Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 360 Marzo 2013

- **Novedades en el IVA para el ejercicio 2013.** ***Antonio Longás Lafuente***
- **El IS en 2012 (I). El elenco de modificaciones. La regularización voluntaria extraordinaria.** ***Eduardo Sanz Gadea***
- **IP, ISD e ITP y AJD: novedades estatales 2013.** ***Francisco de Asís Pozuelo Antoni***
- **Relación entre RSE y DF: un estudio transversal en los países de la UE.** ***Pablo Gómez Carrasco y José Luis Ucieda Blanco***
- **Efectos de la crisis económica en el sistema financiero español.** ***Alejandro Ojeda Jiménez y Francisco Jareño Cebrián***
- **Consulta planteada al ICAC:**
  - **Amortización de fondos documentales con valor cultural o histórico.** ***Javier Romano Aparicio***

www.ceflegal.com

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Marzo 2013 – Número 360

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel *(Presidente del CEF)*

COORDINADORES

M.ª José Leza Angulo *(Profesora del Área Tributaria del CEF)*
Javier Romano Aparicio *(Profesor del Área Contable del CEF)*

CONSEJO ASESOR

María José Aguiló García (*Socia Responsable de KPMG Abogados*)
Sotero Amador Fernández *(Profesor de Contabilidad del CEF)*
Alejandro Blázquez Lidoy *(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos)*
Luis Bravo Casado *(Socio de Cuatrecasas Abogados)*
José Manuel Calderón Carrero *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña)*
Rafael Cámara Rodríguez-Valenzuela *(Presidente del Consejo General de Censores Jurados de Cuentas. Socio Deloitte)*
Inocencio Carazo González *(Socio Director de INSESA & Abogados)*
Antonio Cayón Gallardo *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid)*
Vicente Condor López *(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Zaragoza)*
Lorenzo de las Heras Miguel *(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)*
María Antonia García Benau *(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia)*
José Antonio Gonzalo Angulo *(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá. Presidente del ICAC)*
Alejandro Larriba Díaz-Zorita *(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)*
Miguel Ángel Martínez Lago *(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid)*
Ana María Martínez Pina *(Presidenta del ICAC)*
Carlos Puig de Travy *(Presidente del REA. Socio de Horwath PLM Auditores, SLP)*
Violeta Ruiz Almendral *(Letrada Tribunal Constitucional)*
José Andrés Sánchez Pedroche (*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Rector de la UDIMA)*
Eduardo Sanz Gadea (*Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda)*
Beatriz Viana Miguel *(Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria)*

Correo electrónico: revistacef@cef.es **Edición electrónica**: www.ceflegal.com

CEF.–

P.º Gral. Martínez Campos, 5	28010 MADRID	Tel. 914 444 920
Gran de Gràcia, 171	08012 BARCELONA	Tel. 934 150 988
Alboraya, 23	46010 VALENCIA	Tel. 963 614 199
Ponzano, 15	28010 MADRID	Tel. 914 444 920

www.cef.es **info@cef.es** **902 88 89 90**

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

P.º Gral. Martínez Campos, 5 - 28010 MADRID
Tel. 914 444 920
Fax 915 938 861
Correo electrónico: info@cef.es

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.
C/ Destreza, 7
Polígono Industrial «Los Olivos»
28906 Getafe (Madrid)

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES (2013) ... 142,31 € (IVA no incluido)

  1.º Comentarios y Casos prácticos (en papel e Internet)

  2.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia (en papel e Internet)).

  (No incluye tomos anuales de recopilación de Legislación y Jurisprudencia)

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES (2013) +
  + Recopilación en tomos separados Legislación publicada en 2013
  y Jurisprudencia publicada en la Revista en 2013 ..... 221,16 € (IVA no incluido)

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A UN SOLO VOLUMEN (2013) 80,77 € (IVA no incluido)
  (Se puede elegir suscribirse al volumen de Comentarios o al de Legislación)

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES SOLO
  A TRAVÉS DE INTERNET (2013) ..... 48,08 € (IVA no incluido)
  (No hay envío en papel)

- SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen):

  – Suscriptores ..... 10,58 € (IVA no incluido)
  – No suscriptores ..... 16,35 € (IVA no incluido)

En la página *www.ceflegal.com* encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación* desde el número 100. Aquellos artículos que se correspondan con su periodo de suscripción los podrá obtener de forma gratuita; los anteriores a su fecha de alta en el producto tendrán un coste de 5 € + IVA por artículo, teniendo los suscriptores un descuento del 50 %.

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

Sumario

Página

TRIBUTACIÓN

16/2013 Novedades en el IVA para el ejercicio 2013 5
(Antonio Longás Lafuente)

17/2013 El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (I). El elenco de modificaciones. La regularización voluntaria extraordinaria 109
(Eduardo Sanz Gadea)

18/2013 Novedades estatales en los impuestos cedidos para 2013 con especial referencia al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores 189
(Francisco de Asís Pozuelo Antoni)

CONTABILIDAD

19/2013 La relación entre Responsabilidad Social Empresarial y desempeño financiero 225
(Pablo Gómez Carrasco y José Luis Ucieda Blanco)

20/2013 Análisis de los efectos de la crisis económica en el sistema financiero español 261
(Alejandro Ojeda Jiménez y Francisco Jareño Cebrián)

21/2013 Consultas planteadas al ICAC 277
(Javier Romano Aparicio)

Las referencias aparecidas en los artículos de esta Revista (NFJXXXXX y NFCXXXXX) son los códigos que identifican los documentos en la base de datos Normacef Fiscal y Contable (http://www.ceflegal.com/fiscal-contable.htm)

ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad intelectual, no altera los criterios emitidos por los autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se solidarice necesariamente con ellos.

Summary

Page

TAXATION

16/2013 Novelties in VAT for fiscal exercise 2013 5
(Antonio Longás Lafuente)

17/2013 Corporate Income Tax of 2012 (I). The range of amendments. The extraordinary voluntary regularization 109
(Eduardo Sanz Gadea)

18/2013 Central State main changes into taxes assigned for 2013 with a special reference to article 108 of Stock Market Law 189
(Francisco de Asís Pozuelo Antoni)

ACCOUNTING

19/2013 The relationship between Corporate Social Responsibility and financial performance 225
(Pablo Gómez Carrasco y José Luis Ucieda Blanco)

20/2013 Analysis of the effects of the economic crisis in Spanish financial system 261
(Alejandro Ojeda Jiménez y Francisco Jareño Cebrián)

21/2013 Questions formulated to ICAC 277
(Javier Romano Aparicio)

TRIBUTACIÓN

NOVEDADES EN EL IVA PARA EL EJERCICIO 2013

Antonio Longás Lafuente
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

En un artículo anterior (*RCyT*. CEF, núm. 359, febrero 2013) el autor analizó las modificaciones que la Ley 7/2012, de 29 de octubre, había producido en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Corresponde ahora examinar las restantes novedades que en este impuesto se han producido en los últimos meses. Así, tanto la Ley de Presupuestos para el año 2013, como la Ley 17/2012, han incluido en su articulado preceptos que afectan al IVA, esencialmente en cuanto al devengo de las operaciones intracomunitarias, como en materia de facturación, a fin de adaptar la norma española al contenido de la Directiva 2006/112/CE reguladora del IVA. Sin embargo, también ha incidido el legislador en otras materias como es la delimitación del concepto de entrega de bienes, la adecuación de algunas exenciones interiores a la norma comunitaria, el ajuste de la exención inmobiliaria de las segundas y ulteriores entregas de bienes inmuebles y los contratos de arrendamiento financiero, y la declaración expresa de incompatibilidad de los supuestos de rectificación de la base imponible por concurso y por crédito incobrable. Desde el punto de vista de las obligaciones formales, la norma con mayor incidencia para el año 2013 ha sido la aprobación del nuevo Reglamento de Facturación, examinando en este artículo las novedades respecto del reglamento derogado. Finalmente, se hace un repaso de otras novedades legislativas producidas en 2012, y se repasa la jurisprudencia del TJUE con mayor trascendencia de este último año.

Palabras claves: IVA, hecho imponible, exenciones interiores, lugar de realización: arrendamiento de medios de transporte, devengo en operaciones intracomunitarias, modificación de la base imponible: concursos, tipos impositivos, devolución a no establecidos, régimen especial simplificado y facturación.

NOVELTIES IN VAT FOR FISCAL EXERCISE 2013

Antonio Longás Lafuente

Abstract

In a previous article (*RCyT*. CEF, núm. 359, February 2013), the author analyzed the amendments introduced as of Value Added Tax by Law 7/2012, of 29th October. The present article examines the remaining changes introduced in the last months which have an impact on VAT. In this sense, both the Budget Law passed for fiscal year 2013 and Law 17/2012, have included several sections which affect VAT, essentially regarding its accrual in intra-community transactions, as well as in terms of invoicing in order to transpose the VAT EU-directive 2006/112/CE into Spanish domestic legislation.

However, the legislator has also focused on other subjects such as the definition of the scope of «supply of goods», the adequacy of certain domestic exemptions to European regulations, the adjustment to real estate transactions exemptions concerning the second and further transmissions of real estate properties and leasing contracts, and the express declaration of incompatibility in the modification of VAT taxable base in case of compulsory winding-up or bankruptcy and the case of irrecoverable debts («bad debts»).

From the formal obligations perspective, the regulation with the highest incidence as of 2013 fiscal year has been the passing of the new Invoice Statute, examined in this article along with its changes with respect to the derogated statute. Finally, the author provides an overview of other new measures which came into effect in 2012, as well as the most transcendent jurisprudence throughout last year.

Keywords: VAT, taxable event, domestic exemptions, place of taxable taxations: transportation means lease, accrual of intra-community transactions, taxable base modification: compulsory winding-up, rates, non-established refund, special simplified regime and invoicing.

Sumario

1. Introducción
2. Hecho imponible. Delimitación del concepto de entrega de bienes. Adjudicación de terrenos o edificaciones por una comunidad
3. Exenciones
4. Lugar de realización
5. Devengo en operaciones intracomunitarias de bienes
6. Modificación de la base imponible
7. Tipos impositivos
8. Devolución del IVA en régimen de viajeros
9. Régimen especial simplificado de IVA
10. Obligaciones en materia de facturación
11. Reglamento de Facturación
12. Jurisprudencia comunitaria
13. Anexos

1. INTRODUCCIÓN

En un artículo anterior[1] analizamos las novedades que en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se habían introducido en su ley reguladora por Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Nos resta por analizar en este análisis sobre las modificaciones que el legislador ha llevado a cabo recientemente en IVA, las incluidas en las Leyes 16/2012 y 17/2012, de 27 de diciembre, la primera sobre diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, y la segunda de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013.

Junto a estas normas legales, se dictó también el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Aprovecharemos la ocasión para repasar las modificaciones más significativas que a lo largo del ejercicio 2012 se han producido en materia de IVA, así por Ley 4/2012, de 6 de julio, o por Real Decreto-Ley 20/2012, de 20 de julio; así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) con mayor trascendencia o incidencia en nuestro derecho interno.

Debe recordarse también que el artículo 70.Uno.9.º de la LIVA tiene nueva redacción a partir del 1 de enero de 2013, consecuencia de la Directiva 2008/8/CE y de la Ley 2/2010, normas en las que se preveía la modificación de la regla de localización para los arrendamientos de medios de transporte.

Con el fin de ordenar adecuadamente el contenido de este artículo, examinaremos estas novedades teniendo en cuenta la propia estructura de la LIVA.

2. HECHOIMPONIBLE.DELIMITACIÓNDELCONCEPTODEENTREGADEBIENES.ADJUDICACIÓNDETERRENOSOEDIFICACIONESPORUNA COMUNIDAD

El legislador, en el artículo 12.Uno de la Ley 16/2012, introduce un segundo párrafo en el artículo 8.Dos.2.º de la LIVA, con vigencia a partir del día 28 de diciembre de 2012.

En este precepto se regula en su apartado primero el concepto general de entrega de bienes, recogiéndose en el segundo una relación no exhaustiva o lista no cerrada de supuestos incluidos en aquella noción.

---

[1] «Novedades en el IVA contenidas en la ley de prevención y lucha contra el fraude», *RCyT*. CEF, núm. 359 (febrero 2013).

Si bien en el número 2.º de este segundo apartado se recogía como supuesto específico de entrega de bienes las adjudicaciones no dinerarias efectuadas por sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial, se había producido en nuestro país una discordancia significativa entre la Administración tributaria y buena parte de la jurisprudencia, encabezada por el propio Tribunal Supremo (TS), en relación con las adjudicaciones de bienes inmuebles por parte de las comunidades.

Tanto para la Dirección General de Tributos (DGT) [entre otras Consultas V2271/2005 de 11 de noviembre (NFC021537), V1321/2006 de 4 de julio (NFC023006), V0364/2007 de 23 de febrero (NFC024199) y V1421/2009 de 17 de junio (NFC033726)] como para el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) [entre otras Resolución de 13 de octubre de 2005, RG 2358/2003 (NFJ022265)], las comunidades que promueven la construcción de viviendas o de edificaciones para su adjudicación a los comuneros o partícipes tenían la condición de empresarios o profesionales a efectos de IVA, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4, 5.Uno d) y 84.Tres de la LIVA, de forma que la adjudicación de las viviendas o partes de los edificios a cada uno de los comuneros o partícipes implica realizar entregas de bienes sujetas al impuesto, conforme al concepto que de entrega de bienes da el artículo 8 de la LIVA en relación con el artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, ya que por tal debe entenderse la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a un propietario, noción más amplia que la de transmisión de la propiedad del derecho interno, del que debíamos separarnos en cuanto nos encontramos ante un concepto autónomo de Derecho comunitario [en este sentido se expresaba también la jurisprudencia comunitaria, así la Sentencia del TJUE de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88 (NFJ000732), Shipping and Forwarding Safe: el concepto de entrega de entrega de bienes es un concepto de Derecho comunitario que no puede ser interpretado conforme al Derecho nacional de los Estados miembros, considerando que es cualquier operación de transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal por la que se transmiten a su destinatario las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya una transmisión de la propiedad jurídica).

Frente a esta posición, el TS [Sentencias de 23 de mayo de 1998, recurso 2327/1997 (NFJ006564), de 28 de junio de 1999, recurso 8138/1998 (NFJ007968), y de 28 de octubre de 2009, recurso 6919/2003] mantenía que el precepto de la LIVA se refería a «la adjudicación de bienes concretos que integraban el patrimonio de las sociedades o comunidades, lo que no es el caso de la transformación de la cuota ideal indivisa sobre el haber partible en cuota concreta sobre uno de los lotes –pisos o locales– resultantes de la división, en los que (...) no hay traslación del dominio», principio este que puede ser cuestionable a la vista de la normativa y jurisprudencia comunitaria citadas. La Audiencia Nacional (AN) [Sentencias de 22 de abril de 2002, recurso 143/1999, de 3 de marzo de 2009, recurso 546/2006 (NFJ033130), y de 7 de mayo de 2009, recurso 118/2008 (NFJ034351)] había apuntado que la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes, no es una transmisión patrimonial propiamente dicha ni a los efectos civiles ni a los efectos fiscales y, en consecuencia, por primera transmisión a efectos del IVA solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero. Por ello, las entregas de edificaciones realizadas por el comunero o partícipe en la comunidad a terceros con posterioridad a la previa di-

visión y adjudicación de los inmuebles efectuadas por las comunidades de bienes en las que participa tienen la consideración de primeras entregas de edificaciones. No obstante, debe señalarse que buena parte de esta jurisprudencia se refería al supuesto de comunidades formadas por empresarios, en que se adjudicaban a cada uno de los comuneros una pluralidad de viviendas o inmuebles.

El legislador ahora introduce un segundo párrafo en el artículo 8.Dos.2.º de la LIVA para resolver la polémica existente. Así, **se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación**.

EJEMPLO 1

1. Una comunidad de bienes, cuyos comuneros son personas físicas, promueve la edificación de un inmueble, y tras la finalización de las obras, se procede a la disolución de la comunidad y adjudicación de las viviendas a cada uno de los comuneros o partícipes. En el proceso de construcción, los comuneros han aportado mensualmente las cantidades estipuladas por los acuerdos adoptados en el seno de la comunidad.

Solución

La comunidad de bienes tendrá la condición de empresario o profesional a efectos de IVA, y la adjudicación de las viviendas supondrá la realización de una primera entrega de viviendas sujeta y no exenta de IVA al tipo del 10 %. También estarán sujetas y no exentas las cantidades abonadas con anterioridad a dicha entrega por tener la consideración de pagos anticipados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 75.Dos de la LIVA.

2. Una persona física, profesional dedicado al asesoramiento fiscal, aporta un terreno que él no ha urbanizado a una cooperativa que se forma con otros particulares, los cuales aportan también parte de los terrenos, sobre cuya unidad se construirá un inmueble destinado a viviendas que se adjudicarán a los comuneros.

Solución

Las aportaciones realizadas tanto por el profesional como por los particulares no estarán sujetas a IVA. La del primero porque el terreno no está afecto a la actividad empresarial o profesional, y la de los segundos porque no tienen la condición de sujetos pasivos.

La posterior adjudicación de las viviendas estará sujeta y no exenta de IVA, dado que la cooperativa o comunidad que se constituirá con la aportación de los terrenos para edificar tendrá la condición de empresario a efectos del IVA.

La DGT ha mantenido que tributarán de similar forma las sociedades civiles constituidas para edificar y transmitir lo edificado [Consulta V1611/2006, de 28 de julio (NFC023305) que examinaba el supuesto de unos propietarios en pro indiviso de un solar que constituyen una sociedad civil para la construcción de un edificio en el mismo].

Queda claro también que las personas que adquieren solares en pro indiviso para destinarlos a la construcción de viviendas, garajes y locales, de manera independiente y separada por cada uno de los comuneros, sin que exista voluntad alguna de promover en común la construcción sobre dicho solar, no adquieren la condición de empresarios o profesionales por el hecho de constituir una comunidad en la adquisición [Consulta de la DGT V1880/2009, de 7 de agosto (NFC034793)].

De acuerdo con la doctrina administrativa previa y con la nueva redacción del artículo 8.Dos.2.º de la LIVA:

- Las comunidades estarán obligadas al cumplimiento de las obligaciones formales previstas en el artículo 164 de la LIVA.
- La aportación inicial tendrá como regla general la calificación de operación no sujeta a IVA.
- La comunidad podrá deducirse el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios afectos a su actividad promotora con arreglo a los requisitos y limitaciones establecidos en el Título VIII de la LIVA.
- Los pagos anticipados realizados por los comuneros a la comunidad antes de la entrega de las viviendas o locales devengará el impuesto, que deberá repercutirse por la comunidad.
- Una vez terminada la construcción, la adjudicación de las viviendas o locales tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta. En el supuesto de que la comunidad se disuelva con anterioridad a la finalidad de las obras, recibiendo los comuneros la obra no acabada, estas adjudicaciones estarán también sujetas al impuesto.

Finalmente, deben advertirse algunas consecuencias desagradables. De acuerdo con las reglas de determinación de la base imponible para operaciones vinculadas previstas en el artículo 79.Cinco, será habitual que debamos aplicarlas, lo que supone que la base imponible coincidirá con el valor de mercado de los bienes entregados. Si la finalidad de establecer esta regla especial es la de evitar supuestos fraudulentos (se constituye como una norma antifraude), es difícil concretar en este caso cuál ha sido el ánimo defraudatorio que existe en los comuneros (así en el caso de personas físicas que han constituido la comunidad a efectos de edificar y adjudicarse las viviendas para residencia habitual de los comuneros), por lo que debe plantearse si no resulta excesiva la rigidez de la regla especial objetiva (se presume en los supuestos señalados en el precepto) de determinación de la base imponible en operaciones vinculadas cuando no existe el ánimo de defraudar.

De otro, es cierto que considerar que se produce con la adjudicación en proporción a los derechos de cada comunero una primera entrega de bienes, en aquellos casos en que se han constituido comunidades o entidades similares por empresarios sujetos pasivos del IVA a efectos de promover edificaciones y adjudicarse una pluralidad de inmuebles que después van a ser vendidos por estos empresarios, puede resultar muy perjudicial, puesto que la posterior venta resultará con habitualidad sujeta y exenta lo que impedirá la deducción de las cuotas que se soportaron por la adjudicación. Al margen de que dichos empresarios puedan aplicar otras fórmulas jurídicas que eludan el supuesto que se examina, de no ser así podría dañarse el principio de neutralidad impositiva, dado que la finalidad de los empresarios no ha sido otra que la de construir o promover (bien es cierto que a través de una determina fórmula jurídica) para vender.

3. EXENCIONES

3.1. INTRODUCCIÓN

El legislador, mediante el artículo 68 de la Ley de Presupuestos, da nueva redacción a las exenciones reguladas en los números 6.º [servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico (AIE)] y 12.º (prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa) del artículo 20.Uno de la LIVA, así como se modifican los requisitos que deben tener las entidades o establecimientos para considerarlas de carácter social, contenidos en el apartado tercero del mismo precepto.

Estas modificaciones tienen un marcado carácter técnico, de adaptación de la norma interna a la normativa y jurisprudencia comunitarias, tal como se indica en la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos.

3.2. EXENCIÓN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS DIRECTAMENTE A SUS MIEMBROS POR UNIONES, AGRUPACIONES O ENTIDADES AUTÓNOMAS, INCLUIDAS LAS AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO

En el artículo 20.Uno.6.º se regula la exención de los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las AIE, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al IVA que no origine el derecho a la deducción.

La exigencia del previo reconocimiento a la exención por la Administración en relación con la actividad realizada por los socios casaba mal con la normativa y jurisprudencia comunitaria, lo que hacía necesaria la adaptación de carácter técnico de la norma interna a la comunitaria, eliminando el tercero de los requisitos [antigua letra c) del precepto] que condicionaba la aplicación de la exención.

La eliminación de esta letra c) debería llevar consigo la modificación del artículo 5 del RIVA, que regula el referido reconocimiento.

De acuerdo con la nueva redacción, ahora se reducen a dos las condiciones exigidas, manteniéndose las que se recogían en las letras a) y b):

- Que los servicios prestados por uniones, agrupaciones o entidades autónomas y AIE se utilicen directa y exclusivamente en la actividad prestada a los miembros de estas entidades y sean necesarios para el ejercicio de la misma.
- Que los miembros de estas uniones, agrupaciones o entidades autónomas y AIE se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

Se mantiene también la exclusión de la exención a los servicios prestados por sociedades mercantiles, lo que podría incidir en el principio de neutralidad impositiva que preside este impuesto.

Se introducen dos modificaciones técnicas más en relación con los miembros de las entidades. El precepto exige que realicen actividades exentas, exigiéndose ahora:

- En el primer párrafo del precepto se ha eliminado el adverbio «esencialmente» y se ha añadido que las actividades realizadas por los miembros no originen el derecho a la deducción. Esto es, frente a la redacción anterior (los miembros debían ejercer «esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto»), la nueva redacción exige que «ejerzan una actividad exenta o no sujeta al impuesto que no origine el derecho a la deducción».

  Consecuencia de lo anterior era la necesaria adaptación del párrafo segundo. Este concretaba la noción del adverbio «esencialmente», de manera que se entendía que los miembros ejercían una actividad esencialmente exenta o no sujeta cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el impuesto no excediera del 10 % del total de las realizadas.

  Esta redacción ha desaparecido y ahora se permite aplicar la exención cuando, cumplido el requisito de que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda de los gastos hechos en común, su prorrata de deducción no exceda del 10 % y el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a la deducción.

  Esto supone que el legislador renuncia en estos casos al cumplimiento del requisito previsto en la letra a), aun cuando necesariamente deberán afectarse, aun cuando no sea directa y exclusivamente, a operaciones que originen el derecho a la deducción.

  Además se ha sustituido la condición relativa al volumen de operaciones. Ahora se aplicará la exención cuando, además de cumplirse lo expuesto en el párrafo anterior,

la prorrata de deducción no exceda del 10%. Ello implica una notable modificación puesto que la prorrata se determina en función de las operaciones sujetas, de manera que para su cálculo se tienen en cuenta tanto las exentas como las no exentas. No se tendrán en cuenta para su cálculo las operaciones no sujetas, puesto que quedan al margen del ámbito de aplicación del IVA, lo que puede implicar que se acojan a este supuesto las entidades que realizan actividades no sujetas, por elevado que sea su volumen, siempre y cuando su prorrata de deducción no exceda del 10%. Ello puede suceder, por ejemplo, con entidades financieras, cuya prorrata es inferior a este porcentaje, pero tienen un volumen económico importante de operaciones no sujetas que haría que quedaran fuera del supuesto de exención con la redacción antigua.

Por otro lado, el precepto alude a la prorrata de deducción, sin concretar si es la del conjunto de las actividades sujetas realizadas por el empresario o profesional, o puede referirse a la de un sector diferenciado. Ello puede tener una gran trascendencia puesto que si nos decantamos por esta última opción se permitiría aplicar la exención a empresarios o profesionales que afectasen los servicios recibidos de la unión o agrupación a un sector diferenciado, lo que tiene su lógica desde el punto de vista del principio de neutralidad que preside el impuesto.

En definitiva, se mantiene la estructura de la exención, en el sentido de aplicarse cuando los miembros de las entidades realizan un porcentaje elevado de sus actividades sujetas con exención al impuesto, si bien este porcentaje ahora se calculará en función de la prorrata y no del volumen anual de sus actividades.

Resta señalar que el legislador podría haber aprovechado la ocasión para incluir la restricción a la aplicación de esta exención prevista en la norma comunitaria. El artículo 132.1 f) de la Directiva 2006/112/CE prevé la no aplicación de la exención cuando «sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia», previsión que no ha sido recibida por nuestro legislador interno, cuando el TJUE parece exigir esta incorporación [cuando menos así ha sido en relación con otros supuestos, como el previsto en la Sentencia de 14 de diciembre de 2000, asunto C-446/98 (NFJ009815), Câmara Municipal de Porto].

3.3. CONSIDERACIÓN DE ENTIDADES O ESTABLECIMIENTOS DE CARÁCTER SOCIAL

En el artículo 20.Uno de la LIVA se establece la exención de algunas operaciones cuando son realizadas por entidades o establecimientos de carácter social; son esencialmente las recogidas en los números 8.º, 13.º y 14.º.

En el apartado tercero del artículo 20 se determinaba cuándo estas entidades cumplían con aquella naturaleza, exigiendo asimismo el previo reconocimiento de su condición por parte de la Administración tributaria.

Debe recordarse que en la Directiva 2006/112/CE se regulan estas exenciones [art. 132.1, letras g), h), l), m) y n)], que «se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso» (art. 131), estableciéndose la posibilidad por parte de los Estados miembros de subordinar su aplicación al cumplimiento de una o varias condiciones recogidas en el artículo 133, como son:

> «a) los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;
>
> b) estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;
>
> c) estos organismos deberán aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA;
>
> d) las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.»

La norma comunitaria, como vemos, permite a los Estados miembros subordinar la exención al cumplimiento de las condiciones anteriores, pero nuestra norma interna exigía además el previo reconocimiento por parte de la Administración tributaria de establecimiento de carácter social, lo que casaba mal con la normativa comunitaria en la que no se recogía esta condición, dado que el principio de neutralidad impositiva impide que actividades iguales puedan tener una tributación distinta en función del otorgamiento o no de dicho reconocimiento que, además, tenía carácter rogado. Todo ello se deduce también del conjunto de la jurisprudencia comunitaria en relación con el artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE [entre otras, Sentencias de 7 de mayo de 1998, asunto C-124/96 (NFJ006132), Comisión-España; de 7 de septiembre de 1999, asunto C-216/97 (NFJ008112), Gregg; de 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00 (NFJ013035), Kügler; de 21 de marzo de 2002, asunto C-174/00 (NFJ011964), Kennemer; de 21 de marzo de 2002, asunto C-267/00 (NFJ011965), Zoological Society of London; de 3 de mayo de 2003, asunto C-144/00 (NFJ014000), Matthias Hoffmann; de 26 de mayo de 2005, asunto C-498/03 (NFJ020126), Kingcrest; de 8 de junio de 2006, asunto C-106/05 (NFJ022504), L.u.P.], así como de la relativa a las distintas exenciones relacionadas con entidades o establecimientos de carácter social del artículo 132 de la directiva [entre otras, Sentencia de 26 de mayo de 2005, asunto C-498/03 (NFJ020126), Kingcrest y Montecello, o de 15 de noviembre de 2012, asunto C-174/11 (NFJ049278), Finanzamt Steglitz].

Esto es, con la normativa anterior, se dejaba en manos de los sujetos pasivos la aplicación de la exención, dado que, aun cuando reunieran las condiciones exigidas por el artículo 20.Tres,

si no solicitaban el reconocimiento de la exención, esta no se aplicaba, de manera que los sujetos pasivos optaban o no por solicitarla en función del posible perjuicio económico en el que podían incurrir.

No obstante, se había planteado por los sujetos pasivos la posibilidad de renunciar a la exención, cuestión que el TEAC había zanjado manteniendo la imposibilidad de ejercicio de la renuncia una vez obtenido el reconocimiento y mientras se cumpliesen el resto de las condiciones que requería el apartado tercero. Lo mismo se había puesto de manifiesto en relación con la exención prevista en el número 12.º del apartado primero. Así, entre otras, destaca la Resolución de 29 de marzo de 2006 [RG 7113/2003 (NFJ023502)], en la que se ponía de manifiesto además la naturaleza de exención netamente objetiva (en referencia a la del número 12.º, si bien ello era trasladable al resto que estamos examinando).

Dado este carácter de exenciones objetivas, recogido también por la Directiva 2006/112/CE, la Administración tributaria optó por regularizar la situación de algunas entidades que no habían solicitado la exención, al estimar que la norma comunitaria y la naturaleza de estas exenciones permitía considerar que debían aplicarse aun cuando no se hubiera ejercitado la opción por el reconocimiento de entidad de carácter social o entidad sin fin lucrativo.

Ante estas actuaciones de comprobación el TEAC en Resolución de 20 de septiembre de 2009 [RG 2147/2012, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (NFJ048545)] impide que la Administración aplicase directamente el derecho comunitario en perjuicio del interesado. Para el órgano revisor, el reconocimiento administrativo de la condición de entidad o establecimiento de carácter social previsto por artículo 20.Tres de la LIVA, sí constituye un presupuesto previo y necesario cuando es la Administración quien pretende, en contra del obligado tributario, la aplicación de las exenciones que examinamos (la resolución se refería a la prevista en el número 13.º), de modo que en tal supuesto la exención no será de aplicación si no existe el previo reconocimiento otorgado por la Administración tributaria.

Aplica por tanto el TEAC el denominado principio de efecto directo vertical ascendente de las directivas, esto es, solo el particular puede invocar la aplicación directa de las directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado. Frente a ello, en ningún caso puede la Administración tributaria pretender, al amparo de la legislación y jurisprudencia comunitarias, la aplicación de las exenciones cuando no se ha solicitado el previo reconocimiento por el obligado tributario en quien concurren requisitos objetivos y subjetivos previstos en la directiva, dado que el efecto directo «vertical ascendente» de las directivas comunitarias solo permite al particular, pero no a los Estados, invocar la aplicación directa de aquellas frente a los incumplimientos de estos al transponerlas a los ordenamientos internos (efecto «descendente»).

En definitiva, reconoce que la transposición de la directiva comunitaria a la normativa española es defectuosa, pues vuelve a reconocer que no es discutible que las exenciones que examinamos tienen naturaleza objetiva y que, por tanto, su aplicación no puede depender del previo reconocimiento por parte de la Administración tributaria del carácter social de la entidad o del establecimiento.

Sea por este pronunciamiento del TEAC o por el reconocimiento de la necesaria adaptación de la norma interna a la comunitaria, el legislador reacciona ahora modificando este apartado tercero así como la exención del número 12.º del apartado primero.

Manteniéndose los requisitos que permiten considerar a las entidades o establecimientos de carácter social, el legislador elimina los dos últimos párrafos del apartado tercero, para atribuir a la solicitud de reconocimiento de carácter social un carácter meramente potestativo por parte del sujeto pasivo que, en ningún caso, impide la aplicación de la exención cuando se reúnan las tres condiciones citadas en el apartado tercero (que tienen su fundamento, como hemos visto, en el art. 133 de la Directiva 2006/112/CE), aun cuando se atribuye al reconocimiento otorgado por la Administración una naturaleza análoga a las presunciones *iuris tantum*, puesto que la exención se aplica con independencia de la obtención de la calificación.

De esta manera, con la nueva redacción dada a este apartado tercero:

- Las entidades que cumplan los tres requisitos que se recogen en el apartado tercero [letras a), b) y c)] pueden solicitar de la Administración su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente.

  Al igual que se ha indicado en la exención del número 6.º del apartado primero, también ahora se hace necesaria la adaptación de la norma reglamentaria (art. 6) a la nueva redacción del precepto legal, al igual que respecto de la exención prevista en el número 12.º que seguidamente se examina.

- La eficacia de esta calificación es vinculante para la Administración.

- No obstante, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, conforme a lo dispuesto en la LIVA (números 8.º, 13.º y 14.º del apartado primero), fundamentan la exención.

- Se reconoce finalmente el carácter objetivo de las exenciones, al indicar el legislador que las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los tres requisitos del apartado tercero [letras a), b) y c)] se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación antes referida que reconoce la Administración tributaria, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso (las previstas en la exención correspondiente en el apartado primero del art. 20 y las recogidas en este apartado tercero).

La trascendencia de la modificación que estamos examinando, al igual que la prevista en el número 12.º del apartado primero, se pone de manifiesto solo con considerar que, a partir del 1 de enero de 2013, se haya solicitado o no el reconocimiento o calificación, en el caso de cumplir las condiciones objetivas previstas en cada exención, así como las del apartado tercero, las entidades o establecimientos deberán aplicar la exención.

EJEMPLO 2

Una entidad deportiva que presta servicios relacionados con el deporte, cumpliendo las condiciones previstas en el artículo 20.Uno.13.º de la LIVA reúne también las condiciones para ser calificada como entidad de carácter social, señaladas en las letras a), b) y c) del apartado tercero del mismo artículo. La entidad está realizando unas obras de remodelación del centro que va a suponer una partida importante de IVA soportado, por lo que el órgano de dirección de la entidad que venía repercutiendo el IVA por los servicios que prestaba, optó en su día por no solicitar previamente el reconocimiento de entidad de carácter social.

Solución

Hasta el 31 de diciembre de 2012 la tributación de la entidad era ajustada a la norma nacional, puesto que al no haber optado por solicitar el reconocimiento de entidad de carácter social, no tenía la obligación de aplicar la exención. No obstante, a partir de 1 de enero de 2013, aun cuando no haya solicitado la calificación anterior, si reúne las condiciones objetivas para aplicar la exención previstas en el número 13.º del apartado primero, así como las señaladas en el apartado tercero para ser considerada como entidad de carácter social, su actividad estará sujeta y exenta, de manera que no podrá repercutir cuota alguna por sus actividades deportivas, sin que tampoco pueda deducir las cuotas soportadas afectas a las actividades exentas.

Finalmente hay que advertir que hubiera sido un buen momento para que el legislador hubiera introducido una cláusula de salvaguarda del principio de neutralidad impositiva, como la prevista en el artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE, como se ha hecho para la exención del número 12.º del apartado primero, en el sentido de que las exenciones que examinamos no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

3.4. PRESTACIONESYSERVICIOSYENTREGASDEBIENESACCESORIAS ALASMISMASREALIZADASPORORGANISMOSOENTIDADESQUE NO TENGAN FINALIDAD LUCRATIVA

El artículo 20.Uno.12.º de la LIVA regula la exención relativa a las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Añade el precepto que se consideran incluidos en el párrafo anterior los colegios profesionales, las cámaras oficiales, las organizaciones patronales y las federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

Los dos párrafos anteriores se mantienen por el legislador, habiéndose suprimido del tercero la condición que se requería para disfrutar de la exención como era el previo reconocimiento por el órgano competente de la Administración tributaria según el procedimiento que reglamentariamente se fijaba.

Se mantiene de dicho párrafo tercero que «la aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de la competencia».

Esto es, para el legislador español la aplicación de la exención, hasta la reforma operada por la Ley de Presupuestos, era una exención rogada, de manera que solo disfrutaban de ella quienes previamente habían solicitado el reconocimiento por el órgano de la Administración tributaria competente.

Ahora bien, como hemos expuesto en el epígrafe anterior, la exigencia de una previa solicitud casaba mal con la normativa y jurisprudencia comunitaria, y el TEAC había reaccionado reconociendo la naturaleza objetiva de la exención. Todo ello lo ha solucionado el legislador nacional eliminando la necesidad del previo reconocimiento por parte de la Administración tributaria.

A diferencia de las exenciones a las que resulta de aplicación el apartado tercero, en esta que examinamos, si bien tampoco se exige ahora el previo reconocimiento, no precisa del cumplimiento de los requisitos o condiciones estipuladas en las letras a), b) y c) del citado apartado, puesto que es el párrafo primero del número 12.º el que determina estas condiciones, objeto de una amplia jurisprudencia del TS [entre otras Sentencias de 15 de abril de 2008, recurso 5851/2002 (NFJ035786); de 19 de noviembre de 2008, recurso 5532/2005 (NFJ031410); de 15 de julio de 2009, recurso 9686/2003 (NFJ035786); de 30 de noviembre de 2009, recurso 4467/2003 (NFJ036823); de 22 de marzo de 2010, recurso 7106/2004 (NFJ038874); de 24 de marzo de 2011, recurso 4350/2007 (NFJ042635)].

EJEMPLO 3

Un colegio profesional lleva a cabo actividades encaminadas a la consecución de sus finalidades específicas, no percibiendo de sus colegiados para sufragarlas más que las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Solución

A partir de 1 de enero de 2013, aun cuando no haya solicitado el reconocimiento de la Administración tributaria, las actividades realizadas por el colegio profesional que cumplan los requisitos previstos en el número 12.º estarán sujetas y exentas, no generando el derecho a deducir por las cuotas soportadas afectas a estas actividades.

Al igual que ocurría con todas las entidades o establecimientos de carácter social, en relación con las exenciones por las actividades que realizan, también en esta del número 12.º va a suponer un cambio importante en la tributación de las entidades sin finalidad lucrativa, puesto que la exención ya no se aplicará en función de que el sujeto pasivo opte o no a ella, siendo de aplicación siempre que se cumplan las condiciones previstas en el precepto.

Al igual que también ocurre con las actividades examinadas en el epígrafe anterior, queda claro que la exención será aplicable respecto de las actividades llevadas a cabo por las entidades sin finalidad lucrativa o entidades o establecimientos de carácter social que cumplan las condiciones previstas en las respectivas exenciones, pero quedarán sujetas y no exentas por el resto de las actividades que realicen que, quedando englobadas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no se encuentren exentas, lo que implicará como regla general la existencia de sectores diferenciados de la actividad, aquel en el que se engloban las actividades exentas, y el de las no exentas, con la dificultad que entraña la gestión del impuesto en relación con las cuotas soportadas deducibles afectas a uno u otro sector, o a ambos.

EJEMPLO 4

Un colegio profesional de arquitectos realizará actividades sujetas y no exentas por su actividad de visado de proyectos, venta de libros o artículos, etc.; mientras realizará actividades exentas por aquellas en las que cobrando exclusivamente las cotizaciones fijadas en los estatutos se realizan directamente a los miembros colegiados, y no tengan finalidad lucrativa, esto es, se realicen cumpliendo las condiciones establecidas en el número 12.º del apartado primero del artículo 20.

