encontrarnos ante la entrega de un bien inmueble sujeta pero exenta, si está sometido a la regla de prorrata para el cálculo del importe a deducir, no podrá ejercitar el derecho a la renuncia de la exención.

En el caso de que el adquirente realice exclusivamente operaciones exentas que no generan el derecho a la deducción, y la entrega del bien inmueble se encuentre sujeta y no exenta, la circunstancia anterior no le exime de ser sujeto pasivo por inversión, por lo que quedará obligado

a presentar declaración-liquidación no periódica (modelo 309) ingresando a la Hacienda Pública la cuota devengada por la operación.

EJEMPLO 15

Un empresario dedicado a la enseñanza (actividad sujeta y exenta de IVA), adquiere de otro empresario dos terrenos rústicos, uno en el que no se han realizado todavía obras de urbanización, aun cuando el planeamiento de la ciudad permite su desarrollo y uso terciario y cultural, y otro en el que se han completado ya las obras de urbanización por el transmitente en ejecución del planeamiento urbanístico. Dichas adquisiciones se han efectuado en el seno de un procedimiento de ejecución hipotecaria del artículo 131 de la Ley Hipotecaria.

Solución

La transmisión del terreno rústico no urbanizado estará sujeta y exenta (art. 20.Uno.20.º de la LIVA), sin que sea posible la renuncia a la exención. Aun cuando la LIVA establece que en este caso se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo, no tendrá efectividad alguna, puesto que el adquirente no puede renunciar a la exención (realiza actividades que no generan el derecho a la deducción). Ello supone que el empresario dedicado a la enseñanza no tendrá en cuenta la adquisición del terreno, no repercutiéndose cuota alguna por ello, ni considerándose como actividad suya.

En relación con la transmisión del terreno ya urbanizado la solución es distinta. En este caso el empresario dedicado a la enseñanza sí será sujeto pasivo por inversión en la adquisición del inmueble. Deberá autorrepercutirse el IVA al tipo del 21%, pero no podrá deducirse cuota alguna. Deberá presentar autoliquidación modelo 309 e ingresar la cuota devengada en la Hacienda Pública. No obstante, esta operación no se tendrá en cuenta en relación con su actividad ni su porcentaje de prorrata aplicable a la misma.

Por último, en relación con esta nueva regla de inversión, el legislador establece que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

Se trata de una especificación del supuesto anterior, si bien se distinguen dos posibilidades: el deudor hace pago de la deuda mediante la entrega del bien inmueble que garantiza la deuda, debe entenderse al acreedor; o bien el deudor entrega el bien asumiendo el adquirente la obligación de extinguir la deuda de aquel frente al acreedor, debiendo encontrarnos en ambos casos ante dos empresarios o profesionales.

4.5. EXCLUSIÓN DE LOS SUPUESTOS PREVISTOS EN ESTA LETRA E) DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL SEXTA DE LA LIVA; SUPRESIÓN DE LA FACULTAD INHERENTE A LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN EN DICHA DISPOSICIÓN

En la LIVA se regulan las actuaciones a realizar por el adjudicatario en un procedimiento administrativo o judicial de ejecución forzosa, que tenga la condición de empresario o profesional para suplir el cumplimiento de las obligaciones que corresponden al sujeto pasivo en las entregas de bienes o en las prestaciones de servicio sujetas al impuesto que se produzcan en aquellos procedimientos, que se recogen en la disposición adicional sexta.

Debemos recordar que esta disposición había sido objeto de modificación por Ley 38/2011, de 10 de octubre, para recoger la previsión de que lo dispuesto en ella no resultará de aplicación a las entregas de bienes inmuebles en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º e) de la ley. La ampliación de los supuestos a los que se aplica la inversión del sujeto pasivo en esta letra e), referidos todos a la transmisión de inmueble, suponía también que la facultad relativa al ejercicio de la renuncia a la exención en esta disposición adicional sexta careciera de sentido.

Así, por un lado, de acuerdo con la modificación operada por la Ley 38/2011, las facultades que se otorgan al destinatario de las operaciones solo tiene lugar cuando nos encontramos ante un procedimiento administrativo o judicial de ejecución forzosa y el proveedor de los bienes no cumple con las obligaciones que le incumben, como son las de expedición de factura y repercusión del impuesto, de forma que ahora, con la nueva redacción de la disposición dada por la Ley 6/2012, el adjudicatario empresario o profesional estará facultado para:

- Expedir factura en la que se documente la operación y se repercuta la cuota del impuesto.
- Presentar la declaración-liquidación correspondiente.
- Ingresar el importe del impuesto resultante.

Quedan excluidos de la aplicación de esta disposición adicional sexta todos los supuestos previstos en el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA. Frente a la regla general prevista en la disposición adicional en que el sujeto pasivo sigue siendo el empresario o profesional transmitente de los bienes, el sujeto pasivo en los casos previstos en el artículo 84.Uno.2.º e), relativos a inmuebles, es el empresario o profesional adquirente de los bienes, por lo que no tiene que cumplir obligación alguna que incumba al transmitente relativa a la repercusión del impuesto, declaración de la operación en la autoliquidación correspondiente e ingreso de la deuda tributaria, puesto que estas obligaciones, por ley, vienen ya impuestas al adquirente, al ser el sujeto pasivo de la operación. Es este quien deberá autorrepercutirse el impuesto y en su caso deducírselo en la declaración-liquidación que corresponda y efectuar el ingreso, obligación que

hará por su cuenta y no en nombre y por cuenta del transmitente (como ocurre en los supuestos previstos en la disp. adic. sexta).

La exclusión de la disposición adicional sexta de las operaciones previstas en el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA llevaba implícito que la facultad otorgada al adquirente para proceder a la renuncia a la exención quedara fuera de lugar, y ahora el legislador, con la reforma operada por la Ley 6/2012, elimina esta facultad que la redacción anterior otorgaba al empresario o profesional adquirente. Ahora a las transmisiones de bienes inmuebles exentas, como se ha examinado, se les aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo cuando se renuncie a la exención, excluyéndolas de la disposición adicional sexta, por cuanto el sujeto pasivo en estos casos será el adquirente, no el transmitente.

No obstante, hemos de señalar que pueden mantenerse algunos de los problemas que hasta ahora se producían. Así, puede ser habitual que en estos procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa el transmitente se encuentre desaparecido o no cumpla con las obligaciones que le impone la norma fiscal (entre otras la de emisión de factura). La exclusión de los supuestos que estamos examinando de la disposición adicional sexta parece lógica, pero debería preverse la circunstancia anterior y la posibilidad de que el adquirente obtenga la factura correspondiente o bien emitirla él mismo; así como la entrega de la declaración emitida por el adquirente exigida por los artículos 20.Dos de la LIVA y 8 del RIVA que debe efectuarse al transmitente. Recordemos que el artículo 84.Uno.2.º e) no elimina el cumplimiento de las obligaciones que impone la norma para renunciar a la exención, pues aun cuando se atribuye la condición de sujeto pasivo al adquirente, hemos de recordar que esencialmente lo que pretende la norma comunitaria no es otra cosa que la de que el adquirente asuma la posición deudora frente a la Hacienda Pública (el art. 199 de la Directiva 2006/112/CE utiliza los términos «persona deudora») pero el hecho imponible, la entrega del bien, es realizada por el transmitente. Una posibilidad hubiera sido el que pudiera hacerse constar en el documento público de adjudicación de los inmuebles las circunstancias relativas a la tributación de la operación a instancia del adquirente. En cualquier caso parece atribuirse al adquirente la posibilidad de ejercitar la renuncia, y así lo reconoce la AEAT en la nota informativa sobre novedades de la Ley 7/2012 que aparece en su página web.

Debe advertirse que la reforma de la disposición legal supone que deberá adecuarse la disposición adicional quinta del RIVA a la nueva dicción del precepto legal.

EJEMPLO 16

1. La Hacienda Pública embarga una nave industrial a una sociedad mercantil dedicada a la fabricación de material deportivo, por una deuda tributaria. La transmisión de

.../...

.../...

este bien inmueble tiene lugar a través del correspondiente procedimiento, siendo adjudicado a otra sociedad mercantil cuyo objeto social es el transporte de mercancías.

Solución

En este supuesto, como el adquirente es un empresario que genera el derecho a la deducción podrá renunciarse a la exención del IVA en la transmisión del inmueble, por lo que, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22.º y Dos de la LIVA la operación quedará sujeta y no exenta, teniendo lugar la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA. Se exigirá declaración emitida por el comprador en la que se haga constar que es sujeto pasivo del impuesto, genera el derecho a deducir íntegramente y afecta el bien a la actividad económica.

A esta operación no aplicaremos la disposición adicional sexta de la LIVA. El sujeto adquirente deberá declarar la operación en su declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se produce el devengo, declarando la cuota devengada y deduciéndosela. A estos efectos, deberá recibir la correspondiente factura emitida por el transmitente, en la que no se repercutirá cuota alguna de IVA. A diferencia de la disposición adicional sexta de la LIVA en este caso no debe presentarse una declaración-liquidación no periódica modelo 309, ni el adquirente deberá emitir una factura en nombre y por cuenta del transmitente.

2. En un procedimiento de ejecución hipotecaria inmobiliaria del artículo 131 de la Ley Hipotecaria, se ejecuta un bien inmueble de un empresario o profesional que estaba afecto a su actividad económica sujeta a IVA. El adquirente es otro empresario sujeto pasivo del IVA que va a afectar el bien a la actividad económica que realiza por la que genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado.

Solución

En este caso el empresario adquirente es el sujeto pasivo por inversión, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA, por lo que no deberá dar cumplimiento a lo dispuesto en la disposición adicional sexta.

De esta forma, en definitiva, la disposición adicional sexta queda acotada, desde el punto de vista objetivo, para el resto de las operaciones sujetas al impuesto distintas de las previstas en el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA.

Así, es de aclarar que cuando el procedimiento administrativo o judicial de ejecución forzosa implique la transmisión de un bien mueble, el empresario o profesional adjudicatario ejercerá

las facultades previstas en la disposición adicional sexta, en nombre y por cuenta del empresario o profesional transmitente, que sigue manteniendo la posición de sujeto pasivo.

4.6. EJECUCIÓN DE OBRAS INMOBILIARIAS E INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

4.6.1. Delimitación general

El legislador ha introducido una nueva letra f) en el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA para incluir un nuevo supuesto en que el sujeto pasivo será el destinatario de la operación, siempre que este sea empresario o profesional; todo ello con el fin de evitar supuestos de fraude o perjuicio económico a la Hacienda Pública.

Recordemos que el legislador comunitario [art 199.1 a) y b) de la Directiva 2006/112/CE] permite a los Estados miembros disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario en las operaciones de prestación de servicios de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes en virtud del apartado 3 del artículo 14 de la Directiva (permite a los Estados miembros considerar entrega de bienes la entrega de ciertas obras en inmuebles, lo que nuestro legislador ha efectuado de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8.Dos.1.º de la LIVA) y la puesta a disposición de personal que desempeñe las actividades anteriores.

De acuerdo con la dicción de la nueva letra del precepto legal, será sujeto pasivo el empresario o profesional para quien se realice la operación sujeta al impuesto, cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Añade el precepto que la regla de inversión del sujeto pasivo resultará de aplicación también cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones anteriores.

Hay que señalar que los términos utilizados por el legislador que, como vemos no se corresponden exactamente con los de la Directiva, y la complejidad en la aplicación del supuesto, ha motivado la inmediata interpretación del precepto por la DGT en una extensa Consulta, V2583/2012 de fecha 27 de diciembre (NFC045706), a la que se aludirá a continuación.

4.6.2. Ámbito subjetivo

Indudablemente, ambas partes deben ser empresarios o profesionales, de manera que si el destinatario no lo es, el sujeto pasivo será el empresario que realiza las obras.

EJEMPLO 17

Un constructor realiza un complejo de viviendas unifamiliares para los propietarios de los terrenos. Todos ellos son personas físicas que destinarán los edificios para vivienda habitual de sus propietarios. No obstante, uno de ellos quiere dedicar el edificio a despacho profesional y otro lo destinará a su alquiler.

Solución

En todos los casos el promotor de las edificaciones son los propietarios de los terrenos. El sujeto pasivo de las operaciones de edificación será el constructor, salvo en las dos últimas, en las que los destinatarios son empresarios o profesionales, tanto la persona física que instalará en el edificio su despacho profesional, como el que lo va a alquilar (se es empresario desde que se tienen costes afectos a la actividad, siempre que se acredite por elementos objetivos). En estos dos últimos supuestos serán sujetos pasivos los destinatarios, por lo que el constructor no repercutirá cuota alguna por la construcción de estas dos viviendas unifamiliares.

Señalado lo anterior, el precepto delimita el ámbito subjetivo, de manera que se aplicará esta regla de inversión cuando las partes sean:

- A) Promotores y constructores de obras. La regla de inversión del sujeto pasivo se aplica en las operaciones consistentes en contratos de ejecución de obra que celebre el promotor de la obra y el contratista. En este caso, es este último empresario el proveedor del bien (edificio) si estamos ante el supuesto previsto en el artículo 8.Dos.1.º de la LIVA, o el prestador del servicio (quien realiza las obras de urbanización de los terrenos o los servicios de construcción y rehabilitación de los edificios) en el caso del artículo 11.Dos.6.º de la LIVA. El promotor será el destinatario de la operación. En consecuencia, el sujeto pasivo por inversión será el promotor inmobiliario que sea empresario o profesional a efectos del IVA, siempre y cuando la operación que reciba del constructor se afecta a la actividad sujeta al impuesto; ya que en el supuesto de que no se afecte debe considerarse que no se aplicará el supuesto de inversión del sujeto pasivo. Cuestión distinta será que se afecte parcialmente, en cuyo caso volverá a aplicarse esta regla.
- B) Contratistas principales y otros subcontratistas. La regla de inversión del sujeto pasivo se aplicará también cuando los contratos se celebren entre el contratista principal y otros subcontratistas. En el precepto se alude que el objeto de los contratos sea el comprendido en el ámbito objetivo de este supuesto de inversión.

En este segundo caso, el contratista principal será el sujeto pasivo por inversión de una operación que recibe del subcontratista.

A su vez, si el promotor es otro empresario o profesional, el contratista principal no será sujeto pasivo por la operación que él realiza al promotor, siéndolo este último por inversión. Si el promotor de la obra no es empresario o profesional la inversión del sujeto pasivo se producirá en la operación que el subcontratista realiza para el contratista, pero no en la que realiza el contratista para el promotor.

Por otro lado, debe recordarse que, de encontramos ante las operaciones previstas en el artículo 91.Uno.3.1.º de la LIVA, el tipo impositivo reducido del 10% se aplicará exclusivamente a las operaciones que realiza el contratista para el promotor, pero no en las operaciones realizadas por sucesivos empresarios al contratista principal o a los subcontratistas.

De esta forma el legislador establece un supuesto de inversión del sujeto pasivo en cadena, no solamente limitado a la posición que ocupan el promotor inmobiliario y el contratista, sino que se extiende también a los supuestos en que los destinatarios de las operaciones son a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones que indica el precepto.

Como se acaba de exponer, en el supuesto de que el promotor inmobiliario sea un consumidor final, la inversión del sujeto pasivo solo se producirá en las relaciones contractuales que tienen lugar entre el contratista principal y el subcontratista (siendo sujeto pasivo por inversión aquel) pero no entre el primero y el promotor (el sujeto pasivo será el contratista principal).

Así lo señala la DGT en la Consulta V2583/2012 (NFC45706) al indicar que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo «resultará igualmente aplicable a las ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Lo anterior se producirá con independencia de que el promotor actúe o no con la condición de empresario o profesional, es decir, sin que resulte relevante, a estos efectos, que se produzca o no la inversión del sujeto pasivo en las operaciones efectuadas entre el contratista principal y el promotor».

EJEMPLO 18

Un particular contrata con un empresario o profesional la construcción de una vivienda unifamiliar en un complejo residencial de lujo por un importe de 300.000 euros. El contratista principal, ante el volumen de trabajo que soporta, subcontrata una parte sustancial con otro empresario, persona física que se encuentra acogida al régimen simplificado de

.../...

.../...

IVA y estimación objetiva de IRPF, si bien la responsabilidad frente al promotor es asumida por el contratista principal. La contraprestación fijada por esta última operación es de 200.000 euros.

Solución

En relación con la operación de la ejecución de las obras realizadas por el subcontratista (el albañil) al contratista principal, se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo, siéndolo este último, de forma que el subcontratista no repercutirá cuota alguna de IVA. En este sentido, el albañil no cobrará importe alguno por IVA, si bien, al estar acogido al régimen simplificado, ello no variará la cuota de IVA devengado que deba declarar en este régimen, lo que puede hacer que se cuestione si renuncia o no al régimen simplificado de IVA (que supondrá la renuncia automática al régimen de estimación objetiva de IRPF).

El contratista principal se autorrepercutirá y se deducirá íntegramente el impuesto soportado por la operación o ejecución de obra recibida del empresario albañil.

Por la operación realizada por el contratista principal al promotor inmobiliario o propietario no se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo, siéndolo el contratista principal, que emitirá factura o certificaciones de obra con repercusión del impuesto, ya que el destinatario no es empresario o profesional.

Así, por el conjunto de las operaciones, el constructor declarará:

Cuotas devengadas: $300.000 \times 10\%$ (repercusión al propietario) + $200.000 \times 21\%$ (autorrepercusión de la ejecución de obra recibida del albañil).

Cuotas soportadas deducibles: $200.000 \times 21\%$.

Como se ha expuesto, el destinatario de las operaciones debe ser empresario o profesional y actuar en condición y calidad de tal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 de la LIVA. La dificultad en la concreción de este concepto en materia inmobiliaria o urbanizadora puede llevar a una complejidad en la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo importante.

La cuestión es zanjada por la DGT en la consulta señalada, imponiendo a los entes públicos, personas físicas, asociaciones, cooperativas y demás entidades sin ánimo de lucro, que comuniquen expresa y fehacientemente al contratista principal que están adquiriendo el bien o servicio en su calidad de empresario o profesional; no siendo necesaria dicha comunicación en los supuestos en los que no actúen con la condición de empresario o profesional, en cuyo caso no operará el supuesto de inversión del sujeto pasivo.