Otro tanto ocurrirá con un establecimiento de carácter social que realice actividades deportivas exentas del número 13.º del apartado primero por concurrir las condiciones previstas en este número así como en el apartado tercero. Sin embargo realizará actividades sujetas y no exentas por la venta de material deportivo, cafetería, etc.

3.5. LIMITACIÓN DE LA EXENCIÓN RELATIVA A LAS SEGUNDAS Y ULTERIORES ENTREGAS DE EDIFICACIONES EN LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

En el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA se regula la exención de 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.

En la letra A) de este precepto se recoge el concepto de primera entrega, la delimitación de los terrenos donde estén enclavadas las edificaciones a los que se aplica la exención, y la exclu-

sión del concepto de primera entrega de las transmisiones no sujetas en virtud del artículo 7.1.º de la LIVA.

Además, en esta letra A) se recogen tres supuestos en los que la exención no se aplicará. El primero de ellos [letra a)] se refiere a las operaciones de arrendamiento financiero, de manera que la exención no se aplica a las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero, considerando a estos efectos que, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador, se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

El supuesto que se acaba de citar se mantiene con la misma redacción que tenía anteriormente, pero el legislador añade ahora, con vigencia a partir de 1 de enero de 2013, una condición temporal para que se aplique la exclusión de la exención: «los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años».

La LIVA no delimita las condiciones que debe reunir el contrato para ser calificado de arrendamiento financiero y, ante esta ausencia, debíamos acudir a la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito. De acuerdo con su apartado primero «tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas a que se refiere el número 2 de esta disposición. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario. Cuando por cualquier causa el usuario no llegue a adquirir el bien objeto del contrato, el arrendador podrá cederlo a un nuevo usuario, sin que el principio establecido en el párrafo anterior se considere vulnerado por la circunstancia de no haber sido adquirido el bien de acuerdo con las especificaciones de dicho nuevo usuario».

Al haber sido derogados los apartados 2 a 7 de esta disposición, las condiciones a reunir por estos contratos, desde el punto de vista financiero, se reducían a las exigidas en el párrafo anterior, en donde nada se alude a la duración del contrato, o la naturaleza de las cuotas y su composición, etc. Si está claro que se exige:

- Deben tener por objeto exclusivo la cesión de uso de bienes muebles o inmuebles.
- Se adquieren por el arrendador con dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario.
- La contraprestación consiste en el abono periódico de unas cuotas.
- Los bienes deben quedar afectos por el usuario a la actividad económica que realiza.
- El contrato incluirá siempre una opción de compra, a su término, en favor del usuario.

Como sabemos, algunas de las condiciones que venían recogidas en los apartados 2 a 7 de esta disposición adicional fueron trasladadas al artículo 115 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Al margen de la polémica sobre si estas condiciones debían exigirse también en materia de IVA, la problemática que se planteaba en este impuesto venía condicionada por el ejercicio anticipado de la opción de compra.

El precepto de la LIVA que examinamos equipara el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador con el ejercicio de la opción de compra, dado el carácter del citado compromiso. Ahora bien, se planteó si este compromiso se podía equiparar al ejercicio de la opción anticipada de compra, señalando parte de la doctrina que tenía un mismo sentido económico, en cuanto este ejercicio anticipado resulta inherente a la propia naturaleza de estos contratos.

Tanto el TEAC [entre otras Resoluciones de 11 de julio de 1996, RG 6863/1995, y de 27 de julio de 2005, RG 3700/2004 (NFJ021638)] como la DGT [así en Consultas V2620/2007 de 4 de diciembre (NFC028270), V0035/2010 de 18 de enero (NFC037173) y V1726/2012 de 7 de agosto (NFC027430)] habían mantenido que la exclusión a la exención contenida en la letra a) del artículo 20.Uno.22.º de la LIVA resultaba procedente, exclusivamente, cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar al término del contrato de arrendamiento financiero. En el caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada a su término tenía lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la referida exclusión no era aplicable, estando la entrega de la edificación sujeta pero exenta de IVA. En este mismo sentido se habían pronunciado también algunos Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) [como el de Madrid en Sentencia de 23 de enero de 2004, recurso 321/2001 (NFJ016545), en la que se indicaba que «Es cierto que el citado precepto no establece un plazo para esas entregas efectuadas en el ejercicio de la opción de compra pero es evidente que dentro de la interpretación sistemática de las leyes tributarias no puede obviarse que ese ejercicio de la opción de compra se realiza al final del plazo previsto contractualmente y si se anticipa tres años, tal como sucedió en el presente caso, no se está produciendo el supuesto previsto para la exención, al no poder ser considerado entonces como un contrato de arrendamiento financiero, por no cumplirse, con la cancelación anticipada, uno de los requisitos previstos para dichos contratos. Ello con independencia de que al efectuarse la cancelación anticipada se hiciese frente a las cuotas pendientes de amortización, ya que dicho pago no altera el incumplimiento de uno de los requisitos del contrato». En sentido análogo la Sentencia de 22 de septiembre de 2009, recurso 268/2006 (NFJ038412)].

Frente a ello, el TS [Sentencias de 14 de julio de 2010, recurso 5415/2005 (NFJ039890), y de 11 de junio de 2012, recurso 6955/2009 (NFJ048125)] declara que cuando el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA establece la excepción a la exención, no está exigiendo que la opción de compra se ejercite en un determinado plazo y, por ello, cualquiera que sea el momento en que se lleve a cabo, operará sus efectos. Por tanto, la entrega de las edificaciones estará sujeta al IVA, y no al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO). Añade el TS que mediante el ejercicio de la opción se pone fin al arrendamiento financiero, pues este no solo termina por el transcurso de los plazos, sino cuando, por propia voluntad de las partes, se decide llevarla a cabo. El TEAC, en acatamiento de la jurisprudencia del TS, llegó a modificar su postura, manteniendo la misma tesis que el órgano jurisdiccional supremo [Resolución de 15 de noviembre de 2012, RG 2172/2010 (NFJ049288)].

El nuevo párrafo incluido por el legislador parece eliminar toda polémica anterior, al establecer una duración mínima para estos contratos de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles de diez años y mantener, como se ha expuesto, el que incluya una opción de compra a su término. No obstante, con el fin de evitar posibles interpretaciones jurisprudenciales, hubiera sido deseable que se hubieran incluido en la LIVA las condiciones de la Ley 26/1988, o las del artículo 115 del TRLIS.

Solo el compromiso de ejercicio de la opción de compra a la finalización del contrato supondrá que en ese momento se produzca el devengo de la entrega de bienes, de manera que los gastos o intereses financieros de las cuotas pendientes de abonar quedarán excluidos de la base imponible, de acuerdo con el artículo 78.Dos de la LIVA.

4. LUGAR DE REALIZACIÓN

4.1. INTRODUCCIÓN.ORIGENDELAENTRADAENVIGORDELASNUEVAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN

Por Ley 2/2010, de 10 de marzo, con vigencia a partir de 1 de enero de 2010, se introdujeron importantes cambios en el IVA en relación con las reglas de localización de las prestaciones de servicios, dándose nueva redacción a los trascendentales artículos 69 y 70 de la LIVA, fruto de la obligación de transposición de la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, que modificó en esta materia a la Directiva 2006/112/CE.

Recordemos que a través de la anterior modificación legislativa se estableció una doble regla general para localizar las prestaciones de servicio, en función de la condición del destinatario. Así, tal como se indicaba en la directiva comunitaria, en lo que respecta a la prestación de servicios a sujetos pasivos, la norma general de determinación del lugar de prestación debe atender al lugar en que esté establecido el destinatario de los servicios, en lugar de aquel donde esté establecido el proveedor. A efectos de determinar las normas sobre el lugar de la prestación de servicios y de minimizar las posibles cargas para las empresas, los sujetos pasivos que tengan también actividades no gravadas deben ser tratados como sujetos pasivos con respecto a todos los servicios que se les presten. De igual modo, las personas jurídicas que, sin tener la condición de sujeto pasivo, están identificadas a efectos del IVA, deben considerarse como tales. De acuerdo con las normas generales, estas disposiciones no deben hacerse extensivas a las prestaciones de servicios recibidos por un sujeto pasivo para uso personal propio o de su personal.

Cuando los servicios se presten a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, la norma general debe seguir siendo que el lugar de la prestación de servicios es aquel en el que el proveedor tenga establecida la sede de su actividad económica.

No obstante, en algunos casos, las normas generales por las que se determina el lugar de la prestación de servicios tanto a sujetos pasivos como a quienes no tienen la condición de sujeto pasivo no son aplicables y, en su lugar, deben aplicarse determinadas excepciones. Estas deben partir, en términos generales, de los actuales criterios y reflejar el principio de imposición en el lugar de consumo, evitando imponer cargas administrativas desproporcionadas a determinados operadores.

Entre estas excepciones se recogió la relativa al arrendamiento a corto plazo de los medios de transporte, estableciéndose ya en la Directiva 2008/8/CE que la regla que entraba en vigor el 1 de enero de 2010 tendría una aplicación transitoria, de forma que, a partir de 1 de enero de 2013, entraría en vigor una nueva redacción.

La disposición transitoria tercera de la Ley 2/2010 ya preveía también esta transitoriedad, de manera que el legislador expresó ya la redacción de la regla de localización de estos servicios a partir de 1 de enero de 2013.

4.2. ARRENDAMIENTO A CORTO PLAZO DE MEDIOS DE TRANSPORTE

En el artículo 70.Uno.9.º de la LIVA se recoge la regla especial de localización para estos servicios, siempre considerando que, para los restantes supuestos de arrendamiento de medios de transporte no recogidos en ella aplicaremos las reglas generales contenidas en el artículo 69.Uno y Dos de la LIVA.

Hasta el 31 de diciembre de 2012, conforme a esta regla especial se localizaban en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte, cuando estos se ponían efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio. Con esta redacción, la regla se aplicaba a todo destinatario, con independencia de la condición que pudiera reunir (ya fuera empresario o profesional o un consumidor final). Por otro lado, esta regla especial solo era de aplicación respecto de las operaciones consistentes en arrendamiento a corto plazo de los medios de transporte.

De acuerdo con la redacción vigente a partir de 1 de enero de 2013, los servicios de arrendamiento de medios de transporte tributarán en el territorio de aplicación del impuesto en los siguientes casos:

a) Los de arrendamiento a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio. Esto es, se mantiene la regla existente hasta ahora para este tipo de arrendamientos, cualquiera que sea la condición del destinatario, empresario o profesional actuando como tal o no empresario o profesional actuando como tal (consumidor final).

EJEMPLO 5

Un empresario establecido en Logroño alquila cuatro vehículos por un plazo de una semana, poniéndolos a disposición de los destinatarios en esta localidad. Uno es para un empleado de un empresario establecido en Francia que ha venido a España para resolver algunas

.../...

.../...

cuestiones relacionadas con prestaciones de servicios que aquel empresario realiza para otros empresarios españoles. El segundo es alquilado a un particular italiano que ha venido de vacaciones para visitar las distintas bodegas riojanas. El tercero se arrienda a un arquitecto profesional español establecido en Burgos que necesita el vehículo porque se ha averiado el de su propiedad, y debe visitar unas obras que dirige en una bodega riojana. El cuarto es alquilado a un matrimonio residente en Estados Unidos de vacaciones por las tierras riojanas.

Solución

En todos los casos las prestaciones de servicios consistentes en el arrendamiento de los medios de transporte se entenderán localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo el empresario arrendador repercutir el IVA español al tipo general, incluso para el alquiler al empresario francés, a pesar de que le pueda suministrar el NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa, por cuanto esta regla especial del artículo 70.Uno.9.º prima sobre la general contenida en el artículo 69.Uno.1.º, ambos de la LIVA.

b) Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio. Esta es la novedad que se introduce con la redacción vigente a partir de 1 de enero de 2013. Ahora bien, esta regla especial debe conjugarse con la cláusula de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA (que recoge la opción otorgada a los Estados miembros por el art. 59 bis de la Directiva 2006/112/CE, si bien debemos manifestar que puede considerarse no ajustada la norma española a la comunitaria respecto de lo efectuado por el legislador español en relación con los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla), conforme a la que se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de arrendamiento de medios de transporte cuando, conforme a las reglas de localización previstas en el artículo 70.Uno.9.º no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio. Por ello, de todo ello, podemos distinguir los siguientes supuestos:

1. Si el destinario es empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto, en el territorio comunitario IVA, Canarias, Ceuta o Melilla, aplicaremos siempre la regla general de localización de los servicios, prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, esto es, se localizará en sede del destinatario.

EJEMPLO 6

El empresario anterior, establecido en Logroño, alquila un vehículo automóvil, por un plazo de tres meses, a un empresario establecido en Bélgica que se encuentra realizando la instalación de una maquinaria para un empresario establecido en La Rioja, para lo que precisa de la utilización del vehículo que alquila. Ambos empresarios, el español y el belga, tienen atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias el correspondiente NIF a efectos de IVA.

Solución

En este supuesto la operación se localizará en Bélgica, por lo que el empresario riojano expedirá factura sin repercutir IVA, haciendo constar los NIF a efectos de IVA de ambas partes, debiendo declararse la operación en el modelo 349, ya que se trata de una prestación de servicios intracomunitaria. La operación tributará en Bélgica, y como el empresario español no se encuentra establecido en dicho Estado miembro (y sí lo está su establecimiento permanente que no participa en la prestación de servicios) se producirá en dicho Estado miembro la regla de inversión del sujeto pasivo. Si el empresario español tuviera un establecimiento permanente que hubiese participado en la operación, de acuerdo con las condiciones previstas en el artículo 84.Dos (o análogo de la legislación belga) y el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011/UE del Consejo, de 15 de marzo, no tendría lugar la regla de inversión del sujeto pasivo, debiendo repercutirse el impuesto belga y declarándolo en ese Estado miembro el establecimiento permanente que el empresario español tiene en él.

2. Si el destinatario es empresario o profesional establecido fuera de los territorios anteriores (esto es, fuera de la Unión Europea o en territorios terceros del resto de los Estados miembros), se localizará en principio la operación en sede del destinatario, salvo que la utilización o explotación efectivas se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, en cuyo caso, tributarán en este por IVA.

EJEMPLO 7

Un empresario establecido en Argentina acude a España, donde alquila a un empresario establecido en Logroño un vehículo automóvil por un plazo de dos meses, acreditándose la residencia en Argentina.

.../...

.../...

Solución

La operación tributará: si la utilización o explotación efectiva del vehículo se produce en el territorio de aplicación del impuesto por el IVA español al tipo general del impuesto. En caso de acreditarse que la utilización o explotación efectiva no se va a tener lugar en el territorio de aplicación del impuesto (por cualquier medio de prueba admitido en derecho), la operación tributará en sede del destinatario. En este último caso el empresario español no repercutirá IVA, al localizarse fuera del territorio de aplicación del impuesto, y la operación generará el derecho a deducir las cuotas soportadas en España.

3. Si no tiene la condición de empresario o profesional actuando como tal:

   3.1. Si se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto, se localizará la operación en este territorio.

   3.2. Si no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto, pero se encuentra localizado en el territorio comunitario de otro Estado miembro, en Canarias, Ceuta o Melilla, se localizará la operación en sede del destinatario. Esta regla especial del artículo 70.Uno.9.º prima sobre la general del artículo 69.Uno.2.º (B2C: sede del prestador), lo que implicará que en este supuesto la gestión del impuesto puede conllevar una gran dificultad, dado que como el destinatario no es empresario o profesional, no se producirá la regla de inversión en el Estado miembro de destinatario.

   3.3. Si no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto, y se encuentra establecido, domicilio o con residencia habitual fuera del territorio comunitario de los Estados miembros (un país tercero o un territorio tercero de otro Estado miembro excluido de la armonización IVA, con excepción de Canarias, Ceuta o Melilla) se localizará la operación en sede del destinatario; salvo que la utilización o explotación efectiva se produzca en el territorio de aplicación del impuesto, en cuyo caso tributará en este por IVA. Esta regla, al igual que la anterior, no son sino el resultado de transponer lo dispuesto en el artículo 56.2, párrafo primero, en relación con el artículo 59 bis, ambos de la Directiva 2006/112/CE en la redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, al establecer el primero que el lugar de prestación de servicios de arrendamiento, excepto el arrendamiento a corto plazo, de un medio de transporte a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el destinatario esté establecido o domiciliado o resida habitualmente; y el segundo la posibilidad otorgada a los Estados miembros para que tributen las operaciones en su territorio cuando la utilización o explotación efectiva se produzca en él.

EJEMPLO 8

Un empresario establecido en Vigo (Pontevedra) alquila vehículos por un plazo de tres meses a las siguientes personas físicas residentes, con domicilio habitual o establecidas en Portugal, islas Canarias, Tui (Pontevedra) y Chile. Todas acreditan su residencia en los territorios señalados.

Solución

En relación con las operaciones realizadas con particulares de Portugal y de las islas Canarias, las operaciones tributarán en dichos territorios, para lo que el empresario español deberá dar cumplimiento a la tributación en ellos, liquidando los impuestos correspondientes. Una opción a esta posibilidad sería instrumentar los contratos de forma que se consideraran a corto plazo, pero ello puede suponer una gran complejidad y, sobre todo, una actuación que podría implicar un fraude fiscal, dadas las reglas contenidas en los artículos 38 a 40 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011/UE.

La operación realizada con el particular establecido en Tui tributará en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo repercutir IVA al tipo general.

Finalmente, respecto de la operación con el particular chileno, deberemos distinguir: si la utilización o explotación efectiva se produce en el territorio de aplicación del impuesto la operación tributará por IVA al tipo general; en otro caso tributará en sede del destinatario, Chile, siendo operación que genera el derecho a la deducción del impuesto soportado, de acuerdo con el artículo 94 de la LIVA.

3.4. No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal (cualquiera que sea el lugar donde se encuentre establecido este destinatario) tengan por objeto embarcaciones de recreo, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando estas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio. Se recoge así la previsión contenida en el artículo 56.2, párrafo segundo de la Directiva 2006/112/CE, sin distinguir entre establecidos, con residencia o domicilio dentro de la comunidad o fuera de la misma, por lo que en estos casos, no deberemos acudir a la cláusula de cierre prevista en el artículo 70.Dos, dado que por la regla especial del artículo 70.Uno.9.º siempre tributarán en el territorio de aplicación del impuesto.

EJEMPLO 9

Un empresario establecido en Vigo arrienda un velero, desde el 1 de junio hasta el 31 de septiembre, a una persona física no empresaria o profesional establecida y con residencia en la localidad fronteriza de Viana do Castelo (Portugal), lindante con Galicia, para disfrutar del velero durante toda la época estival y recorrer tanto las costas gallegas como las portuguesas. El velero se encuentra fondeado en el puerto de Vigo, que es donde se pone a disposición de la persona arrendataria.

Solución

La operación se entenderá localizada en el territorio de aplicación del impuesto, ya que la duración del contrato es superior a 90 días (para embarcaciones se entiende que el contrato de arrendamiento es a largo plazo cuando supere este plazo, frente al resto de medios de transporte que es de 30 días) y el velero se pone a disposición de la persona arrendataria en este territorio. El empresario español deberá repercutir el impuesto al tipo general. Ello resultará más ventajoso para la persona destinataria cuando el tipo impositivo en España sea inferior al de Portugal, como ocurre actualmente.

Debe advertirse que se mantienen vigentes, sin haber sufrido cambio alguno:

- La regla de cómputo del contrato a corto plazo y a largo plazo. En general será a corto plazo cuando no sea superior a 30 días, excepto para el caso de embarcaciones que se eleva a 90 días.
- Se mantienen todas las reglas establecidas en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo, en sus artículos 38 a 40.

Al final de este artículo (Anexos) se incluye un cuadro-resumen sobre la localización de estas operaciones.

5. DEVENGO EN OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

5.1. PRECEPTOS OBJETO DE MODIFICACIÓN. ANTECEDENTES DE LA REFORMA

Con efectos desde el 1 de enero de 2013 y vigencia indefinida, se modifica el artículo 75 de la LIVA en un doble sentido:

- Se incluye un nuevo párrafo tercero en el número 7.º del apartado Uno, de manera que el anterior párrafo tercero pasa a ser el cuarto.
- Se incluye un nuevo número, el 8.º, al apartado Uno.

Ambas modificaciones hacen referencia a las denominadas entregas intracomunitarias de bienes (EIB). Se trata de entregas de bienes cuyo lugar de realización es el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con el artículo 68.Dos.1.º de la LIVA, dado que el transporte de las mercancías comienza en este territorio. Existe, por tanto, hecho imponible en el territorio de aplicación del impuesto y, como el legislador comunitario ha previsto que el tráfico de bienes intracomunitario entre empresarios tribute en destino, originando en el Estado miembro de llegada el hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes (AIB), en el Estado miembro de salida en el que, como se ha indicado, existe entrega de bienes, debemos declarar la exención plena de acuerdo con los artículos 25 y 94.Uno.1.ª de la LIVA.

Estamos pues ante la determinación del devengo en EIB, estableciéndose una regla general en el número 8.º y una regla especial en el número 7.º.

El legislador modifica exclusivamente el artículo 75, relativo al devengo en operaciones interiores, en donde se ubican las entregas intracomunitarias de bienes. No obstante, hemos de advertir que en el artículo 76, al regular el devengo de las AIB, se advierte que en estas el IVA se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares de conformidad con el anterior artículo 75, con la excepción prevista para los pagos anticipados, que no rige en AIB. En este mismo sentido, en el artículo 68 de la Directiva 2006/112/CE se establece que el impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la AIB, y esta se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro; y en el artículo 69 se dispone que «para las AIB, el IVA será exigible al expedir la factura o al expirar el plazo mencionado en el artículo 222, párrafo primero, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha».

El fundamento de la reforma lo encontramos en la Directiva 2010/45/UE, del Consejo, de 13 de julio, sobre normas de facturación, que da nueva redacción a determinados artículos de la Directiva 2006/112/CE. En el considerando 3 de la Directiva se manifiesta por el legislador comunitario que «procede clarificar las normas relativas a la exigibilidad del IVA que grava las EIB y las AIB, a fin de garantizar la uniformidad de la información presentada en los estados recapitulativos y la oportunidad del intercambio de información realizado a través de esos estados. Resulta oportuno, además, que las entregas continuas de bienes de un Estado miembro a otro durante un periodo que exceda de un mes natural deban considerarse efectuadas al término de cada mes natural». Por ello, se da nueva redacción a los artículos 64.2, 66 c), 67 y 69 de la directiva, adecuando estos preceptos a las nuevas reglas de expedición de facturas en estas operaciones, esencialmente, y por lo que se refiere a las operaciones que ahora examinamos, las recogidas en el artículo 222.

Las novedades relativas a las obligaciones de facturación se examinan con posterioridad, y basta indicar ahora que el legislador interno ha unificado para todas las operaciones en las que

existe la obligación de expedir factura el plazo de emisión de estos documentos, estableciendo una misma regla general.

5.2. REGLA GENERAL DEL DEVENGO EN LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES COMPRENDIDAS EN EL ARTÍCULO 25 DE LA LIVA

En este precepto de la LIVA se regulan las exenciones en las entregas de bienes destinados a otros Estados miembros, recogiendo en sus tres números las EIB propiamente dichas, las entregas de medios de transporte nuevos efectuadas por empresarios ocasionales del artículo 5.Uno e), y las transferencias o autoconsumos intracomunitarios de bienes definidos en el artículo 9.3 de la LIVA.

Ahora, en el artículo 75.Uno.8.º se recoge la determinación del devengo de estas operaciones, excluidas aquellas a las que se refiere el número 7.º (regla especial), estableciéndose una regla general, la de la fecha de emisión de factura, de manera que, siguiendo los dictados del artículo 67 de la Directiva 2006/112/CE, el devengo en las EIB del artículo 25 de la LIVA se producirá:

- El día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente. Hemos de recordar que la obligación de emisión de factura debe ser cumplimentada en el mismo plazo, de acuerdo con el artículo 11.2 del Reglamento de Facturación, esto es, el último día del plazo de emisión de factura para todas aquellas EIB cuya expedición o transporte se haya producido en un determinado mes, será el día 15 del mes siguiente, con lo que se hace coincidir la fecha de devengo con la de obligación de expedir factura, si no se ha cumplimentado con anterioridad. En el caso de que el sujeto pasivo presente declaraciones-liquidaciones mensuales, estas operaciones deberán declararse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo mensual que comprende el citado día 15, último día para emitir la factura. En el supuesto de que la obligación de autoliquidar el impuesto sea trimestral, serán las EIB cuyo transporte se inicie en el último mes del trimestre las que se declararán en el trimestre siguiente. Otro tanto ocurrirá en relación con la declaración informativa modelo 349, cuya regla general es la presentación mensual, permitiéndose también la cumplimentación trimestral, o anual, de acuerdo con el artículo 81 del RIVA.

EJEMPLO 10

Un sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto, que presenta declaraciones-liquidaciones mensuales y declaraciones informativas modelo 349 por los

.../...

.../...

mismos periodos, transmite unas mercancías a un empresario que radica en Francia, iniciándose el transporte de las mismas el 2 de enero, llegando a la población francesa donde se encuentra el establecimiento del comprador el 3 de enero. Ambos empresarios tienen asignado NIF a efectos de IVA atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias. El empresario español decide aplicar este artículo 75.Uno.8.º, párrafo primero de la LIVA.

Solución

La factura la expide el día 15 de febrero, por lo que el devengo tendrá lugar en esta fecha, aun cuando el transporte o expedición de los bienes se iniciara el 2 de enero. La operación se incluirá en la declaración-liquidación modelo 303 correspondiente al mes de febrero, a presentar hasta el 20 de marzo. También se incluirá la operación en la declaración en el modelo 349 del mes de febrero, a presentar dentro del plazo anterior.

- Si con anterioridad a esta fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo se producirá en la fecha de expedición de la factura. En este caso, se adelanta la fecha del devengo, haciéndola coincidir con la de emisión o expedición de la factura, como consecuencia lógica de esta regla general. Esta regla puede provocar diferencias en relación con la anterior. En el supuesto de que la factura sea expedida en el mismo mes en que se inicia el transporte de los bienes, el devengo se producirá en dicha fecha y la operación tendrá reflejo en la declaración-liquidación correspondiente a este mes si el sujeto pasivo presenta autoliquidaciones mensuales. Si la factura se expide entre el día 1 y el 14 del mes siguiente a aquel en que se inicia el transporte, las conclusiones serán análogas a las expuestas en el punto anterior.

EJEMPLO 11

Un sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto, que presenta declaraciones-liquidaciones mensuales y declaraciones informativas modelo 349 por los mismos periodos, transmite mercancías a los siguientes empresarios: A) Una sociedad mercantil que radica en Dinamarca, iniciándose el transporte de las mismas el 3 de febrero, llegando a la población danesa donde se encuentra el establecimiento del comprador el 5 de febrero. El empresario español emite factura electrónica con fecha 7 de enero, remitida el mismo día al empresario adquirente. B) Una sociedad mercantil alemana, iniciándose el transporte el día 8 de febrero, llegando a la ciudad alemana donde radica el adquirente

.../...

.../...

el 10 de febrero. La factura electrónica es expedida por el empresario español con fecha 2 de marzo, remitida el mismo día al adquirente.

Todos los empresarios tienen asignado NIF a efectos de IVA atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias.

Solución

A) Por la operación cuyo transporte se inicia el 3 de febrero, expidiéndose la factura el día 7, el devengo se producirá en esta última fecha. Por tanto, la operación se declarará en la autoliquidación modelo 303 del mes de febrero, así como en la declaración recapitulativa modelo 349 de este mismo mes, ambas a presentar hasta el día 20 de marzo.

B) En relación con la operación cuyo transporte se inicia el día 8 de febrero, expidiéndose la factura el 2 de marzo, el devengo se producirá en esta última fecha, por lo que se incluirá en la declaración-liquidación modelo 303 y en la declaración recapitulativa modelo 349 de este mismo mes, a presentar hasta el día 20 de abril.

Se pretende con ello, como señala el legislador comunitario, garantizar la uniformidad de la información presentada en los estados recapitulativos y la oportunidad del intercambio de información realizado a través de esos estados, por medio de unas reglas de concreción del devengo comunes en todo el ámbito territorial comunitario.

5.3. TRANSFERENCIAS DE BIENES DEL ARTÍCULO 9.3 DE LA LIVA

Como se ha indicado, el artículo 75.Uno.8.º se refiere a las EIB recogidas en el artículo 25, ambos de la LIVA. En este último precepto se alude también a las transferencias o autoconsumos intracomunitarios de bienes del artículo 9.3 de la LIVA.

Por tanto, en principio, hemos de considerar que la regla general anterior es aplicable a estos supuestos. Así lo establece también la directiva comunitaria en su artículo 67, párrafo primero, al indicarse que en el caso de que «un sujeto pasivo transfiera bienes con exención del IVA a otro Estado miembro para las necesidades de su empresa, el impuesto será exigible al expedir la factura o al expirar el plazo mencionado en el artículo 222, párrafo primero, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha».

Sin embargo, el legislador nacional no ha derogado el número 6.º del apartado Uno del artículo 75 de la LIVA, en el que se establece que «en las transferencias de bienes a que se refiere el artículo 9, número 3.º de esta ley (el devengo se producirá) en el momento en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes en el Estado miembro de origen».

Esperemos que ello no constituya más que un olvido del legislador que se corrija en el plazo más breve y que, mientras tanto, la DGT emita la correspondiente interpretación adecuada, que no es otra que la de aplicar a estos casos el supuesto previsto en el número 8.º, que resulta más favorable para el sujeto pasivo. Aun cuando se podría considerar que el número 6.º constituye una regla especial sobre la general del número 8.º y que, por tanto, prima en la aplicación de la norma la primera, no podemos obviar que nos encontramos ante un precepto comunitario más favorable al sujeto pasivo que el interno, que tiene, en caso de incorrecta transposición, un carácter de aplicación directo, dada la claridad de su redacción y el mandato que en él se recoge, por lo que debemos esperar que no plantee conflictos entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos. El legislador comunitario ha querido establecer una regla de concreción del devengo, con la finalidad expuesta, aplicable a la generalidad de las operaciones que integran las EIB.

EJEMPLO 12

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, con obligación de presentar declaraciones-liquidaciones y declaraciones recapitulativas mensuales, tiene un establecimiento permanente en Portugal. Con fecha 4 de enero se inicia la expedición o transporte de mercancías, llegando a Portugal el día 5 de enero. La factura electrónica es expedida por el establecimiento español con fecha 15 de febrero y remitida al establecimiento portugués el mismo día.

Ambos establecimientos cuentan con NIF a efectos de IVA otorgado por las respectivas Administraciones tributarias.

Solución

Si bien con la dicción del número 6.º del apartado Uno del artículo 75 de la LIVA el devengo se produciría el día 4 de enero; entendemos aplicable el número 8.º del mismo apartado y, por tanto, el devengo se produce el 15 de febrero, debiéndose declarar la operación tanto en la declaración-liquidación modelo 303 como en la declaración recapitulativa modelo 349 de este mes, a presentar hasta el día 20 de marzo.

5.4. SUMINISTROS DE TRACTO SUCESIVO O CONTINUADO INTRACOMUNITARIOS

Frente a la regla general anterior de las EIB, el legislador comunitario establece una especial para los contratos de suministro de bienes intracomunitarios de tracto sucesivo o continuado cuando concurran unas circunstancias especiales, coincidentes con las de la regla especial de los

suministros continuados en operaciones interiores. Nuestro legislador interno incluye esta regla especial en el número 7.º del apartado Uno del artículo 75, puesto que en él se recoge también la misma regla en relación con suministros interiores.

El establecimiento de esta regla especial para los arrendamientos, suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado que se califiquen como operaciones interiores, se debió al abuso o fraude que podía darse en este tipo de operaciones. Si bien ya con anterioridad se podía plantear que la regla especial era de aplicación también a las EIB, el legislador comunitario despeja toda duda y extiende ahora esta regla especial a estas operaciones intracomunitarias, a fin de que el trato fiscal sea análogo, de acuerdo con el principio de neutralidad impositiva que debe presidir el impuesto, si bien reduce el plazo para que se produzca el devengo a periodos mensuales, frente a los anuales que resulta de aplicación para las operaciones interiores.

En cuanto al ámbito objetivo de esta regla especial, se aplicará a los suministros continuados o de tracto sucesivo de bienes que constituyan EIB en los dos casos siguientes:

- EIB propiamente dichas, esto es, aquellas entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del Reino de España o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del Reino de España; excluyéndose las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas AIB no estén sujetas al IVA en el Estado miembro de destino en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14.Uno y Dos de la LIVA y las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección regulado en el Capítulo IV del Título IX.
- Las entregas de bienes comprendidas en el artículo 9.3.º (transferencias o autoconsumos intracomunitarios) a las que resultaría aplicable la exención del punto anterior si el destinatario fuese otro empresario o profesional.

Como vemos quedan al margen de esta regla especial las entregas de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares a los que se considera empresarios de acuerdo con el artículo 5.Uno e) de la LIVA por realizar estas operaciones singulares. Se atribuye a estas personas el carácter de empresarios excepcionalmente por las operaciones aisladas que realizan, por lo que la propia naturaleza individual de las mismas les excluye de la aplicación de esta regla especial.

Las condiciones objetivas requeridas para aplicar esta regla especial de determinación del momento en que se produce el devengo son las siguientes:

- Que se trate de suministros de bienes continuados o de tracto sucesivo.
- En cuanto al precio:
  - Que no se haya pactado.
  - O, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad.
  - O su exigibilidad se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural. En relación con esta condición o la anterior, como sabemos, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado el devengo se identifica con el momento en que resulte exigible el precio, por lo que resulta sencillo aplicar esta regla especial y retrasar el momento del devengo a interés de las partes, pues basta con que el precio sea exigible un momento muy tardío en relación con aquel en que tiene lugar la puesta a disposición de los bienes.

Cumpliéndose estas condiciones, el devengo de las EIB anteriores se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

La única diferencia entre este supuesto y el aplicable a las operaciones es, como se ha indicado, la reducción del plazo en que se produce el devengo. En las operaciones de tracto sucesivo o continuado interiores (incluidas también las prestaciones de servicios intracomunitarias) el devengo se produce el 31 de diciembre de cada año; mientras que en las EIB, el devengo se produce el último días de cada mes; ambas por la parte proporcional del periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Recordemos finalmente que se mantiene la exclusión en la aplicación de esta regla especial para las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, cuyo devengo, de acuerdo con el artículo 75.Uno.1.º, párrafo segundo, se produce cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

EJEMPLO 13

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, que presenta las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones recapitulativas mensualmente, ha concertado un contrato de suministro de papel con un empresario establecido en Francia dedicado a la edición y publicación de libros. En las condiciones contractuales se ha pactado

.../...

.../...

que el suministro de papel se efectuará de acuerdo con las necesidades del adquirente, facturándose las ventas trimestralmente. Para ello el empresario español remitirá al francés una propuesta de liquidación en los quince primeros días siguientes a cada trimestre natural, dando el visto bueno el comprador en la segunda quincena del mes natural siguiente a cada trimestre. El importe resultante será exigible el día 1 del segundo mes natural siguiente a cada trimestre natural. Los precios se han fijado de manera explícita en función de la calidad del papel y del volumen de ventas trimestrales. El contrato tiene vigencia a partir del 16 de enero de este año natural.

Solución

Estamos ante un contrato de suministro continuado o sucesivo, de manera que, al haberse establecido la exigibilidad del precio con una periodicidad superior al mes natural, el devengo de la operación se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente a este periodo mensual. Esto es, por las entregas que se hayan producido entre el día 16 y 31 de enero, el devengo se producirá en esta última fecha; por las entregas llevadas a cabo en los meses de febrero y marzo, el devengo se producirá respectivamente el 28 de febrero y el 31 de marzo.

Considerando exclusivamente el primer trimestre, deberán expedirse las facturas antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo (art. 11.1 del Reglamento de Facturación) por las entregas de papel que hayan tenido lugar en dicho periodo, esto es, antes del día 16 de los meses de febrero (por las entregas del mes de enero), 16 de marzo (por las de febrero) y 16 de abril (por las de marzo). Se incluirán en las declaraciones-liquidaciones y declaraciones recapitulativas correspondientes a cada uno de los meses en que ha tenido lugar el devengo.

Cuestión problemática será la concreción de la base imponible, puesto que deberá fijarse provisionalmente el último día de cada mes, puesto que si bien se conoce el precio en función de la calidad del papel, hay una variable que es el volumen de ventas de cada trimestre natural, lo que implicará que, fijándose provisionalmente, de acuerdo con el artículo 80.Seis de la LIVA, cuando se conozca definitivamente, llevará consigo su rectificación, con el incremento de las obligaciones formales que ello va a suponer para el sujeto pasivo.

5.5. ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

El legislador no ha modificado el artículo 76 de la LIVA relativo al devengo del impuesto en las AIB de manera que en estas operaciones el IVA se devenga en el momento en que se consideran efectuadas las entregas de bienes similares, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de la LIVA, con dos singularidades: no resulta aplicable la regla especial de los pagos anticipados recogida en el apartado segundo del artículo 75 para las operaciones interiores (tampoco

es aplicable a las EIB), y en los casos de AIB como consecuencia de transferencias o autoconsumos intracomunitarios, el devengo se produce en el momento en que se inicia la expedición o transporte de los bienes en el Estado miembro de origen.

Las reglas anteriores recogen las previsiones contenidas en el artículo 68 de la Directiva 2006/112/CE, que no ha sido objeto de modificación por el legislador comunitario. Sí se ha modificado el artículo 69, estableciéndose ahora que «para las AIB, el IVA será exigible al expedir la factura o al expirar el plazo mencionado en el artículo 222, párrafo primero, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha».

Si bien nuestro legislador interno no recoge esta diferenciación entre devengo y exigibilidad (así en la regla de pagos anticipados se identifica devengo con el momento del cobro total o parcial, cuando ello es exigibilidad y no devengo, puesto que no ha habido todavía puesta a disposición del bien o realización del servicio; a diferencia de la Directiva que en relación con estos pagos anticipados alude a exigibilidad y no a devengo) y, por tanto, no establece una regla especial sobre exigibilidad del IVA en las AIB, está claro que tanto de la norma comunitaria como de la interna, a las AIB les aplicamos las mismas reglas sobre el devengo que las previstas para las entregas de bienes similares recogidas en el artículo 75. Aun cuando la redacción no es todo lo clara que debería ser, lo que el legislador quiere es aplicar las mismas reglas, que es lo que el legislador comunitario ha establecido en el artículo 68 de la Directiva: en una AIB el IVA se devengará en el momento en que se efectúe, y una AIB se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro.

El legislador comunitario ha pretendido, como se ha expuesto anteriormente, garantizar la uniformidad de la información presentada en los estados recapitulativos y la oportunidad del intercambio de información realizado a través de esos estados, esto es, que los momentos en que los empresarios o profesionales de los distintos Estados miembros deben informar sean coincidentes, a fin de que la gestión de esta información sea más eficiente, no dando lugar a suministros no paralelos entre los empresarios que participaban en una misma operación.

Por tanto, deberemos tener en cuenta las reglas anteriores a los efectos de concretar el devengo en las AIB.