Se impone así una obligación adicional a estos sujetos, pues parece no bastar el suministro del NIF, sino que deberán presentar la anterior comunicación, cuyo fundamento o base jurídica

puede ser cuestionada. Por otra parte, la misma situación puede plantearse con cualquier empresario o profesional, puesto que la obra puede no afectarse a la actividad empresarial o profesional, por lo que en este caso no actuaría en condición de empresario o profesional, sin que la DGT exija esta comunicación.

EJEMPLO 19

Un empresario ejecuta las obras de urbanización de un polígono de actuación urbanística, dentro del sistema de cooperación urbanística, para lo que fue contratado por el ayuntamiento de la población en donde radica el polígono.

Ejecuta también las obras en otro polígono de actuación que se rige por el sistema de compensación, habiéndose constituido la junta de compensación de carácter fiduciaria, de manera que los urbanizadores son los juntacompensantes, entre los que existen personas físicas que, al margen de esta actuación, no realizan otra actividad económica desde el punto de vista del IVA.

Solución

Estamos ante unas obras de urbanización efectuadas por un empresario al ayuntamiento. El problema es determinar si este actúa en condición y calidad de empresario o profesional. Es claro que sí en cuanto que el sistema de cooperación atribuye al ayuntamiento la condición de urbanizador. Si bien la DGT en este caso señala que el ente público debe comunicar al empresario que ejecuta las obras que es empresario a efectos del IVA, la normativa urbanística así como la LIVA es clara, todo urbanizador es empresario o profesional.

En el segundo caso, el empresario será contratado por la junta de compensación, que tiene el carácter de empresario o profesional, por lo que se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo. No obstante, la junta urbaniza para los juntacompensantes, que también tienen la naturaleza de urbanizadores. Es claro que en este caso la propia junta conocerá esta circunstancia, sin que sea precisa la exigencia de la comunicación por parte de los particulares, salvo en determinadas ocasiones (parcelas adjudicadas a estos en las que solo puedan edificarse viviendas unifamiliares, etc.) en las que pueda ponerse en duda el carácter de empresarios o profesionales.

En cuanto a los conceptos de urbanizador de terrenos y promotor de edificaciones, deberemos estar a la delimitación de los mismos que tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia ha dado a los efectos previstos en el artículo 5 de la LIVA.

4.6.3. **Ámbito objetivo**

El legislador ha establecido que el supuesto de inversión del sujeto pasivo se aplicará cuando las ejecuciones de obra tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Se aplicará también a las operaciones de cesión de personal para la realización de las ejecuciones de obra anteriores.

La DGT en la Consulta V2583/2012 (NFC045706) ha delimitado tres requisitos objetivos para la aplicación de este supuesto de inversión del sujeto pasivo, si bien ello no elimina toda la problemática que suscita el precepto. Estos requisitos son:

- Que se trate de operaciones que se realicen en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.
- Que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
- Que dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales.

Varias son las precisiones que deben efectuarse en relación con el ámbito objetivo de este supuesto de inversión del sujeto pasivo:

A) El primero se refiere a la delimitación del concepto de ejecución de obras, con o sin aportación de materiales, en relación con la urbanización de terrenos, o la construcción o rehabilitación de edificios

Estas ejecuciones de obra pueden tener, a efectos del IVA, la naturaleza de entregas de bienes o de prestaciones de servicios. El precepto no distingue, por lo que comprenderá todas las operaciones de ejecución de obra.

La LIVA no define qué se considera «ejecución de obra», encontrándonos ante un concepto autónomo de derecho comunitario, cuya interpretación debe ser común en el ámbito comunitario. Al margen de lo que pueda interpretarse de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico interno, deberemos estar a la noción dada por el TJUE, entre otras en su Sentencia de 14 de mayo de 1985, asunto C-139/84, Van Dijk's Boekhuis. Recordemos que el TJUE da una noción claramente restrictiva del concepto de ejecución de obra, pues exige la obtención de un bien nuevo, distinto de los bienes con los que se actúa, lo que indudablemente no elimina toda la problemática que suscita este tipo de contratos de ejecución de obra cuando estamos en el sector inmobiliario.

EJEMPLO 20

La DGT estima que tienen la consideración de ejecuciones de obra:

- Instalación de fontanería, calefacción, electricidad, etc., así como la instalación de muebles de cocina y baño, incluidas las bancadas o encimeras de los mismos de cualquier material, y armarios empotrados [Consulta V2275/2011, de 27 de septiembre (NFC042550)].
- Suministro de bienes objeto de instalación y montaje, tales como puertas, ventanas, ascensores, sanitarios, calefacción, aire acondicionado, equipos de seguridad, equipos de telecomunicaciones, así como el vibrado y extendido de hormigón y otros materiales.
- Construcción de depuradoras, plantas potabilizadoras, instalaciones solares fotovoltaicas, carreteras, autopistas (incluyéndose la señalización horizontal y vertical, la instalación de vallado metálico y de biondas, etc.), ferrocarriles, ajardinamientos, etc.
- Movimientos de tierras para la ejecución de cualquier tipo de obra de construcción de edificación o de urbanización de terrenos.
- Demolición de edificaciones.

Por el contrario, estima que no tienen la consideración de ejecuciones de obra:

- Servicios de dirección de obras, redacción de proyectos, servicios de arquitectos, ingenieros o asistencia técnica de seguridad en obra, o servicios de seguridad y vigilancia de obra [Consulta V0966/2012, de 7 de mayo (NFC044533)].
- Arrendamiento de grúas y demás maquinaria pesada o de medios de transporte, con o sin conductor u operarios especializados, salvo que el prestador del servicio se comprometa a ejecutar la totalidad o parte de la obra [Consulta V2658/2007, de 10 de diciembre (NFC029951)].
- Operaciones de mantenimiento de instalaciones en cualquiera de las modalidades bajo las que se realicen [Consulta V1772/2011, de 7 de julio (NFC042096)].
- Operaciones de mantenimiento de ascensores, cerrajería, calderas y sistemas de calefacción, limpieza, videoporteros, instalaciones de TV, bombas de grupos de presión de agua, placas solares, piscinas, jardines, etc. [Consulta V1557/2011, de 16 de junio (NFC041855)].
- Actividades de viabilidad, mantenimiento y vigilancia de vías públicas, realizadas en el marco de un contrato de conservación y mantenimiento [Consulta V1827/2011, de 18 de julio (NFC042143)].
- Gestión de residuos.

.../...

.../...

- Suministro e instalación de equipos que no forman parte de la propia obra ejecutada, tales como casetas de obra, elementos de protección o andamios, etc. [Consulta V0325/2011, de 14 de febrero (NFC040432)].
- Suministro de materiales que no sean objeto de instalación o montaje.

Hemos de recordar que, de acuerdo con los artículos 8.Dos.1.º y 11.Dos.6.º de la LIVA, estaremos ante entregas de bienes cuando las obras tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación y el empresario que ejecuta la obra aporte los materiales utilizados en un porcentaje que exceda del 40% de la base imponible. En otro caso, las ejecuciones de obra tendrán la consideración de prestaciones de servicios.

En estos preceptos, al igual que en el artículo 84.Uno.2.º f), se alude a edificación o edificaciones. Nuevamente nos encontramos ante un concepto que la normativa del IVA regula y que, por tanto, deberemos tener en cuenta. La delimitación conceptual la da el artículo 6 de la LIVA, diferenciándose de la que recoge el ordenamiento jurídico privado. Así, se consideran edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente. A continuación da una doble lista de supuestos incluidos y excluidos.

Así, se incluyen las siguientes construcciones, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto: a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica. b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos. c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos. d) Los puentes, aeropuertos y mercados. e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones. f) Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas. g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.

Quedan excluidos del concepto de edificación: a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras. b) Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda. c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil. d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

EJEMPLO 21

De acuerdo con la doctrina de la DGT se consideran edificaciones, entre otras, las siguientes:

- Los elementos que componen un parque solar, incluidas las instalaciones fotovoltaicas (placas solares), líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entrega y transformación de energía, y las líneas de conexión de generación [Consulta V0023/2010, de 18 de enero (NFC037146)].
- Los aerogeneradores, que constituyen instalaciones especiales para la producción de electricidad y que se encuentran unidos al terreno donde se cimientan de forma fija [Consulta V1921/2009, de 1 de septiembre (NFC035509)].
- Los depósitos de agua (Consulta 711/2002, de 13 de mayo).
- Las instalaciones industriales, tales como las subestaciones y centros de transformación, cuando estén unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles y sean susceptibles de utilización autónoma e independiente [Consulta V2583/2012, de 27 de diciembre (NFC045706)].
- Las casas prefabricadas y otras construcciones modulares que se unan permanentemente al suelo y que, objetiva y legalmente consideradas, sean susceptibles de ser utilizadas como vivienda [Consulta V2583/2012, de 27 de diciembre (NFC045706)].

Por el contrario, no se consideran edificaciones:

- Las acequias, desagües y zonas de servidumbre [Consulta V0989/201, de 14 de abril (NFC041196)].
- Las placas solares que pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original [Consulta V0023/2010, de 18 de enero (NFC037146)].
- Los viveros flotantes (bateas) de cultivo de mejillón [Consulta V2583/2012, de 27 de diciembre (NFC045706)].

Vemos como las obras de urbanización quedan excluidas del concepto de edificación por lo que, a efectos de IVA, deberán ser consideradas en cualquier caso como prestaciones de servicios; mientras que las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones podrán ser consideradas como entregas de bienes o como prestaciones de servicios, de acuerdo con los criterios delimitadores que fijan los preceptos anteriormente indicados.

Como se ha advertido, en el artículo 84.Uno.2.º f) no se distingue entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, comprendiendo todas las operaciones englobadas en estos conceptos.

B) La segunda cuestión a tratar es la de concretar el ámbito objetivo en relación con el contenido de los contratos de ejecución de obra

Estos contratos, de acuerdo con el precepto, deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. El legislador interno no se ajusta a los términos utilizados en la Directiva 2006/112/CE, lo que hace dudar de la extensión a la que se quiere aplicar el supuesto de inversión del sujeto pasivo. De acuerdo con la norma comunitaria, será deudor del impuesto el empresario o profesional destinatario cuando se trate de prestación de servicios de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes.

El precepto comunitario ha sido objeto de interpretación recientemente por el TJUE [Sentencia de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse (NFJ048480)] en relación con la autorización concedida a Alemania para considerar como deudor del impuesto al destinatario en estas operaciones. Destaca en el TJUE la ausencia de un concepto comunitario de «obras de construcción» por lo que la «determinación del significado y del alcance de dichos términos debe efectuarse considerando el contexto general en que se utilizan y de conformidad con su sentido habitual en lenguaje corriente», teniendo en cuenta los objetivos perseguidos por la normativa de que se trate y la eficacia de esta. En relación con el sentido habitual del concepto de «obras de construcción» en lenguaje corriente, las operaciones consistentes en la construcción de un edificio se incardinan indiscutiblemente en dicho concepto. Por lo que respecta a los objetivos y finalidad de la normativa comunitaria, el TJUE concluye que quedan incluidos tanto los supuestos de entrega de bienes como los de prestaciones de servicios, lo que es acorde con la normativa interna nuestra.

El TJUE dedica la segunda parte de su sentencia a dilucidar la corrección del legislador nacional alemán al ejercer la autorización concedida de forma parcial (ajustándose de manera más estricta a los términos de la Directiva había excluido las «prestaciones de proyección y vigilancia»). Los fundamentos de la sentencia relativos a esta cuestión pueden ser interesantes a la hora de interpretar nuestra norma interna que, como se ha indicado, no se ajusta de manera precisa en sus términos a los de la Directiva. Para el TJUE estamos ante una regla especial sobre la general, por lo que debe interpretarse de manera restrictiva y, en cualquier caso, deben respetarse los principios de neutralidad impositiva, proporcionalidad y seguridad jurídica. De estos, y por lo que se refiere a nuestra norma interna, es el tercero de ellos el que más nos interesa, puesto que, como indica, «la legislación de la Unión debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables», añadiendo que «este imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar cargas financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que les impone». Este principio de seguridad jurídica «se impone igualmente a toda autoridad nacional que tenga encomendada la aplicación del Derecho de la Unión». Si bien podría considerarse que el precepto que examinamos no puede implicar cargas financieras para los sujetos pasivos, no es menos cierto, como indica el TJUE que «tal carga financiera podría resultar de la aplicación que de ella hicieran las autorida-

des nacionales competentes si esta aplicación, al menos transitoriamente, no permite que los sujetos pasivos afectados conozcan con exactitud el alcance de sus obligaciones en materia de IVA».

Esto último es lo que ocurre en nuestro caso, dado que la dicción del precepto lleva a una confusión en cuanto a su alcance que, sin duda, va a dar lugar a una interpretación tanto de los órganos administrativos encargados de elaborar la doctrina administrativa, que no legislativa, y los órganos jurisdiccionales, con los efectos que ello conlleva sobre los empresarios o profesionales a la hora de aplicar este supuesto de inversión del sujeto pasivo.

Y ello porque puede interpretarse el precepto bien de manera amplia, comprendiendo, en el sentido expuesto por la Directiva comunitaria, toda ejecución de obras efectuada en el marco de la urbanización o de la construcción (cualquiera que sea su objeto, total o parcial) incluidas las de urbanización, o bien exclusivamente aquellos contratos que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de un edificio, o la urbanización, pero de manera completa.

Teniendo en cuenta además que debemos acudir al sentido habitual de los términos, construcción se refiere a la acción y efecto de construir, y construir es fabricar, edificar, hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública.

El legislador interno puede restringir el supuesto previsto en la norma comunitaria, pero no puede ir más allá de lo previsto en ella y, en cualquier caso, deben respetarse los principios enunciados anteriormente.

La DGT en la Consulta V2583/2012 (NFC045706) efectúa una interpretación del precepto interno en la que, sin hacer referencia a la finalidad del establecimiento de este supuesto de inversión del sujeto pasivo (que debe también presidir su interpretación: evitar el fraude), ni a la norma y jurisprudencia comunitaria, amplía el ámbito objetivo, lo que plantea dudas sobre si lo ha extendido más allá de los términos utilizados por el legislador interno y el comunitario. Recordemos que frente a la regla general la especial debe ser objeto de interpretación restrictiva. De esta forma, considera que quedan incluidas en este supuesto de inversión del sujeto pasivo las operaciones que se realicen en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones. Esto es, no es preciso que entre el promotor y el contratista se contrate uno de estos objetos, sino que basta con que el promotor tenga la intención de efectuar estos procesos de manera que queden comprendidos en este supuesto de inversión del sujeto pasivo cualquier contrato con un empresario por el que este ejecute una parte, aunque sea ínfima, de la obra que tenga por objeto la urbanización o la construcción. Y todo ello se extiende a las relaciones entre el/los contratista/s principal/es y los subcontratistas, lo que incide en la dificultad de determinar, por parte de los empresarios o profesionales que realizan la ejecución de la obra, si nos encontramos ante el supuesto de inversión del sujeto pasivo, siendo ellos los que tienen la obligación de determinar si se produce o no, dado que realizan el hecho imponible, la entrega del bien o la prestación del servicio.

Añade la DGT, a estos efectos, que en el caso de que existan varios contratistas principales, lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos

ellos tenga esta consideración, sin que haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación.

La cuestión que se plantea es hasta qué punto se puede aplicar este supuesto de inversión del sujeto pasivo cuando el promotor lleva a cabo la contratación de los distintos empresarios que van a ejecutar la obra de forma sucesiva, esto es, no se contrata simultáneamente a los contratistas. Debemos plantearnos si se exige cuando menos una continuidad o no interrupción temporal entre una contratación y otra o hasta dónde puede llegar este supuesto de inversión del sujeto pasivo. La confusión y complejidad en la aplicación de este mecanismo puede llevar así a una conflictividad importante tanto en las relaciones entre empresarios como en la de estos con la Hacienda Pública, dado que, ni la redacción de la norma, ni la interpretación doctrinal administrativa da la seguridad jurídica que debe exigirse al legislador interno o a los órganos administrativos encargados de la interpretación y aplicación de las normas.

Es claro que no resultará de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando la ejecución de obras o la cesión de personal se realiza para un contratista o contratistas principales u otros subcontratistas en el marco de un contrato principal que no tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

EJEMPLO 22

De acuerdo con lo señalado por la DGT:

1. Si un sujeto pasivo pretende rehabilitar un edificio para lo cual contrata individualmente con un encofrador, un ferrallista y una empresa que le realice el bombeo de hormigón, dicha actuación debe calificarse como rehabilitación (considerando que se cumplen las condiciones que exige la LIVA para incluir el conjunto de la obra en este concepto) a efectos de la aplicación del artículo 84.Uno.2.º f), sin perjuicio de que tales ejecuciones de obra, de forma aislada, no reúnan los requisitos para calificarse como obras de rehabilitación.
2. Un contrato que tenga por objeto la conservación y mantenimiento de carreteras, en cuya virtud se presten servicios tales como limpieza, recogida de materiales, viabilidad invernal, segado de cunetas, etc., no dará lugar a la inversión del sujeto pasivo, en ninguna de las fases de la cadena, aun cuando en cumplimiento de dicho contrato principal deban tener lugar determinadas ejecuciones de obra inmobiliaria, todo ello siempre y cuando dicho contrato no pueda considerarse como de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

Ante la cuestión que se ha planteado anteriormente, esto es, la necesidad de determinar el contratista o subcontratista si debe aplicarse la inversión del sujeto pasivo y si nos encontramos ante un contrato que determine la aplicación de este mecanismo, la DGT exige la previa comunicación por parte del destinatario. Se trata de una obligación formal no prevista en la norma que pretende dar seguridad al empresario o profesional que ejecuta la obra. Así, será necesario que el contratista principal y, en su caso, los sucesivos subcontratistas destinatarios de las operaciones de ejecución de obra o de cesión de personal, comuniquen expresa y fehacientemente al proveedor o prestador que las mismas se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Llama la atención que esta obligación no se exige respecto de las relaciones promotor-contratista, si bien por razones de seguridad jurídica para este último será conveniente contar con dicha declaración.

EJEMPLO 23

Un promotor inmobiliario contrata con un empresario la construcción de un edificio. Este, a su vez, subcontrata con otros empresarios la totalidad de la obra de manera parcial. Con uno de ellos ha subcontratado el cerramiento de la fachada y paredes. Este subcontratista a su vez subcontrata con otros empresarios, de un lado el suministro e instalación de las ventanas del edificio, y por otro el suministro de puertas interiores, si bien estas últimas serán instaladas por el empresario que las compra.

Asimismo el contratista principal ha subcontratado con una empresa el conjunto de las instalaciones de fontanería del edificio. El subcontratista ha contratado con varios empresarios la realización de estas obras, y uno de ellos, a su vez, ha contratado con un fontanero acogido al régimen simplificado parte de la obra.

Solución

En todas estas operaciones se producirá la inversión del sujeto pasivo, debiendo comunicar cada uno de los empresarios que contrata parte de la obra con otros empresarios que los contratos se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la construcción de una edificación.

No obstante, esta inversión del sujeto pasivo no se producirá respecto del contrato de suministro de puertas, ya que en este caso no se ha contratado la instalación de las mismas, por lo que el empresario suministrador de estos bienes repercutirá IVA al empresario destinatario, el cual, no repercutirá IVA al destinatario puesto que por las obras que realiza él sí que tiene lugar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

C) Hemos de preguntarnos por la extensión temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en los contratos de ejecución de obra; esto es, si comprende exclusivamente el periodo de realización de las obras o va más allá, como pueden ser los trabajos preparatorios al contrato y aquellos que se realizan con posterioridad durante el periodo de garantía

Nuevamente la DGT da una interpretación extensiva y si bien exclusivamente se refiere a los trabajos efectuados en el periodo de garantía indicando que se aplicará también el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, hemos de comprender, por motivos análogos, los trabajos preparatorios. No obstante, hemos de entender que ello es así siempre y cuando unos y otros sean llevados a cabo por los empresarios contratados o subcontratados para realizar los trabajos durante el periodo principal del contrato, esto es, que deriven o tengan su causa directamente del contrato principal de urbanización, construcción o rehabilitación.

EJEMPLO 24

Se aplicará el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obra como reparación de humedades, alicatados y trabajos similares realizados tras la entrega de la obra final, pero en periodo de garantía, derivados directamente del contrato principal [Consulta V2583/2012, de 27 de diciembre (NFC045706)].

También se aplicará respecto de la redacción del proyecto o del acopio de materiales para la ejecución de obra, efectuados por el contratista que ejecuta la obra con anterioridad a la misma.

Sin embargo, debe considerarse que no se aplicará respecto a la contratación independiente de la redacción del proyecto de ejecución de obra realizada por el promotor a un arquitecto o ingeniero, ni tampoco al contrato de dirección de obras en las mismas condiciones, dado que ello no es una ejecución de obra.

D) Debemos preguntarnos también por extensión de los conceptos de urbanización de terrenos, construcción y rehabilitación de edificaciones

Además de lo expuesto con anterioridad respecto de la noción de construcción dada por el TJUE, debe indicarse que son las operaciones que comprenden la realización completa de estas obras.

Así, por urbanización de terrenos se comprende el proceso que incluye todas las actuaciones que se realizan para dotar a un terreno de los elementos necesarios para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, noción que recoge la DGT acudiendo para ello a la legislación urbanística, incluyendo dentro del concepto las actuaciones de transformación urbanística, esto es, tanto las de nueva urbanización, como son las que suponen el paso de un ámbito de suelo de la situación rural a aquel que comprende los servicios exigidos por la ordenación territorial y ur-

banística, o los que tienen por objeto reformar o renovar la urbanización de un ámbito de suelo urbanizado o las actuaciones de dotación o incremento de las dotaciones públicas de un ámbito de suelo urbanizado para reajustar su proporción con la mayor edificabilidad o densidad o con los nuevos usos asignados en la ordenación urbanística.

Esto es, en el caso de que el promotor de la urbanización lleve a cabo un proceso parcial de urbanización que comprenda exclusivamente elementos aislados, no será de aplicación el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo. Sí lo aplicaremos cuando, aun contratándose con distintos contratistas y subcontratistas, del conjunto de todas las actuaciones entre promotor y contratistas, se deduzca que la intención del promotor es la de ejecutar el proceso de urbanización completo.

EJEMPLO 25

Si una junta de compensación contrata la ejecución completa de las obras de urbanización del polígono (ya sea con un contratista o varios) aplicaremos el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en cuanto estamos dotando al suelo de las infraestructuras necesarias o servicios exigidos por la ordenación territorial y urbanísticas.

Cuando los propietarios de un polígono industrial ya consolidado, aun cuando no se hayan recibido las obras de urbanización por el ayuntamiento (situación habitual), precisan del reasfaltado de algunas calles del polígono porque el uso ha deteriorado el pavimento, no aplicaremos el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, puesto que estas obras no tienen por objeto la urbanización de los terrenos, sino el mantenimiento o reparación de las calles. Lo mismo ocurrirá cuando se contrate por los propietarios de este polígono la reparación de las aceras, o del abastecimiento o evacuación de aguas, o del suministro de energía eléctrica.

En cuanto al concepto de rehabilitación de edificios, estamos ante un concepto fiscal que lo da la propia LIVA en su artículo 20.Uno.22.º y a él deberemos de estar. Su delimitación plantea abundante conflictividad, encontrándonos ante un concepto eminentemente técnico que exige de una especialización que no la tienen los órganos revisores administrativos o jurisdiccionales, ya que se trata de apreciaciones técnicas que exceden de las jurídicas en muchos casos.

Ante las dudas que puedan plantearse por parte de los contratistas o subcontratistas tanto respecto de este concepto de rehabilitación como del anterior de urbanización, la DGT resuelve nuevamente el problema atribuyendo una obligación a los contratistas, si bien puede extenderse a los promotores en este caso, dado que pueden ser ellos los únicos que puedan concretar, de acuerdo con el proyecto de obra, si esta tiene o no la condición de rehabilitación de edificaciones o de urbanización de terrenos. Así, precisa la DGT que será necesario que el contratista principal y, en su caso, los sucesivos subcontratistas destinatarios de las operaciones de ejecución de obra o de cesión de personal, comuniquen expresa y fehacientemente al prestador de tales servi-

cios que los mismos se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

No obstante, ello no elimina todos los problemas, dado que si bien el promotor o el contratista principal pueden considerar que estamos ante una rehabilitación (o una urbanización), una posterior actuación comprobadora de la Administración puede estimar lo contrario, con lo que ello puede implicar. Al margen de que en el caso de que los empresarios destinatarios que se autorrepercutieron tuvieran derecho a deducir íntegramente el impuesto, en cuyo caso la comprobación anterior no alteraría la situación fiscal o económica frente a la Hacienda Pública, puesto que no se ocasiona perjuicio económico alguno a esta, la LIVA no prevé un mecanismo que obligue a tener en cuenta el resultado conjunto de las operaciones realizadas por los dos empresarios, el que ejecutó la obra y quien la recibió, ni se impone una regularización íntegra de la situación, por lo que es de esperar o desear una aplicación prudente, esencialmente observando las consecuencias indeseadas que pueden provocar interpretaciones técnicas equívocas de los empresarios. Todo ello al margen de situaciones que pretendan el abuso de la norma o el fraude fiscal.

E) Otra de las cuestiones a plantear son los contratos mixtos, a los que también alude la DGT en la Consulta 2583/2012 (NFC045706), esto es, aquellos en los que el empresario, por un precio único, se obliga a prestar servicios y realizar ejecuciones de obra en el marco del mismo contrato o subcontrato

En relación con la problemática que suscitan este tipo de contratos mixtos u operaciones complejas existe una amplia jurisprudencia comunitaria y nacional a la que deberemos ajustarnos. Así, entre la primera, basta citar las Sentencias de 22 de octubre de 1998, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Madgett y Baldwin (NFJ008966); de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, Card Protection Plan (NFJ007331), o la de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN (NFJ025247). Dos son los conceptos básicos a tener en cuenta, sin perjuicio de que exigen una concreción a cada caso concreto, lo que nos llevan a considerar que estamos ante conceptos jurídicos indeterminados. De un lado el de operación accesorio, entendiéndose por tal aquella que no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. De otro la delimitación de prestación única, estimándose que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial, de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

EJEMPLO 26

Si un promotor contrata con un empresario la construcción de un edificio aportando todos los materiales, nos encontraremos ante una entrega de bienes a la que aplicaremos el me-

.../...

.../...

canismo de inversión del sujeto pasivo. Si además se contrata la prestación de servicios de dirección de obra facultativa o la de control de los materiales, también aplicaremos dicho mecanismo al conjunto del contrato mixto, dado que estas prestaciones de servicios deben considerarse como accesorias.

F) Finalmente, debe advertirse que se incluyen en la regla de inversión del sujeto pasivo las prestaciones de servicios consistentes en cesiones de personal para la realización de las anteriores ejecuciones de obra, teniendo en cuenta que se exige:

- a) Las cesiones de personal deben tener por objeto la realización de las obras de urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- b) Como señala la DGT, debe tratarse de cesiones de personal para la realización de operaciones que tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra. Debe exigirse una vinculación directa o exclusiva con la ejecución de la obra que reúna los requisitos que venimos examinando. Se trata de una interpretación restrictiva, que también realiza la DGT, dado que estamos ante una regla especial, quedando fuera del mecanismo de inversión la cesión de personal que no pueda vincularse exclusivamente con la ejecución de la obra. Cuestión distinta es que se ceda personal para la realización de varias obras, reuniendo cada una de ellas las condiciones exigidas para aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en cuyo caso debe entenderse que también se aplicará a la cesión de personal.
- c) Quedan comprendidas las cesiones de personal que tengan lugar entre el contratista y el promotor y aquellas en las que los destinatarios sean el contratista principal u otros subcontratistas, involucrados en el contrato principal formalizado entre el promotor y el contratista.

En ambos casos, de acuerdo con la Directiva comunitaria, nos encontramos ante la cesión de personal para el desempeño de las actividades de urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Por ello, debemos entender que el concepto de contratista comprende cualquier empresario que ceda personal con los fines anteriores.

EJEMPLO 27

Aplicaremos el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a las cesiones de personal que los socios o partícipes, sujetos pasivos del IVA, de una unión temporal de empresas (UTE)

.../...

.../...

o una agrupación de interés económico (AIE) realizan a favor de estas entidades, siempre que la UTE o la AIE realicen ejecuciones de obra que cumplan los requisitos que hemos examinado.

4.6.4. Infracciones por aplicación incorrecta de la regla de inversión del sujeto pasivo

Una cuestión que preocupará frecuentemente a los empresarios o profesionales, esencialmente cuando no pueda deducirse con claridad si la ejecución de obra que ello llevan a cabo se enmarca en el objeto del supuesto de inversión del sujeto pasivo es la posible infracción tributaria que pudieran cometer y, por consiguiente, la sanción que podría imponerles la Administración tributaria.

Indudablemente cuando no deba aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo y a pesar de ello el empresario que ejecuta la obra la aplica, podríamos estar ante una conducta que podría tipificarse como infracción tributaria. No obstante, es hora de plantearse, además de la necesaria concurrencia del elemento subjetivo o culpabilidad y de la complejidad en la aplicación de la norma considerando las distintas circunstancias que concurran en cada caso, si existe o no perjuicio económico alguno para la Hacienda Pública y las consecuencias que esa ausencia debe implicar para el sujeto pasivo en supuestos en que, como sucede en IVA, el impuesto es neutral entre empresarios y del conjunto de las declaraciones efectuadas por ellos no se produce, como se indica, perjuicio alguno a la Hacienda Pública.

Al margen de ello, la DGT en la Consulta V2583/2012 (NFC045706), recuerda lo dispuesto en el artículo 179.2 d) de la Ley General Tributaria (LGT), en el sentido de que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Estima la DGT que «a estos efectos, será un elemento a tener en consideración el hecho de que el empresario o profesional que ejecute las obras o ceda personal haya recibido del destinatario una comunicación expresa y fehaciente de que dichas operaciones se integran en el seno de un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones».

No debe olvidarse que esta declaración no supondrá sino un indicio o elemento a considerar por parte de la Administración tributaria, pero tendrá en cuenta el conjunto de circunstancias o elementos que concurran en cada operación, y es la norma la que impone al sujeto pasivo que realiza la operación la determinación del régimen fiscal aplicable, para lo que contará con dicha declaración, que, en determinados supuestos, no constituirá prueba plena que acredite el régimen tributario a aplicar.

4.7. INCIDENCIA DE LAS REGLAS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN OPERACIONES QUE DAN LUGAR A PAGOS ANTICIPADOS A PARTIR DEL 31 DE OCTUBRE DE 2012

La Ley 7/2012 entró en vigor el 31 de octubre de 2012, último día del periodo de liquidación mensual correspondiente a este mes, por lo que las reglas de inversión que se han examinado serán de aplicación a las operaciones cuyo devengo tuvo lugar en esta fecha.

La cuestión que puede suscitar una amplia problemática es la relacionada con los pagos anticipados y su devengo. Dado que estas reglas son aplicables a las operaciones que se han examinado, deberemos dar el mismo tratamiento a los pagos anticipados que se realicen a cuenta en el desarrollo de estas operaciones.

Especial mención merecen las certificaciones de obra emitidas por contratistas y subcontratistas en la realización de ejecuciones de obra que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

En estas operaciones, las certificaciones de obra por trabajos no concluidos de edificaciones o urbanizaciones no terminadas supondrán, por regla general, la aplicación de la regla de pagos anticipados del artículo 75 de la LIVA, produciéndose el devengo cuando se abonan.

Ello supone que, en relación con las certificaciones de obra emitidas a partir del 31 de octubre, no debe existir problema alguno debiendo considerarse que el sujeto pasivo es el destinatario, por lo que no deberá repercutirse cuota alguna en factura emitida por el subcontratista al contratista o por este al promotor de la obra.

No obstante, si las certificaciones han sido expedidas con anterioridad al 31 de octubre de 2012 y están pendientes de abono, deberá tenerse en cuenta la conjunción de las dos reglas anteriores: el devengo tiene lugar cuando se abone, y al producirse una vez entrada en vigor la Ley 7/2012, el sujeto pasivo por inversión será el destinatario si este es empresario o profesional. Implica lo anterior que la factura a emitir por el contratista o por el subcontratista no deberá contener repercusión por el impuesto.

EJEMPLO 28

Un contratista está realizando las obras correspondientes a un edificio para una entidad financiera, en el que instalará su sede social. Las obras comenzaron el 1 de marzo de 2012, emitiéndose certificaciones mensuales de obra a la finalización de cada mes, siendo abonadas a los tres meses.

.../...

.../...

Solución

Por las certificaciones correspondientes a los meses de marzo a junio inclusive, como el pago se produce antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, el contratista deberá emitir factura con repercusión del impuesto, siendo este el sujeto pasivo del impuesto. A partir de la certificación correspondiente al mes de julio, el devengo de estas se produce a partir del 31 de octubre de 2012, por lo que se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo. Aun cuando las certificaciones correspondientes a los meses de julio a septiembre se expiden con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012, el devengo tiene lugar con posterioridad, por lo que el sujeto pasivo será el destinatario, esto es, la entidad financiera, que recibirá factura sin repercusión del IVA. El destinatario deberá autorrepercutirse el impuesto y se deducirá en la medida en que tenga derecho a ello, esto es, por la prorrata que aplique (es lógico considerar que la entidad financiera quedará sujeta a la regla de prorrata). Las facturas deberán emitirse a partir de la fecha del devengo, por lo que por la certificación de obra del mes de julio, cuyo devengo se produce el 31 de octubre, deberá expedirse factura a partir de este momento, dentro del plazo previsto en el Reglamento de Facturación. Otro tanto ocurre con las certificaciones de los meses posteriores.

Ahora bien, se han planteado diversas cuestiones en relación con la expedición de estas facturas. Así, de acuerdo con la LIVA y su reglamento, así como el Reglamento de Facturación, la factura se emite en el momento del devengo o si el destinatario es otro empresario o profesional en los plazos que se indican en el Reglamento de Facturación. Ahora bien, es habitual que el contenido de la certificación de obra incluya un documento denominado «factura», pero en el caso de que consideremos que dicha certificación tiene la consideración de pago anticipado mal puede denominarse al citado documento como factura puesto que el devengo no ha tenido lugar todavía. Esta cuestión ha sido ya analizada tanto por el TEAC [Resolución de 19 de abril de 2006 (NFJ023580)] como por la Audiencia Nacional [Sentencia de 23 de abril de 2008, recurso 285/2006 (NFJ029194)] sin que se exima a los contratistas del cumplimiento de las obligaciones de facturación, en concreto la de hacer constar la fecha de devengo cuando es distinta de la de expedición de factura [en sentido análogo, la Sentencia del TS de 20 de marzo de 2012, recurso 6208/2008 (NFJ046613)].

De otra parte, se suscita el problema de las Administraciones Públicas cuando son las promotoras de las ejecuciones de obra. En el supuesto de que no sean consideradas empresarios o profesionales no aplicaremos la regla de inversión del sujeto pasivo. Ahora bien, si las obras se afectan, en todo o en parte, a una actividad económica incluida en el ámbito objetivo del impuesto, los órganos de las Administraciones Públicas actuarán como empresarios o profesionales y deberemos aplicar en ese caso la regla de inversión del sujeto pasivo.

La determinación de la circunstancia anterior, esto es, el carácter de empresario o profesional de la Administración destinataria de las obras corresponderá al empresario que realiza las

obras, con la dificultad que ello conlleva, si bien, de acuerdo con las previsiones del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, de 15 de junio, la condición y calidad con la que actúa el destinatario se determina de acuerdo con las presunciones que en él se contienen, entre otras el suministro de un número de identificación a efectos del IVA.

Sería deseable que, dado que en el precio del contrato debe figurar el IVA, esta partida debería concretarse en los pliegos de cláusulas administrativas redactados por la Administración contratante, siempre que quede sujeta a la normativa reguladora de los contratos públicos.

También deberíamos plantearnos la finalidad de la regla contenida en el artículo 88. Uno, párrafo segundo de la LIVA («en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido») y su desarrollo reglamentario (de acuerdo con el art. 25 del RIVA «los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no solo el precio de la contrata, sino también el importe del impuesto»). Como en el supuesto de producirse la regla de inversión del sujeto pasivo la cuota de IVA no va a ser objeto de repercusión por parte del contratista a la Administración, sería deseable o la modificación legislativa de las normas que puedan estar afectadas, o una rápida interpretación por parte de los órganos administrativos encargados de fijar la doctrina administrativa a efectos de aclarar la actuación de los empresarios frente a las Administraciones Públicas.