5.6. DEVENGO Y CRITERIO DE CAJA

La Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio, modifica la Directiva 2006/112/CE, y en materia de devengo, pretende el legislador comunitario que a fin de ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el IVA a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario, resulta oportuno ofrecer a los Estados miembros la opción de autorizar que el IVA se declare con arreglo a un régimen de contabilidad de caja que permita al proveedor abonar el IVA a la autoridad competente cuando reciba el pago por una entrega o prestación y que establezca su derecho a deducción cuando rea-

lice el pago por una entrega o prestación. Los Estados miembros deben poder implantar, de este modo, un régimen optativo de contabilidad de caja que no incida negativamente en los flujos de caja relativos a sus ingresos por IVA.

Así, el artículo 66 de la directiva permite a los Estados miembros «disponer que el IVA sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes: a) como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura; b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio (...)».

Debe advertirse que esta opción no ha sido ejercitada por nuestro Estado, por lo que en materia de IVA no se sigue la regla del pago en cuanto a la exigibilidad de la declaración de las cuotas devengadas, con la excepción prevista para los pagos anticipados en operaciones interiores distintas de las EIB, en las que el devengo se produce cuando se abona o cobra el importe anticipado (lo que se debería identificar con exigibilidad del impuesto, y no con devengo).

6. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

6.1. CRÉDITOS INCOBRABLES. ARTÍCULO 80.CUATRO DE LA LIVA

Con el artículo 12.Dos de la Ley 16/2012, con vigencia a partir del 28 de diciembre de 2012, se modifica el artículo 80.Cuatro de la LIVA. En primer lugar se divide el precepto en tres letras A), B) y C), sin que ello suponga mayor rectificación en su estructura que una mayor claridad en la organización: en la letra A) se recogen las condiciones para que un crédito se considere total o parcialmente incobrable; en la letra B) se incluyen las reglas temporales o plazos para ejercitar el derecho a la modificación de la base imponible en esta causa; y en la letra C) se establecen los motivos en virtud de los cuales el sujeto pasivo debe proceder a rectificar al alza la base imponible cuando concurran las circunstancias previstas en dicha letra. Debe reiterarse que ello no supone una reorganización, ni de la redacción del precepto, ni de los distintos párrafos, que siguen guardando el orden que tenían.

La segunda modificación que el legislador lleva a cabo en este artículo 80.Cuatro supone la inclusión de un nuevo párrafo, el segundo, a la condición 4.ª recogida en la actual letra A), esto es, donde se recogen las condiciones del crédito incobrable. Esta modificación se refiere a la obligación de instar el cobro en el caso de operaciones a plazo.

A efectos de la modificación de la base imponible, se consideran operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno solo, respectivamente, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo del impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

De acuerdo con el párrafo segundo de la letra A), que se mantiene, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, el plazo de un año (o de seis meses en el caso de empresarios

o profesionales con volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año natural inmediato anterior) que exige la norma para que el crédito tenga la condición de incobrable, se computará desde el vencimiento del plazo o plazos impagados, a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible (y no desde el devengo del impuesto, que es la regla general).

El sujeto pasivo ha de instar el cobro de la deuda mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por entes públicos.

Pues bien, la novedad radica en que cuando se trate de las operaciones a plazos antes referidas, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos en la forma que se acaba de exponer, para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

El legislador, en relación con esta regla de instar el cobro de las operaciones a plazo, ha tenido un comportamiento realmente singular que puede llevar al sujeto pasivo a una confusión importante. La regla fue incluida por Ley 11/2009, desapareciendo por Real Decreto-Ley 6/2010, y volviendo a surgir con la Ley 16/2012. Esto es, el hecho de que resulte suficiente instar el cobro de uno de los plazos para proceder a modificar la base imponible en la proporción correspondiente al plazo o plazos impagados, ha estado vigente desde el 28 de octubre de 2009 hasta el 13 de abril de 2010, volviendo a estarlo a partir del 28 de de diciembre de 2012. No ha estado vigente, y no era de aplicación, desde el 14 de abril de 2010 hasta el 27 de diciembre de 2012. Esperemos que el legislador no vuelva a derogarla, pues no se expusieron las razones de estas reformas legislativas en las normas a través de las cuales se efectuaron (la exposición de motivos de la Ley 16/2012 se limita a señalar que «en el ámbito de la base imponible, se dispone que, en operaciones a plazos, bastará instar el cobro de uno de los plazos para modificar aquella», mientras que en la Ley 11/2009 nada se indica, y en el Real Decreto-Ley 6/2010 se indica que «se modifica la normativa del IVA que permite a las empresas la reducción proporcional de la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, flexibilizando los requisitos para recuperar el impuesto en el caso de impago de las facturas, y acortando los plazos en el caso de las empresas de menor dimensión», lo que casa mal con la desaparición de la regla que comentamos ahora). En cualquier caso, hemos de considerar bienvenida la reforma para introducir nuevamente esta regla, que parece de todo punto consecuente con la naturaleza de las modificaciones de la base imponible.

6.2. INCOMPATIBILIDAD ENTRE LAS CAUSAS DE MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE PREVISTAS EN LOS APARTADOS TERCERO Y CUARTO DEL ARTÍCULO 80

El artículo 12.Dos de la Ley 16/2012, con vigencia a partir del 28 de diciembre de 2012, modifica también el artículo 80.Cinco de la LIVA en dos aspectos, el primero relativo a declarar

la incompatibilidad entre las causas de modificación de la base imponible previstas en los apartados Tres y Cuatro del artículo 80 de la LIVA, eso es, entre el concurso y el crédito incobrable.

En el apartado Cinco del artículo 80 de la LIVA se regulan las reglas comunes a las causas de modificación de la base imponible previstas en los apartados Tercero (concurso del deudor) y Cuarto (créditos incobrables, total o parcialmente). En las reglas 1.ª y 2.ª se recogen los supuestos en los que no procederá la modificación de la base imponible, incluyéndose ahora una regla 3.ª, de manera que los anteriores reglas 3.ª y 4.ª pasan a ser respectivamente la 4.ª y la 5.ª.

En esta nueva regla 3.ª se declara expresamente la incompatibilidad de proceder a la modificación de la base imponible por la vía del apartado Cuarto, esto es, por crédito incobrable, cuando se haya dictado auto de declaración de concurso. Así, se establece que «tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto».

La enmienda número 128 al proyecto de ley presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso (Boletín oficial de las Cortes de 14 de noviembre de 2012, Serie A, número 26-2) indica que «se incorpora al precepto normativo la doctrina reiterada de este Centro Directivo, cuestionada tras la Resolución del TEAC de fecha 20 de septiembre de 2012, que no encuentra incompatibilidad alguna entre los procedimientos del artículo 80, apartados tres y cuatro, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para modificar la base imponible, al margen de que, como consecuencia de las circunstancias que puedan darse en uno u otro caso, no concurran los requisitos para ejercitar la acción de rectificación de la base imponible por la vía del apartado tres o del apartado cuatro del artículo 80 de la LIVA». Considera el grupo proponente que «se debe partir de la premisa de que la base imponible se entiende modificada en el momento de la emisión por el acreedor de la factura rectificativa, sin perjuicio de que posteriormente deban cumplirse otros trámites formales (comunicación a la AEAT, envío de factura al deudor, etc.); por tanto, las modificaciones de la base imponible (emisión de factura rectificativa) realizadas de acuerdo con el artículo 80.Cuatro antes de que se dicte el auto de declaración de concurso, respecto de créditos derivados de operaciones devengadas antes de dicha declaración, se consideran correctas, aunque no se haya llegado a remitir la factura rectificativa con anterioridad a que se dicte el auto».

El TEAC, en su Resolución de 20 de septiembre de 2012 [RG 2471/2010 (NFJ048420)], declaraba la no incompatibilidad entre ambas causas, dado que la LIVA no establecía esta incompatibilidad, lo que se deducía incluso de la propia dicción del apartado Cuarto, puesto que utilizaba el adverbio «también» que indica igualdad, semejanza, conformidad o relación de una cosa con otra ya nombrada; si bien señalaba también que el propio desarrollo del procedimiento concursal y el principio de jurisdicción exclusiva y excluyente del juez mercantil que conoce de este procedimiento hacía inviable en determinados supuestos el ejercicio de una acción civil de reclamación de cantidad. Ahora bien, ello no implicaba que, respecto de los demás supuestos pudiera darse la compatibilidad de ambas causas de modificación de la base imponible, indicándose así en la resolución algunos supuestos, a los que debería añadirse la posibilidad de instar el cobro mediante

requerimiento notarial, ajeno a cualquier procedimiento judicial y, por tanto, compatible con la causa prevista en el apartado Tercero del artículo 80.

Como vemos, el legislador ha reaccionado frente a esta resolución modificando la LIVA y declarando expresamente la incompatibilidad entre ambas causas, una vez dictado el auto de declaración del concurso.

En definitiva, dictado el anterior auto no puede procederse a modificar la base imponible por la causa prevista en el apartado Cuarto, esto es, por crédito incobrable total o parcial, para aquellos créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto.

Lo anterior supone la inclusión de una norma fiscal que no se corresponde con el ejercicio de las acciones civiles o mercantiles. Así, entre otras causas, iniciado un procedimiento civil de reclamación judicial de cantidad con anterioridad a la declaración de concurso, aquel continuará hasta su conclusión, sin que el juez mercantil que conozca del concurso atraiga para sí la competencia para resolver, excepto en los casos previstos en la Ley Concursal, resolviéndose en la forma prevista en esta norma (art. 51), de manera que los procesos judiciales ya entablados contra el concursado deben seguir hasta su terminación, ya conozca de ellos el juez concursal o el juez civil, según proceda. Si el sujeto pasivo acreedor del concursado no ha promovido la modificación de la base imponible con anterioridad a la declaración de concurso por la vía del apartado Cuarto, ya no podrá hacerlo, pues se lo impide esta regla 3.ª del apartado Cinco del artículo 80 de la LIVA, ya que no se distingue la diferente situación en la que se encuentran los créditos. Por otro lado, hubiera sido más lógico con los plazos para proceder a rectificar la base imponible por la vía del concurso, que en todo caso se hubiera establecido esta incompatibilidad a partir de la fecha de publicación del auto de declaración de concurso en el Boletín oficial.

EJEMPLO 14

Un sujeto pasivo, gran empresa, realiza una determinada operación para otro sujeto pasivo, cuyo devengo se produce el 28 de enero. La factura es emitida con fecha 15 de febrero, habiéndose pactado por las partes que el abono se producirá el 28 de julio de este mismo año. Ante el impago de la factura por el destinatario, el sujeto pasivo acreedor interpone reclamación de cantidad en el juzgado de primera instancia el 5 de septiembre. El 10 de octubre se dicta auto de declaración de concurso del sujeto pasivo destinatario.

Solución

El sujeto pasivo acreedor no podía ejercitar la vía de modificación de la base imponible del apartado Cuarto hasta el 28 de enero del año siguiente (transcurso de un año, dado el

.../...

.../...

volumen de operaciones que tiene, pues indica el supuesto que es gran empresa), aunque concurrían los demás requisitos previstos en este apartado.

Deberá ejercitar la acción de modificar la base imponible por la vía del apartado Tercero del artículo 80, en el plazo establecido, esto es, el mes siguiente a la publicación del auto de declaración de concurso en el Boletín oficial. De no ejercitar esta posibilidad, habrá decaído su derecho a modificar la base imponible, puesto que ahora no puede ejercitar la vía del apartado Cuarto después de la fecha del auto de declaración del concurso.

6.3. RECTIFICACIONES DE LAS DEDUCCIONES POR EL DESTINATARIO POR LAS CAUSAS PREVISTAS EN LOS APARTADOS TERCERO Y CUARTO DEL ARTÍCULO 80

6.3.1. Falta de adecuación al artículo 114.Dos del artículo 80.Cinco de la LIVA

También se modifica el apartado Cinco del artículo 80 de la LIVA, con vigencia a partir del 28 de diciembre de 2012, para introducir un último párrafo en la regla 5.ª de este apartado.

En esta regla se reconoce el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública, como consecuencia de las modificaciones de la base imponible previstas en los apartados Tercero y Cuarto. Este crédito surge de la obligatoria rectificación de las deducciones que el destinatario (el concursado o el deudor) de las operaciones debe practicar de acuerdo con el artículo 114.Dos.2.º, párrafo segundo de la LIVA.

Si bien no se ha modificado la alusión a este último precepto, debe advertirse, como se puso de manifiesto en el estudio publicado en el número anterior de esta Revista sobre la Ley 6/2012, que el legislador modificó el artículo 114.Dos.2.º, párrafo segundo. La redacción anterior preveía que «cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de Derecho o en las causas del artículo 80 de esta ley, este deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas»; mientras que la redacción actual prevé que «tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de esta ley, la rectificación deberá efectuarse 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».

El artículo 114.Dos.2.º se modificó por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, con entrada en vigor el 31 de octubre; mientras que este artículo 80.Cinco se ha rectificado por la Ley 16/2012, de 28 de diciembre. La premura en el tiempo puede haber hecho que el legislador se haya olvidado de la necesidad de adecuar ambos preceptos y, por tanto, la necesidad de corregir el artículo 80.Cinco,

regla 5.ª a la nueva redacción del artículo 114.Dos.2.º. Y ello, por cuanto ahora el párrafo segundo de este último precepto alude exclusivamente a la causa prevista en el apartado Tercero del artículo 80 (concurso), mientras que el artículo 80.Cinco, regla 5.ª se refiere tanto a la causa prevista en su apartado tercero (concurso) como en el cuarto (crédito incobrable).

Una interpretación literal podría llevar a considerar que también en el caso de créditos incobrables el destinatario debe rectificar las cuotas deducidas mediante la rectificación de la declaración-liquidación referida al periodo en que se ejercitó el derecho a la deducción de la cuota soportada, sin recargos e intereses de demora.

No es este, sin embargo, el espíritu de este precepto. Por ello, deberemos entender que en el caso de que se produzca la modificación por declaración de concurso, el destinatario deberá proceder a la rectificación de las cuotas deducidas por la vía prevista en el párrafo segundo del artículo 114.Dos.2.º; mientras que si es por causa de crédito incobrable, deberá proceder por la vía del párrafo cuarto de este mismo precepto.

EJEMPLO 15

Un sujeto pasivo realiza dos operaciones para empresarios distintos en el primer trimestre de este ejercicio, declarándolas en la declaración-liquidación correspondiente a este periodo. Las facturas electrónicas fueron remitidas a los destinatarios, teniendo constancia de que fueron recibidas por ellos también en este primer trimestre. Durante el primer trimestre del año siguiente uno de los destinatarios es declarado en concurso, y el otro no ha pagado la operación, a pesar de que contractualmente se estipuló su abono a los dos meses.

Solución

El sujeto pasivo proveedor podrá modificar las bases imponibles de ambas operaciones al concurrir las circunstancias previstas en el artículo 80.Tres y Cuatro, y siempre que cumpla con las condiciones exigidas por estos apartados, así como por el quinto, y por el artículo 24 del RIVA. Por ello, supondremos que procede a rectificar las bases en el primer trimestre del año siguiente a aquel en que se han producido las operaciones, y que remite las facturas rectificativas por vía electrónica, teniendo constancia también de que las han recibido los destinatarios.

La Hacienda Pública se convierte en acreedora del destinatario deudor, y este debe proceder a rectificar las cuotas soportadas. El concursado deberá proceder a rectificar la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año anterior, sin recargos e intereses de demora; mientras que el incobrable deberá proceder a rectificar la cuota soportada deducible en la declaración-liquidación del periodo en que reciba la factura rectificativa (primer trimestre del año siguiente).

6.3.2. Párrafo segundo del artículo 80.Cinco, regla 5.ª

En este párrafo segundo se mantiene el reconocimiento del crédito de la Hacienda Pública, también cuando el deudor o destinatario de las operaciones no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto. De esta manera se conserva la regla de que «si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible».

En esta regla no se distinguía si el destinatario era o no empresario, lo que podía ocasionar dudas en el reconocimiento de este crédito, esencialmente si el destinatario no era empresario o profesional. El legislador ahora incluye en este segundo párrafo punto y seguido para prever esta situación.

Así, en el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho la deuda, resultará de aplicación lo establecido en el artículo 80.Cuatro.C). Por lo que a nosotros nos interesa ahora, en el párrafo primero de esta letra C) se especifica que una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación recibida (en el segundo párrafo se establece la obligación de rectificar al alza cuando se desiste de la reclamación judicial y otras causas).

Sin perjuicio de que la redacción dada podía haber sido más clara y precisa, la finalidad de incluir la frase que se ha expuesto es, según la exposición de motivos de la ley, una modificación técnica «con una finalidad aclaratoria» y «con el objetivo de que, en caso de pago posterior total o parcial de la contraprestación por el destinatario, este no resulte deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto que se entienda incluida en el pago realizado».

Es clara la finalidad del legislador que, en caso de pago de la deuda por el destinatario al sujeto pasivo, reitera una regla ya expuesta para el supuesto de que se trate de créditos incobrables y el destinatario no sea empresario o profesional, recordando que se traslada al sujeto pasivo proveedor nuevamente la condición de acreedor y, por tanto, la obligación de rectificar al alza la base imponible y de volver a ingresar el IVA devengado por la parte cobrada.

Sirve la anterior regla para recordar que en el supuesto de que el crédito incobrable sea de un destinatario no empresario o profesional, la reclamación judicial o el requerimiento notarial deberá hacerse por la totalidad del crédito, incluido el IVA, y no por la contraprestación o base imponible, puesto que en el caso de cobrar total o parcialmente la deuda, una vez declarado incobrable, deberá entenderse que en la parte recibida se incluye la cuota de IVA.

EJEMPLO 16

Un profesional, que presenta declaraciones-liquidaciones trimestrales, presta un servicio a un particular en el mes de enero de este ejercicio, emitiendo la correspondiente factura el día 31 de enero, por importe de 2.000 euros más 420 euros de cuota de IVA. Con fecha 1 de septiembre y ante el impago de la cantidad debida, el profesional interpone reclamación judicial y procede a rectificar la base imponible en la declaración-liquidación correspondiente a este tercer trimestre. En el mes de noviembre el particular abona al profesional la cantidad de 1.000 euros.

Solución

Es de esperar que el profesional haya reclamado judicialmente la totalidad de la deuda, esto es, 2.420 euros, aun cuando haya rectificado a la baja la base imponible como consecuencia de concurrir el supuesto previsto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA; pues aunque la Hacienda Pública por este hecho se le reconoce la condición de acreedor, la letra C) de este apartado, en relación con el apartado Cinco.5.ª, párrafo segundo, determinan que en el caso de percibir el sujeto pasivo proveedor con posterioridad a la rectificación cantidad alguna del deudor, el sujeto pasivo deberá considerar que en dicho importe se halla incluida la parte proporcional de cuota devengada.

Por ello, al percibir 1.000 euros del sujeto pasivo, deberá concretar la parte del importe que es base imponible (826,45 euros) y parte cuota devengada (173,55 euros), debiendo rectificar al alza nuevamente la base imponible.

7. TIPOS IMPOSITIVOS

7.1. CESIÓN DE DERECHOS DE APROVECHAMIENTO POR TURNO

El legislador, mediante la disposición adicional tercera de la Ley 4/2012, de 6 de julio (de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias) introduce un nuevo número, el 18.º, en el apartado Uno.2 del artículo 91 de la LIVA, en el que se regulan las operaciones consistentes en prestaciones de servicios que tributan al tipo reducido, actualmente del 10 %; con vigencia a partir del 8 de julio de 2012. Debe advertirse que este número 18.º, se convierte en el 12.º con la redacción dada al artículo 91 por el Real Decreto 20/2012, de 13 de julio, con efectos desde el 1 de septiembre de 2012.

De acuerdo con este nuevo número (actual número 12.º), tributará a dicho tipo reducido «la cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sec-

tores de ellos arquitectónicamente diferenciados, cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios».

7.2. TIPOS IMPOSITIVOS VIGENTES A PARTIR DE 1 DE SEPTIEMBRE DE 2012

La concreción de los tipos impositivos ha sufrido múltiples variaciones, no solo por lo que se refiere a la inclusión de unas concretas operaciones en uno u otro tipo, esto es, la base de las operaciones que se incluyen en los distintos tipos, haciendo que tributen por un tipo distinto al que lo venían haciendo, sino que también se han producido incrementos de los tipos impositivos general y reducidos (así como la minoración y desaparición del tipo incrementado).

La última de estas modificaciones, que ha afectado tanto a un incremento del tipo general como del reducido y el trasvase de unas operaciones desde un tipo impositivo reducido al general, ha sido la aprobada por Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, que, respecto de esta materia, entra en vigor el 1 de septiembre de 2012.

Por ello, teniendo en cuenta las distintas modificaciones legislativas aprobadas desde la entrada en vigor de este impuesto, y considerando exclusivamente las alteraciones de los tipos impositivos, puede considerarse el siguiente cuadro-resumen:

	Superreducido	Reducido	General	Incrementado
01-01-1986 a 31-12-1991	No existe	6 %	12 %	33 %
01-01-1992 a 31-07-1992	No existe	6 %	13 %	28 %
01-08-1992 a 31-12-1992	No existe	6 %	15 %	28 %
01-01-1993 a 31-12-1994	3 %	6 %	15 %	No existe
01-01-1995 a 30-06-2010	4 %	7 %	16 %	No existe
01-07-2010 a 01-09-2012	4 %	8 %	18 %	No existe
Desde 01-09-2012	4 %	10 %	21 %	No existe

La repercusión y trascendencia de los cambios operados en los tipos impositivos a partir del 1 de septiembre de 2012, y la ampliación de la base de las operaciones que tributan al tipo general, en detrimento de las acogidas a tipos reducidos, motivó que la DGT dictara la Resolución de 2 de agosto de 2012 para aclarar algunas de las operaciones cuya realización se veía afectada notablemente por estos cambios. En concreto, analiza las operaciones de entrega de material escolar, de flores y plantas y viviendas, y los servicios mixtos de hostelería, de peluquería, deporte y educación física, los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, y asistencia sanitaria.

Un examen más detenido de los tipos aplicables a partir de 1 de septiembre de 2012 se ha efectuado en los números 168-169 (agosto-septiembre 2012) de la Revista *Cefgestión*; y en los números 353 y 354 (agosto-septiembre 2012) de la *RCyT*. CEF.

7.3. TIPO IMPOSITIVO APLICABLE A LAS SUSTANCIAS MEDICINALES Y OTROS PRODUCTOS SANITARIOS

En el artículo 91.Uno.1 de la LIVA se establecen las operaciones de entregas de bienes que tributarán al tipo reducido del 10 %, indicándose en los números 5.º y 6.º que tributarán a este tipo:

> «5.º Los medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.
>
> 6.º Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.
>
> Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.
>
> No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y protegeslips.»

Y en el artículo 91.Dos.1 se recogen las entregas de bienes que tributarán al tipo superreducido del 4 %, indicándose en su número 3.º que tributarán por este tipo «los medicamentos para uso humano, así como las sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios, susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en su obtención».

La Comisión Europea, tras el correspondiente expediente de requerimiento, de acuerdo con el artículo 258 del TFUE, al Reino de España interpuso recurso por incumplimiento ante el TJUE al estimar que la normativa española no se ajustaba a la Directiva 2006/112/CE, en concreto a los puntos 3 y 4 del Anexo III.

El órgano jurisdiccional, por Sentencia de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11 (NFJ049511), Comisión-España, estima las pretensiones de la Comisión Europa, y declara:

- El punto 3 del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE solo se refiere a los productos acabados, susceptibles de ser utilizados directamente por el consumidor final, con exclusión de los productos que pueden empelarse para la obtención de medicamentos, que deben ser objeto normalmente de una transformación posterior. La Directiva permite la aplicación de un tipo reducido de IVA a las sustancias me-

dicinales únicamente si son susceptibles de utilización directa por el consumidor final para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades o el tratamiento con fines médicos o veterinarios. Por ello, España ha incumplido sus obligaciones en relación con la directiva al aplicar un tipo reducido a las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos. Implica por tanto esta conclusión que España debe modificar el número 5.º del artículo 91.Uno.1 y el número 3.º del artículo 91.Dos.1, en el sentido expuesto, eliminando de ellos estos últimos productos. Por tanto, las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos para las personas o para los animales pasarán a tributar por el tipo general.

- No todo producto, material, equipo o instrumental de uso médico o veterinario puede considerarse comprendido en el concepto «producto farmacéutico». La finalidad de la aplicación de los tipos reducidos de IVA es, en particular, disminuir el coste para el consumidor final de determinados bienes esenciales, lo que no ocurre con el coste de los productos, instrumental y material y de los equipos médicos y veterinarios pues rara vez será soportado directamente por el consumidor final. Los puntos 3 y 4 del Anexo III de la directiva permiten la aplicación de un tipo reducido de IVA a los «productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales». Por ello, España ha incumplido sus obligaciones al aplicar un tipo reducido a «los productos sanitarios, el material, los equipos o el instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos». Esta conclusión supone la modificación del número 6.º del artículo 91.Uno.1, debiendo puntualizarse en el párrafo segundo que quedarán excluidos del tipo reducido, tributando por el tipo general, los productos de uso general y, por otro lado, la exención se refiere únicamente al uso humano, con exclusión del uso veterinario.

- El punto 3 del Anexo III no permite aplicar un tipo reducido de IVA a los aparatos y complementos susceptibles de destinarse a suplir las deficiencias físicas de los animales. Además, el punto 4 de este anexo, «solo se refiere a los equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias humanas. Es notorio que el término «minusválido», utilizado en esta disposición, no se refiere a los animales que presenten una deficiencia física, sino exclusivamente a personas». Por ello, deberá modificarse el párrafo primero del número 6.º del artículo 91.Uno.1, excluyendo del tipo reducido y tributando por el tipo general los aparatos y complementos susceptibles de destinarse a suplir las deficiencias físicas de los animales.

- Finalmente, el TJUE examina si puede aplicarse el tipo reducido a los aparatos y complementos que no se destinan al uso personal y exclusivo de los discapacita-

> dos, pero que son esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre. Concluye que el punto 4 del Anexo III no se refiere a los productos de uso general y, por tanto, no permite justificar la aplicación de un tipo reducido a los productos sanitarios de uso general utilizados por hospitales y profesionales del sector sanitario. La aplicación de un tipo reducido de IVA en relación con un bien que puede ser objeto de distintas utilizaciones depende, para cada operación de entrega, del uso concreto al que lo destina su adquirente. Por tanto, sobre los aparatos y complementos esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre, pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de los discapacitados, no puede aplicarse un tipo reducido. Ello supondrá modificar también el párrafo primero del número 6.º del artículo 91.Uno.1 de la LIVA, para adaptarlo a la interpretación del TJUE.

En cuanto a los efectos de esta sentencia en la que se declara el incumplimiento del Reino de España de las obligaciones derivadas de la Directiva 2006/112/CE, debemos recordar que el artículo 260 del TFUE impone al Estado que ha incumplido a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal; y si la Comisión estima que no las ha adoptado, podrá someter el asunto al Tribunal, después de haber ofrecido al Estado la posibilidad de presentar sus observaciones (la Comisión indicará el importe de la suma a tanto alzado o de la multa coercitiva que deba ser pagada por el Estado miembro afectado y que considere adaptado a las circunstancias en el caso de que el Estado no adopte las medidas).

Es de esperar, por tanto, que el legislador interno llevará a cabo lo más prontamente posible la reforma del artículo 91, ajustándose a la interpretación efectuada por el TJUE; existiendo mientras tanto una incorrecta transposición de la directiva comunitaria a la norma española, siendo esta última norma más favorable para el sujeto pasivo, encontrándose proscrito el principio de efecto vertical inverso en la aplicación de las directivas comunitarias.

8. DEVOLUCIÓN DEL IVA EN RÉGIMEN DE VIAJEROS

El artículo 21 de la LIVA regula las exenciones en las exportaciones, estableciendo un régimen de devolución del IVA soportado por viajeros, cuando el conjunto de los bienes no constituya una expedición comercial. En el artículo 9.1.2.º B) del RIVA se prevé que el reembolso al viajero pueda efectuarse a través de entidades colaboradoras, autorizadas por la AEAT, que determinarán las condiciones a las que se ajustará la operativa de dichas entidades y el importe de sus comisiones.

Esta previsión reglamentaria se ha visto alterada por el artículo 3 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el se regulan las obligaciones de facturación, que, sin modificar el precepto del RIVA, atribuye al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas (y no a la AEAT como hasta ahora) la facultad de determinar las condicio-

nes a las que se ajustará la operativa de las entidades autorizadas por la AEAT a intervenir como entidades colaboradoras en el procedimiento de devolución en régimen de viajeros.

Esto es, se sigue manteniendo en la AEAT la facultad de autorizar a las entidades que colaborarán en esta materia, pero es el ministro el que determinará las condiciones.

En la disposición transitoria segunda del Real Decreto 1619/2012, se ha incluido una previsión específica en relación con la vigencia de las tablas de devolución que aplican las entidades colaboradoras en la devolución del IVA en régimen de viajeros, en tanto el ministro no ejerciera la facultad a la que antes se ha aludido.

No obstante, esta previsión del real decreto debe entenderse ya derogada, puesto que el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas ha dictado la Orden HAP/2652/2012, de 5 de diciembre, por la que se aprueban las tablas de devolución que deberán aplicar las entidades autorizadas a intervenir como entidades colaboradoras en el procedimiento de devolución del IVA en régimen de viajeros regulado en el artículo 21.2.º de la LIVA; derogando la tabla anterior que había aprobado la AEAT por resolución de 2003.

9. RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO DE IVA

El régimen especial simplificado del IVA, al igual que el régimen de estimación objetiva de IRPF, exigen la aprobación anual por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas de una orden que recoja las previsiones contenidas en los reglamentos reguladores de ambos impuestos.

En relación con el ejercicio 2013, se ha aprobado la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para este año el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, cuyas características esenciales, en relación con este último régimen, son:

- Mantiene la estructura de la orden relativa a estos regímenes para el año anterior 2012.
- No obstante, se han adaptado las magnitudes excluyentes definidas en el artículo 3 a la nueva redacción del artículo 31.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, aprobada por el artículo 3 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.
- Adapta los módulos a los nuevos tipos impositivos del IVA en vigor desde el pasado 1 de septiembre, tomando en consideración que tales tipos resultarán de aplicación durante la totalidad del ejercicio 2013.
- Se reduce para 2013 la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del IVA para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca.

10. OBLIGACIONES EN MATERIA DE FACTURACIÓN

10.1. FUNDAMENTO Y FINALIDAD DE LA REFORMA

La Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio, modifica la Directiva 2006/112/CE, en lo que respecta a las normas de facturación, obligando a los Estados miembros a adoptar y publicar, a más tardar el 31 de diciembre de 2012, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en esta directiva y aplicando dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2013.

Nuestro legislador interno, como consecuencia del mandato anterior, lleva a cabo las correspondientes adaptaciones de nuestras normas internas. De un lado, por la Ley 17/2012 de Presupuestos Generales, introduce las modificaciones necesarias en la LIVA, en concreto, en los artículos 88.Dos y Tres, 89.Dos, 163 ter.Uno e) y Dos, 164.Dos y 171.Uno.3.º, con vigencia a partir del 1 de enero de 2013.

Además, dicta el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, con efectos también desde el 1 de enero de 2012, derogando el anterior reglamento de 2003.

No se ha efectuado todavía por el legislador reglamentario la necesaria adaptación del RIVA que, cuando menos, exigirá de la misma adaptación técnica, como es la eliminación de los términos «documentos sustitutivos», etc.

El legislador comunitario pretende lograr una mayor armonización en esta materia garantizando así el correcto funcionamiento del mercado interior, dada la divergencia existente entre las legislaciones de los distintos Estados miembros, ya que la Directiva IVA permitía el ejercicio de un amplio número de opciones a los Estados.

Los principales objetivos de la nueva normativa comunitaria son:

- Reducir las cargas administrativas de los sujetos pasivos.
- Garantizar la igualdad de trato entre las facturas en papel y las facturas electrónicas, no debiéndose aumentar la carga administrativa sobre la facturación en papel. Así, dado que la facturación electrónica puede ayudar a las empresas a reducir costes y ser más competitivas, se revisan los requisitos actuales sobre IVA en materia de facturación electrónica con el fin de suprimir las cargas y obstáculos existentes.
- La igualdad de trato debe aplicarse también por lo que respecta a las competencias de las autoridades fiscales. Las competencias de control y los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos deben aplicarse en condiciones de igualdad al sujeto pasivo, independientemente de que expida sus facturas en papel o por vía electrónica.

- Facilitar las transacciones económicas y contribuir a la seguridad jurídica de los agentes económicos en la aplicación de la normativa reguladora de la materia.
- En desarrollo del principio de seguridad jurídica se establecen los puntos de conexión que determina la normativa sobre facturación aplicable.
- Para mejorar el funcionamiento del mercado interior, se impone un plazo armonizado para la expedición de las facturas correspondientes a determinadas entregas o prestaciones transfronterizas, que nuestro legislador interno ha generalizado al conjunto de operaciones por las que el sujeto pasivo tiene el deber de expedir factura.
- Con el fin de hacer posible un mejor control del impuesto, tratar de forma más uniforme las entregas o prestaciones transfronterizas y las de ámbito nacional, así como armonizar los documentos a expedir por los sujetos pasivos, se definen los requisitos relativos a la información que debe figurar en las facturas, y se distingue entre factura ordinaria o completa y factura simplificada.
- Las facturas deben reflejar entregas o prestaciones reales y debe garantizarse por tanto su autenticidad, integridad y legibilidad. Los controles de gestión pueden utilizarse para establecer pistas de auditoría fiables entre las facturas y las entregas o prestaciones, garantizando de esta forma que cada factura (ya sea en papel o en formato electrónico) cumple estos requisitos.

10.2. MODIFICACIÓN DE LA LIVA

Como se ha indicado, la Ley de Presupuestos Generales modifica determinados preceptos de la LIVA.

La mayoría de las rectificaciones obedecen a una mera razón técnica. Así se modifican los artículos 88.Dos y Tres, 89.Dos, 163 ter.Uno.e) y Dos y 171.Uno, número 3.º, para eliminar de ellos la referencia a los «documentos sustitutivos», que han desaparecido a partir del 1 de enero de 2013. La misma modificación se opera en el artículo 164.Dos, párrafo segundo.

En segundo lugar, se da nueva redacción a los párrafos tercero, cuarto del artículo 164.Dos y se añade un párrafo quinto. Estas modificaciones las examinaremos al estudiar las nuevas normas de facturación contenidas en el Reglamento de Facturación vigente a partir de 1 de enero de 2013.

11. REGLAMENTO DE FACTURACIÓN

El reglamento sigue la misma sistemática que el anterior de 2003, desarrollando los preceptos novedosos introducidos por la Directiva 2010/45/UE, modificadora de la 2006/112/CE en materia de facturación de las operaciones sujetas a IVA. Se mantiene a estos efectos un índice de

artículos que se corresponde con el del anterior reglamento, con la inclusión de dos nuevos artículos (9 y 10) que lleva consigo que la numeración del anterior y del nuevo reglamento lleve una diferencia de dos números entre una y otra norma a partir del artículo 11 (anterior art. 9) hasta el 18 (anterior 16), volviendo a ser coincidentes a partir del artículo 19.

En el examen que se va a realizar, destacaremos exclusivamente las novedades que serán de aplicación a partir del 1 de enero de 2013, sin referirnos a la materia que no ha sido objeto de modificación (como son los supuestos de obligación de expedir factura y sus excepciones, etc.).

Debe reseñarse que se hará referencia a las Notas explicativas sobre Normas de facturación relativas al IVA (Directiva 2010/45/UE) de la Comisión Europea (Dirección General Fiscalidad y Unión Aduanera, Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal, Unidad C1: IVA y otros impuestos sobre el volumen de negocios), de 5 de octubre de 2011, que, si bien no sustituyen a las Orientaciones del Comité del IVA ni a un Reglamento de Ejecución, pueden ser consideradas como instrumento de orientación cuyo uso puede clarificar la aplicación de las normas de facturación relativas al IVA, ofreciendo tanto ayuda práctica como ayuda para comprender mejor el significado de determinados temas contemplados en el articulado (pueden examinarse en la página web de la UE).

11.1. NORMATIVA SOBRE FACTURACIÓN APLICABLE

En el artículo 2, apartado 3 se ha recogido una norma de conflicto para establecer las reglas sobre la norma a aplicar, esto es, las operaciones a las que resulta de aplicación la normativa española en materia de facturación, en desarrollo del artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE.

Respecto a los supuestos en que resultará de aplicación el reglamento, se distingue entre una regla general y una especial:

- Conforme a la regla general, se ajustará a los preceptos del reglamento toda entrega de bienes o la prestación de servicios cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con las reglas de localización recogidas en los artículos 68 a 70 de la LIVA.

EJEMPLO 17

- Una operación por la que un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto que vende una mercancía a un empresario establecido en Francia, transportándose desde Zamora a Cuenca, se facturará de acuerdo con el reglamento aprobado por Real Decreto 1619/2012.

.../...

.../...

- Una EIB realizada por un empresario español se facturará de acuerdo también con el reglamento aprobado por Real Decreto 1619/2012, dado que la entrega de bienes se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto y el proveedor se encuentra establecido en este territorio. Deberá hacerse constar en la factura la indicación prevista en la letra j) del artículo 6.1, ya que la operación está exenta. Por ello se hará referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, o a los preceptos correspondientes de la LIVA (art. 25) o indicación de que la operación está exenta. No podrá expedirse factura simplificada [art. 4.4 a) del Reglamento de Facturación].
- Las prestaciones de servicio localizadas en el territorio de aplicación del impuesto por aplicarse las reglas en virtud de las cuales tributan donde materialmente se presten, como es el caso de la hostelería, restauración, etc., aun cuando el destinatario sea un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro o en un territorio o Estado tercero, se facturarán con arreglo al reglamento aprobado por Real Decreto 1619/2012.

- De acuerdo con la regla especial, también resultará de aplicación el Reglamento de Facturación cuando el proveedor o prestador esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto o tenga en el mismo un establecimiento o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, a partir del cual se efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios y dicha entrega o prestación, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entienda realizada en el territorio de aplicación del impuesto, en los siguientes casos:
  - Cuando la operación esté sujeta en otro Estado miembro, el sujeto pasivo del impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación y la factura no sea materialmente expedida por este último en nombre y por cuenta del proveedor del bien o prestador del servicio. En este caso, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6.3, el obligado a expedir factura establecido en el territorio de aplicación del impuesto, podrá omitir la información prevista en las letras f), g) y h) del apartado 1 de este artículo (relativas a descripción de las operaciones con todos los datos necesarios para determinar la base imponible de acuerdo con los arts. 78 y 79 de la LIVA y su importe, incluyendo el precio unitario sin IVA así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario; el tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones; y la cuota tributaria) e indicar en su lugar, mediante referencia a la cantidad o al alcance de los bienes o servicios suministrados y su naturaleza, el importe sujeto al IVA de tales bienes o servicios. Dado que nos encontramos ante operaciones que tributan en otro Estado miembro, será habitual que se produzca en dicho territorio la regla de inversión del sujeto pasivo, por lo que deberá hacerse constar en factura la mención prevista en la letra m) del artículo 6.1, esto es «inversión del sujeto pasivo».

EJEMPLO 18

Un profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio de asesoría fiscal a un empresario establecido en Italia, contando ambos con NIF a efectos de IVA atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias. La obligación de emitir factura no va a ser cumplida por el destinatario, sino por el prestador del servicio.

La operación, de acuerdo con la regla general de localización prevista en el artículo 69.Uno de la LIVA tributará en Italia, donde se producirá la inversión del sujeto pasivo.

En este caso la factura deberá expedirse de acuerdo con el Reglamento de Facturación español, dado que concurren las condiciones que estamos examinando.

En cuanto al contenido, deberemos tener en cuenta que no se exige reflejar las menciones previstas en las letras f), g) y h) del artículo 6.1; pero sí indicar en su lugar lo previsto en el artículo 6.3, al que se ha aludido anteriormente. Deberá hacer constar además en la factura la mención «inversión del sujeto pasivo».

– Cuando la operación se entienda realizada fuera de la Comunidad. Hay que señalar que en estos casos en que las operaciones no están sujetas al IVA español, ya no hay que reflejar esta circunstancia, esto es, no hay obligación de hacer constar mención alguna a que se trata de una operación no sujeta. Aun cuando no se especifica en el artículo 6, queda claro que no deberá reflejarse el tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones, ni la cuota tributaria. De otra parte, al desconocerse la normativa aplicable y si en el Estado tercero existe una regla análoga, no se hará constar la mención «inversión del sujeto pasivo».

EJEMPLO 19

Un profesional arquitecto establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta unos servicios de dirección de obras a un empresario también español y a un empresario establecido en Marruecos. Las obras se realizan en este último Estado.

En ambos casos las prestaciones de servicios se entienden localizadas en Marruecos (art. 70.Uno.1 de la LIVA) y, por tanto, no sujetas a IVA. El arquitecto español deberá facturar ambas operaciones de acuerdo con el Reglamento de Facturación, sin hacer constar tipo impositivo y cuota tributaria.

Frente a los supuestos anteriores, el reglamento prevé que no resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes o a las prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, respecto de las que se cumplan las siguientes condiciones: el proveedor del bien o el prestador del servicio no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del impuesto, el sujeto pasivo sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura no sea expedida por este último con arreglo a lo establecido en el artículo 5 (precepto que regula el cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por un tercero, concretando las condiciones que deben concurrir para ello).
- Aun cuando no se especifique, en los supuestos distintos a los que se han indicado anteriormente, tampoco será de aplicación el Reglamento de Facturación.

EJEMPLO 20

- Un profesional establecido en Bélgica presta un servicio de ingeniería industrial a un empresario establecido en Palencia. Ambos empresarios tienen NIF a efectos de IVA suministrado por sus respectivas Administraciones tributarias; y el destinatario de la operación no ha convenido con el prestador del servicio la expedición de facturas en nombre y por su cuenta.

  La operación se entiende localizada en el territorio de aplicación del impuesto (art. 69.Uno de la LIVA), pero el obligado a expedir factura, el profesional belga, no aplicará el Reglamento de Facturación español, sino las normas reguladoras de esta materia dictadas por el Estado belga, similares a las nuestras, ya que también esas serán transposición de la Directiva 2006/112/CE.

- Un empresario establecido en Canadá presta un servicio de asesoramiento sobre medio ambiente a un empresa establecida en Burgos. El empresario español ha suministrado al canadiense el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria española.

  La operación se localiza en el territorio de aplicación del impuesto (art. 69.Uno de la LIVA). Si la factura es expedida por el destinatario en nombre y por cuenta del prestador no establecido, de acuerdo con el artículo 5 del reglamento, deberá aplicarse esta norma. En el supuesto de que se expida por el prestador canadiense no resultará de aplicación el Reglamento de Facturación.

- Un empresario establecido en Portugal adquiere una maquinaria a un empresario establecido en Teruel, sin que sea objeto de transporte a otro Estado miembro. El empresario portugués transmite la maquinaria a un empresario establecido en Soria.

.../...

.../...

Todos los empresarios tienen asignado NIF a efectos de IVA atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias.

La entrega efectuada por el empresario de Teruel al de Portugal deberá facturarse de acuerdo con el Reglamento de Facturación, por aplicación de la regla general del artículo 2.3 de esta norma. En cuanto a la venta del portugués al empresario soriano, será de aplicación la norma de exclusión que hemos examinado, de manera que si el empresario soriano expide la factura en nombre y por cuenta del portugués (de acuerdo con el art. 5) aplicaremos el Reglamento de Facturación. Si es el empresario portugués el que expide la factura, como el sujeto pasivo por inversión es el empresario soriano [art. 84.Uno.2.º a) de la LIVA], no será de aplicación el Reglamento de Facturación, sino la normativa portuguesa, análoga a la nuestra.

Otro tanto hubiera sucedido si en vez de un empresario portugués fuese un empresario establecido en un Estado tercero, con la diferencia de que la normativa a aplicar sería la de su Estado de residencia.

11.2. EXCEPCIONES A LA OBLIGACIÓN DE EMITIR FACTURA

En el artículo 3 del Reglamento de Facturación se siguen recogiendo las excepciones a la obligación de expedir factura en términos análogos.

La novedad es la inclusión de un apartado segundo (de forma que el anterior apartado 2 pasa a ser el 3), para recoger una regla especial en relación con el apartado primero (que establece la no obligación de emitir factura en relación con las operaciones exentas del art. 20 de la LIVA). Nos referimos a las operaciones de seguros y financieras, del artículo 20.Uno.16.º y 18.º, letras a) a n).

De acuerdo con esta regla especial no existirá obligación de expedir factura cuando se trate de las prestaciones de servicios definidas en estos números, salvo que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA o en otro Estado miembro de la Unión Europea y estén sujetas y no exentas al mismo.

La redacción puede llevar a equívocos, y deberemos entender que no existe obligación de emitir factura cuando las operaciones de seguros y financieras se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto o en otro Estado miembro (servicios intracomunitarios) y estén sujetas y exentas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 221.2 de la Directiva 2006/112/CE y las Notas explicativas de la Comisión Europea los Estados miembros pueden imponer a los sujetos pasivos que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en su territorio desde el que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, la obligación de emitir una factura ordinaria o simplificada, con los detalles requeridos en ambos casos, respecto a las

prestaciones de servicios exentas citadas, que haya efectuado dicho sujeto pasivo en su territorio o fuera de la Comunidad. Así, los Estados miembros no pueden exigir una factura por la prestación de estos servicios cuando esté sujeta a imposición en otro Estado miembro. Cuando el lugar de imposición y el lugar de establecimiento del prestador de los servicios estén ubicados en el mismo Estado miembro, dicho Estado miembro podrá exigir la expedición de una factura para prestaciones de servicios entre empresas o de empresas a consumidores.

Nuestro legislador ha optado por aplicar la previsión contenida en la directiva, extendiendo la excepción a la obligación de emitir factura, en las operaciones localizadas en el territorio de aplicación del impuesto sujetas y exentas. Los términos generales en los que está redactado el precepto interno y la no referencia a territorios o Estados terceros llevan a considerar que estos casos también se encuentran recogidos en la excepción.

Existirá por tanto obligación de emitir factura cuando nos encontremos ante operaciones sujetas y no exentas, estén localizadas en el territorio de aplicación del impuesto o en el de otro Estado miembro, así como las operaciones a que se refiere la letra ñ) del artículo 20.Uno.18.º (servicios de intervención prestados por fedatarios públicos), así como todas las operaciones que el precepto excluye expresamente de la exención.

EJEMPLO 21

Deberemos emitir factura en relación con las siguientes operaciones contempladas en el artículo 20.Uno.18.º de la LIVA:

- Los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos (las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones no se consideran de gestión de cobro). Tampoco se extiende la exención a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de *factoring*, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos [letra a)].
- Los servicios prestados a los demás prestamistas en los préstamos sindicados [letra d)].
- El servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro, así como los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de *factoring*, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos [letra h)].
- La cesión de efectos en comisión de cobranza y los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de *factoring*, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos [letra i)].
- Las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto las monedas de oro que tengan la consideración de oro de inversión, de acuerdo con lo establecido en el número 2.º del artículo 140 de la LIVA [letra j)].

.../...

.../...

- Los servicios de depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores del número 18.º, así como los servicios y operaciones exceptuados de la exención conforme a la letra k).

11.3. TIPOS DE FACTURAS

11.3.1. Clasificación de las facturas

Con la finalidad de establecer un sistema armonizado de facturación y de promover y facilitar el funcionamiento de los pequeños y medianos empresarios, así como de los profesionales, se establece un sistema de facturación en la directiva comunitaria basado en dos tipos de facturas, completa u ordinaria y simplificada (art. 220 bis), que recoge nuestro reglamento, desapareciendo así la tradicional diferenciación entre factura y tique. No obstante, es de advertir que por su contenido, la factura simplificada podrá ser normal o cualificada (esta última permite la deducibilidad del impuesto y el destinatario es otro empresario o profesional).

La factura simplificada tiene un contenido más reducido que las facturas completas u ordinarias y, salvo algunas excepciones, puede expedirse, a elección del obligado a su expedición en los supuestos que seguidamente se expondrán.

11.3.2. Supuestos de expedición de facturas simplificadas. Deducibilidad de las cuotas soportadas

En el artículo 4 de nuestra norma interna se establecen las reglas concernientes a la expedición de la factura simplificada, indicándose en primer lugar los supuestos en que la obligación de expedir factura puede ser cumplida mediante la expedición de factura simplificada (estamos ante opción del sujeto pasivo, no ante una norma imperativa):

- Cuando el importe de la operación no exceda de 400 euros, IVA incluido (si bien la Directiva alude a 100 euros, los Estados miembros pueden ampliar este importe hasta los 400 euros, previa consulta al Comité de IVA).
- Cuando deba expedirse una factura rectificativa (en principio el precepto permite la expedición de este tipo de facturas en relación con cualquier operación anterior).
- Cuando el importe de la operación no exceda de 3.000 euros, en las operaciones en las que hasta ahora se permitía expedir tique. Esto es, respecto de las operaciones que hasta ahora podía expedirse tique, a partir de 1 de enero de 2013 deberemos

expedir factura simplificada. Se mantienen los mismos supuestos y letras [letras a) hasta la n)] que los recogidos en el reglamento de 2003, si bien se elimina la letra ñ), que en el actual reglamento pasa a ser el apartado 3 con alguna modificación.

- También se autoriza al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT para autorizar la expedición de facturas simplificadas, en supuestos distintos de los señalados en los puntos anteriores, cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten particularmente la inclusión en las mismas de la totalidad de los datos o requisitos previstos en el artículo 6 del reglamento para las facturas completas u ordinarias.

  Hay que advertir que las autorizaciones concedidas con anterioridad por el Departamento para la expedición de tiques (de acuerdo con los Reglamentos de Facturación ya derogados), se entenderán a partir de 1 de enero de 2013 que son autorizaciones para emitir facturas simplificadas, manteniéndose vigentes mientras no se revoquen expresamente.

La factura simplificada no es documento justificativo del derecho a la deducción del IVA, si bien se establece que en el supuesto de que su contenido refleje las menciones referidas en el artículo 7.2 del reglamento (se examina posteriormente) podrá ser considerada como documento justificativo de este derecho, de acuerdo con lo previsto en el artículo 97.Uno de la LIVA. A estas facturas simplificadas nos referimos como facturas simplificadas «cualificadas», al producir estos efectos en relación con el impuesto soportado.

11.3.3. Supuestos excluidos de facturación simplificada, debiendo emitirse factura ordinaria o completa

El precepto recoge también los supuestos en los que no se podrá expedir factura simplificada, estando prohibida su emisión, de acuerdo con los artículos 220 bis.2 y 238.2 de la Directiva 2006/112/CE:

- Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro del artículo 25 de la LIVA, esto es, por las entregas intracomunitarias de bienes expediremos siempre factura completa u ordinaria.

EJEMPLO 22

1. Un particular establecido en el territorio de aplicación del impuesto transmite un vehículo, considerado medio de transporte nuevo de acuerdo con el artículo 13 de la

.../...

.../...

LIVA, a otro particular establecido en Portugal, dándose de baja en España a todos los efectos, y transportándose a ese Estado miembro.

En este caso, el particular establecido en el territorio de aplicación del impuesto es considerado empresario a efectos del IVA (art. 5.Uno.3 de la LIVA), efectuando una EIB de acuerdo con el artículo 25 de la ley. Está obligado a emitir una factura completa u ordinaria, de acuerdo con el contenido que exige el artículo 6 del Reglamento de Facturación, si bien no se especificará el NIF a efectos de IVA atribuido por los Estados miembros del proveedor y del destinatario (no se exige en este caso tenerlo, ni estar incluido en el Registro de Operadores Intracomunitarios), y tampoco se hará mención a tipo impositivo (la operación está exenta en el territorio de aplicación del impuesto), y cuota repercutida (no la hay).

2. Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, fabricante de muebles, traslada mercancía desde la fábrica que tiene en Soria hasta París (Francia) donde tiene un establecimiento permanente.

   En este caso, de acuerdo con el artículo 9.3 de la LIVA el empresario realizada en el territorio de aplicación del impuesto una operación asimilada a entrega intracomunitaria o transferencia o autoconsumo intracomunitario, exento en virtud del artículo 25 de la ley. Deberá expedir una factura completa u ordinaria. En este caso deberá especificar el NIF a efectos de IVA suministrado por las Administraciones tributarias de España y de Francia, si bien no hará mención a tipo impositivo y cuota.

- Las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.Tres y Cinco de la LIVA (ventas a distancia y ventas de productos sujetos a impuestos especiales en las condiciones establecidas para las ventas a distancia) cuando, por aplicación de las reglas referidas en dicho precepto, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

EJEMPLO 23

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto se dedica a la venta de ordenadores teniendo una página web. Vende un ordenador a un particular establecido en Italia, remitiéndolo a este Estado miembro y siendo el coste del transporte por cuenta del empresario español. El precio de la operación es de 1.000 euros, IVA excluido, y se conoce que esta es la primera operación de venta a distancia realizada para destinatarios

.../...

.../...

italianos. El empresario español no ha ejercitado la opción de tributar por todas las operaciones que realice con Italia en dicho Estado miembro.

En este caso, la venta a distancia tributa en el territorio de aplicación del impuesto, y el empresario español está obligado a emitir una factura completa u ordinaria, repercutiendo el tipo impositivo del 21 %.

- Las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, cuando el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio, el sujeto pasivo del impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura sea expedida por este último con arreglo al artículo 5 del reglamento.
- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios del artículo 2.3 b) a') y b'). Tanto en este caso como en el anterior, el precepto se refiere a las reglas o normas de conflicto que hemos examinado anteriormente, previstas en el artículo 2.3.

EJEMPLO 24

1. Un empresario español dedicado a la traducción de libros, documentos, etc., tiene concertado con profesionales establecidos en todos los Estados miembros este servicio, de manera que cuando los destinatarios requieren al empresario español para que les preste un servicio de traducción, el empresario contrata a los profesionales establecidos en otros Estados miembros. Ha firmado con todos un documento por el cual la facturación a emitir por las operaciones realizadas por los profesionales para el empresario español será cumplida por este último.

   Las prestaciones de servicios realizadas por los profesionales establecidos en otros Estados miembros para el empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto se entienden localizadas en este último territorio (art. 69.Uno.1.º de la LIVA). El sujeto pasivo de estas operaciones, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA, es el empresario español destinatario. Como las facturas son expedidas por este último en nombre y por cuenta de los profesionales no establecidos, su expedición se efectuará a través de factura completa u ordinaria (en ella deberán hacerse constar los NIF a efectos de IVA atribuidos por las Administraciones tributarias de los Estados miembros del profesional y del destinatario, así como el tipo impositivo y la cuota repercutida).

.../...

.../...

2. Un profesional ingeniero establecido en el territorio de aplicación del impuesto, elabora un informe para un empresario establecido en Canadá.

   La obligación de emitir factura se ajusta en este caso al Reglamento de Facturación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.3 b) b'). Deberá emitirse factura completa u ordinaria, puesto que el artículo 4.4 impide la emisión de factura simplificada. No obstante, como la operación se entenderá localizada en Canadá no se hará constar tipo impositivo y cuota repercutida.

3. El profesional anterior emite otro informe para un empresario establecido en Bélgica, sin que este último haya asumido la obligación de expedir materialmente la factura.

   En este caso, dado que la expedición material de la factura corresponde al profesional español, nos encontramos ante un supuesto en el que resulta de aplicación el Reglamento de Facturación, de acuerdo con el artículo 2.3 b) a'), y el profesional deberá emitir factura completa u ordinaria. Deberá hacerse mención a los NIF a efectos de IVA atribuidos por España (del prestador del servicio) y por Bélgica (del destinatario), sin hacerse constar tipo impositivo y cuota (la operación tributará en Bélgica, donde se localiza de acuerdo con el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, correspondiendo al destinatario la declaración de la operación ante la Administración tributaria belga, por un precepto similar a nuestro artículo 84.Uno.2.º.

11.4. CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA POR EL DESTINATARIO O POR UN TERCERO

El artículo 224 de la Directiva 2006/112/CE permite la posibilidad de que el proveedor del bien o el prestador del servicio delegue la obligación de emitir factura al destinatario, obligación que también puede ser cumplida por un tercero.

La Ley 17/2012 modifica el artículo 164.Dos de la LIVA, con vigencia a partir de 1 de enero de 2013, para recoger estas previsiones, recogiendo la regla general de que la obligación de expedir y entregar factura por las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales se podrá cumplir por el cliente de los citados empresarios o profesionales o por un tercero, los cuales actuarán, en todo caso, en nombre y por cuenta del mismo.

El artículo 5 del Reglamento de Facturación mantiene esta posibilidad de emitir la factura por el destinatario o por un tercero, tal como se establecía en el precepto del mismo número del reglamento de 2003, manteniéndose que el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones en materia de facturación sigue recayendo en el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a su expedición (quien entrega el bien o presta el servicio).

En relación con la emisión de las facturas por el destinatario de la operación, las novedades son las siguientes, teniendo en cuenta tanto el precepto legal como el reglamentario:

- Se mantiene la condición de que exista un acuerdo previo entre el empresario o profesional que realiza las operaciones y el destinatario de estas, eliminándose la obligación de que esté «documentado por escrito». Se mantiene que deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones y en él deberán especificarse aquellas a las que se refiera (aludiendo por tanto a que en la generalidad de los casos se documentará por escrito).
- Cada factura deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. Ahora se señala que «este procedimiento se ajustará a lo que determinen las partes», eliminándose el plazo de 15 días para el que el empresario o profesional que ha realizado las operaciones acepte o rechace la factura expedida en su nombre por el destinatario. De esta forma, el procedimiento se fija por las partes de común acuerdo, existiendo libertad de pactos en el marco de las obligaciones que recoge el reglamento. De existir acuerdo escrito entre las partes, lo lógico será que este procedimiento se recoja en el acuerdo.
- Se mantiene la exigencia de remitir una copia al empresario o profesional que realizó la operación por parte del destinatario, así como la previsión de que las facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del empresario o profesional que realiza las operaciones que en ellas se documentan.

En relación con la posibilidad de emitir las facturas por un tercero, se mantienen las condiciones exigidas hasta ahora, de forma que no se exigen requisitos formales concretos.

Como requisito común a la expedición de facturas por el destinatario o por un tercero, se conserva la previsión, en el caso de que no esté establecido en la Unión Europea de acudir a la AEAT. No obstante, con anterioridad se requería la autorización de la AEAT, mientras que ahora solo se exige la comunicación a la AEAT de que la expedición de las facturas se realizará por el destinatario o por terceros no establecidos en la Unión Europea.

También se mantiene la previsión de que esta autorización no se requerirá cuando el destinatario o el tercero se encuentre establecido en Canarias, Ceuta o Melilla o en un país con el cual exista un instrumento jurídico relativo a la existencia mutua con un ámbito similar al previsto por la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo, y el Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre.

La disposición transitoria primera del reglamento prevé que no será necesaria una nueva comunicación expresa por parte del obligado tributario cuando la expedición por un tercero hubiera sido previamente autorizada por la AEAT o se hubiera iniciado el procedimiento de solicitud de autorización de acuerdo con el reglamento derogado. Las solicitudes de autorización en curso de tramitación se entenderán que son comunicaciones.

11.5. CONTENIDO DE LAS FACTURAS

La reforma operada en esta materia tiene como finalidad, según el legislador comunitario, hacer posible un mejor control del impuesto, tratar de forma más uniforme las entregas o prestaciones transfronterizas y las de ámbito nacional y contribuir a promover la facturación electrónica.

11.5.1. Factura completa u ordinaria

En el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE se regula el contenido mínimo de las facturas completas u ordinarias, que se ha trasladado al artículo 6 de nuestro reglamento, si bien la mención prevista en el artículo 226.7 bis de la Directiva no se ha recogido en nuestra norma interna, ya que el legislador no ha previsto la posibilidad de que el IVA sea exigible en el momento de recibirse el pago («devengo por criterio de caja»).

Al final de este análisis de la norma reglamentaria se recoge un cuadro comparativo del contenido de las facturas completas u ordinarias y simplificadas, donde se encuentran más exhaustivamente las menciones que deben recogerse. Ahora nos limitaremos a conocer las novedades, que son las siguientes:

- En cuanto al domicilio del destinatario [letra e) art. 6.1], se ha suprimido la excepción recogida en el reglamento derogado para no consignar el domicilio del destinatario si este era una persona física que no actuaba como empresario o profesional. Por tanto, a partir del 1 de enero de 2013 debe consignarse de manera obligatoria el domicilio del destinatario, aun cuando sea una persona física que no actúa como empresario o profesional.
- Subsiste la obligación de hacer constar que la operación que se documenta en una factura está exenta de IVA, con referencia a las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, o a los preceptos de la LIVA, o indicación de que la operación está exenta. En el supuesto de que estemos ante una operación no sujeta, desaparece la obligatoriedad de hacer constar esta circunstancia, por lo que tampoco deberá expresarse precepto alguno relativo a la no sujeción.

EJEMPLO 25

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto vende mercancía a otro empresario establecido en Holanda, transportándose a ese Estado miembro. Asimismo, presta un servicio de asesoramiento industrial a otro empresario establecido en

.../...

.../...

Bélgica. Todos los empresarios tienen NIF a efectos de IVA atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias.

La venta efectuada al empresario holandés es una entrega intracomunitaria de bienes exenta en virtud del artículo 25 de la LIVA. El empresario español deberá emitir factura en la que se hará constar esta circunstancia: bien con la mención «operación exenta», bien con referencia al artículo 25 de la LIVA o al artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE.

En cuanto a la segunda operación, se trata de una prestación de servicios intracomunitarias, localizándose en Bélgica, de acuerdo con el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA. Es una operación no sujeta en el territorio de aplicación del impuesto, no existiendo obligación de hacer referencia en la factura que emita el empresario español a esta circunstancia. No obstante, al localizarse esta operación en Bélgica el sujeto pasivo será el destinatario, por una regla análoga a nuestro artículo 84.Uno.2.º de la LIVA. Por ello, el empresario español deberá hacer constar en factura la mención «inversión del sujeto pasivo».

En ambas facturas se hará mención a los NIF atribuidos por las Administraciones tributarias. Podrá omitirse la información relativa a tipo impositivo, cuota tributaria y descripción de la operación en la forma expuesta en la letra f) del artículo 6.1, si bien en su lugar, mediante referencia a la cantidad o al alcance de los servicios suministrados y su naturaleza, se indicará el importe sujeto al impuesto de tales servicios.

- El reglamento actual recoge en el apartado 1 del artículo 6, en las letras k) a o), menciones que en el reglamento derogado se encontraban en otros apartados o preceptos. Así, se mantiene la obligatoriedad de incluir las menciones:

  – «Inversión del sujeto pasivo» en el caso de que el sujeto pasivo del IVA sea el adquirente o el destinatario de la operación (con anterioridad se exigía referencia a la norma).

  – «Régimen especial de las agencias de viaje» en caso de aplicación de este régimen especial.

  – «Régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte» o «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección» en caso de aplicar este régimen especial (en el reglamento derogado esta obligación y la anterior se recogían en el art. 14).

- En el supuesto de que la entrega de bienes o prestación de servicios esté sujeta a la inversión del sujeto pasivo y dicha entrega o prestación constituya además una operación exenta en el Estado miembro de imposición, las Notas explicativas de la Comisión indican que bastará con incluir la mención «inversión del sujeto pasivo» tal como figura en el artículo 226, apartado 11 bis de la Directiva 2006/112/CE.

- En el caso de que sea el adquirente o destinatario de la entrega o prestación quien expida la factura en lugar del proveedor o prestador, de conformidad con el artículo 5 del reglamento, se incluirá la mención «facturación por el destinatario» (no hay previsión alguna en este sentido para el caso de que la facturación se realice por un tercero).
- Ha desaparecido la mención a la condición de «copia» en el supuesto de que se emitan copias de las facturas. El reglamento prevé la existencia de copias, dado que tanto el artículo 6 como el 7 comienzan con la expresión «toda factura y sus copias»; no obstante se encarga también de ratificar el carácter de «original» o único de la factura emitida por el sujeto pasivo (el art. 14 recuerda que los empresarios y profesionales o sujetos pasivos solo podrán expedir un original de cada factura, como hacía también el art. 12 del reglamento derogado). Estas copias no constituyen documentos que justifiquen el derecho a la deducción. Todo ello sin perjuicio de que el proveedor o el prestador guarden una o varias «copias» y la matriz de la factura que expiden soporte la documentación realizada.
- Cuestión distinta a la anterior es que el proveedor o el prestador puedan emitir «duplicados» de las facturas (cuando en una misma operación concurran varios destinatarios, en cuyo caso debe consignarse en el original y en cada uno de los duplicados la porción de base imponible y de cuota repercutida a cada uno de ellos; o en los supuestos de pérdida del original por cualquier causa). Estos duplicados tienen la misma eficacia que los correspondientes documentos originales y por tanto son eficaces para ejercitar el derecho a la deducción. En cada uno de los ejemplares duplicados deberá hacerse constar la expresión «duplicado».
- En el supuesto previsto en el artículo 2.3 b) a') del reglamento, el obligado a expedir la factura podrá omitir la información relativa a la descripción de las operaciones, el tipo impositivo y la cuota tributaria [letras f), g) y h) del apartado 1 del art. 6]. Se trata de operaciones realizadas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, localizadas en otro Estado miembro, siendo sujeto pasivo el destinatario para quien se realice la operación y la factura es emitida por el proveedor o el prestador establecido. No obstante, en lugar de las anteriores menciones, mediante referencia a la cantidad o al alcance de los bienes o servicios suministrados y su naturaleza, se indicará en su lugar el importe sujeto al impuesto de tales bienes o servicios.

EJEMPLO 26

Un profesional dedicado a la asesoría jurídica, establecido en Huesca, presta un servicio de asesoramiento a un empresario establecido en Pau (Francia). Ambos tienen atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias el NIF a efectos del IVA.

.../...

.../...

La operación es una prestación de servicios localizada en Francia (art. 69.Uno.1.º de la LIVA). Como emite la factura el profesional español, se indicará NIF a efectos de IVA, pero podrá omitirse la información sobre descripción de las operaciones, tipo impositivo y cuota tributaria. No obstante, mediante referencia a la cantidad o al alcance de los servicios suministrados y su naturaleza, se indicará el importe sujeto al impuesto de tales servicios.

- Se eliminan las referencias a las operaciones triangulares. En el reglamento derogado se indicaba que los empresarios o profesionales que realizasen las entregas subsiguientes a las AIB a que se refiere el artículo 79.2 del RIVA debían indicar expresamente en las facturas correspondientes a dichas entregas que se trata de una operación triangular o en cadena de las contempladas en el artículo 26.Tres de la LIVA y consignar en ellas el número de identificación a efectos del IVA con el que realizan las referidas AIB y entregas interiores subsiguientes, así como el número de identificación a efectos del mencionado impuesto suministrado por el destinatario de la entrega subsiguiente. Desaparecen pues todas estas menciones, encontrándonos ante entregas interiores por las que se producirá la inversión del sujeto pasivo, puesto que para que resulte aplicable la exención del artículo 26.3 de la LIVA es necesario que quien efectúa la entrega interior no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Por ello, cuando menos, en la factura debería aparecer la mención «inversión del sujeto pasivo», de acuerdo bien con nuestra norma interna (si resulta de aplicación porque la factura la expide el comprador destinatario establecido) bien con la norma interna del Estado miembro del transmitente (que debería recoger una previsión análoga a la recogida por nuestro reglamento).
- También se ha suprimido la posibilidad que establecía el derogado artículo 6.7 del reglamento de 2003. Esto es, la opción de omitir algunas de las menciones que recoge el apartado 1 del artículo 6, previa autorización del Departamento de Gestión Tributaria, cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten la consignación de las menciones. Desaparece por tanto la posibilidad de acudir a la AEAT para reducir el contenido de la factura. Consecuencia de todo ello es que en la disposición transitoria primera del real decreto que aprueba el Reglamento de Facturación se establece que las autorizaciones concedidas con anterioridad por el Departamento de Gestión Tributaria perderán sus efectos el día 1 de enero de 2013, salvo las concedidas para la emisión de facturas que contuvieran, en todo caso, las siguientes menciones: fecha de expedición de la factura, identidad del obligado a su expedición, identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados y la cuota tributaria o los datos que permitan calcularla, que mantendrán su vigencia mientras no se revoquen expresamente.

- Finalmente, se elimina también la referencia a facturas que reflejen operaciones cuya contraprestación sea inferior a 100 euros. En este caso se permitía omitir los datos de identificación del destinatario. Esta circunstancia, no obstante, queda subsumida en las facturas simplificadas, que pueden expedirse en operaciones cuya contraprestación no exceda de 400 euros, IVA incluido.

11.5.2. Factura simplificada normal

En relación con la factura completa u ordinaria, la factura simplificada tiene un contenido menor. Como sabemos, esta última ha sustituido a los tiques, pudiendo señalarse que el contenido de la factura simplificada es menor que el de la ordinaria, pero mayor que el de los tiques Por ello podemos señalar que el contenido mínimo de una factura simplificada será el de una ordinaria, excluyendo los siguientes datos (o sustituyéndolos, en su caso):

- NIF a efectos de IVA atribuido por las Administraciones tributarias, bien del expedidor o del destinatario (ya se ha indicado que no puede emitirse factura simplificada para las operaciones del art. 4.4 del reglamento, relacionadas anteriormente).
- Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- Identificación del destinatario de las operaciones (nombre y apellidos, razón o denominación social completa).
- Descripción de las operaciones, con constancia de todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible. No obstante, en sustitución de esta mención, se exige ahora la identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.
- En cuanto al tipo impositivo aplicado, se exige hacerlo constar y, opcionalmente, también la expresión «IVA incluido».
- Cuota tributaria que, en su caso, se repercuta. Esto es, en la factura simplificada no existe obligación de hacer constar por separado el precio o contraprestación de la cuota repercutida.

Los demás elementos serán los que se han reflejado ya en las facturas ordinarias. Para una mejor comprensión, como anexo a estos comentarios figura un cuadro resumen sobre el contenido de las facturas. No obstante, es de advertir que, frente a los tiques, ahora en las facturas simplificadas deberá hacerse constar:

- Fecha de expedición, así como la de realización de las operaciones, en el caso de que sea distinta a la anterior.
- Resulta obligatorio consignar el tipo impositivo aplicado, pudiendo añadirse, además, la expresión «IVA incluido».

- Cuando una misma factura comprenda operaciones sujetas a diferentes tipos impositivos del IVA, deberá especificarse por separado, además, la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones.
- Deben recogerse las menciones «operación exenta de IVA» (o cita de los artículos de la ley o de la directiva aplicables), «inversión del sujeto pasivo», «facturación por el destinatario», «régimen especial de las agencias de viaje», «régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte», «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección».
- En el caso de facturas rectificativas, se hará referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada y de las especificaciones que se modifican.

11.5.3. Factura simplificada cualificada

Como se ha indicado la factura simplificada no constituye documento justificativo del derecho a la deducción, de acuerdo con el artículo 97 de la LIVA. A fin de que reúna esta cualidad, el artículo 7.2 del reglamento prevé la posibilidad de consignar unos datos adicionales. De hacerse mención a estos datos, el documento justificará el derecho a la deducción.

Ahora bien, el precepto hace referencia a que se harán constar cuando el destinatario sea un empresario o profesional y así lo exija al expedidor de la factura simplificada.

También deberán hacerse constar estos datos adicionales cuando el destinatario no sea un empresario o profesional, y así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria (apartado 3).

Los datos adicionales que deberán consignarse son los siguientes:

- NIF atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea.
- Domicilio del destinatario de las operaciones.
- Cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

11.5.4. Consignación de mayores o menores menciones en las facturas simplificadas

Se atribuye la facultad a la Administración tributaria, en el apartado 4 del artículo 7 del reglamento, para exigir en las facturas simplificadas un contenido mayor o menor en función de los parámetros que indica el precepto.

En el precepto se reflejan dos circunstancias que, apreciadas por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, pueden recomendar consignar mayores o menores menciones:

- Las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate.
- Las condiciones técnicas de expedición de las facturas simplificadas.

Se trata de una facultad atribuida al Departamento de Gestión y, dado que puede ejercitarse por iniciativa del órgano, se exige que los acuerdos que adopte sean objeto de la debida publicidad por parte de la AEAT.

En el supuesto de que exija la inclusión de menciones adicionales, en ningún caso podrá exigir más información que la prevista para las facturas completas u ordinarias.

Para el supuesto de que autorice la expedición de facturas simplificadas con menores datos, las menciones que podrán eliminarse son las siguientes:

- Número y, en su caso, serie.
- Fecha de realización de la operación o en la que se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.
- Tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, la expresión «IVA incluido».
- Contraprestación total. No obstante, cuando se autorice la omisión de este dato o del anterior, se hará constar la cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.
- Menciones referidas a exención, inversión del sujeto pasivo, facturación por destinatario, o regímenes especiales de las agencias de viajes, o de bienes usados, objetos de arte, o de antigüedades y objetos de colección.
- Los datos a que se refieren las facturas simplificadas cualificadas: NIF atribuido por las Administraciones tributarias española y del Estado miembro correspondiente, domicilio del destinatario y cuota tributaria.

11.6. MEDIOS DE EXPEDICIÓN DE LAS FACTURAS

11.6.1. Igualdad de trato entre facturas en papel y facturas electrónicas. Autenticidad, integridad y legibilidad

El legislador comunitario parte de equiparar la facturación en papel y electrónica. Así lo expone en los considerandos de la Directiva 2010/45/UE: «Dado que la facturación electrónica puede ayudar a las empresas a reducir costes y ser más competitivas, hay que revisar los requisitos actuales sobre IVA en materia de facturación electrónica con el fin de suprimir las cargas y obstáculos existentes. Procede aplicar el mismo trato a la facturación en papel y a la facturación electrónica y no

debe aumentar la carga administrativa sobre la facturación en papel». No obstante, como recuerda el legislador español en la exposición de motivos del Reglamento de Facturación, esta nueva regulación «supone un decidido impulso a la facturación electrónica, cumpliendo la finalidad marcada por la directiva comunitaria, bajo el principio de un mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica, como instrumento para reducir costes y hacer más competitivas a las empresas».

El artículo 164.Dos de la LIVA, en la redacción dada por la Ley 17/2012 (con vigencia a partir de 1 de enero de 2013) y el artículo 8 del Reglamento de Facturación recogen los dos principios generales que rigen esta materia:

- La expedición de facturas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta de aquel, podrá realizarse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento.
- La factura, en papel o electrónica, deberá garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde la fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación (con anterioridad se exigía que garantizase la fecha de expedición, consignación en libros y la adecuada conservación).

Debe recordarse que las reglas anteriores serán igualmente aplicables a quienes, sin ser sujetos pasivos del IVA, tengan sin embargo la condición de empresarios o profesionales a los efectos del mismo, con los requisitos, límites y condiciones que se determinan en el Reglamento de Facturación.

¿Qué se entiende por autenticidad del origen, integridad del contenido y legibilidad? En el reglamento, recogiéndose las previsiones de la directiva, se dispone:

A) Autenticidad del origen de la factura, en papel o electrónica: se entiende por ello la garantía de la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura. En las Notas explicativas de la directiva se señala que tanto el sujeto pasivo destinatario como el proveedor tienen la obligación de garantizar esta autenticidad del origen independientemente el uno del otro. Así, el proveedor debe poder garantizar que la factura ha sido expedida, en efecto, por él mismo o en su nombre y por su cuenta, pudiendo satisfacerse este requisito mediante el mantenimiento de un registro de la factura en los documentos contables; y en caso de facturación por el destinatario o por un tercero, se podrá demostrar mediante los justificantes correspondientes.

   En cuanto a la garantía por el destinatario, este debe poder garantizar que la factura recibida procede del proveedor del bien o servicio o del emisor de la factura. Para ello puede elegir entre dos alternativas:

   - Verificar si la información relativa a la identidad del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios indicada en una factura es correcta: si bien la identidad del proveedor debe indicarse siempre en la factura, ello no es sufi-

ciente por sí solo para garantizar la autenticidad del origen, y el destinatario debe garantizar que el proveedor ha realizado efectivamente la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a los que alude la factura. Para ello, podrá aplicar el destinatario cualquier control de gestión que cree una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega del bien o la prestación de servicios.

- Garantizar la identidad del emisor de la factura: por ejemplo, mediante la firma electrónica avanzada o EDI; aunque ello no afecta a la necesidad de que las facturas deben reflejar ante todo operaciones reales.

B) Integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica: por tal debe entenderse la garantía de que el contenido no ha sido modificado. De acuerdo con las Notas explicativas de la directiva, tanto el proveedor como el destinatario tienen esta obligación, y ambos pueden elegir el modo de cumplir dicha obligación independientemente el uno del otro, o podrán acordar garantizar que el contenido no ha sido modificado, por ejemplo, mediante determinadas tecnologías como EDI o sistemas avanzados de firma electrónica. El sujeto pasivo puede elegir si, para cumplir la obligación, aplica, por ejemplo, controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la operación, o tecnologías específicas.

   Este requisito de asegurar el contenido no afecta al formato de la factura electrónica. Siempre y cuando el contenido de la factura requerido en virtud de la Directiva sobre el IVA no haya sido modificado, el formato en el que se presente dicho contenido podrá ser convertido a otros formatos, teniendo en cuenta que «forma» hace referencia al tipo de factura (en papel o electrónica) y el «formato» se refiere a la presentación de la factura electrónica.

C) Legibilidad: el reglamento no define esta noción. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua nos recuerda que es la «cualidad de lo que es legible», y legible significa «que puede leerse». Según las Notas explicativas de la directiva, se entiende por legibilidad de una factura el hecho de que sea legible por personas, y esta característica deberá garantizarse hasta el final del periodo de conservación. Deberá presentarse en un estilo que permita leer claramente todo su contenido relativo al IVA, ya sea sobre papel o en un monitor, sin necesidad de llevar a cabo un examen o interpretación minuciosos. A este respecto, los mensajes EDI, los mensajes XML y otros mensajes estructurados en formato original no se consideran legibles por personas (tras un proceso de conversión sí pueden considerarse legibles por personas). En el caso de facturas electrónicas, esta condición se considerará cumplida si, previa solicitud, la factura se puede presentar dentro de un plazo razonable, sin demora, incluso tras un proceso de conversión, en forma legible por personas en un monitor o mediante impresión, debiendo disponerse, durante todo el periodo de conservación, de un visor adecuado y fiable compatible con el formato de las facturas electrónicas.