5. RECTIFICACIÓN DE CUOTAS REPERCUTIDAS

5.1. ADAPTACIÓN DE LA LIVA A LA LGT DE 2003

El legislador regula en el artículo 89 de la LIVA el procedimiento de rectificación de cuotas repercutidas por el sujeto pasivo cuando se produzcan las causas previstas en el mismo, imponiéndoles tal obligación cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA, dan lugar a la modificación de la base imponible.

Es en el apartado quinto donde se recoge el procedimiento para llevar a cabo la rectificación de las cuotas repercutidas distinguiéndose dos supuestos, en función del sentido positivo o negativo de la misma, ya que pueden suponer un aumento de las inicialmente repercutidas o una minoración.

Cuando supongan un aumento de las inicialmente repercutidas, y no haya mediado requerimiento previo por parte de la Administración tributaria, el sujeto pasivo debe presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose el recargo y los intereses de demora que procedan.

En relación con estas dos obligaciones accesorias, el artículo 89.Cinco se refería al artículo 61, número 3 de la LGT de 1963 (norma vigente en el momento de la entrada en vigor de la LIVA). La promulgación de la LGT de 2003 hacía necesaria la adaptación técnica a los preceptos reguladores de los recargos e intereses de demora contenidos en esta última, lo que se efectúa con la Ley 7/2012 al modificar el párrafo primero del artículo 89.Cinco de la LIVA.

El recargo y los intereses de demora que se exijan por la presentación de la declaración-liquidación rectificativa lo serán de acuerdo con los artículos 26 (interés de demora) y 27 (recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo) de la LGT de 2003.

Recordemos que estas prestaciones accesorias no se exigirán cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de la LIVA o se deba a un error fundado de derecho, en cuyo caso el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

EJEMPLO 29

Un sujeto pasivo rectifica en el mes de diciembre de este ejercicio dos operaciones realizadas en el mes de enero, cuyos destinatarios eran dos empresarios o profesionales a efectos del IVA. El resultado de la autoliquidación presentada por el primer periodo del ejercicio fue a ingresar a la Administración tributaria. La primera tiene su causa en que repercutió el tipo impositivo del 10 % y no el del 21 % al que tributaba la operación. En el segundo caso se incrementa la base imponible como consecuencia de la alteración del precio o contraprestación (causa prevista en el art. 80.Dos de la LIVA).

Solución

Respecto de la primera rectificación, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación complementaria del primer periodo del ejercicio, aplicándose sobre el resultado positivo de la cantidad a ingresar al Tesoro Público las prestaciones accesorias que exige el artículo 89.Cinco, párrafo primero, esto es, el recargo por presentación extemporánea del artículo 27 de la LGT; sin que procedan intereses de demora puesto que no ha transcurrido más de un año desde la presentación de la autoliquidación correspondiente al primer periodo.

En cuanto a la segunda de las rectificaciones, se recogerá en la declaración-liquidación que presentará el sujeto pasivo correspondiente al último periodo del ejercicio, sin que deba incluir la operación en la autoliquidación complementaria anterior, y sin que procedan recargo o intereses de demora.

5.2. EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE REINTEGRACIÓN CONCURSAL U OTRAS DE IMPUGNACIÓN EN EL SENO DE CONCURSO DE ACREEDORES Y LA RECTIFICACIÓN DE CUOTAS REPERCUTIDAS

Como se ha indicado, el artículo 89.Cinco de la LIVA recoge dos procedimientos para modificar las cuotas repercutidas, en función de que las rectificaciones supongan un aumento o una minoración. El legislador introduce ahora un supuesto específico de rectificación referido a los procesos concursales, añadiendo un párrafo, el cuarto, a este precepto. Hay que advertir que la necesidad de ajustar tanto las cuotas repercutidas como las soportadas en estos supuestos hace que se modifique también el artículo 114.Dos.2.º de la LIVA, al que se aludirá posteriormente.

El legislador recoge en la Ley Concursal diversos mecanismos para revisar aquellas actuaciones que fueron llevadas a cabo por el concursado en la etapa inmediata anterior a la declaración del concurso, que tienen la finalidad de asegurar su patrimonio no agravando la posición de los acreedores, ya que podrían dar lugar a ocasionar perjuicio a los acreedores o, en su caso, beneficiar a uno o varios de ellos frente al resto. Pretende el legislador que la situación de insolvencia previa del concursado que desemboca en la declaración de concurso o en la que pueden existir desajustes en la economía del futuro concursado puedan dañar los intereses del conjunto de acreedores. Mediante estos mecanismos se reintegran a la masa activa los bienes y derechos que salieron del patrimonio del deudor en esa etapa previa en perjuicio del conjunto de acreedores.

También la Hacienda Pública puede verse afectada en estas situaciones, y a fin de que no resulte perjudicada en sus intereses, el legislador establece ahora la obligación de rectificar tanto el impuesto repercutido como el impuesto soportado como consecuencia de las acciones de reintegración a la masa u otras previstas en la Ley Concursal, esto es, de los mecanismos de protección del patrimonio del concursado, de manera que se impida el empeoramiento de la posición acreedora o de los derechos de la Hacienda Pública; aun cuando podría plantearse si ello no supone un privilegio de un acreedor sobre el resto, a pesar del interés público que persigue la Administración.

Como ha señalado el TJUE [entre otras, en Sentencias de 11 de mayo de 2006, asunto C-384/04, Federation of Technological Industries y otros (NFJ022188), y de 29 de marzo de 2012, asunto C-436/10, BLM (NFJ046341)] la neutralidad que debe presidir el impuesto hace que el IVA no suponga un esfuerzo fiscal para los empresarios, de manera que la configuración del mecanismo de liquidación del impuesto supone que el empresario que devenga el impuesto no sea sino un mero recaudador por cuenta de la Hacienda Pública y el destinatario recupera el impuesto soportado vía autoliquidación. Los desajustes que se produzcan en este proceder pueden incidir en los derechos de la Hacienda Pública, y el legislador establece los mecanismos correctores que permitan evitar estos perjuicios para la Hacienda Pública.

En la Ley Concursal se recogen en los artículos 71 a 73 las acciones de reintegración (se tramitan por el cauce del incidente concursal, estando legitimados activamente la administración concursal, de manera exclusiva para impugnar los acuerdos de refinanciación, y los acreedores que hayan instado por escrito de la administración concursal el ejercicio de alguna acción, señalando

el acto concreto que se trata de rescindir o impugnar y el fundamento para ello, cuando la administración concursal no ejercite la acción dentro de los dos meses siguientes al requerimiento), a través de las que se obtiene la rescisión de los actos perjudiciales para la masa activa realizados por el deudor dentro de los dos años anteriores a la fecha de la declaración, aunque no hubiere existido intención fraudulenta. Se añade en la norma que el ejercicio de estas acciones rescisorias no impide el de otras acciones de impugnación de actos del deudor que procedan conforme a Derecho, las cuales pueden ejercitarse ante el juez del concurso de acuerdo a las reglas de legitimación y procedimiento que para las primeras se contienen en el artículo 72. La ley presume la existencia de perjuicio patrimonial, no admitiendo prueba en contrario, en el caso de actos de disposición a título gratuito (con la excepción de liberalidades de uso, y de pagos u otros actos de extinción de obligaciones cuyo vencimiento fuere posterior a la declaración del concurso, excepto si contasen con garantía real, en cuyo caso se aplicará lo previsto en el precepto para esta situación que seguidamente se expresa). Por otro lado, se establece que se presumirá el perjuicio (que debe ser probado por quien ejercita la acción rescisoria) en los siguientes supuestos (incluidos los citados antes que cuenten con garantía real), salvo prueba en contrario:

- 1.º Los dispositivos a título oneroso realizados a favor de alguna de las personas especialmente relacionadas con el concursado.
- 2.º La constitución de garantías reales a favor de obligaciones preexistentes o de las nuevas contraídas en sustitución de aquellas.
- 3.º Los pagos u otros actos de extinción de obligaciones que contasen con garantía real y cuyo vencimiento fuere posterior a la declaración del concurso.

También se fijan en la norma determinados actos que no pueden ser objeto de rescisión, en concreto: 1.º Los ordinarios de la actividad profesional o empresarial del deudor realizados en condiciones normales. 2.º Los comprendidos en el ámbito de leyes especiales reguladoras de los sistemas de pagos y compensación y liquidación de valores e instrumentos derivados. 3.º Las garantías constituidas a favor de los créditos de Derecho Público y a favor del FOGASA en los acuerdos o convenios de recuperación previstos en su normativa específica. 4.º Los acuerdos de refinanciación alcanzados por el deudor, así como los negocios, actos y pagos, cualquiera que sea la forma en que se hubieren realizado, y las garantías constituidas en ejecución de tales acuerdos, cuando en virtud de estos se proceda, al menos, a la ampliación significativa del crédito disponible o a la modificación de sus obligaciones, bien mediante prórroga de su plazo de vencimiento o el establecimiento de otras contraídas en sustitución de aquellas, siempre que respondan a un plan de viabilidad que permita la continuidad de la actividad profesional o empresarial en el corto y medio plazo y que con anterioridad a la declaración del concurso cuenten con las condiciones que se recogen en el precepto.

Desde el punto de vista del IVA lo trascendente es que el procedimiento judicial que estime las pretensiones de los legitimados en el ejercicio de las acciones concluye con sentencia que declarará la ineficacia del acto impugnado y condenará a la restitución de las prestaciones objeto de aquel, con sus frutos e intereses, lo que tiene evidentes efectos sobre el impuesto.

De acuerdo con el artículo 80.Dos de la LIVA, la base imponible determinada conforme a las reglas previstas en los artículos 78 y 79 se modificará en la cuantía correspondiente cuando por resolución firme judicial queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas, exigiéndose la rectificación de las cuotas repercutidas. Hasta ahora esta rectificación se efectuaba ajustándose a las reglas contenidas en el artículo 89.Cinco de la LIVA, distinguiéndose en función de si el resultado suponía un aumento o una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas.

Con el fin de disminuir el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública, el legislador recoge en este artículo 89.Cinco una regla específica de rectificación de las cuotas repercutidas para las acciones de reintegración y otras de impugnación en el seno del concurso, que tiene su fundamento en la causa de modificación de la base imponible del artículo 80.Dos, antes citada.

De esta forma, en los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.

En el precepto se alude a la rectificación de cuotas repercutidas a efectuar por el sujeto pasivo que hubiera realizado la operación que ahora se anula como consecuencia del ejercicio de las acciones en el seno del concurso. Al no especificarse más la rectificación podrá ser realizada tanto por el concursado como por un tercero, y podrá suponer tanto una minoración de las cuotas repercutidas como una minoración.

Esto es, lo habitual será que la rectificación de las cuotas repercutidas deba ser efectuada por el sujeto pasivo en concurso y por una transmisión de un bien que el juez mercantil declara improcedente de acuerdo con la norma concursal, integrándose nuevamente en el patrimonio del concursado el bien. En este caso concreto supondrá una modificación a la baja del IVA devengado y repercutido y, por tanto, la reducción de las deudas que se encuentran pendientes frente a la Hacienda Pública, pues lo lógico será que se produzca una minoración de la deuda concursal. Ello supondrá además que no se producirán efectos sobre las deudas de la masa por el ejercicio de la actividad empresarial o profesional que realice el concursado con posterioridad a la declaración de concurso. Pero como se ha apuntado, el precepto no alude expresamente al sujeto pasivo en concurso, sino a las situaciones que se produzcan como consecuencia del ejercicio de las acciones de reintegración y otras de impugnación en el seno del procedimiento concursal, concepto este más amplio que el que se acaba de apuntar.

Este supuesto de rectificación queda al margen de los dos previstos en el artículo 80.Cinco de la LIVA, planteando, entre otras, las siguientes cuestiones:

- A) Exigencia de recargos e intereses de demora. En el caso de que de la rectificación suponga un incremento de las cuotas inicialmente repercutidas, cabe plantearse si resultan exigibles el recargo por extemporaneidad y los intereses de demora.

Debe advertirse que el supuesto exige la concurrencia de una sentencia previa dictada en el proceso de reintegración o de otra acción de impugnación, lo que implica que la causa de la modificación de la base imponible quede incluida en el supuesto previsto en el artículo 80.Dos y, por tanto, de no existir este procedimiento específico que ahora se establece, se impediría la exigencia de estas obligaciones accesorias; por lo que debemos concluir que no son exigibles tampoco para el supuesto que ahora examinamos estas obligaciones accesorias. De otra parte, no se prevé la remisión a un párrafo anterior del precepto, sin que pueda deducirse que lo querido por el legislador sea aplicar las consecuencias que prevé el párrafo primero del artículo 89.Cinco en donde, reiteramos, se recoge la rectificación de las cuotas para supuestos distintos de los previstos en el artículo 80 de la ley, y el supuesto que ahora examinamos queda incluido en este último precepto de la LIVA.

- B) Devolución de las cuotas indebidamente repercutidas. En el supuesto de que la rectificación suponga una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el legislador obliga a rectificar la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas. Ello supone que no pueda iniciarse el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos ante la Administración tributaria, con lo que queda excluida la posibilidad de ejercicio de la acción prevista en el artículo 89.Cinco, párrafo tercero, letra a). No obstante se impide también el ejercicio de la acción prevista en la letra b), ya que en el supuesto que examinamos debe rectificarse la declaración-liquidación del periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas, y no la del periodo en que se producen las circunstancias que conllevan la rectificación (cuando recae sentencia firme en el proceso de reintegración o de otras acciones de impugnación en el seno del proceso concursal). En el párrafo ahora introducido por el legislador no se establecen las actuaciones que deberá llevar a cabo el sujeto pasivo que rectifica y, ante la imposibilidad de acudir a la vía de la devolución de ingresos indebidos, puede considerarse que el sujeto pasivo, que rectifica minorando las cuotas repercutidas en su día, deba ahora reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso. En el supuesto de que el sujeto pasivo sea un tercero reintegrará las cuotas al concursado, mientras que en el caso de ser este último el que deba rectificar el reintegro quedará sujeto a las normas concursales.

En el precepto de la LIVA se alude a que la operación realizada por el empresario o profesional quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de las acciones de reintegración u otras de impugnación dentro del concurso, pero no se hace referencia alguna a las diversas vicisitudes que pueden darse como consecuencia de la anulación de la operación o en la ejecución de la sentencia. Si bien para algunas de estas variables encontramos respuesta en la LIVA, otras actuaciones de las partes en ejecución de la resolución judicial nos llevarán a tener que efectuar un ejercicio de interpretación que permita ajustar su tributación dentro de los preceptos de la LIVA.

El legislador parece que no ha tenido en cuenta más opción que la de reintegro o la restitución de los bienes o de las prestaciones objeto de la acción. Es el supuesto de reintegro de un bien mueble o inmueble, en cuyo caso no hay obstáculo alguno para aplicar el precepto en sus términos, rectificando la cuota inicialmente repercutida y procediendo a reintegrar al destinatario la cuota indebida.

Frente al artículo 73 de la Ley Concursal, en donde el legislador prevé diversas situaciones que pueden tener lugar, regulando los efectos de las acciones, en materia de IVA no se han previsto estas distintas hipótesis, considerando que basta con establecer la obligatoriedad de rectificar las cuotas inicialmente repercutidas, lo que es de todo punto insuficiente, y exigirá, como se ha señalado, de una ardua tarea de interpretación de la norma.

Así, podríamos señalar, entre otras, las siguientes situaciones:

- A) Además de restituir los bienes o prestaciones objeto de las operaciones que han quedado sin efecto, es posible que el sujeto pasivo que las realizó deba también restituir las prestaciones objeto del acto impugnado con sus frutos e intereses.

En este caso, no hay duda de que deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 89.Cinco, último párrafo y rectificar la cuota repercutida en cuanto se rescinde la operación.

Ahora bien, debemos preguntarnos por los frutos e intereses que debe restituirse junto con el bien. Por estos no debe efectuarse rectificación alguna, puesto que en su día no se repercutió el IVA, aunque se cuestiona si el sujeto pasivo que ahora los entrega junto con el bien que los ha generado, debe repercutir el impuesto, ya que podría entenderse que a efectos del IVA tiene lugar una entrega de bienes o una prestación de servicios.

Teniendo en cuenta la naturaleza y carácter de estos frutos e intereses, puede integrarse este supuesto entre los previstos en el artículo 78.Tres.1.º de la LIVA, al establecerse que no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado Uno que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. En conclusión, al no incluirse en la base imponible de la operación no deberá repercutirse el impuesto, ya que nos encontramos ante una rescisión de la operación con base en una decisión judicial que obliga a reponer la operación al momento en que se tuvo lugar.

- B) También puede darse la situación de que no puedan ser reintegrables los bienes o servicios a la masa, al pertenecer a tercero no demanda o que, de acuerdo con la resolución judicial dictada, el adquirente hubiera procedido de buena fe o gozase del carácter de irreivindicables o de protección registral. Conforme a la Ley Concursal, se condenará a quien hubiera sido parte en el acto rescindido a entregar el valor que tuvieran cuando salieron del patrimonio del deudor concursado, más el interés legal, si bien el órgano jurisdiccional puede apreciar mala fe en quien con-

trató con el concursado, imponiendo en la sentencia que se le condene a indemnizar la totalidad de los daños y perjuicios causados a la masa activa.

Como puede observarse, en este caso no hay restitución de bien o derecho alguno sino del valor que tenían cuando salieron del patrimonio del deudor concursado. Por ello, no se entiende que ahora el legislador prevea la rectificación de las cuotas repercutidas ya que no se integra bien o derecho en el patrimonio del concursado sino su valor.

La obligación de rectificar las cuotas repercutidas debería limitarse a aquellos supuestos en que se restituye la operación original, esto es, los bienes o derechos que fueron objeto de la operación, quedando excluidos, por regla general, el resto de los supuestos, como es el caso de condenar al pago del valor de los bienes o derechos cuando salieron del patrimonio del deudor concursado, o el reintegro de frutos e intereses.

En cuanto a la forma de proceder, el precepto alude a la presentación de una declaración-liquidación que afecta al periodo en el que se produjo la operación, por lo que se plantea la naturaleza o carácter de esta declaración. El precepto exige la presentación de esta segunda autoliquidación fuera de plazo que, al suponer una minoración de las cuotas devengadas (se modifica la base imponible de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo que dieron lugar a cuotas repercutidas en factura), no supone una declaración-liquidación complementaria puesto que el resultado de esta segunda autoliquidación nunca puede ser a ingresar más, sino el de devolver o compensar más. En este último caso, la propia mecánica del impuesto llevará consigo que deba trasladarse este saldo a compensar superior a los periodos posteriores, lo que supondrá la necesidad de presentar declaraciones-liquidaciones que rectifiquen también las presentadas en esos periodos, lo que puede ser laborioso en tanto en cuanto podemos arrastrar el saldo a compensar durante cuatro años. También en su caso, llevará consigo la necesidad de presentar las correspondientes rectificaciones de las declaraciones-resúmenes anuales.

A la vista de lo anterior, bien podríamos considerar que nos encontramos ante una solicitud de rectificación de declaración-liquidación, si bien el medio utilizado es el de una nueva autoliquidación presentada por el sujeto pasivo.

6. CONCURSO DE ACREEDORES Y EJERCICIO DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN

6.1. ORIGEN DE LA REFORMA

La Administración tributaria ha sido siempre sensible a la situación de concurso en que pueden encontrarse los empresarios o profesionales, sujetos pasivos del IVA, esencialmente por lo que se refiere a la gestión de las cuotas a deducir y su rectificación, lo que ha motivado diversas reformas en la LIVA, referidas esencialmente a la modificación de la base imponible, o a la concreción del

deudor (inversión del sujeto pasivo). La finalidad de estas reformas no ha sido otra que la de evitar el perjuicio económico a la Hacienda Pública facilitando la gestión del impuesto e imponiendo medidas que impidan la alteración del principio de neutralidad que debe presidir este impuesto.

Con la Ley 7/2012 se introducen diversas medidas, teniendo su causa la primera de ellas en la jurisprudencia civil, debido a los supuestos en los que el auto de declaración de concurso se dicta a lo largo del periodo de liquidación trimestral o mensual del IVA, en los que es necesario diferenciar si los créditos son concursales o contra la masa. Frente a la posición de la Administración tributaria, el TS había señalado que los créditos de IVA por hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso debían calificarse como concursales.

La declaración-liquidación trimestral o mensual por IVA que debe presentar el sujeto pasivo es única, lo que impide o dificulta la diferenciación entre créditos concursales y contra la masa, en razón a la jurisprudencia anterior, ya que se exigiría una actuación exhaustiva de comprobación y regularización por la Administración tributaria. El legislador establece ahora la obligación de presentar por el obligado tributario dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso y otra por los posteriores, recogiendo en la primera, de forma imperativa, la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso, trasladando al sujeto pasivo la determinación o concreción de los créditos.

Una segunda reforma se encamina a limitar formalmente el derecho a la deducción, puesto que deberá ejercitarse, cuando se hubieran soportado las cuotas con anterioridad al auto de declaración de concurso, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que dichas cuotas fueron soportadas, derogándose para estos supuestos el plazo de caducidad de cuatro años que tiene el sujeto pasivo para ejercitar este derecho a la deducción.

A través de la tercera modificación legislativa se exige que la rectificación de deducciones como consecuencia de la declaración de concurso deba realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció la deducción; así como las consecuencias o efectos del ejercicio de acciones de reintegración u otras de impugnación en el seno del concurso.

En definitiva, el legislador ha querido separar, en los casos en que un sujeto pasivo se encuentre en situación de concurso, el impuesto soportado antes y después de la declaración de concurso, estableciendo un corte cuando concurra esta circunstancia, o un tratamiento diferenciado entre el IVA soportado con anterioridad y después del concurso.

Se pretende en definitiva con esta reforma:

- Clarificar la situación de los créditos concursales y contra la masa en las relaciones entre el concursado y la Hacienda Pública.
- No permitir la deducción de cuotas soportadas anteriores a la declaración de concurso en declaraciones-liquidaciones posteriores.

- Creación del periodo trimestral o mensual fraccionado para aquel en que se produce la declaración de concurso.
- Nuevo tratamiento específico para las cuotas soportadas que deben ser objeto de rectificación como consecuencia de la declaración de concurso.

Estas modificaciones en materia de deducciones por el concursado exigen de un desarrollo reglamentario y, por tanto, la necesidad de modificar también el Reglamento del Impuesto, debiendo concretarse el modelo o modelos de declaración-liquidación en los que el sujeto pasivo debe proceder a efectuar las operaciones anteriores, o cuando menos la forma en que deberá realizarlas a través de la interpretación administrativa correspondiente, e incluso la posibilidad o no de trasladar los saldos a compensar generados en periodos anteriores a la declaración de concurso (esencialmente el correspondiente al primer periodo trimestral o mensual partido en que se produce el concurso) a periodos posteriores al de la declaración.

6.2. CUOTAS SOPORTADAS CON ANTERIORIDAD A LA DECLARACIÓN DEL CONCURSO. EJERCICIO DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN

Conforme al artículo 99.Uno de la LIVA los sujetos pasivos podrán deducirse globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en un periodo del importe total de las cuotas del IVA devengadas durante el mismo periodo de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

En el apartado tercero de este precepto se determina el momento temporal en que puede ejercitarse el derecho a la deducción, reconociéndose la posibilidad de que este derecho pueda ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en que el sujeto pasivo haya soportado las cuotas deducibles o también en las de los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 98.

EJEMPLO 30

Un sujeto pasivo en el primer periodo de declaración-liquidación trimestral del año natural tiene un saldo de IVA devengado a declarar en el modelo de autoliquidación 303 de 50.000 euros. Ha soportado cuotas por operaciones recibidas de distintos proveedores (devengadas en este periodo), teniendo dichas cuotas el carácter de deducibles de acuerdo con el título VIII de la LIVA y recibiendo las correspondientes facturas, por un importe de 200.000 euros.

.../...

.../...

El sujeto pasivo si bien tiene obligación de dar cumplimiento a las obligaciones formales en cuanto a los documentos justificativos del derecho a deducir (registro en el libro de facturas recibidas y contabilización de las operaciones), no tiene obligación de declarar el importe de las cuotas soportadas en la declaración-liquidación correspondiente a este periodo, en tanto puede ejercitar este derecho a la deducción en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los periodos siguientes hasta un plazo máximo de cuatro años desde la fecha en que nació el derecho a deducir. Si bien puede no ser habitual, sin embargo podrá declarar, por ejemplo, un importe a deducir hasta anular el saldo de IVA devengado y el exceso no declararlo en este periodo sino en los sucesivos. Ello supondrá también que el derecho a compensar saldos nacerá más tarde, a partir de la declaración-liquidación en que declare las cuotas soportadas deducibles y se genere el exceso de IVA soportado deducible sobre el devengado, sin que surja en la actual.

La conjunción de ambas reglas y su aplicación a las situaciones de concurso conllevaba con asiduidad que la Hacienda Pública se encontrase en una posición perjudicial en la defensa de sus intereses. El sujeto pasivo del impuesto no tiene obligación de consignar en las autoliquidaciones en las que se cumplan todas las condiciones para ejercitar el derecho a la deducción las cuotas soportadas deducibles, ya que tiene un periodo de cuatro años para ello. En numerosas ocasiones ocurre que se dicta auto declarativo de concurso y el concursado tiene todavía cuotas soportadas deducibles respecto de las que no ha ejercitado el derecho a la deducción, bien porque no se han cumplido las condiciones para que sean deducibles, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 92 y siguientes de la LIVA, bien porque, de acuerdo con el plazo que le otorga el artículo 99. Tres, párrafo primero, no ejercite este derecho en la declaración liquidación en la que concurren todos los requisitos, sino que se reserve este derecho para ejercitarlo en declaraciones-liquidaciones posteriores hasta el transcurso de cuatro años desde la fecha del devengo de cada una de las operaciones por las que fue destinatario. Con ello, en situaciones de concurso podía obtenerse una posición ventajosa para el concursado ya que al retrasar las cuotas soportadas deducibles a un momento posterior al del concurso veía minorar los flujos a pagar a la Hacienda Pública por deudas posteriores al concurso, debiendo esta defender sus intereses por créditos concursales más elevados dentro del proceso concursal (existía sin embargo algún órgano jurisdiccional que obligaba al concursado a declarar las cuotas soportadas deducibles anteriores al concurso en las declaraciones-liquidaciones previas, como es el caso de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 13 de mayo de 2011, recurso de apelación 135/2011). Tal como se indica en la enmienda parlamentaria por la que se introduce la reforma del precepto legal, todo ello podía suponer que las cuotas soportadas pendientes de deducir al tiempo en que se declaraba el concurso se dedujeran en declaraciones posteriores, generando crédito por devoluciones de impuesto y, al tiempo, sin minorar cuotas repercutidas con anterioridad al concurso, normalmente no ingresadas, lo que tenía como consecuencia que los créditos concursales se incrementasen mientras que los créditos contra la masa se viesan disminuidos.

EJEMPLO 31

Un empresario o profesional, sujeto pasivo del IVA que presenta autoliquidaciones trimestrales, es declarado en concurso el día 31 de enero de este año. En este primer trimestre del año tiene unas cuotas devengadas de 210.000 euros (200.000 euros corresponden al mes de enero) y unas cuotas soportadas deducibles generadas durante el mes de enero de 190.000 euros y 110.000 generadas en los meses de febrero y marzo. Tiene así mismo cuotas soportadas deducibles generadas en periodos anteriores, por las que todavía no ha ejercitado el derecho a deducir por importe de 100.000 euros, no habiendo transcurrido cuatro años desde que nació el derecho a deducir a la finalización de este primer trimestre del año.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 7/2012, este sujeto pasivo podía presentar una declaración-liquidación correspondiente a este primer trimestre del año en el que declarase un saldo de IVA devengado de 210.000 euros, y un saldo de IVA soportado deducible de 0 euros, en tanto podía ejercitar este derecho a la deducción en el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho. Este saldo por importe de 400.000 euros (190.000 euros + 110.000 euros + 100.000 euros) podía deducirlo en las declaraciones correspondientes al segundo trimestre de este año natural o en sucesivos trimestres.

Por todo ello, el legislador incluye con la Ley 7/2012 dos nuevos párrafos en el artículo 99.Tres de la LIVA, el segundo y el tercero, de manera que los anteriores párrafos segundo y tercero pasan a ser el cuarto y quinto del citado precepto.

Estamos ante una reforma que no afecta al derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo en situación de concurso, sino que tiene incidencia respecto del momento temporal en que deben ser declaradas las cuotas soportadas deducibles cuando concurra esa circunstancia en el sujeto pasivo.

De esta forma, se establecen dos nuevas reglas relativas al momento temporal en que el sujeto pasivo en concurso puede deducir las cuotas que ha soportado con anterioridad a la declaración de concurso por el juez de lo mercantil.

6.2.1. Cuotas pendientes de deducir a la fecha de declaración del concurso

Se establece una regla con carácter imperativo que impide que el sujeto pasivo pueda ejercitar el derecho a la deducción en el plazo de cuatro años recogido en el artículo 99.Uno de la LIVA. Se impone por el legislador la deducción de cuotas soportadas pendientes del ejercicio de este derecho en el momento de dictarse el auto de concurso en los periodos en que se soportaron anteriores a la declaración, a fin de no perjudicar los intereses de la Hacienda Pública. De esta

forma se limita el ejercicio temporal del derecho a deducir, de manera que la regla general queda excepcionada en estos supuestos de concurso.

Cuando el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la referida declaración, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que se hubieran soportado, si bien no se establece previsión legal alguna que determine las consecuencias en caso de incumplimiento, al margen de lo previsto en el párrafo tercero.

EJEMPLO 32

Una sociedad mercantil, sujeto pasivo del IVA que presenta autoliquidaciones mensuales por ser gran empresa, es declarada en concurso el día 15 de enero de este año. A esta fecha, tiene cuotas pendientes de ejercitar el derecho a la deducción procedentes de periodos anteriores por importe de 200.000 euros. Estas cuotas se generaron a lo largo de los dos años naturales anteriores.

Esta sociedad mercantil deberá deducir estas cuotas soportadas deducibles en cada uno de los periodos en que se soportaron, debiendo presentar segundas declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los periodos en los que se incluyan estas cuotas soportadas deducibles que en su día no declaró porque la norma no exigía su declaración. Es una circunstancia sobrevenida, la declaración de concurso, la que le obliga a proceder de este modo.

El precepto plantea algunas cuestiones de indudable interés. En primer lugar, el precepto alude a cuotas soportadas con anterioridad a la declaración de concurso, sin distinguir entre cuotas soportadas y cuotas deducibles, términos que no suponen lo mismo, ya que no toda cuota soportada es deducible, debiendo concurrir las condiciones que fija el título VIII de la LIVA.

A ello se añade que, aun cuando la repercusión debe efectuarse en la forma que expone el artículo 88 de la LIVA, este derecho se pierde cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo, si bien el precepto ha sido interpretado por el TS en el sentido de permitir la deducibilidad del impuesto por el destinatario de la operación aun cuando se recibiese el documento justificativo con posterioridad al citado plazo, lo que equivale a concluir que la repercusión puede realizarse dentro del plazo de caducidad del derecho a la deducción que tiene el destinatario, siempre y cuando este último acepte dicha repercusión y la declare en su autoliquidación [así, Sentencia de 18 de marzo de 2009, recurso 2231/2006 (NFJ032640)].

Debe advertirse también la dificultad de concretar el momento en el que concurren las condiciones para ejercitar el derecho a la deducción de acuerdo con el título VIII de la ley, lo que

puede hacer exclusivamente el sujeto pasivo. El IVA se repercute en factura, que debe emitir y remitir el proveedor del bien o el prestador del servicio al destinatario, en los plazos previstos en el Reglamento de Facturación. En este sentido, la fecha de la factura no es indicativa del día de recepción por el destinatario, esto es, el problema es determinar por la Administración tributaria la fecha en que se recibe el documento justificativo del derecho a deducir. Si bien en algunos supuestos puede no resultar complejo (facturación electrónica, etc.), sí lo es en otros muchos. Todo ello, al margen de la obligación que tiene el sujeto pasivo destinatario de registrar y contabilizar las facturas de acuerdo con el artículo 64 del RIVA.

Por otra parte, la jurisprudencia ha admitido como documentos justificativos del derecho a deducir otros distintos a la factura [entre otras, Sentencias del TS de 26 de noviembre de 2008, recurso 5132/2006 (NFJ031690); de 11 de julio de 2011, recurso de casación para unificación de criterio 219/2008 (NFJ044360); y de 26 de abril de 2012, recurso de casación para unificación de criterio 149/2010 (NFJ047365)], lo que supone un problema adicional a lo que apuntamos.

EJEMPLO 33

Es el supuesto de un inmueble adquirido por el concursado con anterioridad a la declaración de concurso mediante escritura pública. En ella se especifica que se repercute el IVA por la operación y que el adquirente abona en ese acto dicha cuota, además de especificar cuántos elementos o datos se incorporan a la factura (siempre habrá datos que no se concretarán como es el número de factura).

Si el adquirente no recibe factura tras la firma de la escritura pública por considerarse que este documento cumple con los requisitos necesarios para proceder a la deducción, y se produce posteriormente la declaración de concurso, la cuestión que puede suscitarse es si debe rectificarse la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se firmó la escritura pública o debe exigirse del proveedor del bien la extensión de factura, obligación que impone la LIVA, el RIVA y el Reglamento de Facturación, pero que no impide la deducibilidad de las cuotas de IVA como ha señalado el TS.

En definitiva, deberemos interpretar el precepto que examinamos ahora en el sentido de que el sujeto pasivo destinatario en concurso deberá ejercitar el derecho a la deducción en relación con todas las cuotas soportadas con anterioridad a la fecha de declaración del auto de concurso siempre y cuando concurren en dicho momento todas las circunstancias previstas en el título VIII de la ley para ejercitar el derecho a la deducción.

Nos encontramos ante cuotas soportadas que, cumpliendo con todos los requisitos que exige la LIVA para ejercitar el derecho a la deducción, sin embargo se encuentren pendientes de dicho

ejercicio. Estamos, por tanto, ante cuotas respecto de las que el sujeto pasivo ha optado por no declararlas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se cumplían todas las condiciones para ejercitar el derecho, retrasando esta facultad a periodos posteriores dentro del plazo de los cuatro años a contar desde el devengo del impuesto.

Una segunda cuestión a tratar es la de la forma en que deberá ejercitarse este derecho a la deducción. El legislador ha previsto al respecto que deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado.

El sujeto pasivo ha podido dejar de declarar las cuotas soportadas deducibles en la declaración-liquidación del periodo en que concurren todos los requisitos para ejercitar el derecho a la deducción, ya que puede trasladarlas a periodos posteriores dentro del plazo de los cuatro años. La reforma operada por el legislador, como se ha indicado anteriormente, limita este derecho, ya que ahora el sujeto pasivo deberá proceder a incluir estas cuotas soportadas en cada periodo de liquidación en que se soportaron, concurriendo las condiciones de deducibilidad que exige el título VIII de la LIVA.

Ello puede suponer que deban incluirse cuotas en todos los periodos de declaración, trimestrales o mensuales, correspondientes a estos cuatro años anteriores a la declaración de concurso. Al margen del carácter o naturaleza de estas declaraciones-liquidaciones a presentar por el sujeto pasivo, que posteriormente se tratará (estamos ante una rectificación de autoliquidaciones impuesta por la Administración, mediante la presentación del modelo del periodo a rectificar), hubiera sido deseable, dadas las situaciones que pueden provocarse en cuanto a la dificultad de su ejercicio, el establecimiento de un procedimiento más simplificado para ello.

El cumplimiento de esta obligación puede dar lugar a saldos a compensar a favor del sujeto pasivo, o a saldos a devolver (si nos encontramos ante la última declaración-liquidación de cada uno de los ejercicios anteriores, hasta completar los cuatro indicados, o si el sujeto pasivo hubiera optado por el sistema de devolución al final de cada uno de los periodos de liquidación).