   En definitiva, para el supuesto de facturas electrónicas, y con vistas al cumplimiento de las obligaciones con la Hacienda Pública, se establece el mandato de que los

sujetos pasivos tengan los sistemas informáticos adecuados con el fin de hacer posible que la Administración tributaria tenga acceso a los datos o información guardada por el sujeto pasivo y pueda ser objeto de análisis.

11.6.2. Medios que garantizan la autenticidad y la integridad

Se establece en el artículo 8.3 del reglamento que la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, pueden garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. Tanto el proveedor como el destinatario pueden elegir libremente el modo de garantizar la autenticidad y la integridad, y este derecho de elección no puede ser restringido por un Estado miembro. El hecho de que se citen en el reglamento a continuación algunos procedimientos o tecnologías no puede ser óbice para el uso de otras tecnologías o procedimientos, siempre y cuando cumplan las condiciones de garantizar lo que venimos señalando.

En particular, pueden garantizarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. Estos controles deberán permitir crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

Varios son los conceptos a los que alude el precepto. En primer lugar, «control de gestión». De acuerdo con las Notas explicativas de la directiva, es un concepto amplio, el proceso creado, aplicado y mantenido al día por las personas responsables (dirección, personal, propietarios) para ofrecer garantías razonables respecto a los informes de carácter financiero, contable y reglamentario y al cumplimiento con los requisitos legales. En concreto debe interpretarse como el proceso por el cual un sujeto pasivo ha creado, aplicado y mantenido al día un nivel razonable de garantía de la identidad del proveedor del bien o servicio o del emisor de la factura (autenticidad del origen), del hecho de que el contenido relativo al IVA no ha sido modificado (integridad del contenido) y de la legibilidad de la factura desde el momento de su expedición hasta el final del periodo de conservación.

Estos controles de gestión deben adecuarse al tamaño, la actividad y el tipo de sujeto pasivo y tener en cuenta el número y el valor de las operaciones, así como el número y el tipo de proveedores de bienes o prestadores de servicios y destinatarios; u otros factores.

EJEMPLO 27

Según las Notas explicativas de la directiva, un ejemplo de control de gestión es la verificación de la correspondencia de los justificantes. La importancia concedida a los justificantes estará en función de factores como, por ejemplo, el grado de independencia del

.../...

.../...

emisor de los justificantes con respecto al sujeto pasivo y la importancia atribuida a dichos documentos en el proceso contable. Un aspecto importante de este tipo de controles de gestión reside en que, a efectos de su comprobación, la factura se considera un documento que forma parte del proceso de gestión y contable y no un documento independiente.

Es importante recordar que las facturas, ya sean en papel o formato electrónico, constituyen, por regla general, un solo documento dentro de una serie de documentos (por ejemplo, orden de compra, contrato, documento de transporte, requerimiento de pago, etc.), todos ellos relacionados con una operación la cual documentan.

En el caso del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios se podría verificar la correspondencia de la factura con una orden de compra, los documentos de transporte y la recepción del pago. En el caso del destinatario, se podría verificar la correspondencia de la factura con la orden de compra autorizada (aviso de confirmación de compra), el albarán de entrega, la notificación de pago y de envío. No obstante, son solo algunos ejemplos típicos de documentos que pueden estar disponibles en una empresa; es perfectamente posible verificar la correspondencia de otros muchos documentos con la factura.

El segundo concepto al que se alude es el de «pista de auditoría fiable». Según las Notas explicativas de la directiva, puede describirse como el flujo documentado de una operación desde que se inicia (siendo un ejemplo de documento fuente una orden de compra), hasta que finaliza (por ejemplo mediante el registro final en las cuentas anuales) y viceversa, interrelacionando los distintos documentos del proceso. Una pista de auditoría incluye documentos fuente, operaciones procesadas y referencias al vínculo entre ambos.

Una pista de auditoría puede considerarse fiable cuando el vínculo entre los justificantes y las operaciones procesadas se puede seguir con facilidad (se dispone de suficientes detalles para vincular los documentos), se atiene a los procedimientos definidos y refleja los procesos que realmente han ocurrido.

EJEMPLO 28

De acuerdo con las Notas explicativas, este objetivo se puede alcanzar, por ejemplo, mediante documentos de terceros, tales como extractos de cuenta bancarios, documentos del destinatario o del proveedor de los bienes o prestador de los servicios (documentos de la contraparte) y controles internos, tales como la separación de tareas.

A los efectos del VA, una pista de auditoría debe ofrecer un vínculo comprobable entre una factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que permita verificar si la factura correspondiente refleja la efectiva ejecución de la operación; siendo el sujeto pasivo quien puede determinar, a su discreción, el método para demostrar el vínculo entre una factura y la entrega del bien o prestación del servicio.

EJEMPLO 29

Señalan las Notas explicativas que una pista de auditoría, por ejemplo, podría incluir distintos documentos, tales como una orden de compra, documentos de transporte y la propia factura, con la documentación que permita comprobar que dichos documentos se corresponden o con la simple indicación del hecho de que los tres documentos efectivamente se corresponden.

Al igual que los controles de gestión, la pista de auditoría fiable debe adecuarse al tamaño, la actividad y el tipo de sujeto pasivo y tener en cuenta el número y el valor de las operaciones, así como el número y el tipo de proveedores de bienes o prestadores de servicios y destinatarios; debiendo tenerse en cuenta otros factores cuando proceda.

Indudablemente el legislador comunitario pretende con esta regulación evitar posibles abusos o fraudes, asegurando tanto la declaración correcta de las operaciones por el sujeto pasivo, como el que las facturas sean soporte de la realidad que sustentan. Ello lleva a plantear varias cuestiones. En relación con la igualdad de trato entre la factura en papel y electrónica, dada la regulación de esta última, pueden existir algunas diferencias, como seguidamente se expondrá que pudiera favorecer la emisión por este último formato. De otra parte, tanto el emisor como el receptor, en el supuesto de ser ambos empresarios o profesionales, deben cumplir con las obligaciones de información frente a la Administración tributaria, lo que hace que esta pueda contrastar los datos recibidos de uno y otro para su control. La cuestión es si este Reglamento de Facturación introduce algunas obligaciones formales adicionales, cuyo cumplimiento puede ser comprobado por la Administración tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación a fin de acreditar la veracidad de los datos que se han hecho constar en las facturas, esto es, la acreditación de la realidad de las operaciones. En este sentido, deben interpretarse estas normas como procedimientos o medios de prueba a disposición del sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública, quien, con las facultades que le otorga la Ley General Tributaria (LGT), tiene la obligación de acreditar los hechos imputados al obligado tributario. En este marco, la teoría de la carga de la prueba elaborada por la jurisprudencia del TS puede hacer recaer esta sobre el obligado tributario quien tendrá la posibilidad de hacer valer estos procedimientos que ahora examinamos.

11.7. FACTURA ELECTRÓNICA

11.7.1. Factura electrónica. Concepto

Una de las novedades más importantes que incluye este Reglamento de Facturación es la inclusión de un concepto de factura electrónica basado en que la expedición y recepción deben efectuarse en este formato. De acuerdo con el artículo 9.1, se entiende por factura electrónica aquella factura que se ajusta a lo establecido en el reglamento y ha sido expedida y recibida en formato electrónico.

Tres son pues las condiciones exigidas: toda factura electrónica, exactamente igual que una factura en papel, debe contener los elementos requeridos en virtud de la norma reglamentaria. En segundo lugar, la expedición debe efectuarse en formato electrónico. Finalmente se exige también que la recepción por el destinatario se efectúe en este formato.

De acuerdo con las Notas explicativas de la directiva, cada sujeto pasivo puede elegir el formato de la factura, si bien no todas las facturas emitidas en formato electrónico se pueden considerar «factura electrónica». El tipo de formato electrónico de la factura no es relevante, sino únicamente el hecho de que la factura presente un formato electrónico cuando sea expedida y recibida.

EJEMPLO 30

De acuerdo con las Notas explicativas de la directiva:

A) Cabe citar entre las posibles opciones que el sujeto pasivo puede elegir, las facturas en forma de mensajes estructurados (por ejemplo, XML) u otros tipos de formatos electrónicos (como mensaje de correo electrónico con archivo PDF anexo o un fax en formato electrónico, no en formato papel).

B) Las facturas emitidas en forma electrónico, por ejemplo mediante *software* de contabilidad o de procesamiento de textos, que hayan sido enviadas y recibidas en papel no son facturas electrónicas.

C) Es posible enviar y recibir facturas electrónicas en un formato y posteriormente convertirlas a otro formato.

Una factura se considera expedida cuando el proveedor o un tercero que actúa por su cuenta, o el destinatario en caso de facturación por el destinatario, pone a disposición la factura de modo que pueda ser recibida por el destinatario.

EJEMPLO 31

De acuerdo con las Notas explicativas de la directiva, esto puede significar que la factura electrónica se transmite directamente al destinatario, por ejemplo a través de un correo electrónico o un enlace seguro, o indirectamente, por ejemplo mediante uno o varios proveedores de servicios, o que se pone a disposición del destinatario, o se le permite acceder a ella a través de un portal en internet o cualquier otro método.

Debe recordarse la importancia de fijar la fecha en la que la factura se considera expedida, a fin de verificar el cumplimiento por parte del proveedor de la obligación de expedir la factura dentro del periodo requerido para ello, y del receptor de la obligación de conservar las facturas.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que se mantienen vigentes, en tanto no contradigan lo dispuesto en el Reglamento de Facturación, la normativa existente en materia de facturación electrónica, así como la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática.

11.7.2. Aceptación por el destinatario

En el artículo 9.2 del reglamento se condiciona la expedición de la factura electrónica a que el destinatario haya dado su consentimiento.

Se pretende con ello que el proveedor del bien o el prestador del servicio no imponga el uso de la factura electrónica, exigiendo para ello la norma reglamentaria la aceptación por el destinatario; por lo que deberían evitarse posibles situaciones de abuso por parte de aquellos sujetos pasivos en una posición de supremacía en relación, esencialmente, con consumidores finales. El precepto pretende evitar estas situaciones, debiendo, en última instancia, exigirse el acuerdo entre las partes.

Así, las Notas explicativas de la directiva indican que la mención específica de que se exija la aceptación por el destinatario tiene su justificación en los requisitos técnicos necesarios para recibir una factura electrónica o en la capacidad del destinatario de garantizar la autenticidad, la integridad y la legibilidad, para lo cual podría ser necesario disponer las medidas adecuadas, circunstancia que no se da en el caso de facturas en papel.

EJEMPLO 32

Se indica en las Notas explicativas de la directiva que, puesto que se da el mismo trato a la facturación en papel y la facturación electrónica, para concretar la aceptación de una

.../...

.../...

factura electrónica por el destinatario se pueden aplicar criterios similares a los que se aplican para la aceptación de una factura en papel: entre otros, cualquier aceptación por escrito, ya sea formal o no, o el acuerdo tácito mediante, por ejemplo, el procesamiento o el pago de la factura recibida.

Como señala el Informe de la DGT de 16 de enero de 2013 (página web de la AEAT) «sobre la forma en que el destinatario de la factura electrónica debe prestar su consentimiento», la aceptación por el destinatario se configura como un requisito necesario.

Si bien la directiva o el reglamento no establecen la forma en que debe producirse esta aceptación, y habiendo quedado superada la necesidad de que el consentimiento se realice de forma expresa y se formalice en un documento escrito, la DGT acepta, al igual que la Comisión en las Notas explicativas, que la aceptación pueda ser expresa o tácita.

Ahora bien, ello no elimina la necesidad de que el destinatario disponga de los conocimientos y equipos necesarios para la recepción de la factura electrónica y, por ello, se precisa que esta aceptación (expresa o tácita) constituya un consentimiento informado, «pues necesariamente aquel que estuviera recibiendo las facturas en papel deberá haber tenido que ser previamente informado por ese mismo medio por parte del expedidor de que, a partir de la fecha en que quede constancia de su aceptación, se procederá a la remisión de facturas en formato electrónico». Añade el Informe que «el consentimiento informado deberá precisar la forma en que una vez aceptado se procederá a recibir la factura electrónica, así como, la posibilidad de que el destinatario, que haya dado su consentimiento expreso o tácito pueda revocarlo y la forma en que podrá realizarse esa revocación», no siendo «suficiente que el expedidor conozca o solicite una dirección electrónica del destinatario de la factura, o la mera información al mismo de la posibilidad de acceder y recepcionar su factura a través de un portal o buzón electrónico desde el que con conexión a internet pueda descargar o consultar la factura».

EJEMPLO 33

Para la DGT es necesaria la constancia expresa o tácita de que el destinatario ha dado su consentimiento informado a la factura electrónica. La constancia expresa, por ejemplo, mediante la remisión expresa de la aceptación o, en su caso, de la no aceptación de la factura electrónica. La constancia tácita, por ejemplo, mediante la constatación de que el destinatario ha accedido a la página web o portal electrónico del expedidor en el que se ponen a su disposición las facturas electrónicas y no ha comunicado su rechazo a la recepción de las facturas electrónicas.

En cuanto a la revocación, debe ser siempre posible, y su comunicación deberá poder realizarse en papel o por medios electrónicos, si bien la DGT indica que «preferentemente a través del medio en el que el destinatario viene recibiendo las facturas electrónicas». El legislador recuerda en la Orden EHA/962/2007, que en el supuesto de que el destinatario comunique el deseo de recibir las facturas en papel, el proveedor debe respetar el derecho de aquel y proceder en el sentido solicitado a partir de la recepción del comunicado por el que se revoca la aceptación.

11.7.3. Autenticidad e integridad de la factura electrónica

Se recogen en el artículo 10 unas previsiones específicas para las facturas electrónicas en relación con estas dos condiciones que deben ser exigidas a todo tipo de facturas.

Debe indicarse en primer lugar que, como se ha hecho constar anteriormente, la autenticidad del origen de la factura electrónica y la integridad de su contenido pueden garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, teniendo el sujeto pasivo la libertad de diseñar el procedimiento o el medio que acredite estas condiciones. En segundo lugar, podrán acreditarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo que permitan crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta. Esto es, lo expuesto al examinar el artículo 8 es válido para la facturación electrónica. Se pretende con ello ampliar el conjunto de opciones que tiene el empresario o profesional para implantar un sistema de facturación electrónica sin que por ello deba aplicar una tecnología o un sistema electrónico determinado.

Ahora bien, el legislador comunitario y también el interno permiten que estas condiciones queden garantizadas mediante alguna de las tres formas siguientes (teniendo en cuenta que las dos primeras ya existían, siendo la novedad más importante el tercero de los medios que el art. 10.1 considera válido):

A) Mediante una firma electrónica avanzada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 de la Directiva 1999/93 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica, basada, bien en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmar, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 y 10 del artículo 2 de la citada directiva, o bien, en un certificado reconocido, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 2 de la mencionada directiva (esta última posibilidad no se recogía en la normativa anterior sobre facturación electrónica).

B) Mediante un intercambio electrónico de datos (EDI), tal como se define en el artículo 2 del anexo I de la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos, cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos.

Este EDI se basa en el citado acuerdo, y puede hacer referencia a cualquier formato estandarizado. No hace referencia únicamente a EDIFACT, que es solo un ejemplo de dichos formatos.

C) Mediante otros medios que los interesados hayan comunicado a la AEAT con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma. Como se ha hecho constar, el conjunto de posibilidades ofrecidas por los artículos 8 y 10, debe indicarse que se permite al sujeto pasivo la implantación de la factura electrónica sin que se precise la validación del sistema por la AEAT, siempre y cuando el sujeto pasivo pueda acreditar las condiciones que requiere el reglamento (autenticidad, integridad y legibilidad) sobre la base de cualquier medio de prueba admitido en Derecho. La implantación de nuevos sistemas de facturación electrónica puede llevar a que los sistemas más utilizados sean los previstos en las dos letras anteriores, que son los vigentes actualmente y, por tanto, conocidos por el conjunto de empresarios o profesionales. Como señalan las Notas explicativas de la directiva, las dos opciones primeras [letras a y b)] no son sino ejemplos de tecnologías de facturación electrónica que permiten garantizar las condiciones de autenticidad e integridad, pero si las facturas electrónicas no reúnen las condiciones para acogerse a los mismos, aún así podrían cumplir los requisitos en materia de controles de gestión que hemos expuesto en el artículo 8 del reglamento y satisfacer las condiciones de autenticidad e integridad mediante una tecnología (incluidos, por ejemplo, los sistemas avanzados de firma electrónica no basados en un certificado reconocido) o un procedimiento alternativo.

   No obstante, la previsión contenida en esta letra c) puede hacer llevar a estos a solicitar de la Administración tributaria la validación de nuevos sistemas de implantación de facturación electrónica, puesto que además de garantizar las condiciones de autenticidad e integridad, se recibe con carácter previo a la expedición de facturas electrónicas el visto bueno de los órganos tributarios. Este último sistema exigía con anterioridad la autorización de la AEAT, mientras que ahora se prevé la comunicación a este organismo, si bien, a diferencia del proyecto de reglamento, ahora se exige que el medio propuesto por el interesado debe ser validado por la AEAT.

11.8. PLAZO PARA LA EXPEDICIÓN DE LAS FACTURAS

Si bien la regla general para expedir facturas se ha mantenido, en el artículo 11 se introducen importantes novedades en relación con el plazo para su expedición cuando el destinatario es un empresario o profesional. Estas novedades han sido consecuencia de las nuevas reglas sobre el devengo que se han introducido en el artículo 75 de la LIVA en relación con las operaciones intracomunitarias de bienes. El legislador comunitario, como se ha señalado al examinarlas anteriormente, pretende la armonización entre los Estados miembros, esencialmente a la hora de establecer la comunicación o información de las operaciones intracomunitarias realizadas en cada periodo de declaración. Resulta esencial para ello el establecimiento de un mismo plazo de expedición de facturas para este tipo de operaciones en el conjunto de la Unión Europea. Nuestro

legislador interno recoge esta previsión y la extiende al conjunto de operaciones realizadas por el sujeto pasivo, a fin de dar mayor uniformidad al cumplimiento de la obligación de expedir factura y facilitar la simplificación de las reglas en esta materia.

Se dispone en el artículo 222 de la Directiva 2006/112/CE que el plazo de expedición de las facturas concluye el día 15 del mes siguiente al del devengo en las EIB y en las prestaciones de servicios cuyo destinatarios sea deudor del IVA por ser prestaciones de servicios intracomunitarias en las que se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo. El legislador comunitario permite a los Estados miembros imponer plazos diferentes para la expedición de facturas en supuestos distintos a los anteriores. Como se ha indicado, el legislador nacional ha optado por establecer un plazo análogo para el conjunto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, simplificando así la gestión del impuesto.

Es de advertir que se ha suprimido en apartado 2 del artículo 9 del reglamento de 2003, en el que se disponía que las operaciones se entendían realizadas en la fecha en que se hubiera producido el devengo del impuesto correspondiente a las citadas operaciones. Su eliminación no supone cambio alguno, ya que las operaciones sujetas al impuesto se producen de acuerdo con las reglas que sobre el devengo fija la LIVA.

Veamos pues los plazos de expedición de factura, en función de la condición del destinatario o de la naturaleza de las operaciones intracomunitarias.

11.8.1. Operaciones cuyo destinatario no es empresario o profesional

Como se ha indicado, se mantiene la regla general de expedición de factura, que resulta aplicable a cualquier destinatario que no actúa en la condición de empresario o profesional, como son los consumidores finales.

En este caso, las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.

Se ha aclarado ahora la fecha de expedición de la factura, puesto que la norma anterior introducía alguna duda, resuelta por la doctrina administrativa, puesto que establecía que «en todo caso» las facturas debían expedirse antes del «día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones»; interpretando la doctrina que esta referencia no resultaba aplicable al supuesto que ahora examinamos, sino exclusivamente para destinatarios empresarios o profesionales. El nuevo precepto reglamentario ha eliminado la referencia que estamos comentando.

11.8.2. Operaciones cuyos destinatarios son empresarios o profesionales

Se introduce una importante novedad en la materia en el Reglamento de Facturación. Recordemos que con el reglamento derogado, se debían emitir las facturas antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del IVA en el curso del cual se hubieran realizado las operaciones.

En el actual artículo 11.1 se dispone que cuando el destinatario de la operación es un empresario o profesional que actúa como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA correspondiente a la citada operación.

Hay pues una notable divergencia entre una y otra norma en la determinación del plazo temporal de emisión de la factura que puede suponer que la factura pueda emitirse en un plazo superior al mes, o deba emitirse en plazo inferior. Así, en relación con las operaciones cuyo devengo se produce en la primera quincena del mes, tendrán de plazo para emitir hasta el día 15 del mes siguiente, por lo que el plazo será de un mes más los días que falten hasta completar la quincena del mes en que se produce el devengo. Por el contrario, las operaciones cuyo devengo se produce en la segunda quincena del mes, el plazo será inferior a un mes, puesto que también deberán emitirse hasta el día 15 del mes siguiente.

Con la anterior normativa, en el supuesto de que el sujeto pasivo presentase autoliquidaciones trimestrales, siempre tenía un plazo de un mes desde la fecha del devengo para emitir factura, y solo el plazo era inferior respecto de las operaciones cuyo devengo se producía en la última quincena del trimestre. Ahora, esa minoración del plazo, ya se presenten declaraciones trimestrales o mensuales, se produce en todo caso en la segunda quincena de cada mes natural, puesto que el plazo de emisión de la factura concluye el día 15 del mes siguiente.

EJEMPLO 34

A) En una operación realizada el 1 de marzo tendremos de plazo para emitir la factura hasta el día 15 de abril.

B) Si la operación se realiza el 31 de marzo, el plazo de emisión de la factura también concluirá el 15 de abril.

C) Respecto de una operación realizada el 1 de abril, el plazo para emitir la factura concluirá el 15 de mayo.

D) Cuando la operación se realice el 30 de abril, el plazo de emisión de la factura concluirá el 15 de mayo.

11.8.3. Facturación de las entregas intracomunitarias de bienes

En el artículo 11.2 se establece el plazo general de emisión de las facturas correspondientes a EIB.

Se indica que es el general, puesto que para unas EIB, las definidas en el artículo 75.Uno.7.º, párrafo tercero de la LIVA, el plazo de emisión de las facturas será el señalado en el epígrafe ante-

rior. Se trata de suministros que constituyan EIB del artículo 25.Uno y Tres, y no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural, en cuyo caso el devengo del IVA se produce el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

EJEMPLO 35

Una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto suministra hortalizas y verduras a un empresario establecido en Francia, para la producción de productos alimenticios. Se ha pactado que se facturará por trimestres naturales vencidos. Ambos empresarios tienen atribuido NIF a efectos de IVA por sus respectivas Administraciones tributarias, y los bienes son transportados desde La Rioja hasta Burdeos (Francia).

Solución

El devengo de estas EIB se producirá el último día de cada mes por las entregas que se hayan producido en cada uno de estos periodos. La factura deberá emitirse hasta el día 15 del mes siguiente. Como la base imponible se fijará proporcionalmente, en la facturación a realizar por el último mes de cada trimestre (cuya factura deberá emitirse hasta el día 15 del mes natural siguiente al trimestre) se regularizarán las operaciones del trimestre, concretando de manera definitiva la base imponible, de acuerdo con las reglas establecidas en los artículos 78 y 79 de la LIVA.

Por tanto, la regla especial contenida en el artículo 11.2 del reglamento se refiere al resto de las EIB, excluidas las que acabamos de citar; cuya facturación deberá emitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.

Se trata de las EIB cuya regla de devengo se recoge en el artículo 75.Uno.8.º de la LIVA. Como se ha analizado con anterioridad en las EIB comprendidas en el artículo 25 de la LIVA, distintas de las recogidas en el número 7.º del mismo precepto, el devengo se produce el día 15 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente. No obstante, si con anterioridad a la citada fecha se expide factura por dichas operaciones, el devengo tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

En definitiva, de acuerdo con el artículo 11.2 del Reglamento de Facturación se identifica devengo con la fecha de expedición de la factura, siendo esta la novedad más importante; de manera que el sujeto pasivo que efectúa la EIB tiene la opción de declarar la operación en el periodo mensual

en el que se inicia la expedición o el transporte, o en el siguiente, lo que puede tener trascendencia a la hora de cumplimentar tanto el modelo de declaración informativo 349 de operaciones intracomunitarias, como incluso en la autoliquidación modelo 303, esencialmente si se presenta mensualmente.

EJEMPLO 36

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto transmite ordenadores a otro empresario establecido en Dinamarca. La expedición o transporte desde Cuenca a Dinamarca se ha iniciado el 1 de marzo. Ambos empresarios tienen atribuido NIF a efectos de IVA por sus respectivas Administraciones tributarias.

Solución

Nos encontramos ante una EIB cuyo devengo se hace coincidir con la fecha de emisión de la factura. Así, el empresario español podrá expedir la factura como máximo el día 15 de abril, produciéndose el devengo en esa fecha, en cuyo caso declarará la operación en la declaración-liquidación correspondiente al mes de abril (a presentar hasta el 20 de mayo), o emitir factura en cualquiera de los días comprendidos entre el 1 de marzo y el 14 de abril, teniendo lugar el devengo de la operación en la fecha de emisión de la factura. Si la emite hasta el 31 de marzo, incluirá la operación en la declaración-liquidación correspondiente al mes de marzo (a presentar hasta el día 20 de abril), mientras que si la emite del 1 al 14 de abril, lo hará en la del mes de abril.

11.9. FACTURAS RECAPITULATIVAS

El legislador, en el artículo 13 del Reglamento de Facturación, mantiene la opción del empresario o profesional para emitir facturas recapitulativas, incluyendo operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que las mismas se hayan efectuado dentro del mismo mes natural.

No obstante, de acuerdo con las reglas de expedición de las facturas que se acaban de exponer, modifica también este plazo respecto de las facturas recapitulativas, a fin de armonizar el plazo de emisión de todas las facturas.

De esta forma, cuando se emita una factura recapitulativa:

- Si el destinatario es empresario o profesional, deberá emitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en el curso del cual se han realizado las operaciones.

- En otro caso, deberán ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas.

11.10. FACTURAS RECTIFICATIVAS

11.10.1. Supuestos de expedición. Sustitución o canje de facturas rectificadas

En el actual artículo 15 del Reglamento de Facturación se mantienen los mismos supuestos de expedición que figuraban en el artículo 13 del reglamento de 2003:

- Cuando la factura original (ordinaria o completa y simplificada) no cumpla alguno de los requisitos establecidos en los artículos 6 y 7 del reglamento.
- Cuando las cuotas impositivas repercutidas se hayan determinado incorrectamente.
- Cuando se hayan producido las circunstancias que, conforme al artículo 80 de la LIVA, den lugar a la modificación de la base imponible.

No obstante, ahora se hace referencia, en el primero de los supuestos que ello se producirá sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 del artículo 15 del reglamento. En este apartado se recogen las previsiones del anterior artículo 13.6 del reglamento de 2003, si bien se añade la posibilidad de canje de facturas simplificas por facturas ordinarias o completas.

El apartado 6 nos recuerda que únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas que se han expuesto. Añade que, no obstante, «las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumpliesen los requisitos establecidos en el artículo 7.1», que regula el contenido de este tipo de facturas. Esto es, la factura ordinaria o completa que sustituya a la simplificada no tendrá el carácter de rectificativa.

Hemos de recordar que el reglamento de 2003 no establecía la posibilidad de canje de documentos sustitutivos por facturas, si bien la DGT había admitido tal posibilidad en relación con el canje de tiques o documentos sustitutivos por facturas [entre otras, Consultas V1887/2007 de 12 de septiembre (NFC027473) y V1942/2009 de 4 de septiembre (NFC035522)].

Hemos de distinguir este supuesto del que sucede cuando se solicita de un determinado proveedor la expedición de una factura compresiva de varias operaciones efectuadas con anterioridad y previamente documentadas mediante los correspondientes tiques. En este caso, los plazos para la expedición de dichas facturas son los regulados en el artículo 13 del Reglamento de Facturación, ya que, en definitiva, la naturaleza de dichas facturas se corresponde, esencialmente, con la finalidad de las facturas recapitulativas, reguladas en dicho precepto. Como señala la DGT «este

tipo de facturas, muy extendidas entre los operadores económicos, cumplen con el objetivo de agilizar y simplificar los procesos de facturación respetando los elementos básicos del impuesto (devengo, etc.) y, en la práctica, la facturación limitada al periodo del mes natural, se sustenta en la emisión de otros documentos (albaranes, etc.) y también, en su caso, tiques, expedidos, generalmente, cuando el cobro de las operaciones se efectúa al contado».

Distinto del caso anterior es el contemplado en el precepto que ahora examinamos. Se trata del supuesto en el que realizada una determinada operación, bien por error o porque el destinatario empresario o profesional no demanda en ese momento la expedición de la correspondiente factura, con posterioridad a la expedición de la correspondiente factura simplificada, solicita la expedición de una factura ordinaria o completa que reúna los requisitos contenidos en el artículo 6.1 del Reglamento de Facturación. Este no es un supuesto de expedición de una factura recapitulativa, puesto que en la factura cuya expedición se demanda por el cliente no se comprenden varias operaciones realizadas en un determinado periodo y, por tanto, los plazos para la expedición de estas facturas no son los regulados en el artículo 13 del Reglamento de Facturación. Tampoco se trata de facturas rectificativas, pues dicho supuesto de obligación de expedición no se encuentra contenido entre los enunciados en el artículo 15.1 y 2. En el supuesto citado, con la expedición de la correspondiente factura se trata de dar cumplimiento a la obligación de expedir factura, cuyos casos se enuncian en el artículo 2.2.

Hay que señalar que el artículo 15.6 no regula el plazo para la expedición de este tipo de facturas ordinarias o completas, expedidas en lugar de las facturas simplificadas expedidas con anterioridad. No obstante, el TEAC [entre otras en Resolución de 19 de junio de 2002, RG 1890/1999 (NFJ012538)] tiene declarado que ante la falta de un plazo específico para instar del sujeto pasivo la expedición de la correspondiente factura, que es distinto de los plazos que tiene para su remisión, el plazo para reclamar la misma debe ponerse en correspondencia, en función de la finalidad que se pretende, con la posesión de las facturas, es decir, ejercitar el derecho a la deducción, y puesto que el plazo de deducción es de cuatro años, ese será el plazo para instar la expedición de la referida factura, no expedida o que, expedida, no llegó a su destinatario. En definitiva, el plazo para reclamar del proveedor la expedición de una factura completa u ordinaria conforme a derecho, cuando con anterioridad dicho proveedor procedió a expedir una factura simplificada, es el correspondiente al plazo de cuatro años que el destinatario de la factura dispone para ejercitar el derecho a la deducción de las correspondientes cuotas soportadas.

EJEMPLO 37

Un empresario ha solicitado de otro empresario, ambos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, una prestación de servicios de transporte, por importe de 2.000 euros, IVA excluido, que se ha realizado el 1 de abril de este ejercicio. El prestador del servicio

.../...

.../...

emite factura simplificada con el contenido previsto en el artículo 7.1 del Reglamento de Facturación (esto es, no se hace referencia a los datos del destinatario). El destinatario de la operación recibe esta factura simplificada.

Solución

La factura simplificada recibida por el destinatario no es documento justificativo del derecho a deducir. En el supuesto de que lo haga, habrá incumplido las condiciones exigidas en el artículo 97 de la LIVA para ejercitar el derecho a la deducción.

Sin embargo puede instar del prestador del servicio la emisión o canje de la factura rectificativa por una factura ordinaria o completa. El plazo que tiene para solicitar esta sustitución o canje es de cuatro años a partir del 1 de abril de este ejercicio. En tanto no tenga la factura completa u ordinaria (que no tiene la consideración de factura rectificativa) no podrá ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

En relación también con esta materia, aun cuando el reglamento no prevea el supuesto, debe advertirse que en el supuesto de que una factura rectificativa deba ser objeto de otra rectificación, esta última hará referencia a la factura rectificativa anterior, y no a la factura ordinaria o simplificada originaria [así lo ha puesto de manifiesto también la DGT, entre otras en Consulta V0299/2005 de 25 de febrero (NFC020511)].

11.10.2. Naturaleza de la factura rectificativa

Como se indicó al comentar el artículo 4 del reglamento, entre los supuestos de expedición de factura simplificada se encuentra precisamente el de la emisión de facturas rectificativas. En una primera interpretación lógica del precepto, ello supone que cualquier factura, ordinaria o simplificada puede ser objeto de rectificación a través de una factura simplificada. No obstante, debe advertir que, en todo caso, en esta deberán hacerse constar los datos que figuran en el artículo 7.2, esto es, los datos identificativos del destinatario empresario o profesional, puesto que en otro caso no tendrá la condición de documento justificativo del derecho a la deducción.

Ahora bien, en el artículo 6.1 a) 2.º, al establecer el contenido de las facturas ordinarias, se exige que las facturas ordinarias rectificativas deberán emitirse en serie específica de forma obligatoria. Los artículos 219 y 220 bis de la Directiva 2006/112/CE parecen recoger esta posibilidad, si bien con una redacción que puede llevar a cierta confusión, que también queda reflejada en nuestra norma interna. Sería deseable que la DGT se pronunciase sobre la posible incompatibilidad de los preceptos del reglamento o cuando menos, como se instrumenta la relación entre ambos (arts. 4.1 y 6.1). No creemos así que pueda expedirse una factura simplificada rectificati-

va en aquellos supuestos en que tampoco podría expedirse una factura simplificada normal. En estos casos, en que la operación debe instrumentarse a través de una factura ordinaria, debería emitirse una factura ordinaria rectificativa (se trata de los supuestos recogidos en el art. 4.4 del Reglamento: EIB, entregas del art. 68.Tres y Cinco de la LIVA, y entregas de bienes o prestaciones de servicios recogidas en el art. 2.3 del reglamento).

11.10.3. Contenido de la factura rectificativa

Se mantienen tanto las formas de proceder a rectificar, en función de la naturaleza de la operación (devolución de envases o embalajes, devolución de mercancías, descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, y las dos formas de proceder contenidas en el apartado 5). No obstante, como novedad:

- Se suprime toda referencia en la factura rectificativa a la condición de documento rectificativo; esto es, no deberá consignarse de manera expresa la condición de «factura rectificativa».
- Se elimina la mención a la descripción de la causa que motiva la rectificación, que ocasionaba numerosas complejidades a la hora de hacerse constar la causa.
- No obstante lo anterior, en el supuesto de facturas simplificadas rectificativas, se exige hacer constar la referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada y de las especificaciones que se modifican [art. 7.1 h)]. Llama la atención que el artículo 6.1, al tratar del contenido de las facturas ordinarias, no se haga alusión a ello, esto es, en el caso de emitirse una factura ordinaria rectificativa de otra anterior de la misma naturaleza, no tiene que hacerse referencia a los datos que estamos comentando. No parece lógico que se exijan en las facturas simplificadas rectificativas y no en las ordinarias rectificativas, por lo que también en este extremo sería deseable la pronta interpretación de la DGT.
- Desaparece también la obligación de hacer constar el periodo o periodos de autoliquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones, en el caso de que el documento rectificativo se expidiera como consecuencia de la rectificación de la repercusión de la cuota de IVA y obligase a presentar una autoliquidación extemporánea o pudiese iniciarse un procedimiento de devolución de ingresos indebidos. No es preciso ahora hacer constar referencia alguna a los periodos en que se produjeron las operaciones que se rectifican.

11.11. REGÍMENES ESPECIALES DEL IVA

No se han incluido novedades en cuanto a la facturación de las operaciones acogidas a los regímenes especiales de IVA.

Debe recordarse, como se ha hecho constar en el epígrafe dedicado al contenido de las facturas, que ha desaparecido del artículo 14 dedicado a los regímenes especiales, las menciones que deben contener las facturas por las operaciones acogidas a los regímenes de las agencias de viajes y al de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, que se han trasladado por el legislador a los artículos 6 y 7 con buen criterio, pues es en estos preceptos donde se recoge el contenido de las facturas ordinarias y simplificadas respectivamente.

11.12. REMISIÓN DE FACTURAS A LOS DESTINATARIOS

Se mantiene en el Capítulo III (arts. 17 y 18) la obligación de remitir a los destinatarios de las operaciones las facturas originales expedidas por el obligado a ello, que debe efectuarse bien en el momento de su expedición (destinatario que no actúa como empresario o profesional) o en el plazo de un mes a partir de la fecha de su expedición (destinatario empresario o profesional que actúa como tal).

La única novedad reside en la puntualización que se efectúa en el artículo 17, al señalarse que deberán remitirse los originales de las facturas expedidas conforme a lo dispuesto en los capítulos I y II; mientras que en el reglamento de 2003 se hacía referencia exclusivamente al Capítulo II del Título I, con olvido del Capítulo I. Con ello el legislador recuerda, aun cuando con la norma anterior también se interpretaba así, que la obligación de remitir las facturas también es aplicable cuando la expedición de las facturas se realiza por un tercero que actúa en nombre y por cuenta del obligado tributario (art. 5).

11.13. CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS

11.13.1. Documentos que deben conservarse y plazo

El legislador comunitario regula esta materia en los artículos 244 a 248 bis de la Directiva 2006/112/CE, siendo una de las notas más características que no se haya establecido un plazo común de conservación en el ámbito de aplicación europeo del impuesto, lo que tiene sentido puesto que si bien existe una armonización respecto del IVA, no la hay en la misma proporción respecto de la imposición directa, ni existen unos procedimientos de comprobación e investigación o de gestión del impuesto comunes en el ámbito europeo. Por ello, el legislador comunitario atribuye a los Estados miembros la determinación del plazo durante el cual los sujetos pasivos deberán velar por que se conserven las facturas relativas a suministros de bienes o prestaciones de servicios efectuados en su territorio, así como las recibidas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio.

No existe novedad en el artículo 19 en relación con los documentos respecto de los que los empresarios o profesionales tienen la obligación de conservar, si bien se adecúa el precepto a la nueva redacción de la LIVA, así como a la LGT, citado expresamente en la Ley 58/2003, de forma que deben conservarse:

- Las facturas recibidas.
- Las copias o matrices de las facturas expedidas, de acuerdo con la obligación general recogida en el artículo 2.1 y 2 del reglamento.
- Los justificantes contables de las operaciones expedidos por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario, sujeto pasivo del IVA, en los supuestos a que se refieren los artículos 84.Uno.2.º, 3.º y 4.º y 140 quinque de la LIVA (supuestos de inversión del sujeto pasivo), aludidos en el artículo 97.Uno.4.º de la LIVA.
- Los recibos a expedir por los empresarios o profesionales que adquieran productos a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, tanto el original por parte del expedidor, como la copia por parte del titular de la explotación.
- El documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el impuesto devengado con ocasión de su realización, en el caso de las importaciones.

El precepto alude a conservar los documentos durante el plazo previsto en la Ley 58/2003, noción ambigua o genérica que encierra demasiadas respuestas, pues ni tan siquiera respecto del IVA el plazo puede ser concretado de manera única. Si relacionamos este plazo con el de prescripción, indudablemente si se trata de facturas expedidas por el sujeto pasivo puede aludirse al plazo de cuatro años de prescripción para determinar la deuda tributaria, pero si nos referimos a las facturas recibidas no será lo mismo la que contiene una cuota soportada por gasto corriente que la relativa a una cuota soportada por un bien de inversión (cuyo plazo de regularización es de diez años). Ni que decir tiene que, como la obligación de conservar se refiere también a otros impuestos, basta considerar el impuesto sobre sociedades para darnos cuenta que no existe una unidad en el plazo de conservación de las facturas.