EJEMPLO 34

Un empresario o profesional es declarado en concurso en el primer trimestre de este año, teniendo en ese momento un saldo de cuotas soportadas deducibles por el que no ha ejercitado todavía su derecho a la deducción de 50.000 euros. Se trata de una operación que recibió como destinatario el primer trimestre del año anterior. En este periodo de declaración el resultado fue de 100.000 euros a compensar, que trasladó a periodos sucesivos.

En este caso, el sujeto pasivo debe ejercitar el derecho a la deducción de los 50.000 euros en la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año anterior, para

.../...

.../...

lo que deberá presentar una segunda autoliquidación. Como el resultado será un mayor importe a compensar, que se traslada a periodos posteriores, deberá presentar también segundas autoliquidaciones de estos periodos, en cuanto el saldo a compensar del primer trimestre del año anterior tiene incidencia sobre el resultado de los periodos sucesivos.

Nos podríamos plantear la exigencia de intereses de demora, dado que no se han modificado los artículos 115 y 116 de la ley, y el supuesto previsto en este párrafo segundo, a diferencia del tercero, del artículo 99.Tres, no es calificado de rectificación de la declaración-liquidación. Por ello podría considerarse que proceden estos intereses que, ni el legislador pretende declararlos ni la naturaleza del ejercicio de este derecho a la deducción parece que permita su exigibilidad. La cuestión debería tener respuesta por el legislador o la Administración tributaria consultiva, puesto que otra opción puede ser la de aplicar lo dispuesto en preceptos de la ley relativos a devoluciones por normativa del impuesto, esto es, se generarán por el transcurso de seis meses desde la presentación de la autoliquidación que asumimos tiene una naturaleza análoga a la rectificativa. En cualquier caso, no parece que los intereses que se pudieran generar tengan la naturaleza derivada de devoluciones de ingresos indebidos.

Tampoco se establecen plazos para que proceda la Administración tributaria a devolver los saldos favorables al sujeto pasivo, debiendo estar en este caso a lo dispuesto en los preceptos anteriores, así como a las normas reguladoras del procedimiento concursal.

En relación con este párrafo segundo debe advertirse que no se ha establecido el momento o el plazo que el sujeto pasivo tiene para presentar estas declaraciones-liquidaciones, siendo deseable que se recojan estas previsiones en la norma reglamentaria, de acuerdo con la remisión que el artículo 164 de la LIVA efectúa al reglamento para fijar las obligaciones de presentación de declaraciones-liquidaciones periódicas. El legislador ha impuesto al sujeto pasivo una obligación, y si bien puede interpretarse que debe darse cumplimiento a la misma de manera inmediata, puesto que lo pretendido es determinar la posición de la Administración tributaria en el proceso concursal, debe ser objeto de desarrollo reglamentario o aclaración interpretativa.

6.2.2. Cuotas soportadas con anterioridad a la declaración de concurso que no se hubieran deducido en la forma expuesta anteriormente

En el artículo 99.Tres, párrafo tercero, se establece un procedimiento concreto para ejercitar el derecho a la deducción de cuotas soportadas con anterioridad a la declaración de concurso, cuando no se hubiera podido ejercitar en la forma expresada en el párrafo segundo, que se acaba de examinar.

Al igual que el párrafo segundo, en este pueden plantearse algunas cuestiones de indudable interés. Con carácter previo puede decirse que la redacción de ambos párrafos resulta confusa a los efectos de concretar las cuotas a las que alude cada uno, lo que se hubiera solucionado con una redacción más precisa, que contemplase las circunstancias que deben concurrir en cada caso y sus efectos. No obstante, este párrafo tercero contiene una precisión que no la tenía el párrafo segundo, puesto que se refiere ya a cuotas soportadas deducibles, esto es, a cuotas que, teniendo la naturaleza de soportadas, cuentan con todas las condiciones para ser consideradas deducibles de acuerdo con lo dispuesto en el título VIII de la ley.

En este párrafo tercero el legislador introduce una regla residual en relación con el párrafo segundo, de carácter imperativo, por lo que en principio no puede plantearse el carácter opcional de aplicar una regla u otra por el sujeto pasivo, a pesar de que el resultado pueda ser análogo. Ha pretendido el legislador con ello recoger las posibles situaciones que pueden plantearse con posterioridad a la declaración de concurso en relación con cuotas por operaciones anteriores a la circunstancia anterior que se soportan y concurren las condiciones de deducibilidad con posterioridad. Por ello, en el supuesto de que concurren las condiciones previstas en el párrafo segundo, el sujeto pasivo deberá presentar las declaraciones-liquidaciones a que en el mismo se hace referencia, esto es, referidas a todas las cuotas soportadas deducibles con anterioridad a la fecha de la declaración de concurso.

Con todo ello se originarán variaciones en el conjunto de las deudas del concurso o masa pasiva del concurso.

En definitiva, de acuerdo con la redacción de este párrafo tercero, nos referiremos a las siguientes situaciones o supuestos:

- Operaciones recibidas con anterioridad a la declaración de concurso, cuyas cuotas de IVA se soportan con anterioridad, concurrendo todas las condiciones de deducibilidad previstas en el título VIII de la ley.
- Cuotas repercutidas con anterioridad a la declaración de concurso que sean deducibles con posterioridad a dicha fecha, siendo entonces cuando concurren todas las condiciones previstas en el título VIII de la ley.
- Cuotas soportadas deducibles con anterioridad a la declaración de concurso respecto de las que el sujeto pasivo haya incumplido la obligación prevista en el párrafo segundo.
- Se incluyen también en este párrafo tercero los supuestos previstos en el artículo 86.3 de la Ley Concursal. De acuerdo con este precepto cuando no se hubiera presentado alguna declaración o autoliquidación que sea precisa para la determinación de un crédito de Derecho Público (como son en nuestro caso los relacionados con la Hacienda Pública), deberá cumplimentarse por el concursado en caso de intervención o, en su caso, por la administración concursal cuando no lo realice el concur-

sado o en el supuesto de suspensión de facultades de administración y disposición, teniendo en cuenta que para el caso que, por ausencia de datos, no fuera posible la determinación de su cuantía deberá reconocerse como crédito contingente.

Se recoge en este precepto la obligación del concursado o de la administración concursal de regularizar su situación fiscal ante la Hacienda Pública. Ello puede exigir respecto del IVA la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones extemporáneas, complementarias o rectificativas; si bien el precepto se refiere exclusivamente a cuotas soportadas deducibles anteriores a la declaración de concurso, que no se hubieran recogido en la declaración-liquidación a que nos hemos referido anteriormente. Por ello hemos de restringir las hipótesis citadas a la de las autoliquidaciones rectificativas.

EJEMPLO 35

Una sociedad mercantil es declarada en concurso en el primer periodo de declaración-liquidación mensual de este año natural. Con posterioridad a 31 de enero de este ejercicio concurren las siguientes circunstancias en relación con las operaciones que se indican:

- Aparece una factura por una operación de compraventa de bienes que fueron recepcionados por la sociedad mercantil en el mes de febrero del año anterior, que se había extraviado. Consta que la factura se recibió en ese periodo, y la cuota de IVA es de 10.000 euros.
- Tiene dos facturas recibidas en el mes de marzo del año anterior que no están contabilizadas y registradas en el Libro registro de facturas recibidas. La cuota soportada es de 20.000 euros.
- La sociedad ha presentado la declaración-liquidación correspondiente al periodo del mes de diciembre del año inmediato anterior recogiendo exclusivamente cuotas devengadas.

En los tres casos anteriores el sujeto pasivo deberá dar cumplimiento a lo previsto en este artículo 99.Tres, párrafo tercero, de la LIVA. Deberá proceder a deducir las cuotas soportadas mediante la rectificación de las declaraciones-liquidaciones relativas a los periodos en que fueron soportadas las cuotas, relativos a los meses de febrero, marzo y diciembre del año natural anterior.

En cuanto al plazo para ejercitar este derecho, y frente a lo previsto en el párrafo segundo en donde se limitaba el plazo de ejercicio, en este párrafo tercero se prevé la posibilidad de deducir las cuotas soportadas deducibles en el plazo de cuatro años, contados a partir del momento del

nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas. No obstante, debe advertirse que en ningún caso el sujeto pasivo podrá ejercitar el derecho a la deducción una vez transcurrido el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho (devengo del impuesto), que se ha producido con anterioridad a la declaración de concurso (este plazo de cuatro años no puede computarse desde la fecha de esta declaración).

También alude este párrafo tercero a la forma de ejercitar este derecho a la deducción. Así las cuotas soportadas deducibles solo podrán incluirse en la declaración-liquidación rectificativa relativa al periodo en que dichas cuotas fueron soportadas y se cumplan las condiciones previstas en el título VIII de la LIVA, no pudiendo incluirse en cualquiera de las declaraciones-liquidaciones posteriores a la declaración de concurso. Con ello vuelven a reproducirse los problemas que hemos comentado en relación con el supuesto previsto en el párrafo segundo, en cuanto al número de declaraciones-liquidaciones rectificativas a presentar.

A diferencia del párrafo segundo, en este tercer párrafo se alude expresamente al carácter de la declaración-liquidación que se presente, que será rectificativa. Ello supone que el legislador reconoce que van a dar lugar a un saldo a favor del sujeto pasivo. Por aplicación de lo dispuesto en el artículo 120.3, párrafo segundo, de la LGT, en el caso de que la rectificación origine una devolución derivada de la normativa del tributo, no procederá la liquidación de intereses de demora del artículo 26 de la LGT sino por el transcurso de seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, y sin necesidad de que el obligado lo solicite. Dicho plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

6.3. FRACCIONAMIENTO DEL PERIODO IMPOSITIVO EN EL QUE SE DICTA LA DECLARACIÓN DE CONCURSO. SALDOS ACUMULADOS A COMPENSAR DE PERIODOS ANTERIORES A LA DECLARACIÓN DE CONCURSO. APLICACIÓN

6.3.1. El artículo 99.Cinco de la LIVA

El legislador recoge en este precepto el procedimiento para compensar los saldos a favor del sujeto pasivo resultantes de autoliquidaciones en las que el importe de las cuotas soportadas deducibles exceda del de las devengadas, generados en los periodos de autoliquidación anteriores al último del ejercicio, o en este cuando el sujeto pasivo opta por compensar y no por solicitar la devolución del saldo a su favor.

De acuerdo con los dos primeros párrafos, que no han sido objeto de reforma, los sujetos pasivos tienen un plazo de cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origina el exceso para compensar.

Debe recordarse que se declararán las operaciones del correspondiente periodo que den lugar a cuotas devengadas y soportadas deducibles que incluya el sujeto pasivo en la autoliquidación y posteriormente, sobre el saldo resultante, se aplicará el que se arrastra a compensar de periodos anteriores, sin que pueda aplicarse en primer lugar este saldo a compensar sobre el importe de las cuotas devengadas.

No obstante el TS ha señalado que si no ha sido posible optar por la compensación debido a la insuficiencia de cuotas, cumplidos cuatro años cabe pedir la devolución, o, lo que es lo mismo, no pudiéndose compensar y caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante la compensación, la neutralidad del impuesto exige entender que a partir de entonces comienza un periodo de devolución, que se extiende tanto como el plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio [entre otras, Sentencias de 4 de julio de 2007, recurso de casación para la unificación de doctrina 96/2002 (NFJ027587); de 24 de noviembre de 2010, recurso 546/2006 (NFJ041246); de 23 de diciembre de 2010, recurso de casación para la unificación de doctrina 82/2007 (NFJ041354); de 23 de mayo de 2011, recurso 2095/2008 (NFJ043399); de 30 de mayo de 2011, recurso 4793/2008, y de la misma fecha, recurso 3323/2008 (NFJ043683)].

En la última declaración-liquidación de cada uno de los cuatro años naturales el sujeto pasivo puede optar por seguir compensando, dentro del plazo indicado, o solicitar la devolución de todo el saldo a compensar arrastrado hasta esta declaración-liquidación del último trimestre o mes de cada año, sin que, en el caso de ejercitar esta opción pueda efectuar compensación alguna en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva por la Administración tributaria.

EJEMPLO 36

Un sujeto pasivo, que presenta autoliquidaciones trimestrales, tiene un IVA devengado de 10.000 euros y un IVA soportado deducible de 30.000 euros en el segundo trimestre de este año 20X3. No tenía saldo a compensar procedente de periodos anteriores.

Solución

En la declaración-liquidación a presentar por este segundo trimestre tendrá un resultado de 20.000 euros a compensar, que trasladará a las autoliquidaciones de los trimestres posteriores hasta completar el plazo de caducidad de cuatro años.

En las autoliquidaciones del cuarto trimestre de los años 20X3, 20X4, 20X5 y 20X6, podrá optar por solicitar la devolución o seguir compensando. En el caso de que optarse por esta última posibilidad, llegado el segundo trimestre de 20X7 sin que haya podido compensar, caducará

.../...

.../...

su derecho, de forma que no podrá trasladar saldo a compensar procedente del segundo trimestre de 20X3 al tercer trimestre de 20X7 (aun cuando de la dicción de la LIVA podría considerarse que lo podría hacer puesto que puede interpretarse que el plazo de cuatro años de caducidad comienza a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del segundo trimestre de 20X3, o cuando menos, a partir del día en que se presente, por lo que dicho plazo de caducidad concluirá una vez entrado el plazo del tercer trimestre de 20X7).

Surge a partir de ese momento el derecho a obtener la devolución del saldo que no ha podido compensar, tal como indica la jurisprudencia del TS.

Ahora, el legislador introduce un nuevo párrafo, el tercero, en el artículo 99.Cinco de la LIVA, en relación con las situaciones en las que se encuentra el sujeto pasivo en concurso de acreedores. Por un lado, se recoge una especialidad relativa a la declaración-liquidación que debe presentar el sujeto pasivo, y de otra parte se alude al saldo a compensar pendiente de periodos anteriores a la declaración de concurso.

6.3.2. Fraccionamiento del periodo en que se dicta la declaración de concurso

El precepto alude en primer lugar a la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso. Los artículos 164. Uno.6.º y 167 de la LIVA se refieren a la obligación de presentar las declaraciones-liquidaciones, siendo en el artículo 71 del RIVA en el que se fijan los periodos trimestrales o mensuales en que los sujetos pasivos deben presentar las declaraciones-liquidaciones. De acuerdo con estos preceptos, el legislador remite a la norma reglamentaria para la determinación de los periodos de autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria.

Si bien en el articulado de la Ley 7/2012 no se hace referencia expresamente a estas circunstancias, en su exposición de motivos se recoge la finalidad de esta modificación y las declaraciones a presentar por el sujeto pasivo en concurso de acreedores, siempre teniendo en cuenta que será la norma reglamentaria la que regule esta cuestión, por lo que se deberá estar a la nueva redacción del RIVA en esta materia.

La causa de esta modificación se encuentra en la necesidad de determinar el crédito a favor de la Hacienda Pública que tiene el carácter de concursal. La situación anterior a la reforma suponía que el sujeto pasivo debía presentar una única declaración-liquidación que comprendía todo el periodo trimestral o mensual de liquidación, comprendiendo de esta manera tanto operaciones anteriores como posteriores a la declaración de concurso, lo que conllevaba la dificultad de concretar el crédito concursal de la Hacienda Pública.

La abundante jurisprudencia civil y mercantil [entre otras muchas las Sentencias del TS, Sala de lo Civil, de 1 de septiembre de 2009, recurso 253/2007 (NCJ050455); de 20 de septiembre de 2009, recurso 202/2007, y 31 de enero de 2011, recurso 844/2007 (NCJ054593). También las Audiencias Provinciales en materia civil mantienen la misma tesis que el TS, así, entre otras, las Sentencias de la AP de Oviedo, sección 1, de 22 de septiembre de 2006, recurso 63/2006; y de 23 de marzo de 2009, recurso 38/2009; de la AP de Barcelona, sección 15, de 26 de abril de 2007, recurso 686/2006; de la AP de Zaragoza, sección 5, de 15 de diciembre de 2008, recurso 567/2008; y de 13 de febrero de 2009, recurso 589/2008] había considerado que los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales y aunque no existe norma tributaria que permita la fragmentación del periodo de liquidación, la laguna existente debía ser suplida por el valor integrador de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen.

La Administración tributaria mantenía, frente a la postura jurisprudencial, que los créditos que surgen de la primera declaración-liquidación presentada después de dictarse el auto de declaración de concurso tenían la condición de créditos contra la masa, al concretarse después de la citada declaración.

En acatamiento de la jurisprudencia, sin embargo, la Administración debía por tanto determinar el crédito concursal a partir de la única declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo, realizando una labor de comprobación e investigación requerida por el órgano jurisdiccional del concurso. Debe remarcarse esta labor de los órganos tributarios en cuanto podíamos hallar situaciones en las que el sujeto pasivo no había declarado todas las cuotas soportadas deducibles anteriores a la declaración de concurso al permitirle la norma reguladora del impuesto un plazo de cuatro años para su ejercicio. Teniendo en cuenta que el periodo partido exigido por el juez mercantil afectaba exclusivamente al IVA devengado, ello implicaba que el crédito concursal podía resultar más elevado que si se hubieran declarado las cuotas soportadas deducibles anteriores a la declaración del concurso, puesto que, al declarar estas cuotas soportadas deducibles en periodos posteriores a la declaración de concurso, el crédito contra la masa de la Hacienda Pública podía verse disminuido de manera significativa.

Como vemos la jurisprudencia mercantil había establecido la regla del periodo partido sin que existiera norma tributaria alguna que permitiese determinar los hechos imponibles y operaciones que se incluían en uno y otro periodo y, sobre todo, este periodo partido tenía en cuenta las reglas generales sobre deducibilidad de las cuotas soportadas, lo que podía afectar a los intereses de la Hacienda Pública.

Con la reforma operada por la Ley 7/2012, el legislador quiere evitar estas situaciones de perjuicio incluyendo las modificaciones que venimos examinando en relación con el concurso y las deducciones de cuota por el sujeto pasivo que se encuentra en esta circunstancia.

El establecimiento de este periodo partido, fruto de la jurisprudencia señalada, se recoge ahora en este párrafo tercero del artículo 99.Cinco de la LIVA. El precepto alude a una declara-

ción-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso, por lo que ello supone trasladar al sujeto pasivo la obligación de determinar el crédito concursal presentando dos declaraciones-liquidaciones en un mismo periodo de liquidación trimestral o mensual, dado el sistema de autoliquidación del impuesto. Esto es, se establece el fraccionamiento del periodo trimestral o mensual de declaración del impuesto.