Con todo, uno de los problemas más trascendentes que en la actualidad se están planteando es el de la interpretación del artículo 106.Cinco de la LGT: en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales. No es en estos comentarios donde debemos ocuparnos extensamente de las cuestiones que suscita, pero debe dejarse constancia de la implicación del citado precepto sobre el deber de conservar los soportes documentales, con clara referencia a las facturas y justificantes contables. Basta señalar que la jurisprudencia está delimitando las facultades de la Administración tributaria en este campo [así la AN en Sentencias de 23 de diciembre de 2010, recurso 366/2007 (NFJ041575), de 2 de febrero de 2011, recurso 478/2007 (NFJ044051), de 21 de julio de 2011, recurso 289/2008 (NFJ043961) y esencialmente la de 24 de mayo de 2012, recur-

so 249/2009 (NFJ047871); o las Sentencias del TS de 14 de diciembre de 2011, recurso 402/2008 (NFJ045475), de 5 de diciembre de 2011, recurso 6741/2009 (NFJ045429), de 19 de enero de 2012, recurso 3726/2009 (NFJ046221) y de 29 de marzo de 2012, recurso 16/2009 (NFJ047087)].

11.13.2. Formas de conservación

En el reglamento derogado de 2003 se preveía que los diferentes documentos debían conservarse de forma que se garantizase el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada.

En el actual artículo 20.1 del Reglamento de Facturación el legislador, acorde con la obligación de garantizar la autenticidad e integridad de las facturas, así como con el principio de igualdad de trato de la factura en papel y en formato electrónico, nos recuerda que los diferentes documentos, en papel o formato electrónico se deberán conservar por cualquier medio que permita garantizar al obligado a su conservación la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad en los términos que se han examinado en relación con el artículo 8, así como el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada.

La conservación de las facturas y otros documentos por medios electrónicos se mantiene en la forma que ya se preveía en el anterior reglamento, si bien se elimina la referencia al ministro de Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en esta materia.

Las Notas explicativas de la directiva, partiendo de la obligación del sujeto pasivo de garantizar en todo momento las tres notas aludidas desde la expedición de la factura hasta el final del periodo de conservación, sí prevé que, dado que las prácticas comerciales están sujetas a cambios a lo largo del tiempo, los métodos para garantizar estas notas puedan variar. Partiendo de estos principios, se indican:

- Los Estados miembros pueden exigir que las facturas se conserven en la forma original en la que se hayan transmitido, lo cual significa que podrán exigir que las facturas en papel se conserven en forma de papel y las facturas electrónicas en forma electrónica. Opción que ha sido recogida por nuestro legislador, pues el artículo 21.1 del reglamento prevé que pueda efectuarse la conservación por medios electrónicos de los documentos (sin distinguir el formato), si bien añade que se deberá efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido; esto es, si bien una factura originaria en papel puede conservarse por medios electrónicos, el empresario o profesional debe conservarla igualmente en papel.
- Cuando las facturas se conserven en papel, el sujeto pasivo podrá optar por conservar los justificantes de forma electrónica, pero las Administraciones tributarias no le podrán obligar a hacerlo. De igual modo, no se puede exigir que los justificantes conservados en forma electrónica se conserven en papel.

- En el caso de facturas electrónicas no se prohíbe un cambio de formato, que puede resultar necesario con frecuencia debido a la evolución de las tecnologías de conservación, debiendo siempre garantizar las notas de autenticidad, integridad y legibilidad.
- Cuando las facturas se hayan conservado por medios electrónicos, los Estados miembros podrán exigir que se conserven asimismo por medios electrónicos los datos que garanticen la autenticidad, la integridad y la legibilidad. En este sentido, el legislador nacional opta también por la obligación de conservar en el formato original los datos asociados a la factura.

11.13.3. Cumplimiento de la obligación de conservar por un tercero

El Reglamento de Facturación mantiene la posibilidad de que las obligaciones de conservar el contenido original de los documentos, ordenadamente y en los plazos y con las condiciones requeridas por esta norma puedan ser cumplidas materialmente por un tercero, que actuará en todo caso en nombre y por cuenta del empresario o profesional o sujeto pasivo, el cual será, en cualquier caso, responsable del cumplimiento de todas las obligaciones relacionados con la conservación de las facturas y otros documentos.

También se mantiene la posibilidad de que este tercero esté situado fuera de la Unión Europea, en cuyo caso se distingue: si se encuentra establecido en Canarias, Ceuta o Melilla o en un país con el cual exista un instrumento relativo a la asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al previsto por la Directiva 2010/24/UE y el Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo, no se precisará de comunicación alguna a la AEAT. De encontrarse fuera de la Unión Europea y de alguno de los territorios que se acaban de citar, se exigirá la previa comunicación a la AEAT del cumplimiento de la obligación de conservar por este tercero. Se ha sustituido pues la autorización por una comunicación previa.

En relación con ello, se prevé en la disposición transitoria primera que no será necesaria una nueva comunicación expresa por parte del obligado tributario cuando la conservación de las facturas por un tercero hubiera sido previamente autorizada por la AEAT o se hubiera iniciado el procedimiento de solicitud de autorización antes de la entrada en vigor del reglamento. En estos casos, las solicitudes de autorización se entenderán de comunicación.

12. JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

Amplia ha sido la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA durante el año 2012. Por ello no podemos dejar de reseñar aquellas sentencias del TJUE que, por su importancia y trascendencia en el ámbito interno, pueden tener influencia en los criterios interpretativos de nuestros órganos administrativos y jurisdiccionales; haciendo constar exclusivamente las conclusiones a las que llega el Tribunal:

1. Sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-218/10 (NFJ045437), ADV Allround. En relación con la determinación del lugar de realización de las operaciones se indica que el concepto de «prestaciones consistentes en cesiones de personal» incluye también la cesión de personal autónomo, no asalariado de la empresa que presta el servicio.

2. Sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10 (NFJ045438), Kraft Foods Polska. Sobre el derecho a la rectificación de la base imponible y la repercusión del impuesto, concluye que el requisito de supeditar la reducción de la base imponible, tal como aparece en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios está comprendido en el concepto de condición contemplado por la norma comunitaria. Los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad no se oponen, en principio, a tal requisito. Sin embargo, cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios, que le entreguen, en un plazo razonable, tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada.

3. Sentencia de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11 (NFJ045785), Eon Aset Menidjmunt. En relación con la afectación de los gastos a la actividad empresarial o profesional para ejercitar el derecho a la deducción, sostiene el TJUE que un bien arrendado (en este caso un vehículo) se considerará utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo si existe una relación directa e inmediata entre el uso de dicho bien y la actividad económica del sujeto pasivo, y el derecho a deducir nacerá al término del periodo al que se refiere cada uno de dichos pagos, momento en que procederá tener en cuenta la existencia de tal relación. Añade que un bien (en este caso un automóvil) arrendado en virtud de un contrato de arrendamiento financiero y calificado de bien de inversión se considerará utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas si el sujeto pasivo que actúa como tal adquiere dicho bien y lo afecta en su totalidad al patrimonio de su empresa, siendo la deducción del IVA soportado íntegra e inmediata y estando toda utilización del referido bien para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa equiparada a una prestación de servicios efectuada a título oneroso.

   Concluye también que la norma comunitaria no se opone a una normativa nacional que prevé la exclusión del derecho a deducción por bienes y servicios destinados a operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo, siempre que los bienes calificados de bienes de inversión no estén afectados al patrimonio de la empresa.

4. Sentencia de 1 de marzo de 2012, asunto C-280/10 (NFJ045961), Polski Trawertyn. Sobre el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio

de la actividad, mantiene el TJUE que la norma comunitaria se opone a una normativa nacional que no permite ni a los socios de una sociedad ni a esta última ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de inversión efectuados por dichos socios para las necesidades y con vistas a la realización de la actividad económica de la referida sociedad antes de la creación y el registro de esta.

La norma comunitaria se opone a una normativa nacional en virtud de la cual una sociedad no puede deducir el IVA cuando la factura, expedida antes del registro y la identificación de dicha sociedad a los efectos del IVA, fue expedida a nombre de sus socios.

5. Auto de 1 de marzo de 2012, asunto C-220/11 (NFJ049796), Star Coaches. En relación con el régimen especial de las agencias de viajes, concluye que una empresa de transporte que se limita a facilitar el transporte de personas, proporcionando un transporte en autocares a las agencias de viajes y que no presta ningún otro servicio, de tipo alojamiento, guía o asesoramiento, no efectúa operaciones que estén comprendidas en el régimen especial de las agencias de viajes.

   Sobre este régimen especial, vuelve a incidir en la Sentencia de 25 de octubre de 2012, asunto C-557/11, Kozak, para indicar que, cuando, en el marco de un servicio turístico prestado a un viajero a cambio de un precio global, una agencia de viajes presta a dicho viajero un servicio de transporte propio que constituye uno de los elementos del servicio turístico, dicha prestación está sometida al régimen común del IVA, en particular, en lo que atañe al tipo imponible, y no al régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes.

6. Sentencia de 22 de marzo de 2012, asunto C-153/11 (NFJ046320), Club. Sobre el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas en bienes de inversión, señala que un sujeto pasivo que ha adquirido un bien de inversión actuando como tal y lo ha incluido en el patrimonio empresarial tiene derecho a deducir el IVA que grava la adquisición de dicho bien en el periodo impositivo en el que el IVA se hace exigible, y ello con independencia de que el antedicho bien no haya sido utilizado inmediatamente con fines profesionales, correspondiendo al órgano jurisdiccional nacional determinar si el sujeto pasivo ha adquirido el bien de inversión para las necesidades de su actividad económica y apreciar, en su caso, la existencia de una práctica fraudulenta.

7. Sentencia de 26 de abril de 2012, asunto C-621/10 y C-129/11 (NFJ046732), Balkan and Sea Properties. En relación con la determinación de la base imponible en operaciones vinculadas, y la posibilidad de identificarla con el valor de mercado, confirma que los requisitos de aplicación que establece la norma comunitaria son exhaustivos y que, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en la comunitaria, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en ella, en particular cuando el sujeto pasivo disfruta plenamente del derecho a deducción del IVA. El precepto comunitario con-

fiere a los ciudadanos el derecho a invocarlo directamente con el fin de oponerse a la aplicación de disposiciones nacionales incompatibles con esa disposición.

8. Sentencia de 3 de mayo de 2012, asunto C-520/10 (NFJ046735), Lebara. Se delimita la noción de servicios de telecomunicación, indicando que un operador de telefonía que ofrece servicios de telecomunicaciones consistentes en vender a un distribuidor tarjetas telefónicas que contienen toda la información necesaria para realizar llamadas telefónicas internacionales mediante la infraestructura que él proporciona y que son revendidas por el distribuidor, en su nombre y por su cuenta, a usuarios finales, bien directamente, bien a través de otros sujetos pasivos, como mayoristas o minoristas, realiza una prestación de servicios de telecomunicaciones a título oneroso al distribuidor. Por el contrario, dicho operador no realiza una prestación de servicio a título oneroso al usuario final cuando este, tras adquirir la tarjeta telefónica, ejerce el derecho de realizar llamadas telefónicas utilizando la información que figura en dicha tarjeta.

9. Sentencia de 21 de junio de 2012, asunto C-80/11 y C-142/11 (NFJ047391), Mahagében. Reitera la doctrina anterior sobre el derecho a la deducción cuando concurre con un negocio anómalo, y la necesidad de la Administración de acreditar la participación del sujeto pasivo en él. Indica que la norma comunitaria se opone a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del IVA del que es deudor el importe del IVA devengado o pagado por los servicios que le han sido prestados, por el motivo de que el emisor de la factura relativa a dichos servicios, o una de las personas que los prestaron, ha cometido irregularidades, sin que dicha autoridad acredite, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otro operador anterior en la cadena de prestaciones.

   También se opone la norma comunitaria a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega el derecho a deducción por el motivo de que el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio del derecho a deducción tenía la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, o por el motivo de que el sujeto pasivo no dispone, aparte de la citada factura, de otros documentos que puedan demostrar las anteriores circunstancias, a pesar de que se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva 2006/112 para el ejercicio del derecho a deducción y de que el sujeto pasivo no disponía de indicios que permitieran sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude en el ámbito de dicho emisor.

   Sobre cuestión análoga, se pronuncia el TJUE en Sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-324/11 (NFJ048083), Tóth, recordando que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades fiscales de-

nieguen a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA devengado o pagado por los servicios que se le han prestado, invocando como motivo que el emisor de la factura relativa a esos servicios no declaró a los trabajadores que empleaba, sin que dichas autoridades acrediten, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación invocada como base del derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones. Cuando las autoridades fiscales aportan indicios concretos de la existencia de un fraude, ni la Directiva 2006/112 ni el principio de neutralidad fiscal se oponen a que los tribunales nacionales verifiquen, a través de un examen de conjunto de todas las circunstancias del asunto, si el emisor de la factura efectuó por sí mismo la operación de que se trata. Solo cabe denegar el derecho a la deducción cuando las autoridades fiscales acrediten, mediante datos objetivos, que el destinatario de la factura sabía o hubiera debido saber que la operación invocada como base del derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el emisor de la factura o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones.

Y vuelve a incidir el TJUE sobre la cuestión en la Sentencia de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11 (NFJ049266), BONIK.

10. Sentencia de 21 de junio de 2012, asunto C-294/11 (NFJ047394), Elsacom. En relación con el plazo de devolución a no establecidos, reitera que el plazo para solicitarla es de caducidad.

11. Sentencia de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11 (NFJ047554), DTZ Zadelhoff vof. Examina la exención inmobiliaria en la transmisión de acciones que representan bienes de esta naturaleza, indicando que quedan exentas del IVA las operaciones que tenían por objeto y tuvieron por resultado la transmisión de participaciones en las sociedades afectadas pero que, en esencia, se refieren a bienes inmuebles de los que esas sociedades son titulares y a su transmisión (indirecta). La excepción a dicha exención contemplada en la norma no es aplicable si el Estado miembro no ha hecho uso de la posibilidad, prevista en ella, 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.

12. Sentencia de 12 de julio de 2012, asunto C-284/11 (NFJ047844), EMS-Bulgaria Transport. En relación con los requisitos temporales para ejercitar el derecho a la deducción y la posibilidad de establecer un plazo de caducidad, señala el TJUE que la norma comunitaria no se opone a la existencia de un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción, siempre que no haga excesivamente difícil o imposible en la práctica el ejercicio de ese derecho.

    El principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción en caso de pago del IVA fuera de plazo, pero no se opone al abono de intereses de demora, siempre que esta sanción respete el principio de proporcionalidad, lo cual debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente.

13. Sentencia de 12 de julio de 2012, asunto C-326/11 (NFJ047581), Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard. También relacionada con exenciones inmobiliarias, el TJUE interpreta que comprenden una operación de entrega de un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio viejo que está siendo transformado en un edificio nuevo, como el del litigio principal, dado que, en el momento de dicha entrega, en el edificio viejo solo se habían efectuado obras de demolición parcial y todavía se utilizaba, al menos en parte, como tal.

14. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-334/10 (NFJ047869), X. Examina el derecho a la deducción de cuotas soportadas en bienes de inversión parcialmente afectos, indicando que un sujeto pasivo que utiliza temporalmente para sus necesidades privadas una parte de un bien de inversión afectado a su empresa goza del derecho a deducir el IVA soportado por los gastos en que incurrió para realizar reformas duraderas a dicho bien aunque dichas reformas se realizaran a los efectos de dicha utilización temporal con fines privados. Ese derecho a deducción existe con independencia de si, al adquirirse el bien de inversión al que se realizaron dichas reformas, se facturó el IVA al sujeto pasivo o este lo dedujo.

15. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-591/10 (NFJ047878), Littlewoods Retail Ltd. y otros. En materia de intereses a abonar a los sujetos pasivos que soliciten la devolución de las cantidades ingresadas, por un Estado miembro como consecuencia de una infracción del Derecho comunitario, concluye el TJUE que el Derecho de la Unión Europea exige que al sujeto pasivo que haya pagado indebidamente el IVA recaudado por el Estado miembro infringiendo las disposiciones de la normativa de la Unión Europea en materia de IVA, le corresponde un derecho a devolución del impuesto recaudado en infracción del Derecho de la Unión Europea, así como a percibir intereses sobre el importe principal a devolver; correspondiendo al Derecho nacional determinar, respetando los principios de efectividad y de equivalencia, si el principal debe ir acompañado de intereses según el modelo de interés simple o de interés compuesto o según otro modelo.

16. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-33/11 (NFJ047870), A Oy. Se delimita la exención en operaciones asimiladas a exportaciones en relación con aeronaves, indicando que los términos «tráfico internacional remunerado» comprenden también los vuelos internacionales fletados para atender a la demanda de empresas o de particulares. La exención comprende también la entrega de una aeronave a un operador que no es él mismo una «compañía de navegación aérea que se dedica esencialmente al tráfico internacional remunerado» a efectos de esa disposición, sino que adquiere esa aeronave para su utilización exclusiva por una compañía de esa naturaleza. El hecho de que el adquirente de la aeronave repercuta la carga económica que corresponde a su utilización en un particular que es su accionista, quien utiliza esa aeronave esencialmente para sus propias necesidades, comerciales y/o privadas, cuando la compañía de navegación aérea tiene también la posibilidad de utilizarla para otros vuelos, no pueden modificar la respuesta a la segunda cuestión.

17. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-44/11 (NFJ047879), Deutsche Bank. Se trata de una sentencia de gran trascendencia al examinar la gestión de activos constituidos por títulos valores y la posibilidad de aplicar las exenciones financieras. Teniendo en cuenta que un servicio de gestión de activos constituidos por títulos-valores (concretamente una actividad remunerada consistente en que un sujeto pasivo decide, conforme a su propio criterio, sobre la compra y la venta de títulos-valores y ejecuta dichas decisiones comprando y vendiendo los títulos-valores), está compuesto por dos elementos que se encuentran tan estrechamente ligados que forman objetivamente una sola prestación económica; concluye el TJUE que esta operación no está exenta de IVA conforme a dicha disposición.

18. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-160/11 (NFJ047877), Bawaria Motors. Se delimita el ámbito objetivo de aplicación del régimen especial de bienes usados, señalando el TJUE que este régimen especial no puede aplicarse a un sujeto pasivo revendedor cuando entrega vehículos automóviles considerados bienes de ocasión adquiridos previamente con exención del IVA de otro sujeto pasivo que se benefició de un derecho de deducción parcial del citado impuesto soportado sobre el precio de compra de los citados vehículos.

19. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-263/11 (NFJ047868), Rēdlihs. Además de delimitar el concepto de actividad económica (en relación con la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo), examina la posibilidad de imponer sanciones y la aplicación del principio de proporcionalidad, en relación con el incumplimiento por un sujeto pasivo de obligaciones formales, como es el de la inscripción en el registro de sujetos pasivos, concluyendo que la sanción no puede ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos consistentes en garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude, vistas las circunstancias del caso de autos y, en particular, la cuantía concretamente impuesta y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputables al sujeto pasivo cuya falta de inscripción se sanciona.

20. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-377/11 (NFJ047855), International Bingo Technology. Sobre los importes a incluir en el denominador y numerador de la prorrata, y en relación con la actividad concreta de bingo, concluye el TJUE que, en el caso de la venta de cartones de bingo, la base imponible del IVA no comprende de la parte del precio de esos cartones, fijada previamente por la normativa, que se destina al pago de los premios a los jugadores. Los Estados miembros no pueden establecer que, a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA, la parte, fijada previamente por la normativa, del precio de venta de los cartones de bingo que debe abonarse a los jugadores en concepto de premios forme parte del volumen de negocios que se ha de incluir en el denominador de la fracción.

21. Sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-273/11 (NFJ048082), Mecsek-Gabona. De gran trascendencia en materia de acreditación de las condiciones exigidas para declarar la exención en entregas intracomunitarias de bienes. El TJUE

mantiene la posibilidad de que se deniegue al vendedor el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria, siempre que se acredite de manera objetiva que este ha incumplido las obligaciones que le incumbían en materia de prueba o que sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su propia participación en el fraude. No obstante, no cabe denegar al vendedor la exención de una entrega intracomunitaria por el único motivo de que la autoridad tributaria de otro Estado miembro haya cancelado el NIF del adquirente a efectos del IVA, cancelación que, pese a ser posterior a la entrega del bien, tuvo efecto, con carácter retroactivo, en una fecha anterior a tal entrega.

22. Sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-496/11 (NFJ048085), Portugal Telecom. Examina la cuestión de las sociedades *holding* y el ejercicio de actividades económicas que generan el derecho a la deducción. Así, cuando una sociedad de cartera (*holding*) que, con carácter accesorio a su actividad principal, consistente en la gestión de participaciones sociales en sociedades cuyo capital social posee en su totalidad o en parte, adquiere bienes y servicios que posteriormente factura a dichas sociedades, podrá deducir el IVA soportado siempre que los servicios adquiridos en fases anteriores estén relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducción. Cuando tales sociedades utilicen los mencionados bienes y servicios para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, únicamente podrá deducirse la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar y la Administración tributaria nacional estará facultada para prever la aplicación de uno de los métodos de determinación del derecho a deducción que permite la norma comunitaria, estableciendo un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que sea realmente imputable a cada una de esas dos actividades.

23. Sentencia de 27 de septiembre de 2012, asunto C-587/10 (NFJ048481), VSTR. Incide sobre la delimitación de las EIB, y la acreditación de la condición de empresario o profesional del destinatario de los bienes. La norma comunitaria no se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro supedite la exención del IVA de una EIB a que el proveedor transmita el NIF a efectos del IVA del adquirente, siempre que, no obstante, no se deniegue tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, transmitir dicho NIF y transmite, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión.

24. Sentencia de 8 de noviembre de 2012, asunto C-511/10 (NFJ049293), BLC Baumarkt. Sobre el cálculo de la prorrata y las deducciones, señala el TJUE que la norma comunitaria permite a los Estados miembros dar preferencia como criterio de reparto a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado por una operación determinada, como es la construcción de un inmueble de uso mixto, a un criterio de

reparto distinto del basado en el volumen de negocios, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación más precisa de dicha prorrata de deducción.

25. Sentencia de 8 de noviembre de 2012, asunto C-165/11 (NFJ049283), Profitube. En relación con el régimen de depósito aduanero y operaciones asimiladas a importaciones, indica el TJUE que cuando mercancías procedentes de un país tercero hayan sido colocadas al amparo del régimen de depósito aduanero en un Estado miembro, y hayan sido transformadas posteriormente mientras se hallaban bajo el régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión y seguidamente vendidas y colocadas de nuevo bajo régimen de depósito aduanero, permaneciendo, durante el desarrollo de toda esa serie de operaciones, en el mismo depósito aduanero, situado en el territorio de dicho Estado miembro, la venta de esas mercancías está sujeta al IVA, salvo que el mencionado Estado miembro haya hecho uso de su facultad de eximir dicha venta del impuesto en virtud de la norma comunitaria.

26. Sentencia de 15 de noviembre de 2012, asunto C-532/11 (NFJ049273), Leichnich. Delimita la noción de arrendamiento en relación con las embarcaciones habitables, de forma que el concepto de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles comprende el arrendamiento de una embarcación habitable, incluidos el espacio y el muelle correspondientes, que está inmovilizada mediante amarras –que no son fácilmente amovibles– fijadas a la orilla y en la dársena de un río, se encuentra en un emplazamiento delimitado e identificable de las aguas fluviales y está destinada exclusivamente, según lo estipulado en el contrato de arrendamiento, a la explotación permanente de un restaurante-discoteca en ese lugar. Tal arrendamiento constituye una prestación única exenta, sin que deba distinguirse el arrendamiento de la embarcación habitable del arrendamiento del muelle. Una embarcación habitable de este tipo no es un vehículo.

27. Sentencia de 13 de diciembre de 2012, asunto C-395/11 (NFJ049499), BLV Whonund Gewerbebau. Delimita el concepto de obras de construcción en relación con una autorización concedida a Alemania para establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo.

28. Sentencia de 19 de diciembre de 2012, asunto C-310/11 (NFJ049523), Grattan. Analiza el TJUE la posibilidad de rectificar la base imponible como consecuencia de la reducción del precio después del devengo.

29. Sentencia de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11 (NFJ049500), Orfeo. Examina el TJUE dos cuestiones de trascendencia. La primera sobre el devengo y el derecho de superficie, considerando que cuando se ha constituido un derecho de superficie a favor de una sociedad con el fin de edificar un edificio, en contraprestación de servicios de construcción de determinados bienes inmuebles que se encontrarán en ese edificio y que dicha sociedad se compromete a entregar llave en mano a las personas que constituyeron dicho derecho de superficie, la norma comunitaria no se opone a que el IVA sobre estos servicios de construcción sea exigible desde el momento en el que se constituye el derecho de superficie, es decir, antes de que se efectúe esta prestación de servicios, siempre que, en el momento

de la constitución de este derecho, todos los elementos pertinentes de dicha prestación de servicios futura sean ya conocidos y, por tanto, en particular, los servicios de que se trata estén designados con precisión y el valor de dicho derecho pueda expresarse en dinero, extremos que incumbe comprobar al tribunal remitente.

En relación con la base imponible la determina para las operaciones en que la contraprestación no es monetaria, indicando que cuando la operación no se realiza entre partes vinculadas, la norma comunitaria se opone a una disposición en virtud de la cual la base imponible de la operación es el valor normal de los bienes entregados o de los servicios prestados.

13. ANEXOS

13.1. CONTENIDO DE LAS FACTURAS ORDINARIA O COMPLETA Y SIMPLIFICADA

Factura ordinaria o completa	Factura simplificada
Número y en su caso serie	Número y en su caso serie
Fecha de expedición	Fecha de expedición
Datos identificativos del obligado a expedir factura (nombre y apellidos, razón o denominación social completa)	Datos identificativos del obligado a expedir factura (nombre y apellidos, razón o denominación social completa)
Datos identificativos del destinatario (nombre y apellidos, razón o denominación social completa)	
NIF atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la UE, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura	NIF del obligado a expedir la factura
NIF del destinatario en: EIB exentas del artículo 25 LIVA; inversión sujeto pasivo; operaciones localizadas en el TAI y el obligado a la expedición esté establecido también en el TAI	NIF del destinatario a los efectos del artículo 97 LIVA (Factura simplificada cualificada)
Domicilio del expedidor y del destinatario (si tiene varios lugares fijos de negocio, se indicará el de la sede o establecimiento al que se refieran si ello es relevante para concretar el régimen de tributación)	

.../...

Factura ordinaria o completa	Factura simplificada
.../...	
Descripción de la operación, con los datos precisos para concretar la base imponible (arts. 78 y 79 LIVA), y el importe , incluyendo precio unitario sin IVA, y descuentos y rebajas que no estén incluidos en dicho precio unitario	Identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados
Tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones	Tipo aplicado y opcionalmente también la expresión «IVA incluido»
Cuota tributaria (se consignará por separado)	Cuota tributaria (consignándose por separado) a efectos del artículo 97 LIVA (solo en factura simplificada cualificada)
Supuestos del artículo 2.3 b) a') (proveedor o prestador establecido en TAI, se localice la operación en otro Estado miembro, sujeto pasivo sea el destinatario y la factura se expida por proveedor o prestador): podrá omitirse descripción de las operaciones, tipo impositivo y cuota, indicando en su lugar, mediante referencia a la cantidad o al alcance de los bienes o servicios suministrados y su naturaleza, el importe sujeto al IVA de tales bienes o servicios	
	Contraprestación total
Fecha devengo o del pago anticipado si no coincide con la de la factura	Fecha devengo o del pago anticipado si no coincide con la de la factura
Entregas de medios de transporte nuevos (art. 25 LIVA): características, fecha de 1.ª puesta en servicio, distancias recorridas u horas de navegación o vuelo realizadas hasta la entrega	
Especificación separada de la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones documentadas en una misma factura: operaciones exentas y otras no exentas; operaciones con inversión del sujeto pasivo y otras en que no se produzca esta circunstancia; operaciones sujetas a distintos tipos impositivos	Cuando una misma factura comprenda operaciones sujetas a diferentes tipos impositivos, se especificará por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones
	.../...

Factura ordinaria o completa	Factura simplificada
.../...	
Operación exenta: referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, o a los preceptos de la LIVA, o indicación de que la operación está exenta. Se hará constar también cuando se documenten varias operaciones en una factura y la exención se refiera solo a parte de ellas	Operación exenta: referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, o a los preceptos de la LIVA, o indicación de que la operación está exenta. Se hará constar también cuando se documenten varias operaciones en una factura y la exención se refiera solo a parte de ellas
Facturación por el destinatario: se hará constar la mención «facturación por el destinatario»	Facturación por el destinatario: se hará constar la mención «facturación por el destinatario»
Operaciones en que el sujeto pasivo sea el adquirente o el destinatario de la operación: mención «inversión del sujeto pasivo»	Operaciones en que el sujeto pasivo sea el adquirente o el destinatario de la operación: mención «inversión del sujeto pasivo»
Operaciones acogidas al régimen especial de las agencias de viajes: mención «régimen especial de las agencias de viajes»	Operaciones acogidas al régimen especial de las agencias de viajes: mención «régimen especial de las agencias de viajes»
Operaciones acogidas al régimen especial de las agencias de viajes: el precio de la operación incluirá IVA. No obstante, a solicitud de los destinatarios empresarios o profesionales se hará constar bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio», la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir por 100	Operaciones acogidas al régimen especial de las agencias de viajes: el precio de la operación incluirá IVA. No obstante, a solicitud de los destinatarios empresarios o profesionales se hará constar bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio», la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir por 100
Operaciones acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección: mención «régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte» o «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección»	Operaciones acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección: mención «régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte» o «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección»
Operaciones acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección: no se consigna de forma separada la cuota repercutida, debiendo entenderse comprendida en el precio total de la operación	Operaciones acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección: no se consigna de forma separada la cuota repercutida, debiendo entenderse comprendida en el precio total de la operación
Régimen del recargo de equivalencia. Operaciones realizadas por sujetos pasivos que efectúen las	Régimen del recargo de equivalencia. Operaciones realizadas por sujetos pasivos que efectúen las
	.../...

Factura ordinaria o completa	Factura simplificada
.../...	
entregas sometidas al mismo a los comerciantes minoristas: especificación del tipo de recargo de equivalencia y cuota	entregas sometidas al mismo a los comerciantes minoristas: especificación del tipo de recargo de equivalencia y cuota (para ser factura cualificada)
Duplicados de las facturas: se hará constar la expresión «duplicado»	Duplicados de las facturas: se hará constar la expresión «duplicado»
	Factura rectificativa: referencia expresa de la factura rectificada y especificaciones que se modifican

13.2. CONTENIDO DE LA FACTURA RECTIFICATIVA ORDINARIA O COMPLETA Y SIMPLIFICADA

Factura ordinaria o completa	Factura simplificada
Deberá cumplir los requisitos que se establecen en el artículo 6, con las siguientes especialidades	Deberá cumplir los requisitos que se establecen en el artículo 7, con las siguientes especialidades
Es obligatoria su expedición en serie específica	Se podrán expedir mediante serie separada
Se harán constar los datos identificativos de la factura rectificada	Referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada (se harán constar los datos identificativos de la factura rectificada)
Si se rectifican varias facturas en un único documento de rectificación: se identificarán todas las facturas rectificadas	Si se rectifican varias facturas en un único documento de rectificación: se identificarán todas las facturas rectificadas
	Referencia expresa e inequívoca de las especificaciones que se modifican
Si la modificación de la base imponible tiene origen en descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como cuando lo autorice la AEAT, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran	Si la modificación de la base imponible tiene origen en descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como cuando lo autorice la AEAT, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran
	.../...

Factura ordinaria o completa	Factura simplificada
.../...	
Los datos relativos a descripción de las operaciones, tipo impositivo y cuota, expresarán la rectificación efectuada	Los datos relativos a tipo impositivo y contraprestación total (y en el caso de facturas simplificadas cualificadas la cuota) expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación
En concreto, los datos de descripción de las operaciones y cuota se podrán consignar: bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación	

13.3. PLAZO DE EXPEDICIÓN DE LAS FACTURAS

Destinatario/Supuesto	Expedición/Plazo
No empresario o profesional	Momento de realizarse la operación
Empresario o profesional que actúa como tal	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo
Facturas recapitulativas (regla general)	Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en el curso de cual se hayan realizado las operaciones
EIB (regla general, art. 75.Uno.8.º LIVA) Facturas recapitulativas en EIB del artículo 75.Uno.8.º LIVA	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte
EIB (suministros de tracto sucesivo, sin que se haya pactado precio o, habiéndose pactado, no se determine momento de exigibilidad, o esta sea superior al mes natural, art. 75.Uno.7.º LIVA)	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo (que tiene lugar el último día de cada mes por la parte proporcional al periodo desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo hasta la citada fecha)
Duplicados de facturas en supuestos de pérdida del original por el destinatario	Plazo para el ejercicio del derecho a la deducción

13.4. LUGAR DE REALIZACIÓN. OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO DE MEDIOS DE TRANSPORTE (PRESTADOR ESTABLECIDO EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO)

Prestación	Lugar de realización	
	Destinatario empresario/profesional actuando como tal	Destinatario no empresario/profesional actuando como tal
A corto plazo (< o = a 30 días, y para buques < o = a 90 días)	Donde se pongan efectivamente en posesión del destinatario	Donde se pongan efectivamente en posesión del destinatario
A largo plazo y destinatario establecido, con domicilio o residencia en territorio comunitario IVA, Canarias, Ceuta y Melilla	Sede del destinatario	Sede del destinatario
A largo plazo, destinatario establecido fuera del territorio comunitario IVA, Canarias, Ceuta y Melilla y explotación o utilización efectiva en TAI	Sede del prestador	Sede del prestador
A largo plazo, destinatario establecido fuera del territorio comunitario IVA, Canarias, Ceuta y Melilla y explotación o utilización efectiva fuera del TAI	Sede del destinatario	Sede del destinatario
A largo plazo de buques de recreo que se ponen en posesión del destinatario en el TAI, y la sede del prestador se está en este territorio	Sede del destinatario	Sede del prestador

TRIBUTACIÓN

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN 2012 (I). EL ELENCO DE MODIFICACIONES. LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA EXTRAORDINARIA

Eduardo Sanz Gadea

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Extracto

La presente colaboración, después de dar cuenta de las normas que durante el año 2012 han afectado al Impuesto sobre Sociedades, se centra en la regularización voluntaria extraordinaria de la situación fiscal mediante la declaración tributaria especial prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012.

Popularmente denominada amnistía fiscal, la regularización voluntaria extraordinaria de la situación fiscal es, ante todo, una operación de política fiscal de gran envergadura que incide en los impuestos personales, en las normas generales que rigen la aplicación de los tributos y en los aspectos sancionadores, incluso penales, inherentes a dicha aplicación.

No obstante el presente artículo se limita, en lo esencial, a analizar la declaración tributaria especial desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades, pero también sugiere que hubiera sido posible alcanzar semejantes resultados recaudatorios y de saneamiento fiscal mediante la declaración extemporánea prevista en la Ley General Tributaria, provista de los estímulos que han acompañado a dicha declaración tributaria especial.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, regularización voluntaria extraordinaria, declaración tributaria especial, amnistía fiscal y declaración extemporánea.

CORPORATE INCOME TAX OF 2012 (I). THE RANGE OF AMENDMENTS. THE EXTRAORDINARY VOLUNTARY REGULARIZATION

Eduardo Sanz Gadea

Abstract

After analyzing the new regulations which have had an impact on the Corporate Income Tax throughout 2012, the instant collaboration is focused on the extraordinary voluntary regularization through the special tax return contained in the Royal Decree 12/2012.

Popularly known as «the tax amnesty», the extraordinary voluntary regularization is, above all, a major tax policy process which has an impact on personal taxes, on the Statutes governing the general tax principles, as well as certain aspects in the administrative and criminal proceedings, inherent to its application.

However, the present article is essentially limited to the analysis of the special tax return from a Corporate Income Tax perspective, but it also suggests that it would have been possible to achieve similar collection and tax consolidation results by way of the untimely tax return provided for in the General Tax Act, which contains the same incentives as the special tax return.

Keywords: Corporate Income Tax, extraordinary voluntary regularization, special tax return, tax amnesty and untimely tax return.

Sumario

1. Introducción
2. Síntesis de las novedades normativas y visión de conjunto
   - 2.1. Real Decreto-Ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (derogado por la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral)
   - 2.2. Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público
   - 2.3. Real Decreto-Ley 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo
   - 2.4. Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de activos inmobiliarios del sector financiero (derogado por la Ley 8/2012, de 30 de octubre)
   - 2.5. Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (derogado por la Ley 12/2012, de 26 de diciembre)
   - 2.6. Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012
   - 2.7. Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral
   - 2.8. Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y el fomento de la competitividad
   - 2.9. Real Decreto-Ley 22/2012, de 20 de julio, por el que se adoptan medidas en materia de infraestructuras y servicios ferroviarios
   - 2.10. Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude
   - 2.11. Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero
   - 2.12. Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito
   - 2.13. Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios
   - 2.14. 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
   - 2.15. Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013 (Ley 17/2012)
   - 2.16. Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación

2.17. Orden HAP/1181/2012, de 31 de mayo, por la que se aprueba el modelo 250, Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español

2.18. Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades

2.19. Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre

3. La regularización voluntaria mediante la afloración de activos ocultos y la eliminación de pasivos ficticios

3.1. Normas e informes

3.2. Incidencia de la declaración tributaria especial

3.3. Visión de conjunto de la declaración tributaria especial: la equivalencia entre activos ocultos aflorados y rentas no declaradas

3.4. Naturaleza y función de la declaración tributaria especial

3.5. Los elementos constitutivos de la declaración tributaria especial

3.6. Identificación de los bienes y derechos declarados y prueba de su titularidad

3.7. Bienes y derechos financiados con rentas declaradas correspondientes a obligaciones tributarias prescritas

3.8. Bienes y derechos determinantes de rentas en régimen de atribución, imputación, o transparencia fiscal internacional

3.9. Efectos fiscales de la declaración tributaria especial

3.10. Régimen fiscal de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial

3.11. La afloración contable y sus efectos fiscales subsidiarios

3.12. Aspectos constitucionales

3.13. La obligación de informar sobre activos extranjeros y su relación con la declaración tributaria especial

3.14. Regularizaciones voluntarias extraordinarias precedentes

3.15. Aspectos penales de la declaración tributaria especial

NOTA: Silvia López Ribas ha tenido la amabilidad de leer el texto y formular valiosas sugerencias. Los errores que pudieran haberse cometido son de la exclusiva responsabilidad de su autor.

«Querer hacer del capitalismo una moral, sería hacer del mercado una religión, y de la empresa un ídolo. Esto es precisamente lo que se trata de impedir. Si el mercado llegara a ser una religión, sería la peor de todas, la del becerro de oro. Y la más ridícula de las tiranías, la de la riqueza»

Comte-Sponville. *Le capitalisme est-il-moral, pág. 92*

1. INTRODUCCIÓN

El pasado 2012 ha sido pródigo en normas concernientes al Impuesto sobre Sociedades, como así lo demuestra la enumeración contenida en el apartado siguiente, si bien su importancia es muy desigual.

Así, la limitación a la deducción de intereses contenida en la nueva redacción del artículo 20 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) afecta al núcleo duro del impuesto y abre la puerta a consideraciones que rozan con ciertos principios básicos de la imposición. Sin duda es una de las reformas más trascendentes que ha conocido el TRLIS.

La actualización de balances, sorprendente en un entorno de estabilidad monetaria, suscita la nostalgia de tiempos que se remontan al Texto Refundido de la Ley sobre Regularización de Balances de 1964. Más allá de su incidencia fiscal, se advierte su impacto en la normativa contable.

La llamada amnistía fiscal, sin apenas incidir en el TRLIS, implica una operación de largo alcance que estimula las más diversas reflexiones, desde las puramente tributarias hasta las concernientes a su encaje constitucional, pasando por las de naturaleza penal. Y en un ambiente internacional de arrinconamiento de los paraísos fiscales no podrá pasar desapercibido el régimen excepcional de repatriación de beneficios en 2012.

Sin embargo, tanto la actualización de balances como la llamada amnistía fiscal y las normas sobre repatriación de beneficios, pese a su complejidad técnica, no afectan a aspectos estructurales del Impuesto sobre Sociedades, como tampoco lo hacen un conjunto de medidas limitativas de la deducción de ciertos gastos, principalmente los de amortización, o subsidiarias de la reforma y saneamiento del sistema financiero, o, en fin, que potencian el efecto recaudatorio del pago a cuenta.

En una colaboración anterior[1] se examinó todo lo concerniente a la limitación de la deducción de gastos financieros, si bien algunos aspectos de la Resolución de la Dirección General de Tributos, de 16 de julio de 2012, no fueron comentados. La presente colaboración se centra en la

[1] «Restricción y limitación a la deducción de intereses en el Impuesto sobre Sociedades», *RCyT*. CEF, n.º 355 (octubre 2012), págs. 47-104.

llamada amnistía fiscal, más propiamente regularización voluntaria extraordinaria, y otras venideras procurarán abordar el resto de las materias más relevantes.

2. SÍNTESIS DE LAS NOVEDADES NORMATIVAS Y VISIÓN DE CONJUNTO

2.1. REAL DECRETO-LEY 3/2012, DE 10 DE FEBRERO, DE MEDIDAS URGENTES PARA LA REFORMA DEL MERCADO LABORAL (DEROGADO POR LA LEY 3/2012, DE 6 DE JULIO, DE MEDIDAS URGENTES PARA LA REFORMA DEL MERCADO LABORAL)

Establece incentivos fiscales para las empresas que realicen contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores (art. 4.4).

2.2. REAL DECRETO-LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO, POR EL QUE SE INTRODUCEN DIVERSAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS DIRIGIDAS A LA REDUCCIÓN DEL DÉFICIT PÚBLICO

2.2.1. Medidas aplicables exclusivamente a los periodos impositivos iniciados dentro de 2012 y 2013

- Limitación de la partida fiscalmente deducible del artículo 12.6 al 1 % de la base de cálculo (art. 1. Primero. Uno).
- Limitación de la partida fiscalmente deducible del artículo 89.3 no imputable a bienes y derechos adquiridos al 1 % de la base de cálculo (art. 1. Primero. Dos).
- El límite respecto de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades previsto en el artículo 44 pasa del 35 al 25 %, y el del 60 al 50 %. El límite se aplicará también respecto de la deducción por reinversión, quedando así exceptuado lo previsto en el último párrafo del artículo 42.1 (art. 1. Primero. Tres).
- Establecimiento de un sistema de pago a cuenta especial para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios exceda de 20 millones de euros (art. 1. Primero. Cuatro).

2.2.2. Modificaciones del TRLIS

- Nueva letra h) del artículo 14.1 que rechaza la deducción de intereses asociados a ciertas operaciones (art. 1. Segundo. Uno).

- Nueva redacción del artículo 20, por la que se establece un límite objetivo a la deducción de intereses del 30 % sobre el beneficio operativo (art. 1. Segundo. Dos).
- Adición de un nuevo párrafo al artículo 21.2 con la finalidad de introducir un criterio de proporcionalidad respecto de la exención de plusvalías de fuente extranjera (art. 1. Segundo. Tres).
- Ampliación del plazo de aplicación de saldos pendientes de la deducción para incentivar la realización de determinadas actividades previsto en el artículo 44.1 de 15 a 18 años (art. 1. Segundo. Cuatro). Este plazo se aplica también a las deducciones pendientes de aplicar al inicio del primer periodo impositivo comenzado a partir de 1 de enero de 2012 (nueva disp. trans. trigésimo sexta).
- Adición de una nueva imputación, con el número 1.º de la letra b) del artículo 48, a los socios por parte de las agrupaciones de interés económico europeas, relativa a los gastos financieros netos afectados por el artículo 20 (art. 1. Segundo. Cinco).

2.2.3. Gravamen especial de repatriación de beneficios en 2012

Gravamen del 8 % respecto de los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de la participación en entidades no residentes en territorio español sujetas a regímenes fiscales privilegiados, devengadas en 2012, a cuyo efecto se añade la disposición adicional decimoquinta (art. 1. Tercero. Uno).

2.2.4. Derogación de la libertad de amortización

- Derogación del régimen de libertad de amortización contemplado en la disposición adicional undécima (disp. derog. única).
- Régimen transitorio respecto de las inversiones realizadas antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, a cuyo efecto se añade la disposición transitoria trigésimo séptima (art. 1. Tercero. Dos).

2.2.5. Afloración de activos ocultos

Gravamen especial del 10 % relativo a la afloración de activos ocultos (disp. adic. primera).

2.3. REAL DECRETO-LEY 14/2012, DE 20 DE ABRIL, DE MEDIDAS URGENTES DE RACIONALIZACIÓN DEL GASTO PÚBLICO EN EL ÁMBITO EDUCATIVO

- Modificación del artículo 1. Primero. Cuatro del Real Decreto-Ley 12/2102, concerniente al pago fraccionado (disp. final segunda. Primero).

- Modificación de la disposición adicional decimoquinta del TRLIS, según redacción establecida por el Real Decreto-Ley 12/2012, relativa al gravamen especial sobre la repatriación de beneficios (disp. final segunda. Segundo).

2.4. REAL DECRETO-LEY 18/2012, DE 11 DE MAYO, SOBRE SANEAMIENTO Y VENTA DE ACTIVOS INMOBILIARIOS DEL SECTOR FINANCIERO (DEROGADO POR LA LEY 8/2012, DE 30 DE OCTUBRE)

- Establece la aplicación del régimen de diferimiento del capítulo VIII del título VII del TRLIS en relación con las operaciones de aportación de activos a las sociedades para la gestión de activos (art. 8).
- Establece una exención del 50 % respecto de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles de naturaleza urbana realizadas entre el día 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012 (disp. final primera).

2.5. REAL DECRETO-LEY 19/2012, DE 25 DE MAYO, DE MEDIDAS URGENTES DE LIBERALIZACIÓN DEL COMERCIO Y DE DETERMINADOS SERVICIOS (DEROGADO POR LA LEY 12/2012, DE 26 DE DICIEMBRE)

Añade dos apartados a la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, concerniente a la declaración tributaria especial, para regular la divergencia de titularidades, y el régimen de los bienes y derechos declarados (disp. final tercera).

2.6. LEY 2/2012, DE 29 DE JUNIO, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2012

- Establece la tabla de coeficientes de corrección monetaria (art. 62).
- Regula el pago fraccionado relativo a 2012 (art. 63).
- Fija los porcentajes de retención e ingreso a cuenta en los ejercicios 2012 y 2013 mediante la adición de una disposición adicional decimocuarta al TRLIS (art. 64).

2.7. LEY 3/2012, DE 6 DE JULIO, DE MEDIDAS URGENTES PARA LA REFORMA DEL MERCADO LABORAL

Da nueva redaccion al artículo 43 del TRLIS, relativo a incentivos para la contratación laboral (disp. final decimoséptima).

2.8. REAL DECRETO-LEY 20/2012, DE 13 DE JULIO, DE MEDIDAS PARA GARANTIZAR LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y EL FOMENTO DE LA COMPETITIVIDAD

- Limitación a la compensación de bases imponibles negativas (art. 26. Primero. Uno).
- Limitación a la deducción del fondo de comercio financiero (art. 26. Primero. Dos).
- Limitación a la deducción del inmovilizado intangible (art. 26. Primero. Tres).
- Modificación del pago fraccionado (art. 26. Segundo).
- Modificación del artículo 20 del TRLIS, concerniente a la limitación general a la deducción de intereses (art. 26. Tercero).
- Gravamen especial de repatriación de beneficios, mediante la adición de la disposición adicional decimoséptima al TRLIS (art. 26. Cuatro).

2.9. REAL DECRETO-LEY 22/2012, DE 20 DE JULIO, POR EL QUE SE ADOPTAN MEDIDAS EN MATERIA DE INFRAESTRUCTURAS Y SERVICIOS FERROVIARIOS

Extiende el régimen del capítulo VIII del título VII del TRLIS a las operaciones de reestructuración y racionalización del sector ferroviario (arts. 1.6 y 2.10).

2.10. LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE, DE MODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA Y PRESUPUESTARIA Y DE ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA FINANCIERA PARA LA INTENSIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES EN LA PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE

- Modifica el artículo 134 del TRLIS, añadiendo un nuevo apartado por el que se establece una nueva presunción de renta obtenida basada en el incumplimiento de la obligación de informar sobre activos situados en el extranjero (art. 4).
- Establece un régimen sancionador especial en relación con la renta referida anteriormente (disp. adic. primera).
- Regula el régimen de aplicación en el tiempo de la nueva presunción (disp. adic. segunda).

2.11. LEY 8/2012, DE 30 DE OCTUBRE, SOBRE SANEAMIENTO Y VENTA DE LOS ACTIVOS INMOBILIARIOS DEL SECTOR FINANCIERO

- Aplica el régimen fiscal del capítulo VII del título VIII del TRLIS a las transmisiones de activos que deban realizarse a las sociedades para la gestión de activos.
- Reproduce la exención parcial establecida en el Real Decreto-Ley 18/2012, al que deroga.

2.12. LEY 9/2012, DE 14 DE NOVIEMBRE, DE REESTRUCTURACIÓN Y RESOLUCIÓN DE ENTIDADES DE CRÉDITO

- Establece la exención del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria mediante la asimilación al régimen del Fondo de Garantía de Depósito (art. 52.6).
- Establece el régimen fiscal de los Fondos de Activos Bancarios mediante su asimilación al régimen de las Instituciones de Inversión Colectiva (disp. adic. decimoséptima y disp. final decimoséptima).

2.13. LEY 12/2012, DE 26 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS URGENTES DE LIBERALIZACIÓN DEL COMERCIO Y DE DETERMINADOS SERVICIOS

Incorpora un nuevo párrafo al apartado 6 de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, al objeto de regular los efectos fiscales de las transmisiones de los bienes y derechos declarados en la declaración tributaria especial a favor de su verdadero titular (disp. final tercera).

2.14. 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

- Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades (art. 7).
- Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo (art. 8).
- Actualización de balances (art. 9).

- Aplicación del régimen del capítulo VIII del título VII del TRLIS a las transmisiones realizadas en cumplimiento de las normas sobre reestructuración bancaria (disp. adic. tercera).
- Derogación de los artículos 49 y 50.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (disp. derog. única.2).
- Limitación a la deducción relativa a determinadas indemnizaciones derivadas de la extinción de contratos de servicios laborales o mercantiles, mediante la adición de una nueva letra i) al artículo 14.1 del TRLIS (disp. final Primera. Primero. Uno y Tres).
- Regulación de la obligación de retener en relación con los premios de lotería, mediante la adición de una nueva letra f) al apartado 4 y una letra c) al apartado 6, ambos del artículo 140 del TRLIS (disp. final Primera. Primero. Dos).
- Supresión del régimen especial de devengo de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI), del artículo 27.2 del TRLIS (disp. final Primera. Segundo. Uno).
- Supresión del pago fraccionado para las entidades que tributan al 1 % o al 0 %, mediante la incorporación de un párrafo al artículo 45.1 del TRLIS (disp. final Primera. Segundo. Dos).
- Modificación del régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, mediante nueva redacción del artículo 53.2 del TRLIS (disp. final Primera. Segundo. Cuatro).
- Modificación puntual del régimen del arrendamiento financiero, mediante nueva redacción del artículo 115.11 y derogación del apartado 4 del artículo 48, ambos del TRLIS (disp. final Primera. Segundo. Cinco, Tres y Seis).
- Modificación de la regulación del pago fraccionado establecida por el artículo 1 del Real Decreto-Ley 12/2012 (disp. final Séptima).
- Modificación de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las SOCIMI, incidiendo esa modificación en el régimen fiscal (disp. final Octava).

2.15. LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2013 (LEY 17/2012)

- Determinación de los coeficientes de corrección monetaria (art. 64).
- Pago fraccionado (art. 65).

2.16. ORDEN HAP/1182/2012, DE 31 DE MAYO, POR LA QUE SE DESARROLLA LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DEL REAL DECRETO-LEY 12/2012, DE 30 DE MARZO, POR EL QUE SE INTRODUCEN DIVERSAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS DIRIGIDAS A LA REDUCCIÓN DEL DÉFICIT PÚBLICO, SE APRUEBAN CUANTAS MEDIDAS RESULTAN NECESARIAS PARA SU CUMPLIMIENTO, ASÍ COMO EL MODELO 750, DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL, Y SE REGULAN LAS CONDICIONES GENERALES Y PROCEDIMIENTO PARA SU PRESENTACIÓN

Constituye la regulación reglamentaria de la regularización voluntaria extraordinaria encauzada mediante la declaración tributaria especial.

2.17. ORDEN HAP/1181/2012, DE 31 DE MAYO, POR LA QUE SE APRUEBA EL MODELO 250, GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE DIVIDENDOS Y RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES NO RESIDENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL

2.18. RESOLUCIÓN DE 16 DE JULIO DE 2012, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, EN RELACIÓN CON LA LIMITACIÓN EN LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Desarrolla la limitación a la deducción de gastos financieros prevista en el artículo 20 del TRLIS.

2.19. REAL DECRETO 1558/2012, DE 15 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE ADAPTAN LAS NORMAS DE DESARROLLO DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA A LA NORMATIVA COMUNITARIA E INTERNACIONAL EN MATERIA DE ASISTENCIA MUTUA, SE ESTABLECEN OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO, Y SE MODIFICA EL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1794/2008, DE 3 DE NOVIEMBRE

Añade al Reglamento General aprobado por el Real Decreto 1065/2007 los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis, que desarrollan la nueva presunción de renta establecida por la Ley 7/2012 (art. 2).

3. LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA MEDIANTE LA AFLORACIÓN DE ACTIVOS OCULTOS Y LA ELIMINACIÓN DE PASIVOS FICTICIOS

3.1. NORMAS E INFORMES

Bajo el título de «Declaración tributaria especial», la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 establece un régimen fiscal basado en la declaración de bienes y derechos previamente ocultados cuyo efecto práctico, en el Impuesto sobre Sociedades, es enervar la presunción de renta que el artículo 134 del TRLIS infiere de los bienes y derechos no contabilizados y de los pasivos ficticios, viniendo obligado el contribuyente a ingresar una cuantía igual al 10 % del valor de adquisición de aquellos bienes y derechos. De esta manera, el obligado tributario procedería a *regularizar su situación tributaria.*

La disposición final tercera del Real Decreto-Ley 19/2012 ha añadido dos nuevos apartados a la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, al objeto de regular el supuesto de divergencia entre las titularidades real y aparente de los bienes y derechos ocultados, y el régimen de los activos aflorados en relación con las obligaciones tributarias venideras.

La Ley 12/2012 ha incorporado un nuevo párrafo al apartado 6 de la disposición adicional primera al objeto de precisar los efectos fiscales de las transmisiones necesarias para aunar titularidad real y aparente.

La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 ha sido desarrollada por la Orden de 31 de mayo de 2012, que fue precedida del preceptivo informe del Consejo de Estado aprobado el 24 de mayo de 2012.

Dos informes, de fecha 27 de junio y 11 de octubre de 2012, de la Dirección General de Tributos, han dado a conocer el criterio administrativo respecto de casi todas las cuestiones relevantes, y dos notas de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, de 11 y 24 de mayo de 2012, han abordado lo concerniente al delito de blanqueo de capitales.

El artículo 4 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ha modificado el artículo 134 del TRLIS, en sintonía con el objeto y finalidad práctica de la declaración tributaria especial.

Finalmente, la disposición adicional única de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, ha establecido la relación entre la declaración tributaria especial y el delito fiscal.

Visto, desde la comodidad del comentarista, el conjunto de normas que han regulado la regularización voluntaria extraordinaria canalizada a través de la declaración tributaria especial o que, de una u otra manera, han incidido sobre la misma, es fácil advertir que tanto la Ley 7/2012 como la Ley Orgánica 7/2012 deberían haberla precedido, pues, como más adelante se verá, la primera contiene un fuerte estímulo, por vía punitiva, para regularizar los activos extranjeros ocultos, y la segunda ha despejado las dudas, no injustificadas, que se cernían en aquellos supuestos en los

que la declaración tributaria especial contuviera elementos indiciarios de la comisión de un delito fiscal, arrinconando así un obstáculo muy relevante para decidir su presentación.

También es fácil advertir que las dos modificaciones de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, el intenso contenido normativo de la Orden relativa a la declaración tributaria especial, así como las numerosas dudas que ha debido resolver la Dirección General de Tributos, se prestan al reproche de déficit de seguridad jurídica.

Seguramente ese reproche tiene un cierto fundamento, pero no debería dejarse de lado que una regularización voluntaria extraordinaria es, por esencia, un cuerpo extraño que se aloja temporalmente en un sistema, más o menos coherente, y de ahí que no sea fácil lograr la sintonía con el mismo. Los más veteranos recordarán que la regularización voluntaria promovida por la Ley 50/1977 tampoco estuvo exenta de dificultades, a pesar de que contó con un amplísimo consenso político y social.

Es posible que tal déficit no se hubiera producido, o hubiera sido menor, si la regularización voluntaria se hubiera encauzado por medio de la declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria, pues la misma es el cauce ordinario para regularizar voluntariamente, pero la autoridad fiscal prefirió crear un nuevo cauce fundamentado en la afloración de los bienes y derechos en los que se materializó la renta no declarada, antes que en la propia renta no declarada.

Tal vez detrás de esa decisión se hallaba la experiencia de las regularizaciones extraordinarias voluntarias limitadas acometidas por Alemania, Grecia, Italia, Bélgica, y Portugal, todas ellas basadas en la afloración de los capitales derivados de las rentas no declaradas ocultados en el extranjero si bien a tipos de gravamen sensiblemente diferentes ya que han oscilado desde el 25 % en Alemania a tipos inferiores al 10 % en los restantes países[2], o el convencimiento de que la identificación de los activos ocultos procuraba un estímulo regularizador basado en la confortable impresión psicológica de la ubicación de los productos de la defraudación en el circuito de la legalidad, o la intuición de que el cauce regularizador ordinario, aun eventualmente despojado de recargos e intereses de demora, no sería atractivo, o, en fin, una previsión recaudatoria más lisonjera basada en una estimación de los activos ocultos, básicamente en cuentas extranjeras, que el ulterior reconocimiento de la prescripción en el primer informe de la Dirección General de Tributos ha debido recortar sensiblemente.

Agua pasada no mueve molino, pero si la reflexión de constitucionalidad que más adelante se ofrece es acertada, el cauce ordinario para la regularización voluntaria todavía habrá de jugar un papel.

3.2. INCIDENCIA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

El interés técnico suscitado por la declaración tributaria especial tuvo su instante culminante el día 30 de noviembre de 2012. Hasta ese día los convocados hubieron de reflexionar respecto de

[2] *Improving Access to Bank Information*. OECD (2007). El autor agradece a Bustos, J.A. la documentación que le ha facilitado sobre el particular.

la conveniencia de acudir a la cita. Sin embargo, la declaración tributaria especial no agota su incidencia en esa fecha, pues sus efectos se proyectarán en relación con procedimientos de inspección tributaria que se iniciarán después de esa fecha, y también respecto de las rentas imputables a los bienes y derechos declarados devengadas después de esa fecha. Únase a ello que sobre la misma pende un recurso de inconstitucionalidad, y que el intenso debate de política fiscal que la ha acompañado invita a recordar los precedentes, para concluir que, pese a los entecos frutos recaudatorios cosechados, hay vida para la declaración tributaria especial después del 30 de noviembre de 2012.

Aun cuando a la declaración tributaria especial pueden acogerse los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, la realidad es que está proyectada, básicamente, sobre contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[3], como así lo atestigua la lectura de los dos informes que la Dirección General de Tributos ha emitido. No obstante, la presente colaboración se centra en los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y se limita a comentar los puntos más relevantes que, en relación con dicho tributo, presenta la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, y se ordena de la siguiente manera:

- Naturaleza y función de la declaración tributaria especial.
- Elementos constitutivos.
- Identificación de los bienes y derechos.
- Incidencia de la prescripción.
- Bienes y derechos en régimen de imputación o atribución.
- Efectos en relación con la obligación tributaria.
- Régimen de los bienes y derechos declarados.
- Afloración contable.
- Aspectos constitucionales.
- Relación con la obligación de información sobre activos extranjeros.
- Regularizaciones precedentes.
- Aspectos penales.

Señalar, finalmente, que la declaración tributaria especial ha concitado la publicación de obras y artículos que han contribuido eficazmente a facilitar el entendimiento de tan delicada materia[4].

---

[3] Según fuentes oficiales acudieron a la regularización alrededor de 30.000 personas físicas y 618 sociedades.

[4] Pueden citarse, entre otras, *La llamada amnistía fiscal* (Cazorla Prieto, L. M.), *La amnistía fiscal* (Martín Fernández, J.), *Prevención del Fraude y Amnistía Fiscal* (Badas Cerezo, J. y Marco Sanjuan, J. A), obras en las que se hace generosa cita de la bibliografía disponible.

3.3. VISIÓN DE CONJUNTO DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL: LA EQUIVALENCIA ENTRE ACTIVOS OCULTOS AFLORADOS Y RENTAS NO DECLARADAS

La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 pretende ofrecer inmunidad fiscal respecto de las irregularidades cometidas mediante la ocultación de rentas en los impuestos y periodos impositivos afectados a cambio de una cantidad igual al 10 % del valor de adquisición de los bienes y derechos adquiridos con cargo a esas rentas. La inmunidad se proyecta respecto de la cuota, las sanciones y los intereses de demora.

La forma técnica de otorgar esa inmunidad fiscal es considerar *renta declarada* el *importe declarado*, el cual está constituido por el valor de adquisición de los bienes y derechos de los que el sujeto pasivo sea titular *con anterioridad a la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor* del Real Decreto-Ley 12/2012 (31 de diciembre de 2010 para periodos impositivos coincidentes con el año natural). Se trata, bien se ve, de una equivalencia en la que, a partir del valor de adquisición de bienes y derechos ocultados y ahora aflorados, se identifica la renta no declarada que, ahora, se tiene por regularizada en virtud de la acción sanadora de la declaración tributaria especial. En este sentido la declaración tributaria especial es un cauce extraordinario para la regularización voluntaria.

Véase que, a diferencia del cauce ordinario de regularización, esto es, la declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria, ya sea única o complementaria de otra anterior, en la que se declaran rentas anteriormente ocultadas, en la declaración tributaria especial se declaran bienes y derechos ocultos, eso sí, adquiridos con cargo a rentas anteriormente no declaradas. Este enfoque ha sido la principal causa de las incertidumbres que, inicialmente, suscitó la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012.

En efecto, ni todos los bienes y derechos ocultos proceden de rentas no declaradas ni todas las rentas no declaradas determinan la existencia de bienes y derechos ocultos, de manera que no necesariamente se produce la equivalencia referida. Así, no se produce, en los siguientes casos:

- Los bienes y derechos ocultos han sido financiados con fuentes distintas a la renta no declarada. Por ejemplo, aportaciones no contabilizadas (Impuesto sobre Sociedades), adquisiciones por donación herencia o legado (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
- Los bienes y derechos ocultos, adquiridos con rentas no declaradas, han sido distribuidos, total o parcialmente, a los socios (Impuesto sobre Sociedades) o han sido consumidos (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
- Los bienes y derechos inicialmente financiados con renta no declarada se transmitieron sufriendo pérdidas, de manera tal que los bienes y derechos a 31 de diciembre de 2010 reflejan el saldo de rentas positivas y negativas no declaradas.

Por otra parte, el referido enfoque no ofrecía al obligado tributario la seguridad de que, ante el descubrimiento de una renta no declarada, en el contexto de un procedimiento de inspección tributaria, operaría la inmunidad fiscal. Así, podría temerse que no operaría cuando:

- La renta no declarada fuera detectada por un método distinto del descubrimiento del activo oculto.
- La renta no declarada fuera detectada descubriendo un activo ocultado no comprendido entre los declarados por cuanto tal activo se transmitió y se adquirió otro también ocultado y comprendido entre los declarados.

En fin, el referido enfoque casaba mal con las aspiraciones de los sujetos pasivos cuyos bienes y derechos ocultos procedían, total o parcialmente, de rentas no declaradas correspondientes a obligaciones tributarias prescritas, de disfrutar del efecto extintivo de la prescripción.

La Orden y los dos informes de la Dirección General de Tributos representan, en bastantes aspectos, un esfuerzo para superar las tres debilidades insitas en la regulación original de la declaración tributaria especial.

Más allá de las deficiencias de técnica jurídica que los expertos puedan hallar en esos instrumentos jurídicos, es de justicia reconocer el gran esfuerzo que su implementación ha debido suponer para los órganos técnicos responsables, y también que destilan la voluntad del Ejecutivo de dar seguridad jurídica y transmitir confianza a los contribuyentes convocados, tarea nada fácil si se repara en el rechazo que la operación suscitó entre colectividades de diversa naturaleza altamente concernidas por la operación de regularización[5].

Y es así como desde una ecuación de equivalencia expresada en la igualdad *valor de adquisición de ocultos (31 de diciembre de 2010) = rentas no declaradas*, que es la que late tras la literatura del Real Decreto-Ley 12/2012, se ha transitado hacia otra en la que *valor de adquisición de ocultos (31 de diciembre de 2010) – valor de adquisición de ocultos prescritos = rentas no declaradas – pérdidas derivadas de la transmisión de activos ocultos – rentas no declaradas distribuidas o consumidas – rentas no declaradas prescritas*, que es la que se desprende de la Orden y de los dos informes de la Dirección General de Tributos, como más adelante se expone, pero no para todos los bienes y derechos.

Y no es una transición menor, porque la base de cálculo de la cuota derivada de esta singular declaración tributaria ya no será en todos los casos el valor de adquisición de los bienes y derechos ocultos a 31 de diciembre de 2010, tal y como se desprendía del Real Decreto-Ley 12/2012, sino ese valor de adquisición minorado en el importe de los bienes y derechos ocultos correspondientes a rentas prescritas, y aumentado en el importe de las rentas no declaradas consumidas.

[5] Informe emitido por la Asociación Española de Asesores Fiscales, apartado introductorio.

El dictamen del Consejo de Estado, con la vista puesta en el Real Decreto-Ley 12/2012, describe la equivalencia que en el mismo se contiene de manera sencilla, afirmando que «mediante la presentación de la citada declaración, los contribuyentes (…) que sean titulares de bienes y derechos que no se correspondan con las rentas declaradas (…) verán regularizada su situación fiscal en los citados impuestos contra el pago de un porcentaje del valor de adquisición de los citados bienes y derechos», pero esta equivalencia y las consecuencias que de la misma se derivan han quedado matizadas por la Orden y los dos informes de la Dirección General de Tributos, que, como se ha indicado, han abierto el paso a otra equivalencia distinta, cuyas principales manifestaciones son la exclusión de la base de cálculo del valor de adquisición de los bienes y derechos financiados con cargo a rentas no declaradas prescritas, la posibilidad de declarar saldos de cuentas bancarias superiores a los mantenidos ocultos a 31 de diciembre de 2010, y la posibilidad de declarar importes correspondientes a bienes y derechos transmitidos financiados con rentas no declaradas cuyo precio de adquisición fue aplicado al consumo. Todo esto se explica más adelante.

La casuística que se adivina es de tal amplitud, y los criterios interpretativos contenidos en los dos informes de la Dirección General de Tributos, básicos para abordar con garantías la materia, de tal sutileza, que el lector ya habrá advertido que el terreno por el que ha de transitar es realmente abrupto, por lo que el autor solicita su benevolencia, y estimula su cautela.

3.4. NATURALEZA Y FUNCIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

Es inusual que una Orden efectúe un pronunciamiento sobre la naturaleza del régimen fiscal que desarrolla y mucho menos sobre un elemento del mismo, pero el artículo 1 de la Orden establece que la declaración tributaria especial es una «declaración tributaria, sin que su presentación tenga por finalidad la práctica de una liquidación tributaria (...) y que participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria, sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad».

Ese pronunciamiento normativo rebasa el ámbito de la declaración tributaria especial para adentrarse en el del régimen de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, del cual dicha declaración no es sino un elemento, con la pretensión de fijar su naturaleza jurídica mediante la técnica de resaltar los puntos de convergencia y divergencia con las figuras tributarias afines reguladas en la Ley General Tributaria, a saber, las declaraciones y las autoliquidaciones.

El artículo 1 de la Orden se esfuerza, mediante dos oraciones adversativas, en señalar lo que separa a la declaración tributaria especial de declaraciones y autoliquidaciones ordinarias, olvidando, tal vez, que la misma es el cauce de una regularización voluntaria de la situación fiscal, como así se afirma en su exposición de motivos, si bien limitada al supuesto de rentas no declaradas materializadas en bienes y derechos ocultos, y que, por ello, cumple una función paralela a

la de la declaración extemporánea, ya sea única o complementaria, en el sentido de los artículos 27 y 122 de la Ley General Tributaria.

¿Por qué el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas ha sentido la necesidad de un pronunciamiento que, normalmente, corresponde a la doctrina?

Seguramente para contribuir a fomentar la confianza de los sujetos pasivos convocados, descartando interpretaciones apresuradas adversas a aceptar los efectos liberatorios de la declaración tributaria especial, en particular las que habían postulado una suerte de comprobación intensificada de la misma.

3.4.1. La disposición adicional primera no determina una deuda tributaria relativa al Impuesto sobre Sociedades (o del IRPF o del IRNR)

El artículo 119 de la Ley General Tributaria considera declaración tributaria a «todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos, y el artículo 120 que las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo (...) realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación (...)».

La declaración tributaria especial puede ser subsumida sin dificultad en el artículo 119 de la Ley General Tributaria, pero no en el 120 porque la cantidad autoliquidada no responde a la liquidación de un tributo, en particular del Impuesto sobre Sociedades. Ciertamente la declaración tributaria especial contiene el cálculo de una cantidad a ingresar, pero esa cantidad no es deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades, por más que según el artículo 5 de la Orden señala que «la cuantía ingresada tendrá la consideración de cuota del (...) Impuesto sobre Sociedades». La declaración tributaria especial no contiene una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, sencillamente porque lo que en ella se liquida no responde al hecho imponible de dicho tributo.

3.4.2. La disposición adicional primera no ha creado un nuevo tributo

El régimen de la disposición adicional primera determina una cuota que se calcula aplicando un porcentaje al valor de adquisición de los bienes y derechos anteriormente ocultados y, ahora, aflorados mediante la declaración tributaria especial. Se trata, por tanto, de la estructura propia de la imposición patrimonial. En tal sentido, podría sostenerse que la declaración tributaria especial contiene la autoliquidación de un nuevo tributo sobre patrimonios previamente ocultados y ahora aflorados. Bien se comprende que, caso de ser acertada esta interpretación, la disposición adicional primera habría incurrido en inconstitucionalidad manifiesta, en cuanto contenida en un decreto-ley. Sin embargo no lo es.

En efecto, teniendo el régimen fiscal previsto en la disposición adicional primera, y la declaración tributaria especial en cuanto elemento del mismo, carácter voluntario, es claro que no se está en presencia de un nuevo tributo (art. 2 de la Ley 58/2003).

Por el mismo motivo no puede entenderse que la declaración tributaria especial constituya una suerte de cauce alternativo para cumplir con la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades. Inversamente, ofrece una suerte de instrumento que, mediante el pago de la cantidad legalmente establecida, procura inmunidad contra una eventual exigencia de dicho tributo[6].

3.4.3. La disposición adicional primera modifica la aplicación de un tributo, pero no su estructura

La declaración tributaria especial surte efectos en un tributo, el Impuesto sobre Sociedades, sin incidir en sus elementos estructurales, pero sí en su aplicación respecto de las rentas no declaradas.

En este sentido, la declaración tributaria especial no impide la comprobación de las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades en los periodos impositivos precedentes, pero sí impide que, en relación con los mismos, opere la presunción de obtención de renta del artículo 134 del TRLIS, a cuyo tenor «se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en contabilidad». El apartado 3 de la disposición adicional primera así lo indica estableciendo que «el importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos (...) en el artículo 134 del texto refundido (...)».

El apartado 17 del segundo informe de la Dirección General de Tributos extrae la consecuencia pertinente a la naturaleza de la declaración tributaria especial al indicar que «no resulta procedente la comprobación aislada de la declaración tributaria especial por cuanto la misma, a pesar de tener la naturaleza de declaración tributaria, no se presenta en cumplimiento de una obligación tributaria... sin perjuicio de que, una vez invocada la misma por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria (concepto y periodos definidos), la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado».

En este párrafo se contiene lo que la declaración tributaria especial es, lo que no es, y su función en el procedimiento de inspección tributaria que, en definitiva, determina lo que es, viniendo a confirmar que la declaración tributaria especial no es portadora de la autoliquidación de una obligación tributaria, de manera tal que con ella no se está cumpliendo, en sentido estricto, la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades, ni mucho menos la de un nuevo tributo.

---

[6] Martín Fernández, J., *op. cit.*, Sobre la base de la relación entre cantidad pagada por la declaración tributaria especial y la cuota del impuesto, el autor construye la teoría de las obligaciones alternativas.

La declaración tributaria especial tiene por objeto que el obligado tributario, llegado el caso, pueda enervar la presunción de renta del artículo 134 del TRLIS en el seno de un procedimiento de inspección tributaria. Este no es, evidentemente, el objeto usual de una declaración tributaria en la que se contenga una autoliquidación. Por eso se trata de una declaración tributaria *especial*.

En consecuencia, la declaración tributaria especial no podrá ser objeto de comprobación autónoma, sin perjuicio de que sí pueda ser corregida para subsanar errores materiales. La comprobación se realizará en conexión con la obligación tributaria respecto de la que se pretenda surta el efecto mencionado, y no está sujeta a límites distintos de los previstos con carácter general.

No se ocultará que, además de la función estrictamente interpretativa y explicativa, el párrafo del informe de la Dirección General de Tributos cumple con la finalidad de transmitir confianza a los sujetos pasivos invitados a participar en la ceremonia de la regularización tributaria excepcional.

3.4.4. El carácter reservado de la declaración tributaria especial

El artículo 7 de la Orden establece que «conforme a lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, los datos relativos a la declaración tributaria especial obtenidos por la Administración tributaria tienen carácter reservado».

Este párrafo, considerado conjuntamente con el criterio del primer informe de la Dirección General de Tributos relativo a la comprobación vicaria de la declaración tributaria especial, ha suscitado el temor de que la declaración tributaria especial pudiera haber ofrecido garantías de impunidad en relación con otras obligaciones tributarias o, incluso, responsabilidades administrativas o penales.

En rigor es todo lo contrario. En efecto, el artículo 95 de la Ley 58/2003 establece que «los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos (...)» y pueden ser cedidos a otras instancias para la persecución de delitos o de responsabilidades de otra índole en los términos previstos en el referido artículo, de manera tal que los datos contenidos en la declaración tributaria especial podrán ser utilizados por la Administración tributaria para la comprobación de otros impuestos distintos de los afectados por aquella. Así, por ejemplo, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre el Patrimonio.

No hay nada nuevo en ese artículo 7 de la Orden, pero sí es oportuno, por cuanto ha precisado el alcance de la utilización de los datos de la declaración tributaria especial. Los contribuyentes no habían de temer una utilización de los mismos que rebasara la tradicional reserva, pero la Administración tributaria podrá utilizarlos con fines fiscales, y cederlos de acuerdo con lo previsto en el artículo 95 de la Ley General Tributaria. Es interesante tomar nota de esta ecuación, pues justamente en su quiebra se fundamentó la operación conocida como *deuda pública especial* a la que más adelante se hará mención.

3.4.5. La declaración tributaria especial y la declaración tributaria extemporánea

Una vez transcurrido el plazo de declaración establecido en la normativa reguladora de cada impuesto, los obligados tributarios, de acuerdo con lo previsto en los artículos 27 y 122 de la Ley 58/2003, pueden presentar declaraciones fuera de plazo sin mediar requerimiento previo de la Administración tributaria. Estas declaraciones pueden ser utilizadas para declarar rentas no declaradas en la declaración original, de manera tal que cumplen la misma función que la declaración tributaria especial.

Aun cuando la declaración tributaria extemporánea determina cuotas tributarias derivadas de tipos de gravamen superiores al 10 %, está penalizada con recargos, y puede implicar la liquidación de intereses de demora, en ciertos casos puede ser más beneficiosa para el obligado tributario que la declaración tributaria especial.

La declaración tributaria especial determina una cantidad a pagar del 10 % del valor de adquisición de los activos ocultos, sin que las rentas no declaradas inherentes a esos activos ocultos tengan relevancia alguna a efectos de determinar esa cantidad. Así, esas rentas no declaradas no deberán ser imputadas a periodos impositivos concretos, ni deberán ser desglosadas, eventualmente, en rentas positivas y negativas. Mediante la declaración del valor de adquisición de los bienes y derechos ocultos y el pago del 10 % se entienden regularizadas las rentas, positivas y negativas, no declaradas. El ejemplo que propone el apartado 7.1 del primer informe de la Dirección General de Tributos es totalmente esclarecedor. Por el contrario, en el caso de la declaración tributaria extemporánea, las rentas no declaradas deben imputarse a los periodos impositivos correspondientes, y, por tanto, la eventual concurrencia de rentas positivas y negativas es relevante, pudiendo derivarse de la misma, en el conjunto de los periodos impositivos afectados una deuda tributaria global inferior al importe de la declaración tributaria especial.

Cuando la declaración extemporánea resulte más beneficiosa el obligado tributario podrá acudir a ella, incluso dentro del plazo de declaración de la declaración tributaria especial, y, naturalmente, una vez transcurrido el mismo, puesto que la normativa de la declaración tributaria especial no ha incidido sobre la de la declaración tributaria extemporánea. En este sentido el primer informe de la Dirección General de Tributos precisa que la declaración tributaria especial «no excluye en modo alguno la vía tradicional de regularización a través de autoliquidaciones complementarias extemporáneas sin requerimiento previo previstas en la Ley General Tributaria» (apartado 11).

Así pues, en relación con las rentas no declaradas, podrá elegirse entre la declaración tributaria especial y la declaración extemporánea, pero no podrán utilizarse alternativamente, por cuanto la declaración tributaria especial cubre todos los periodos impositivos no prescritos. No será posible, por tanto, formular la declaración tributaria especial y la declaración tributaria extemporánea respecto de uno o varios periodos impositivos determinados. Una u otra, las dos a la vez, no.