Así, se presentará una autoliquidación por las operaciones realizadas por el sujeto pasivo anteriores a la declaración de concurso, que es la que se refleja en este párrafo tercero, y otra por las operaciones posteriores, todo ello, en los términos que se desarrollen reglamentariamente. En la primera el periodo impositivo comprenderá desde el primer día natural del trimestre o mes en que se produce la declaración de concurso hasta la fecha del mismo, y la segunda desde el día siguiente a la declaración de concurso hasta el final del periodo trimestral o mensual dentro del cual se produce la citada declaración, siendo la norma reglamentaria la que determinará la forma y modelo a presentar.

De esta forma quedará delimitado por el sujeto pasivo el crédito concursal en la primera de las autoliquidaciones por operaciones anteriores al concurso y el crédito contra la masa en la segunda por operaciones posteriores a la declaración de concurso.

Queda claro que en el supuesto de que la declaración de concurso se produzca el último día del periodo trimestral o mensual de declaración-liquidación no resultará exigible la presentación de las dos autoliquidaciones a las que se alude, bastando la presentación de una que comprenderá todo el periodo trimestral o mensual.

Si bien hemos aludido a las operaciones realizadas por el sujeto pasivo y no a las cuotas soportadas, dada la nueva redacción del artículo 99.Tres, que ya se ha examinado, en esta declaración-liquidación por el primero de los periodos (que comprende desde el primer día del periodo trimestral o mensual hasta la fecha de la declaración de concurso) el sujeto pasivo deberá incluir en ella todas las cuotas que se soportaron en este periodo anterior a la declaración de concurso.

En el supuesto de que no puedan incluirse, recordemos que también el artículo 99.Tres exige ahora presentar la declaración-liquidación rectificativa de dicho periodo cuando concurren los requisitos para deducir esas cuotas soportadas.

EJEMPLO 37

Una sociedad mercantil, sujeto pasivo del IVA, que presenta autoliquidaciones trimestrales por este impuesto, es declarada en concurso en el segundo trimestre de 20X3, dictándose el auto de declaración el 3 de mayo.

.../...

.../...

Solución

Este sujeto pasivo tendrá obligación de presentar declaración-liquidación fraccionada por el segundo trimestre de 20X3: la primera autoliquidación corresponderá al periodo comprendido entre los días 1 de abril al 3 de mayo; y la segunda desde el día siguiente hasta el 30 de junio. No podrá declarar en esta segunda autoliquidación fraccionada cuotas soportadas correspondientes a periodos anteriores al concurso, de forma que de existir estas cuotas soportadas o cuando concurren los requisitos de deducibilidad deberá presentar las correspondientes declaraciones-liquidaciones por los periodos en los que se tienen que imputar (aquellos en que se soportaron), con los efectos que se han examinado en epígrafes anteriores. Queda claro que en la autoliquidación fraccionada correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de marzo y la fecha de la declaración de concurso deberá incluir las cuotas soportadas deducibles de este periodo, sin que puedan declararse en periodos posteriores.

6.3.3. Saldos a compensar. Aplicación

Se añade ahora con este artículo 99.Cinco, párrafo tercero, que en esta declaración-liquidación el sujeto pasivo deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración.

Supone que el sujeto pasivo no podrá aplicar proporcionalmente el saldo a compensar arrastrado de periodos anteriores entre las dos declaraciones-liquidaciones que debe presentar en relación con el periodo trimestral o mensual en que tiene lugar la declaración de concurso. Tampoco podrá aplicar el saldo a compensar en su totalidad en la declaración-liquidación relativa a las operaciones posteriores a la declaración de concurso (la relativa al plazo comprendido entre la declaración de concurso y la fecha final del periodo trimestral o mensual), sin haber agotado previamente la opción de aplicar este saldo en la primera de las declaraciones-liquidaciones partidas.

EJEMPLO 38

En el supuesto anterior, la sociedad mercantil había presentado una declaración-liquidación por el primer trimestre de 20X3 con un resultado de 20.000 euros a compensar.

.../...

.../...

Solución

Este saldo a compensar deberá declararlo en primer lugar en la autoliquidación correspondiente al primer periodo fraccionado, esto es, al comprendido entre el 1 de marzo y el 3 de mayo. No puede declararlo en el del segundo periodo fraccionado sin haberlo hecho constar previamente y haber compensado, en su caso, en la declaración-liquidación del primer periodo fraccionado.

Indudablemente la gestión del impuesto por el sujeto pasivo se ve dificultada por el conjunto de reglas que ahora se imponen al mismo, dado que las declaraciones-liquidaciones por IVA no son independientes, pudiendo afectar su resultado a las que se presenten en periodos posteriores. Las situaciones que pueden producirse son variadas y las hipótesis a plantear también.

En primer lugar podemos preguntarnos si surge un derecho a la devolución del IVA en el caso de que el saldo de la autoliquidación del primer periodo fraccionado resulte a compensar, considerando que estamos ante un crédito del concursado frente a la Hacienda Pública no siendo trasladable a periodos sucesivos. No obstante de la dicción del precepto no se deduce nada sobre ello, si bien deberíamos preguntarnos si las normas reguladoras del procedimiento concursal podrían dar lugar a una conclusión como la expuesta.

Desde el punto de vista de la mecánica liquidatoria del impuesto no es esta la conclusión que pueda adoptarse. Así, si bien el precepto no dispone al respecto regla alguna, podría ser que el saldo a compensar quede extinguido en su totalidad como consecuencia de la declaración-liquidación correspondiente al primero de los periodos, dado que las cuotas devengadas pueden absorber tanto el saldo de las cuotas soportadas deducibles como el que se arrastra a compensar de periodos anteriores. También podrá suceder que disminuya el saldo a compensar pero no desaparezca o bien que se vea incrementado (las cuotas soportadas deducibles de este primer periodo partido superan el de las cuotas devengadas), por lo que conllevará que, por la mecánica del impuesto, se arrastrará a periodos sucesivos, en nuestro caso, el del segundo de los periodos partidos, que es el periodo inmediato posterior al que deberá imputarse ese saldo a compensar de acuerdo con las reglas generales de la LIVA. Otra opción será que, como consecuencia de las declaraciones-liquidaciones rectificativas que deban presentarse por cuotas soportadas respecto de las que no haya ejercitado el sujeto pasivo el derecho a deducir, se incrementen los saldos a compensar de los periodos respecto de los que se presentan, lo que obligará a trasladarlos a periodos siguientes, por lo que podremos encontrarnos ante situaciones en las que se vean incrementados los saldos a compensar como consecuencia del ejercicio conjunto de las acciones que se impone al sujeto pasivo por este artículo 99.Tres y Cinco.

EJEMPLO 39

Siguiendo con el supuesto anterior, la sociedad mercantil en el primer periodo fraccionado del segundo trimestre tiene un IVA devengado de 50.000 euros y un IVA soportado deducible: a) de 20.000 euros; b) de 40.000 euros; c) de 60.000 euros.

Solución

En el caso a) el saldo de la autoliquidación antes de compensar será de 30.000 euros a ingresar, por lo que el saldo a compensar de 20.000 euros que trae del primer trimestre podrá compensarse en su integridad, resultando un importe a ingresar después de compensar de 10.000 euros.

En el supuesto b) el saldo de la autoliquidación antes de compensar será de 10.000 euros a ingresar, por lo que el saldo a compensar de 20.000 euros que trae del primer trimestre solo podrá compensarse en su mitad, resultando un saldo a compensar de 10.000 euros.

En el supuesto c) el saldo de la autoliquidación antes de compensar el importe procedente del primer trimestre es de -10.000 euros, por lo que sumado al saldo a compensar del primer trimestre nos dará un resultado de 30.000 euros a compensar.

6.4. CONCURSO DEL SUJETO PASIVO Y RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES

La situación general que se produce en relación con los sujetos pasivos en concurso es la de recibir facturas rectificativas de sus acreedores por las operaciones pendientes de pago por las que estos han efectuado la modificación de la base imponible, de acuerdo con el artículo 80.Tres de la LIVA, esto es, nos encontramos ante situaciones de impago por parte del destinatario que conllevan la modificación de la base imponible por el sujeto pasivo acreedor. Hasta ahora como la causa en la que se fundamentaba la rectificación se recogía en el artículo 80, la corrección a la baja de las cuotas soportadas deducidas se efectuaba por el concursado una vez recibida la factura rectificativa expedida por el acreedor (proveedor del bien o prestador del servicio) en la declaración-liquidación del periodo impositivo en que el sujeto pasivo recibía el documento justificativo de rectificación, siendo obligatoria su inclusión o reflejo en la autoliquidación. Por otro lado, se imponía al concursado la obligación de comunicar a la AEAT, de acuerdo con el artículo 24 del RIVA (obligación que se mantiene) la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

El hecho de dictarse el auto declarativo del concurso no suponía una exención de estas obligaciones para concursado. Por ello, en caso de que no diese cumplimiento a las mismas, la Admi-

nistración tributaria mediante el ejercicio de su facultad de comprobación y regularización podía practicar las liquidaciones tributarias para corregir esta situación.

Si bien en la disposición adicional octava de la LGT («Procedimientos concursales») se establece que lo dispuesto en la LGT se aplicará de acuerdo con lo previsto en la legislación concursal vigente en cada momento, ello no implica sino el sometimiento y respeto de la Administración tributaria a las normas reguladoras del concurso, pero en ningún caso supone la cesación de las facultades que la LGT le atribuye en orden a fijar los créditos a su favor debidos por la persona sometida a concurso, y así se ha pronunciado el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción [Sentencias de 25 de junio de 2007, recurso 3/2007; y de 22 de junio de 2009, recurso 7/2008) y el TEAC (Resolución de 27 de marzo de 2012, RG 872/2009) (NFJ046525)].

No obstante, la cuestión trascendental que se había planteado ante la jurisdicción mercantil era la de la calificación y tratamiento jurídico que debía dispensarse a los créditos resultantes de las liquidaciones tributarias giradas por la Administración como consecuencia del artículo 80.Tres de la LIVA. Y ello, porque cuando se dictaba liquidación por la Administración tributaria minorando el importe del saldo a deducir por el sujeto pasivo en concurso en relación con las modificaciones de la base imponible rectificadas por sus acreedores, el concursado debía regularizar esas cuotas para él soportadas en periodos posteriores a los de la declaración de concurso (como se ha indicado la modificación debía efectuarse en el periodo en que recibía el sujeto pasivo en concurso la factura rectificativa). Por ello, la Hacienda Pública estimaba que los créditos que surgían para la Administración tributaria eran contra la masa, y frente a ello la jurisprudencia mercantil, de forma reiterada, se había pronunciado en el sentido de que a pesar de la mecánica de la liquidación del IVA no por ello nos encontrábamos ante una obligación nacida de la ley con posterioridad a la declaración de concurso, considerando en definitiva que nos encontrábamos ante créditos concursales, como así lo había manifestado el TS en las sentencias anteriormente indicadas.

El desajuste entre ambas posiciones es el que ahora se resuelve con la modificación introducida por la Ley 7/2012.

La rectificación de las cuotas soportadas se recoge en el artículo 114 de la LIVA, señalándose su obligatoriedad cuando implica una minoración del importe inicialmente deducido. Para este caso, en el apartado segundo, párrafo primero se permite al sujeto pasivo presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que correspondan.

Ahora bien, cuando la rectificación tiene su origen en un error fundado de derecho o como consecuencia de las causas previstas en el artículo 80 de la LIVA (modificación de la base imponible que da lugar a factura rectificativa emitida por el sujeto pasivo que realizó la operación) se permite al sujeto pasivo destinatario aplicar la rectificación de las cuotas soportadas deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que se recibe el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifican las cuotas inicialmente soportadas.

EJEMPLO 40

Si un sujeto pasivo adquiere mercancías el día 30 de marzo de este año, recibiendo en esta fecha la factura, puede deducir la cuota soportada en la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre o al mes de marzo.

Si el 1 de abril se devuelve parte de las mercancías por estar defectuosas, u otra causa habitual en el comercio, el proveedor deberá emitir factura rectificativa (minorará la base imponible y, por tanto, la cuota devengada declarada). El destinatario recibirá esta factura rectificativa y modificará las cuotas soportadas deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba dicha factura rectificativa minorando el importe a deducir.

En tanto la rectificación de las cuotas por el concursado tenía su origen en una de las causas previstas en el artículo 80 de la LIVA, el proceder era el expuesto.

A fin de defender los intereses económicos de la Hacienda Pública en los concursos, en la Ley 7/2012 se introducen dos modificaciones en el artículo 114.Dos 2.º de la LIVA: por un lado, se adapta el precepto a la LGT de 2003 y, por otro, se establece una forma específica de llevar a cabo la rectificación de las cuotas soportadas cuando el destinatario es el concursado.

6.4.1. Adecuación del artículo 114 de la LIVA a la LGT de 2003

La misma adecuación técnica que lleva a cabo el legislador respecto del artículo 89 de la LIVA en relación con las obligaciones accesorias en el caso de rectificación de cuotas repercutidas, se produce en relación con las cuotas soportadas deducibles.

Como se ha indicado, en el artículo 114 de la LIVA se regula la rectificación de cuotas inicialmente deducidas. Cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89, el sujeto pasivo, siempre que no haya mediado requerimiento previo puede proceder a su rectificación, si bien se impone esta obligación cuando implican una minoración del importe inicialmente deducido.

El procedimiento para llevar a cabo esta rectificación se recoge en el apartado segundo, diferenciándose de acuerdo con el sentido positivo (incremento de las inicialmente deducidas) o negativo (minoración) de la misma. En este último caso el sujeto pasivo debe presentar una declaración-liquidación rectificativa, aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan.

La redacción anterior aludía al artículo 61.3 de la LGT de 1963 para referirse a estas dos obligaciones accesorias. Consecuencia de la LGT de 2003 era la necesaria adaptación técnica, lo que hace ahora el legislador, de forma que se modifica el párrafo primero. Así el recargo y los intereses de demora a exigir por la presentación de la declaración-liquidación rectificativa serán los determinados en los artículos 26 (intereses de demora) y 27 (recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo) de la LGT de 2003.

6.4.2. Rectificación de cuotas inicialmente deducidas en los supuestos del artículo 80.Tres de la LIVA

Como se viene indicando, la rectificación de cuotas inicialmente deducidas cuando suponen una minoración de su importe se regula en el artículo 114.Dos.2.º de la LIVA, manteniéndose tras la reforma operada por la Ley 7/2012 los dos primeros párrafos, si bien el segundo (relativo a la rectificación por un error fundado de derecho o por las causas del art. 80 de la LIVA) pasa a ser el cuarto, incluyéndose dos nuevos párrafos que pasan a ser el segundo y el tercero relativos a la rectificación de cuotas deducidas por causa de concurso, o de acciones de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso. Se trata, por tanto, de dos reglas singulares que previamente venían recogidas entre las que figuraban en el artículo 80 de la LIVA, esto es, a las que se aplicaba hasta ahora el actual párrafo cuarto.

En el nuevo párrafo segundo se prevé un procedimiento específico, prioritario sobre el recogido en el párrafo cuarto, para efectuar la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas cuando supongan una minoración del importe aplicado, y tengan su origen en los supuestos previstos en el artículo 80.Tres de la LIVA, esto es, en las modificaciones de la base imponible que realiza el proveedor del bien o del servicio como consecuencia de la situación de concurso del destinatario que no ha abonado los importes debidos por las operaciones realizadas por aquel. Este deberá efectuar la rectificación de las cuotas soportadas deducibles (cuando reciba la factura del proveedor en la que se rectifican las cuotas repercutidas, debiendo comunicar a la Administración tributaria esta circunstancia) en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas (anterior a la declaración de concurso).

EJEMPLO 41

Una sociedad mercantil es declarada en concurso mediante Auto del Juzgado de lo Mercantil de 5 de marzo de 20X3. Había adquirido el 1 de abril de 20X2 a un empresario o profesional mercancía por un importe, IVA incluido, de 121.000 euros. La factura la recibió la sociedad mercantil compradora el 5 de abril y se dedujo las cuotas soportadas en la declaración-liquidación del segundo trimestre del año 20X2. El resultado de esta autoliquidación fue de: a) 80.000 euros a compensar; b) 10.000 euros a ingresar.

.../...

.../...

Ante la situación de concurso de la sociedad mercantil, el empresario proveedor emite factura rectificativa y cumple con los requisitos previstos en los artículos 80.Tres y Cinco de la LIVA y 24.2 del RIVA. Se conoce que la factura rectificativa llega al sujeto pasivo destinatario el 3 de abril de 20X3.

Solución

En este caso, la sociedad mercantil en concurso tiene la obligación de rectificar las cuotas soportadas deducibles, minorando su importe. Ahora, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 114 de la LIVA deberá presentar una declaración-liquidación que modifique la que presentó en el segundo trimestre del año 20X2, imputando la rectificación a este periodo.

En el caso a) como el resultado de esta nueva declaración-liquidación supondrá también una minoración del saldo a compensar, que en su día se trasladó a los periodos siguientes, ahora deberá también presentar declaraciones-liquidaciones modificativas correspondientes a los periodos siguientes en los que tuvo incidencia el saldo a compensar en su día declarado.

En el caso b) como el resultado de la declaración-liquidación presentada en su día por el segundo trimestre de 20X2 fue a ingresar, ahora el resultado supondrá un crédito a favor de la Administración por el importe de la rectificación de las cuotas soportadas, esto es, por 21.000 euros.

Estamos ante una regla especial que rompe con la general prevista para los supuestos de rectificación derivados del artículo 80 de la LIVA o de un error fundado de derecho. Manteniéndose para el resto de los casos, queda excluida de la regla general aplicándose esta nueva, a aquellos derivados del artículo 80.Tres de la LIVA.

No se precisa en la nueva redacción la naturaleza o carácter de la declaración-liquidación que debe presentar el concursado, aunque no puede considerarse como rectificativa puesto que tiene su origen en una circunstancia sobrevenida a la fecha de presentación de la declaración-liquidación original del periodo en que se dedujeron las cuotas, el concurso, que conlleva la minoración de las cuotas soportadas deducibles. Esta nueva segunda autoliquidación a presentar por el periodo en que se dedujo la cuota por el destinatario concursado supone, como se ha indicado, una minoración de las cuotas a deducir, lo que implicará un mayor ingreso o una minoración del saldo a devolver o a compensar. En este último caso, al igual que se ha señalado anteriormente para la rectificación de cuotas repercutidas, supondrá la modificación de las autoliquidaciones de periodos posteriores a aquel en que se dedujeron las cuotas (pero anteriores a la declaración de concurso), debiendo presentarse por el destinatario concursado las correspondientes declaraciones-liquidaciones. E incluso puede dar lugar a la rectificación de las declaraciones-resúmenes anuales.

Por ello, el legislador ha previsto que no procederá la exigencia de obligaciones accesorias, como son los recargos por presentación extemporánea o los intereses de demora, por contraposición a los supuestos previstos en el párrafo primero del artículo 114.Dos, reconociendo así que nos encontramos ante una regla especial en relación con el párrafo cuarto de este mismo precepto, por lo que el carácter de declaración-liquidación complementaria queda difuminado, ya que el supuesto que estamos examinando quedaría englobado en el artículo 122.2, párrafo primero de la LGT.

Desde el punto de vista procedimental, no se prevé regla alguna, debiendo remitirnos en cuanto a la declaración-liquidación que debe presentarse, el plazo y su contenido a lo previsto en la norma reglamentaria. Debe recordarse que estas rectificaciones tendrán lugar como consecuencia de las facturas rectificativas emitidas por los proveedores en el seno del concurso, por lo que podemos encontrarnos ante situaciones en que el número de facturas recibidas por el destinatario sea elevado, lo que hará que el concursado deba presentar declaraciones-liquidaciones correspondientes a un buen número de periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso, lo que indudablemente dificulta la gestión de estas rectificaciones, máxime si tenemos en cuenta que para efectuar estas rectificaciones de cuotas repercutidas por los proveedores de los bienes o servicios no hay limitación temporal.

6.4.3. Acciones de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso: rectificación de cuotas soportadas

Ya se indicó al examinar el artículo 89.Cinco de la LIVA los efectos de las acciones de reintegración concursal y otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, que tienen una relevancia extraordinaria en este impuesto, a cuyo contenido nos remitimos en orden a concretar el contenido de estas acciones.

En ese precepto se tratan las consecuencias de estas acciones desde el punto de vista del sujeto pasivo que realiza la operación, la entrega del bien o la prestación de servicio, que quedan sin efecto por el ejercicio de estas acciones. Ahora el legislador, en el artículo 114.Dos.2.º de la LIVA introduce un nuevo párrafo, el tercero, para recoger las previsiones del ejercicio de estas acciones en relación con la rectificación de las cuotas soportadas deducibles. Esto es, establece una regla especial para el concursado que debe rectificar las cuotas cuando se encuentra en la situación de comprador o adquirente inicial (destinatario de las operaciones que quedan sin efecto).

Si como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal, u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, la operación gravada queda sin efecto, la rectificación a efectuar por el comprador o adquirente inicial, que también se encuentra en situación de concurso, será la de rectificar las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

Con independencia del carácter o naturaleza de esta declaración-liquidación y de la no exigencia de recargos e intereses de demora, sobre lo que se reitera lo expuesto al examinar en el párrafo segundo de este precepto que se acaba de comentar, la regla especial recogida en este párrafo que ahora se examina podría ser más concisa de manera que no llevase a confusión alguna.

Se hace referencia solamente al empresario o profesional comprador o adquirente inicial, afectando el supuesto de rectificación exclusivamente a él, siempre en el supuesto de que se encuentre en situación de concurso, puesto que el párrafo alude a que «también» se encuentre en esta situación. El empleo de este adverbio, que refleja igualdad, semejanza o conformidad, supone que ambas partes de la operación gravada, tanto el proveedor del bien como el comprador, se encuentran en situación de concurso, requisito subjetivo que debe concurrir para aplicar este supuesto específico de rectificación de la cuota soportada en la adquisición del bien.

Queda claro que si el comprador o adquirente inicial no se encuentra en situación de concurso la modificación de las cuotas soportadas deducidas se efectuará de acuerdo con la regla general prevista en el artículo 114.Dos.2.º, párrafo cuarto, esto es, deberá realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas emitido por el sujeto pasivo en concurso, puesto que la modificación tiene lugar para este comprador o adquirente por una causa prevista en el artículo 80 de la LIVA (una resolución judicial que anula la operación).

EJEMPLO 42

Una sociedad mercantil «A» vende un inmueble a la sociedad mercantil «B» y otro a la sociedad mercantil «C». Posteriormente la sociedad vendedora es declarada en concurso y en el seno del procedimiento concursal se presentan dos acciones de reintegración que dan lugar a sendas resoluciones judiciales por las cuales se reintegrarán los dos inmuebles anteriores.

A la fecha de reintegración se conoce que la sociedad «B» está en concurso.

Solución

La situación por la que se reintegran al patrimonio de la sociedad concursada los dos inmuebles llevará consigo la rectificación de las cuotas de IVA. La sociedad «A» deberá emitir facturas rectificativas minorando las cuotas devengadas, modificando la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que se produjo el devengo de las operaciones y se declararon, de acuerdo con el artículo 89.Cinco, párrafo cuarto, de la LIVA.

.../...

.../...

Los destinatarios, al recibir las facturas rectificativas, deberán rectificar las cuotas soportadas deducibles, minorándolas. La sociedad «B», al estar en concurso, deberá proceder a modificar, al igual que la sociedad «A», la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se dedujo la cuota soportada, al imponérselo ahora el artículo 114.Dos.2.º, párrafo tercero, de la LIVA.

La sociedad «C» rectificará la cuota soportada en la declaración-liquidación del periodo en que reciba la factura rectificativa, de acuerdo con el artículo 114. Dos.2.º, párrafo cuarto, de la LIVA.

En cuanto a los efectos debe indicarse que son análogos a los aludidos en el epígrafe anterior. Se rectificarán las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas y el resultado, de ser a ingresar, no conllevará la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

7. RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO DE IVA

Si bien no se ha producido una modificación directa del régimen simplificado de IVA, la nueva redacción dada al artículo 31.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, con efectos desde el 1 de enero de 2013, que regula el método de estimación objetiva de rendimientos, ejercerá una clara influencia en aquel, y ello, por cuanto el principio de compatibilidad entre ambos regímenes supone que la exclusión de un empresario o la renuncia que se ejercita por este respecto de uno de ellos implique automáticamente también la exclusión o renuncia del otro, como indica el artículo 122.Dos.4.º de la LIVA.

Por ello, al modificar a partir del 1 de enero de 2013 las causas de exclusión del régimen de estimación objetiva del IRPF, supondrá también la exclusión del régimen simplificado de IVA.

La causa de esta reforma no es otra que la de evitar o disminuir el fraude fiscal en los sectores afectados. Desde el punto de vista del IRPF, evitando la deducción de gastos no reales por parte de los empresarios destinatarios de facturas emitidas por sujetos acogidos al régimen de estimación objetiva que no se corresponden con una operación efectivamente realizada. Desde el punto del IVA, impedirá la deducibilidad de cuota por parte de aquel empresario. Recordemos que el empresario acogido al régimen simplificado determina el importe del impuesto devengado en módulos lo que hace que la emisión de facturas que no se correspondan con la realidad no afecte al resultado anterior, más allá de no superar los límites por volumen de operaciones señalados por la norma.

Una de las causas de exclusión tradicional del régimen de estimación objetiva es la de superar un determinado volumen de operaciones en el ejercicio inmediato anterior: 450.000 euros anuales para el conjunto de las actividades, y 300.000 euros si se trata de actividades agrícolas y

ganaderas. Ahora se ha precisado para el conjunto de sus actividades clasificadas en la división 7 de la sección primera de las Tarifas del IAE a las que sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 101.5 d) de la LIRPF, que este volumen de operaciones no podrá superar 300.000 euros anuales.

Se excluye asimismo del método de estimación objetiva [letra e) del art. 31.1.3.^a de la LIRPF] a los contribuyentes que ejerzan las actividades del artículo 101.5 d) de la LIRPF (por remisión al art. 95.6 del reglamento, entre estas actividades figuran las de albañilería y pequeños trabajos de construcción en general, carpintería y cerrajería, pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos, transporte de mercancías por carretera, etc.), cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior correspondiente a dichas actividades que proceda de las personas o entidades (incluidas las entidades en régimen de atribución de rentas) previstas en el artículo 99.2 de dicha ley (obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta) supere cualquiera de las siguientes cantidades: a) 50.000 euros anuales, siempre que además represente más del 50% del volumen total de rendimientos íntegros correspondiente a las citadas actividades. B) 225.000 euros anuales. Se trata esencialmente de las actividades sobre las que existía obligación de practicar retención e ingreso a cuenta por el empresario o profesional pagador.

8. INFRACCIÓN Y SANCIÓN POR INCUMPLIR LAS OBLIGACIONES DEL ARTÍCULO 19.5.º DE LA LIVA

8.1. INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 170.DOS.5.º DE LA LIVA: INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DEL ARTÍCULO 19.5.º DE LA LIVA

El legislador introduce un nuevo tipo infractor, en el ordinal 5.º, dentro de los regulados en el artículo 170.Dos de la LIVA.

El tipo infractor lo constituye la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones-liquidaciones relativas a las operaciones reguladas en el artículo 19.5.º de la LIVA.

En este último precepto se recogen las operaciones asimiladas a importaciones de bienes, entre las que se encuentran las salidas de las áreas o zonas francas, depósitos francos y otros depósitos (a que se refiere el art. 23), o el abandono de los regímenes aduaneros y fiscales (comprendidos en el art. 24), de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados preceptos y en el artículo 26.Uno (precepto en el que se recogen las exenciones de las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado exenta en virtud de lo dispuesto en los arts. 23 y 24), o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

No obstante, hemos de recordar que se prevé como excepción, que no constituirá operación asimilada a la importación las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 ni el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta ley de los siguientes bienes: estaño (código NC 8001), cobre (códigos NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (código NC 7901), níquel (código NC 7502), aluminio (código NC 7601), plomo (código NC 7801), indio (códigos NC ex 811291 y ex 811299), plata (código NC 7106) y platino, paladio y rodio (códigos NC 71101100, 71102100 y 71103100). En estos casos, la salida de los bienes anteriores de las áreas o el abandono de los regímenes mencionados dará lugar a la liquidación del impuesto en los términos que se establece en el apartado sexto del anexo de la LIVA.

De acuerdo con una abundante doctrina administrativa [entre otras, Consultas de la DGT 1285/2004, de 31 de mayo (NFC019463); V1187/2005, de 21 de junio (NFC02138); V0957/2006, de 19 de mayo (NFC022600); V1010/2007, de 23 de mayo (NFC025262); V2018/2007, de 25 de septiembre (NFC027403); V0138/2009, de 23 de enero (NFC031692); V1824/2010, de 4 de agosto (NFC038752); V2278/2011, de 27 de septiembre (NFC042555); y V2409/2011, de 10 de octubre (NFC042685)], así como la Resolución 1/1994, de 10 de enero, de la DGT correspondiente a la tributación por el IVA de las operaciones relativas al régimen de depósitos distintos de los aduaneros (apartado tercero); el régimen fiscal o tributación por IVA aplicable a estas operaciones del artículo 19.5.º implica la tributación por la salida o abandono de los bienes de las áreas o regímenes indicados. La liquidación del IVA se realiza por el sujeto pasivo en las declaraciones-liquidaciones modelo 380, de forma que las cuotas de IVA devengadas son deducibles en el propio modelo, de acuerdo con el capítulo I del título VIII de la LIVA.

Este régimen fiscal obliga así al sujeto pasivo a autorrepercutirse el IVA, permitiendo la deducción de las cuotas soportadas en la medida en que tenga derecho a ello en la misma autoliquidación. De esta forma, un sujeto pasivo que realiza operaciones sujetas y no exentas (no aplica la regla de prorrata para el cálculo del saldo a deducir) no ingresará importe alguno como consecuencia de la presentación del modelo 380. La excepción se encuentra en los bienes antes reseñados respecto de los que no hay que liquidar el IVA a la importación mediante la utilización del DUA ni tampoco mediante el modelo 380, por ser una operación explícitamente excluida de las operaciones asimiladas a la importación.

En definitiva, en la generalidad de los casos, la presentación de la declaración-liquidación no supone ingreso alguno, ya que el sujeto pasivo cuantifica la cuota devengada y se aplica la deducción por las mismas operaciones, por lo que solo ingresa en el supuesto de que no tenga derecho a la deducción del impuesto o quede sujeto a la regla de prorrata.

En el artículo 71 del RIVA se establecen los plazos de presentación de estas autoliquidaciones, de forma que las operaciones realizadas en los periodos de liquidación trimestral o mensual (apartado 3) se incluyen en una declaración-liquidación que se presenta ante el órgano correspondiente de la Administración tributaria competente para el control del establecimiento, lugar, área o depósito respectivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los plazos señalados en el apartado 4.

Como regla especial, se establece que estas operaciones se podrán consignar centralizadamente en una sola declaración-liquidación que se presentará, en los mismos plazos y periodos, ante el órgano competente de la Administración tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los siguientes casos: 1. Cuando la suma de las bases imponibles de las operaciones asimiladas a las importaciones realizadas durante el año natural precedente hubiera excedido de 1.500.000 euros. 2. Cuando lo autorice la Administración tributaria, a solicitud del interesado.

Señalado el régimen de tributación de estas operaciones asimiladas a la importación del artículo 19.5.º de la LIVA, que nos permite comprender la concreción de la sanción que se regula en el artículo 171, el tipo infractor lo constituye la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de estas declaraciones-liquidaciones.

Una primera aproximación nos puede conducir a considerar que los términos utilizados parecen excesivamente amplios, ya que la presentación incorrecta o incompleta puede ser de datos que no supongan perjuicio alguno para la Hacienda Pública, como sucede en el caso de que se refieran a las cuotas soportadas deducibles y no a las devengadas.

Indudablemente, el legislador se refiere, de manera esencial, a la ausencia de la declaración-liquidación, a la falta de declaración de una o varias operaciones, o a incorrecciones que supongan un perjuicio económico a la Hacienda Pública, como puede ser el caso de cuotas deducidas en un porcentaje superior al permitido por encontrarse en prorrata. Recordemos que, por regla general, la presentación de las declaraciones-liquidaciones por operaciones del artículo 19.5.º de la LIVA no ocasionan perjuicio económico a la Hacienda Pública, excepto que el sujeto pasivo no tenga derecho a la deducción del impuesto o esté restringido este derecho. Es por tanto y esencialmente la trascendencia en la gestión y control del impuesto lo que se verá afectado como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo.

Reseñamos la importancia en la delimitación del tipo infractor, y, esencialmente, a la concreción del elemento subjetivo o culpabilidad del sujeto infractor, al que la jurisprudencia ha dado una extraordinaria importancia en cuanto a la obligación por parte de la Administración tributaria de concretarlo y motivar adecuadamente su existencia [entre otras, Sentencias del TS de 23 de septiembre de 2010, recurso 6163/2005 (NFJ049525); de 14 de abril de 2011, recurso de 2507/2009; de 8 de noviembre de 2011, recurso 159/2008; y de 4 de junio de 2012, recurso 2776/2008 (NFJ048199)].

8.2. ARTÍCULO 171.UNO.5.º DE LA LIVA: SANCIÓN POR INFRACCIÓN DE ORDINAL 5.º DEL APARTADO UNO DEL ARTÍCULO 170

En correspondencia con la infracción que se acaba de examinar, el legislador introduce en el artículo 171.Uno un nuevo ordinal, también el 5.º, recogiendo la sanción a imponer por su comisión.

La sanción es de multa pecuniaria proporcional del 10% de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta en las declaraciones-liquidaciones.

Se trata de sanción similar a imponer por otras infracciones del artículo 170, cuyo régimen fiscal resulta asimilable al de las operaciones de importaciones asimiladas (es el caso de los supuestos recogidos en el art. 84.Uno.2.º, 3.º y 4.º o inversión del sujeto pasivo).

El legislador ha establecido una determinación diferenciada de la sanción para el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, a través de enmienda presentada en el Congreso al proyecto de ley.

Como se recogía en la enmienda presentada a la ley por la que se incluyó este régimen específico, el modelo de declaración-liquidación resulta en muchos casos muy costoso de elaboración, con un procedimiento de cálculo de las bases a declarar muy complejo (precio medio ponderado de compras nacionales intracomunitarias e importaciones, adicionado con la parte proporcional de los servicios recibidos) y con un elevado grado de desglose de bases, que implica una confección necesariamente manual, sin que, sin embargo, aporte ningún género de información ni control especial para la Administración, al declararse bases agrupadas por establecimiento y no operaciones individuales. De no establecerse una regla especial para estas operaciones, se penalizaría a las empresas aun en el caso en que las cantidades declaradas fueran superiores a las efectivamente devengadas, sin que ello suponga ni un menor ingreso ni un aumento en el control, lo que unido a lo anterior hace desmesurada la sanción que se acaba de exponer.

Por ello, en relación con el régimen de depósito distinto del aduanero, el legislador pretende que solamente en aquellos casos en que la actuación del sujeto pasivo suponga un perjuicio para la Administración se imponga la sanción, pero no cuando se declaren bases y cuotas superiores, por ejemplo, por incluir partidas estimadas para posibles gastos adicionales no conocidos o cuantificados en el momento de elaborar la declaración-liquidación.

Se establece así que, cuando se trate de declaraciones-liquidaciones relativas al abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, la sanción solo se impondrá cuando la suma total de cuotas declaradas en la declaración-liquidación sea inferior al de las efectivamente devengadas en el periodo.

9. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC): ADECUACIÓN A LAS MODIFICACIONES RECOGIDAS EN LA LIVA

El legislador omitió en la Ley 7/2012 toda referencia al IGIC, siendo común que toda modificación introducida en la LIVA tenga su refrendo también en el IGIC.

Este olvido se ha resuelto con la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

Así, a través de esta norma se incorporan en la Ley reguladora del IGIC las modificaciones incluidas en la LIVA, así como las disposiciones para que el régimen sea uniforme en todo el territorio del Estado.

Se modifican asimismo los preceptos del IGIC en relación con las reglas de localización de las entregas de bienes, las del devengo de las operaciones y la base imponible del impuesto, con la misma finalidad.