Cuestión distinta es que pueda y deba presentarse la declaración tributaria extemporánea para completar la regularización ejercitada a través de la declaración tributaria especial, como

sucede en el caso de la afloración de participaciones afectas a la transparencia fiscal internacional o de la participación de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales, habida cuenta del régimen de imputación de rentas propio de las mismas, o para regularizar otros impuestos no afectados por la declaración tributaria especial. En este sentido debe entenderse la indicación del primer informe de la Dirección General de Tributos cuando establece que «ambas vías de regularización son perfectamente compatibles» (apartado 11).

Cuando las rentas no declaradas fueron distribuidas a los socios (o consumidas, tratándose de personas físicas), de manera tal que no existan bienes y derechos a 31 de diciembre de 2010, el cauce de la declaración tributaria especial no podrá ser utilizado, ya que falta un supuesto constitutivo del mismo, excepto si la renta no declarada se reflejó en cuenta de depósito en entidad dedicada al tráfico en cuyo caso podrá ser declarado el saldo que, en su día, motivó tal reflejo (art. 4.2, párrafo segundo, de la Orden). Se sigue de ello que, salvo que opere la excepción, la vía de la declaración tributaria especial no podrá ser utilizada pero sí la declaración extemporánea.

3.4.6. La subsanación de los defectos de la declaración tributaria especial

El artículo 11 de la Orden establece que «el plazo de presentación de la declaración tributaria especial, tanto de la declaración inicial como, en su caso, de las complementarias que pudieran efectuarse, finalizará el 30 de noviembre de 2012».

Esta norma restrictiva enlaza perfectamente con la naturaleza de la declaración tributaria especial. En efecto, en cuanto cauce excepcional de regularización, no puede estar abierto indefinidamente.

Recordemos que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 122 de la Ley General Tributaria, una autoliquidación complementaria solo se puede presentar «cuando resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación». Este es el cauce que ha de recorrer el sujeto pasivo que advierta hallarse en esa situación de cumplimiento deficiente determinante de un ingreso inferior al debido. Ahora bien, esta situación también cabe en relación con la declaración tributaria especial, lo que plantea la interrogante de la fórmula a la que ha de acudir el sujeto pasivo que advierta un error, una omisión, o, en términos más generales, una deficiencia en la declaración tributaria especial presentada, ya que la usual, esto es, la declaración complementaria no es posible. Pues bien, el único cauce posible es el de la declaración extemporánea, pero no en relación con la declaración tributaria especial sino en relación con la obligación tributaria del Impuesto sobre Sociedades (o del IRPF o IRNR).

Este sería el caso, por ejemplo, de un sujeto pasivo que advierte, una vez presentada la declaración tributaria especial que algún activo que se estimó imputable a una renta no declarada prescrita realmente es imputable a una renta no declarada pero no prescrita. En tal caso la declaración complementaria, autoliquidada según las normas del Impuesto sobre Sociedades (o del IRPF o IRNR), es el cauce para solventar la irregularidad. La casuística probablemente sea rica, pero

el criterio para resolver no parece que pueda ser otro que el expuesto, simplemente por eliminación. En suma, la mayor tributación propia de la declaración complementaria deberá encauzarse mediante una declaración extemporánea relativa a la obligación tributaria ordinaria.

No obstante, los errores materiales, de hecho, y aritméticos, parece que podrán subsanarse en cualquier momento, de acuerdo con lo previsto en la Ley de Procedimiento Administrativo, por tanto también a partir de 30 de noviembre de 2012.

También puede acontecer que, una vez rebasado el día 30 de noviembre de 2012, el obligado tributario advierta que la declaración tributaria especial *ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos*, en el sentido del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, suscitándose la cuestión de la posibilidad de solicitar rectificar aquella declaración. Puesto que la declaración tributaria especial participa de la naturaleza de las autoliquidaciones del artículo 120 de la Ley General Tributaria (art. 1 de la Orden) parece que debiera darse una respuesta positiva, pero también cabe la contraria por cuanto la comprobación de la declaración tributaria especial solo cabe, de acuerdo con la Dirección General de Tributos, cuando la misma se invoque en el seno de un procedimiento de inspección tributaria, de manera tal que sería en ese contexto donde cabría dar satisfacción a aquellos intereses legítimos, y, aún así, la cuestión es delicada porque la declaración tributaria especial está destinada a exceptuar la aplicación de la presunción del artículo 134 del TRLIS, y solamente cuando esa función, atendiendo a las circunstancias, resulte lógicamente imposible, podría abrirse paso la preterición de los intereses legítimos.

3.4.7. La incidencia de la declaración tributaria especial respecto de los periodos impositivos cerrados antes de la finalización del plazo de presentación

Los bienes y derechos que se incorporan a la declaración tributaria especial son los existentes a 31 de diciembre de 2010, de manera tal que sus frutos devengados en 2011 no forman parte de la misma, por más que hayan acrecido al patrimonio del obligado tributario antes de 30 de noviembre de 2012. ¿Qué tratamiento correspondía a estas rentas?

La respuesta era clara, habían de ser declaradas formando parte de la declaración ordinaria relativa a 2011, por más que los bienes y derechos de donde procedían hubieran de ser consignados en una declaración tributaria cuyo plazo de presentación vencería posteriormente.

Situación extraña, pues lo apropiado era que la afloración de la fuente productora de renta fuese, en el tiempo, anterior a la declaración de la renta producida. El dictamen del Consejo de Estado se hizo eco de la misma sugiriendo que la Orden proyectada «debería prever lo que sucede en cuanto a rentas devengadas en el ejercicio 2011 y que hubieran mantenido ese carácter de rentas no declaradas a no ser por la presentación de la declaración especial en aquellos supuestos en que tal declaración se haya presentado después de las declaraciones ordinarias correspondientes al ejercicio de 2011 y añade que quizá cabría exigir la presentación de una declaración complementaria a la ordinaria junto con la declaración especial».

La Orden no ha recibido la sugerencia, de manera tal que quedó a la decisión de los sujetos pasivos la forma en la que habrán de declarar tales rentas, sea en la declaración ordinaria relativa a 2011 o mediante una complementaria concerniente a la misma.

3.5. LOSELEMENTOSCONSTITUTIVOSDELADECLARACIÓNTRIBUTARIA ESPECIAL

De acuerdo con el modelo 750 contenido como Anexo I de la Orden, son elementos constitutivos de la declaración tributaria especial los bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas no declaradas y su valoración, lo que determina *el importe o valor de adquisición de los bienes y derechos*, cuyo 10 % es *cuota a ingresar* y, según el modelo D-750, también es elemento esencial la identificación de los bienes y derechos, lo que determina *la relación de bienes y derechos*.

3.5.1. Bienes y derechos

La declaración tributaria especial contiene siete clases de bienes y derechos que pueden ser incluidos en la misma. La última es un cajón de sastre de manera que ningún bien o derecho quedará fuera de ella. La suma del valor de adquisición de esos bienes y derechos determina *el importe*, no la base imponible, y se considera *renta declarada* a los efectos de enervar la presunción del artículo 134 del TRLIS, de manera tal que esa renta declarada se supone idéntica a la renta en su día ocultada, y de ahí la regularización de la situación tributaria del contribuyente. Ahora bien, como quedó anteriormente apuntado, esa equivalencia no siempre se cumple. Ya se verá que tanto la Orden como los dos informes de la Dirección General de Tributos han tratado de poner remedio a los supuestos de no equivalencia.

El apartado 1 de la disposición adicional primera identifica a los bienes o derechos objeto de la declaración tributaria especial por la concurrencia de dos cualidades:

- No se corresponden con las rentas declaradas. La Orden ha preferido hablar en positivo, y así se refiere a «cualquier bien o derecho cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas» (art. 3).
- El obligado tributario ostenta su titularidad antes de la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, esto es, 31 de diciembre de 2010 para periodos impositivos que se correspondan con el año natural.

Por tanto, lo que ha de constar en la declaración tributaria especial son bienes y derechos, no rentas, si bien la adquisición de dichos bienes y derechos hubo de estar financiada con rentas no declaradas.

El informe del Consejo de Estado contiene un párrafo equívoco, ya que indica que en la declaración tributaria especial deben integrarse «no solo los bienes y derechos susceptibles de producir rendimientos, sino también los rendimientos efectivamente obtenidos, siempre que unos y otros se adquieran en general antes de 31 de diciembre de 2010». En efecto, de una parte, parece dar a entender que solo caben en la declaración tributaria especial los bienes y derechos susceptibles de producir rendimientos, lo que no es correcto ya que caben todos, sean o no productores de renta, y de otra, y esto es relevante, parece indicar que lo que ha de declararse son los rendimientos de los bienes y derechos ocultos, cuando lo que ha de declararse son los bienes y derechos adquiridos con cargo a esos rendimientos.

En fin, no todo activo ocultado puede incorporarse a la declaración tributaria especial, pues es preciso que haya sido financiado con una renta no declarada. Así todos los bienes y derechos derivados de actos ilícitos no tienen cabida en la declaración tributaria especial por cuanto los mismos no fueron adquiridos con cargo a rentas no declaradas.

3.5.2. La afloración de pasivos financieros

En el Impuesto sobre Sociedades la correspondencia entre bienes y derechos ocultados y rentas no declaradas se establece a través de los estados financieros. En efecto, todo activo titularidad de la empresa que no esté registrado en sus libros de contabilidad está correlacionado con rentas no declaradas, excepto si se prueba la existencia de pasivos financieros no contabilizados asociados a la adquisición de esos bienes y derechos, o, excepcionalmente, que la titularidad deriva de una aportación de los socios, supuesto verdaderamente libresco. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la determinación de la correspondencia no disfruta de la ayuda de la documentación contable, excepto si se trata de empresarios individuales en régimen de estimación directa, y por lo que se refiere a las rentas de actividades económicas.

En el Impuesto sobre Sociedades la correspondencia se puede intuir a través de un asiento contable en cuya virtud se incardinan en los libros de contabilidad, concretamente en el libro diario, todos los elementos patrimoniales, o elementos del balance, que debiendo haber sido registrados en los libros contables a tenor de las operaciones realizadas no lo fueron. Por esta razón, aun cuando las normas, legal y reglamentaria, no se refieren a los pasivos financieros, el primer informe de la Dirección General de Tributos indica que «sí es posible, a los efectos de la presentación de la declaración tributaria especial, minorar el valor de adquisición en el importe de la financiación ajena oculta empleada en la adquisición de dicho bien o derecho» (apartado 12).

3.5.3. La eliminación de pasivos ficticios

El artículo 134.4 del TRLIS establece la presunción de rentas no declaradas «cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes». Esta presunción tiene el mismo fundamento que la establecida en el apartado 1 de ese mismo artículo en relación con «los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen

registrados en los libros de contabilidad», cuya inaplicación es, precisamente, el efecto de la declaración tributaria especial. En efecto el fundamento de ambas presunciones es que, en términos puramente lógicos, tanto de la no contabilización de bienes y derechos como de la contabilización de deudas inexistentes cabe inferir la existencia de rentas que no han sido contablemente registradas.

Sin embargo, las normas reguladoras de la declaración tributaria especial no hacen referencia a los pasivos inexistentes o pasivos ficticios, como tampoco lo hacen los informes de la Dirección General de Tributos. No obstante, cuando las rentas ocultadas se han materializado en bienes y derechos contabilizados, se podría entender que estos bienes y derechos son aptos para ser objeto de la declaración tributaria especial. Sería el caso de ventas contabilizadas por un importe menor al real cubriendo la diferencia un pasivo financiero ya que el cobro en su totalidad sí se ha registrado contablemente.

3.5.4. Valoración de los bienes y derechos

El apartado 2 de la disposición adicional primera se refiere al «importe o valor de adquisición de los bienes y derechos», y el artículo 4.1 de la Orden recalca que «los bienes y derechos se declararán por su valor de adquisición». Ambas normas no definen ni describen el valor de adquisición, de manera tal que parece procedente acudir al artículo 15 del TRLIS, relativo a reglas de valoración, el cual remite al Código de Comercio, en cuyo artículo 38 se establece que «los activos se contabilizarán, por el precio de adquisición, o por el coste de producción», y en el apartado 6.º del *marco conceptual* del Plan General de Contabilidad, se describe, entre otros criterios de valoración, el valor de adquisición o *coste histórico*. Este es el valor por el que deben declararse los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial.

Por tanto, el valor de mercado o valor razonable de los bienes y derechos a 31 de diciembre de 2010, o en el momento de formular la declaración tributaria especial, es totalmente irrelevante. Cuestión distinta es que los bienes y derechos inicialmente financiados con rentas no declaradas se hayan transformado en otros, que son, ciertamente, los que, existentes a 31 de diciembre de 2010 para periodos impositivos coincidentes con el año natural, habrá que declarar, pero siempre por su valor de adquisición. Así, todo un sector de actividad empresarial oculto está en constante transformación, pero los bienes y derechos que lo integran tienen un valor de adquisición por el que deberá formularse la declaración tributaria especial, y también un valor de mercado o valor razonable que es irrelevante.

3.5.5. La cuestión de la no correspondencia entre bienes y derechos ocultos y las rentas no declaradas

El valor de adquisición de los bienes y derechos que debiendo estar registrados en los libros de contabilidad no lo están denota la existencia de rentas no declaradas, pero el importe de las rentas no declaradas no tiene por qué coincidir necesariamente con el referido valor de adquisición. Así sucederá cuando los activos adquiridos con cargo a las rentas ocultas hayan sido distribuidos

a los socios, y, en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando los activos en cuestión hayan sido consumidos, o cuando hayan sido transmitidos con pérdidas y mantenido oculto el producto de la transmisión, o cuando sucedan ambos eventos.

La única manera de establecer la correspondencia entre rentas no declaradas y bienes y derechos ocultos existentes a 31 de diciembre de 2010 es añadir al valor de adquisición de esos bienes y derechos el importe de las pérdidas y el de los bienes y derechos ocultados distribuidos a esos socios, o, alternativamente, que el importe declarado hubiera sido, justamente, el de la renta positiva ocultada, de manera tal que ese importe se correspondería con el valor de adquisición de los bienes y derechos ocultados existentes a 31 de diciembre de 2010 más el importe de las pérdidas, más el importe de las distribuciones, o, lo que es lo mismo, que la declaración tributaria especial hubiera versado sobre los bienes y derechos ocultados en lugar de hacerlo sobre los bienes y derechos ocultados existentes a 31 de diciembre de 2010, en el bien entendido que los bienes que sustituyen a otros no serían computados.

Véase el caso sencillo de un bien o derecho adquirido con una renta no declarada en 2008 que en 2010 es liquidado por su valor de adquisición y distribuido a los socios. ¿Puede acogerse a la declaración tributaria especial? La respuesta es negativa si se apoya en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 puesto que se designa como sujetos pasivos que pueden formular la declaración tributaria a quienes «sean titulares de los bienes y derechos que no se correspondan con las rentas declaradas», sin que ninguna otra parte del texto de esa norma permita una interpretación distinta a aquella que postula la necesidad de la titularidad actual a 31 de diciembre de 2010. Pero si la respuesta se apoya en la Orden y en los dos informes de la Dirección General de Tributos se puede matizar hasta llegar a ser casi positiva, porque, en efecto, la Orden, además de reproducir el texto procedente del real decreto-ley establece que «la titularidad de los bienes y derechos objeto de declaración deberá haberse adquirido por el declarante en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, y a continuación añade que no podrán ser objeto de declaración especial los bienes o derechos que hubiesen sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010 (...) cuando el importe de la transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración» (apartados 2 y 3 del art. 3), precepto que puede ser entendido en un doble sentido, a saber, en el más acorde con la literalidad de la disposición adicional primera del real decreto-ley, pero también en el de procurar la equivalencia entre valor de adquisición de los bienes y derechos ocultados y rentas no declaradas. En efecto, el apartado 2 se refiere a bienes y derechos adquiridos antes de 31 de diciembre de 2010, y el apartado 3 excluye de la declaración a los bienes y derechos transmitidos antes de esa fecha, cuando el importe de la transmisión se hubiera reinvertido, y de ahí que, en sentido contrario, esto es, cuando no se hubiera reinvertido (distribución del importe de la transmisión entre los socios o, en el caso del IRPF, aplicación al consumo; transmisión con pérdidas), pueda interpretarse que los bienes y derechos a declarar son los adquiridos antes de 31 de diciembre de 2010 con cargo a rentas no declaradas excepto si el importe de su transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien y derecho ocultado.

Ya se sabe que las interpretaciones en sentido contrario son peligrosas, pero lo cierto es que esta interpretación está expresamente recogida para las cuentas bancarias, ya que la Orden indica

que «las cantidades depositadas en cuentas bancarias en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio se declararán por el importe total del saldo a 31 de diciembre de 2010 (...) no obstante podrá declararse el saldo de una fecha anterior cuando sea superior al existente a 31 de diciembre de 2010 (...) siempre que la diferencia entre ambos importes no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración» (arts. 4, 2 y 3). Así pues, tratándose de dinero, se debe declarar un saldo que ya no existía a 31 de diciembre de 2010. ¿Puede extenderse este criterio a todo tipo de bienes y derechos?

Ya se ha visto que esta interpretación es la que puede extraerse, en sentido contrario, del artículo 3.3 de la Orden. Sin embargo, en la Exposición de Motivos de la Orden se dice que «tales bienes o derechos deberán haberse adquirido por el declarante, con carácter general, en una fecha anterior a 31 de diciembre de 2010, y se valorarán por su valor de adquisición, salvo en el supuesto de cantidades depositadas en cuentas abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio en las que con carácter general se tomará en consideración su importe en la citada fecha», de manera tal que el texto transcrito choca frontalmente con el artículo 4.2 de la propia Orden, pero, al tiempo, da alas, para los bienes y derechos que no consistan en efectivo, a la interpretación según la cual los bienes y derechos a declarar son los adquiridos antes de 31 de diciembre de 2010 financiados con rentas no declaradas, aun cuando no se hallen en el patrimonio del sujeto pasivo, excepto si el importe de su transmisión se hubiera destinado a la adquisición de otro bien y derecho ocultado.

El primer informe de la Dirección General de Tributos permite sostener la interpretación consistente en procurar la equivalencia entre valor de adquisición de los bienes y derechos ocultados y rentas no declaradas. En efecto, interpretando el artículo 4 de la Orden, el informe desliza que con «la finalidad de permitir la regularización de saldos consumidos, la norma contempla expresamente la posibilidad de declarar un saldo anterior a 31 de diciembre de 2010 cuando sea superior a este último» (apartado 3), y más adelante (apartado 7.1), abordando el caso de los bienes o derechos que son transmitidos con pérdidas reinvirtiéndose su importe se dice que el bien o derecho a declarar debe ser el existente a 31 de diciembre de 2010 (Y), pero que «se entiende regularizada una renta no declarada (positiva) de 100.000 euros que corresponde con la adquisición del bien X, y una renta no declarada (negativa) de 20.000 derivada de la transmisión del bien X», de manera tal que aunque el bien y derecho a declarar es el existente a 31 de diciembre de 2010 («Y, por valor de 80.000»), la equivalencia entre valor de adquisición de los bienes y derechos ocultados y las rentas no declaradas queda preservada. Ciertamente, el primer informe de la Dirección General de Tributos, salvo para el caso de las cantidades depositadas en cuentas bancarias, no dio el paso de permitir la declaración de bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas no declaradas que fueron transmitidos destinándose el importe a la distribución entre los socios (aplicación al consumo para las personas físicas). Este paso lo dará en su segundo informe. En efecto, bajo la inequívoca rúbrica de «Presentación de la declaración tributaria especial en relación con bienes o derechos consumidos antes de 31 de diciembre de 2010» (apartado 6), el informe, bajo el amparo del artículo 3.3 de la Orden, concluye que «De la citada norma se desprende que cuando el importe de la transmisión de bienes o derechos cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración, los bienes o derechos transmitidos sí podrán ser objeto de la declaración tributaria especial» (apartado 6). La Dirección General de Tri-

butos, con esas cinco líneas, ha dado un giro copernicano, pues, como ya sabemos, la disposición adicional primera proyecta la declaración tributaria especial sobre los contribuyentes «que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos».

Para despejar toda duda el segundo informe propone un ejemplo consistente en un «bien adquirido el 1 de enero de 2009 por un valor de adquisición de 1.000 euros correspondientes a rentas no declaradas, que se transmite el 1 de enero de 2010 por 1.500 euros. Este importe se percibe en efectivo y se destina a consumo (...) el importe a declarar sería 1.000 euros (...)».

Véase que se declarará un bien o derecho que no se tiene a 31 de diciembre de 2010, lo que desborda la norma de rango legal, aun cuando halle amparo en la de rango reglamentario, interpretada en sentido contrario.

Pero la Dirección General de Tributos no apura hasta las últimas consecuencias la interpretación que apadrina, puesto que respecto de la renta de la transmisión que, en definitiva, se materializa en un activo monetario que se consume afirma que «dado que no existen bienes o derechos objeto de declaración cuya adquisición corresponda con dicha renta (...) el contribuyente deberá acudir al procedimiento ordinario de declaración», de manera tal que vuelve los ojos hacia la norma con rango de ley, pero seguidamente matiza que «si en este ejemplo el cobro de 1.500 euros se hubiera realizado a través de una cuenta en una entidad de crédito (...) se podrá declarar el saldo de la cuenta (...)».

Así pues, de la equivalencia entre valor de adquisición de bienes y derechos ocultos a 31 de diciembre de 2010 y rentas no declaradas establecida en la norma de rango legal se ha pasado a la equivalencia entre bienes y derechos ocultos adquiridos antes de 31 de diciembre de 2010 y rentas no declaradas establecida en la norma reglamentaria administrativamente interpretada, pero ese tránsito no ha sido pleno pues no ha sido extendido a las rentas positivas derivadas de la transmisión de ocultos cuyo precio no dejó huella en una cuenta bancaria y fue aplicado al consumo.

El tránsito en plenitud hubiera podido expresarse en alguna de las dos formas siguientes:

- Declarando los bienes y derechos ocultos existentes a 31 de diciembre de 2010 más las pérdidas intermedias más las aplicaciones a la distribución a los socios, o al consumo tratándose de personas físicas.
- Declarando las rentas pretéritas no declaradas relativas a periodos impositivos de 2010 y anteriores, sin perjuicio de lo que más adelante se dirá de la prescripción, e imputando el importe entre los bienes y derechos existentes a 31 de diciembre de 2010, las aplicaciones a la distribución de bienes y derechos a los socios (consumo para personas físicas), y las pérdidas intermedias.

¿Complejo? En absoluto para las sociedades, pues toda esa información está reflejada en su contabilidad, ciertamente no en la contabilidad oficial, sino en esa otra contabilidad vergonzante que antaño se denominaba contabilidad B, tal vez porque se la consideraba compañera insepara-

ble de otra contabilidad, la contabilidad A u oficial. Lo complejo para las sociedades es formular una declaración tributaria especial bajo un criterio distinto que no sea el puramente consistente en la incorporación de las masas patrimoniales ocultas reflejadas en la contabilidad B.

Para las personas físicas la cuestión es diferente, ya que las mismas no llevan contabilidad, pero, desde luego, van a tener que operar una reconstrucción de sus rentas ocultas si han de cumplir con los criterios que respecto del efectivo establece el artículo 4 de la Orden, o que respecto de los bienes y derechos inicialmente ocultados transmitidos con pérdidas y posterior reinversión establece el primer informe de la Dirección General de Tributos, máxime si consideramos lo que más adelante se dirá de la prescripción.

Ese tránsito, siquiera sea incompleto, entre las dos relaciones de equivalencia implica una modificación cualitativa del proceso de regularización extraordinaria que ha tenido un impacto decisivo en la admisión de la prescripción, como más adelante se expone.

En fin, nada establece la Orden respecto de la existencia de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, de manera tal que ha de entenderse que dicha existencia no es necesaria. En la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, 30 de noviembre de 2012, los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial probablemente se habrán transformado en otros, pero el sujeto pasivo que ha decidido formular tal declaración habrá debido ser consecuente con la misma y a partir de 31 de diciembre de 2010, reflejar todas sus operaciones en la contabilidad oficial.

3.6. IDENTIFICACIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS DECLARADOS Y PRUEBA DE SU TITULARIDAD

Los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial han de ser titularidad del obligado tributario que la presenta, el cual deberá probarla «por medio de cualquier prueba admisible en Derecho» (art. 3.4 de la Orden). La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 no exige la prueba de la titularidad, pero sí «la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos» (apartado 2). Combinando ambas normas se llega a la conclusión de que la identificación se realiza a través de la prueba de la titularidad.

3.6.1. Identificación de los bienes y derechos declarados

Es importante el requisito de la identificación, pues ante el descubrimiento por parte de la inspección tributaria de un activo oculto operará, en la forma que más adelante se comenta, la declaración tributaria especial en la medida en que el activo descubierto conste en la misma. De ahí la relevancia de la identificación, la cual, por regla general, deberá entenderse cumplida mediante la prueba de la titularidad, pues la titularidad es la expresión de la relación jurídica entre una persona y un bien o derecho. El Anexo II del modelo 750 de la «Declaración Tributaria Es-

pecial» exige una información concerniente a la identificación de los bienes y derechos declarados, peculiar para cada clase de las contempladas en el Anexo I.

Como regla general, tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, bastará, a efectos de la prueba, estar en posesión de los documentos que justifican la adquisición de bienes y derechos en el tráfico mercantil, esto es, de los documentos que justifican la realización de operaciones a efectos de su inscripción en los libros de contabilidad.

Excepcionalmente, tratándose de dinero en efectivo será suficiente la manifestación de titularidad en el modelo de declaración, a condición de que «con carácter previo a la presentación de la declaración tributaria especial se hubiera depositado en una cuenta cuya titularidad jurídica corresponda al declarante abierta en una entidad de crédito cualificada» (art. 3.4 de la Orden).

¿Puede, en consecuencia, declararse un efectivo, por el sistema descrito, adquirido y ocultado después de 31 de diciembre de 2010? Se opina que no por cuanto los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial son aquellos respecto de los que el obligado tributario tiene la titularidad a dicha fecha, con las salvedades expuestas en el apartado anterior, de manera que el efectivo ocultado posteriormente no puede ser declarado. Sin embargo la comprobación de ese extremo es muy difícil, y de ahí el temor de que pudieran incorporarse a los libros de contabilidad el efectivo derivado de rentas no declaradas obtenidas durante los ejercicios de 2011 y 2012, hasta el 30 de noviembre.

Ahora bien, esa incorporación o afloración contable no impedirá regularizar las rentas no declaradas correspondientes a esos periodos impositivos, ni eliminará la persecución de los delitos que hubieran podido cometerse en relación con ese efectivo.

3.6.2. La prueba del origen de las rentas no declaradas

La afloración de activos ocultos va dirigida a regularizar una situación fiscal deficiente, y, tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tiene el efecto secundario, pero no irrelevante, de que los bienes, derechos y obligaciones de los que sea titular la entidad se registren en sus libros de contabilidad. Pero es una operación peligrosa, porque si se realiza sin coste fiscal alguno o con un coste fiscal reducido puede estimular la creación de activos ficticios, cuya amortización o imputación a existencias consumidas, también ficticia, se pretendería hacer valer como gasto fiscalmente deducible, o, lo que tal vez sea más delicado, puede propiciar la incorporación a los estados financieros de bienes y derechos efectivos pero derivados de actividades ilícitas.

Para evitar ambos riesgos la identificación y la prueba de la titularidad de los bienes y derechos declarados o aflorados es muy relevante, pero no decisiva, en particular por lo que se refiere a frustrar la afloración de los activos procedentes de actividades ilícitas. A tal efecto, hubiera sido necesario exigir la prueba de la conexión de los bienes y derechos aflorados con un hecho o actividad generador de renta. Esta prueba no se exige, y de ahí que las facilidades dadas por la Orden para la prueba del dinero en efectivo hayan sido contempladas con reticencia desde ciertas instancias.

Sin embargo, como se ha indicado, la regularización voluntaria por el cauce de la declaración tributaria especial no tiene efectos más allá de los puramente fiscales, incluido, eso sí, el delito fiscal, de manera tal que la declaración de bienes o derechos que son consecuencia de ilícitos no perjudica la exigencia de las responsabilidades administrativas o penales inherentes.

La exigencia de la prueba del origen de la renta no declarada con la que se han financiado los bienes y derechos ocultos hubiera saneado totalmente el proceso de regularización, pero al precio de hacerlo poco operativo, pues esa prueba no siempre es fácil. Más adelante, en relación con la invocación de la declaración tributaria especial en el seno de un procedimiento de comprobación, se vuelve sobre esta cuestión.

3.6.3. Titularidad real frente a titularidad aparente

Una forma de ocultación de bienes y derechos es situarlos bajo una titularidad formal o aparente distinta de la real, situación a la que se refiere el apartado 6 de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, añadido por el Real Decreto-Ley 19/2012 y el artículo 2.2 de la Orden. La Ley 12/2012, de 26 de diciembre, ha introducido un nuevo párrafo al citado apartado 6 al objeto de regular los efectos fiscales de las transmisiones de bienes y derechos a su titular real. La norma reglamentaria recoge y enriquece el texto con rango de ley, definiendo el siguiente escenario de titularidad:

- Son titulares de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial «quienes ostenten la titularidad jurídica».
- Si el titular jurídico no reside en territorio español y no coincide con el titular real «se podrá considerar titular a este último siempre que llegue a ostentar la titularidad jurídica de los bienes o derechos con anterioridad a 31 de diciembre de 2013».
- Son titulares reales quienes «tengan el control de los bienes o derechos a través de entidades, o de instrumentos jurídicos o de personas jurídicas que administren o distribuyan fondos».

La regla general es que el titular de los bienes y derechos ocultos es su titular jurídico, y la regla especial es que, cuando el titular jurídico reside en el extranjero, el titular real podrá ser considerado titular. La titularidad real la ostenta quien tenga el control de los bienes y derechos.

Tal vez hubiera sido más apropiado establecer la oposición entre titular real y titular formal o aparente, pero se entiende perfectamente el objetivo de la norma. En definitiva, se trata de que los bienes puestos a nombre de un tercero puedan ser declarados por su verdadero titular jurídico o titular real. Mandatarios, fiduciarios, testaferros, hombres de paja… son los titulares aparentes de unos bienes y derechos respecto de los que, en virtud de pactos o compromisos, generalmente reservados, la titularidad es ostentada por otra persona. Esa es la verdadera titularidad, frente a la aparente.

Pues bien, ese verdadero titular, que en la terminología de la Orden, y del Real Decreto-Ley 12/2012, es el titular real, será quien deba presentar la declaración tributaria especial, pero solo si el titular aparente es no residente en territorio español, y a condición de que la apariencia de titularidad desaparezca antes de 31 de diciembre de 2013.

Por tanto, la declaración tributaria especial no podrá ser utilizada para deshacer titularidades aparentes cuando el titular aparente resida en territorio español, lo que a priori pudiera parecer imperfecto, pero que halla explicación lógica en que las rentas imputables a los bienes y derechos concernidos habrán podido ser declaradas por los titulares aparentes, y si no lo hubieran sido ellos podrán formular la declaración tributaria especial, lo que no acontece así cuando el titular aparente reside en el extranjero.

En la oposición entre titularidad jurídica (titularidad aparente) y titularidad real (verdadera titularidad), hay un elemento de desfiguración de la verdadera relación jurídica de titularidad, sea por motivos fiscales o de otra naturaleza, de manera tal que, frente a terceros se intenta aparentar lo que no es. Bien se comprende que la situación es próxima a la simulación, cuando no lo es, sin más.

Ese elemento de desfiguración no se da en la relación socio-sociedad, en la que el socio controla los bienes y derechos sociales a través de las facultades que le otorga el contrato de sociedad, ni en la tenencia de participaciones sobre una institución de inversión colectiva abierta en la que el partícipe ejerce el control sobre la cuota parte del patrimonio colectivo mediante los derechos inherentes a la condición de partícipe. Por tanto, no sería apropiado consignar en la declaración tributaria especial los bienes y derechos controlados a través de sociedades o de instituciones de inversión colectiva. Lo apropiado es declarar, si han sido ocultadas, las acciones y las participaciones, respectivamente.

Ciertamente, el artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, califica como titular real a «la persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 % del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica», pero de este párrafo no debe desprenderse la idea de que, a efectos de la declaración tributaria especial, la sociedad no sea, por definición, titular real de los bienes y derechos que constan en sus inventarios y que, por el contrario, lo sea el socio significativo. Así, si estos bienes y derechos han sido ocultados, los deberá declarar la sociedad, y si las acciones han sido ocultadas las deberá declarar el socio, y caben, naturalmente, situaciones mixtas de ocultación.

Del mismo modo, no cabe identificar, sin más, al beneficiario efectivo en los términos de los convenios para eliminar la doble imposición con el titular real, descartando de esa condición, por ejemplo, a una sociedad conductora, pues lo importante no es la función que realiza la entidad sino la desfiguración de la propiedad sobre la misma.

El segundo informe de la Dirección General de Tributos podría rebasar la interpretación precedente, pues parece admitir que hay divergencia entre titularidad jurídica y titularidad real en el caso de la *entidad interpuesta*, aun sin mediar ocultación de la participación, de manera tal que lo

ocultado serían los bienes y derechos adquiridos por la entidad instrumental ya «que cuando una persona física residente en España tenga el control de un bien o derecho a través de una cadena de entidades no residentes (por ejemplo, entidades A y B), siendo esta última la titular jurídica o formal del citado bien o derecho la persona física podrá presentar la declaración tributaria especial como titular real de las acciones de la entidad B, a condición de que adquiera la titularidad jurídica del citado bien o derecho antes de 31 de diciembre de 2013».

¿En virtud de este criterio, los sujetos pasivos podrán integrar en la declaración tributaria especial los bienes y derechos que constan en los balances de la *entidad instrumental*, aun cuando no hubieran ocultado las acciones o participaciones sobre dicha *entidad instrumental*? La respuesta, tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, debe ser negativa, pues conduciría al absurdo de incluir en la declaración tributaria especial los activos y pasivos que subyacen a activos financieros registrados en contabilidad y, por tanto, adquiridos con medios financieros, entre ellos las rentas derivadas de la explotación, totalmente regulares. Por ello solo en el caso de ocultación de la participación sobre la *entidad instrumental* tendría sentido que en la declaración tributaria especial se integraran los bienes y derechos inscritos en los balances de la misma.

Cuestión distinta es que la participación sobre la *entidad instrumental* no se halle registrada en los libros de contabilidad del sujeto pasivo, sea por una ocultación total o porque se halla registrada bajo fórmulas opacas, tales como derechos de crédito artificiosos o asimilados. En tal caso el criterio de la Dirección General de Tributos no genera dificultad alguna. No debe dejar de señalarse que el propio informe de la Dirección General de Tributos proyecta su criterio, aunque sea a título de ejemplo, exclusivamente sobre personas físicas, probablemente porque es consciente de las dificultades que comporta su generalización, por más que la misma sea lo apropiado en términos abstractos.

En todo caso, la Dirección General de Tributos limita el criterio expuesto respecto de las entidades que tengan la consideración de interpuestas o instrumentales, indicando, en este sentido, que «cuando la entidad no residente titular jurídica del bien derecho no tenga un carácter meramente instrumental, esto es, para permitir el control de los mismos (como ocurre, por ejemplo, cuando la entidad no residente ejerza una actividad económica), no procederá que el contribuyente, titular jurídico de las acciones de la señalada entidad, declare tal bien o derecho. En su caso, podrán ser objeto de la declaración tributaria especial las acciones de la sociedad en cuestión titularidad del contribuyente».

Justamente ponderado, el criterio de la Dirección General de Tributos será útil para deshacer estructuras de participación artificiosas, pero no para inscribir en el balance de la entidad bienes y derechos de la entidad participada cuando las estructuras de participación son regulares. En fin, tratándose de personas físicas, el referido criterio habrá tenido una función más amplia en orden a la superación de las estructuras de posesión opacas de bienes y derechos.

En la línea expuesta, tampoco son apropiados para la declaración tributaria especial los casos en los que han causado baja en contabilidad activos que deberían estar registrados por cuanto sobre los mismos todavía se ostenta el control, sencillamente porque en este supuesto no concurren rentas no declaradas ni, por el mismo motivo, los activos objeto de operaciones con pacto de reposición.

3.6.4. Efectos derivados de la divergencia de titularidades

Respecto de los bienes y derechos ocultados bajo una titularidad aparente extranjera hay que tomar en consideración tres fechas, a saber, 31 de diciembre de 2010, que marca el límite de los bienes y derechos ocultados objeto de la declaración tributaria especial, 30 de noviembre de 2012, que marca la fecha límite para presentar la declaración tributaria especial, y 31 de diciembre de 2013 que marca el límite de la desaparición de la titularidad aparente, para lo cual habrán de realizarse las pertinentes transmisiones, las cuales se concretarán en la adquisición de bienes y derechos por parte de un residente respecto de un no residente.

Los rendimientos de los activos ocultados bajo titularidad aparente deberán tributar en sede del titular real en los periodos impositivos de 2011, 2012 y 2013, pues no cabe respecto de los mismos, en este aspecto, ninguna especialidad. Así lo indica el segundo informe de la Dirección General de Tributos, a cuyo tenor «las rentas procedentes de los bienes o derechos que hayan sido objeto de declaración tributaria especial por el titular real, a partir del 1 de enero de 2011 deben ser declaradas (...) por el propio titular real, aun cuando no haya adquirido la titularidad jurídica de los bienes».

El acto traslativo a favor del titular real puede determinar, de acuerdo con las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, la aparición de una renta que ha de tributar en sede del titular real (disolución de una sociedad instrumental, entre otros). Pues bien, estas normas generales no serán de aplicación en virtud de lo establecido en el párrafo segundo del apartado 6 de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, introducido por la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, a cuyo tenor «la posterior adquisición de la titularidad jurídica de los citados bienes o derechos por el titular real determinará que este se subrogue en la posición de aquel respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes o derechos y que no se integre en la base imponible de los impuestos a los que se refiere esta disposición adicional las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de dicha adquisición».

En virtud de esta norma, la tributación de las rentas, positivas y negativas, que debieran integrarse en la base imponible del titular real como consecuencia del acto traslativo determinante de la adquisición de los bienes y derechos concernidos, queda diferida hasta la posterior transmisión de los mismos. Se trata, bien se ve, de la técnica propia del régimen especial del capítulo VII del título VIII del TRLIS.

En consecuencia, el titular real se subroga en el valor de adquisición que los bienes y derechos tenían en sede del titular aparente, en el bien entendido que ese valor no tiene por qué coincidir con el valor contable (caso de disolución de sociedades instrumentales). En este sentido, la entidad adquirente, o titular real, calculará las amortizaciones y deterioros respecto de dicho valor de adquisición.

La norma se aplica desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, de manera que tiene carácter retroactivo.

3.7. BIENES Y DERECHOS FINANCIADOS CON RENTAS DECLARADAS CORRESPONDIENTES A OBLIGACIONES TRIBUTARIAS PRESCRITAS

La pertinencia de aplicar la prescripción en relación con los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial fue una de las cuestiones interpretativas más relevantes de entre las que suscitó la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012.

3.7.1. El criterio de la Dirección General de Tributos

Como se ha comentado anteriormente, la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 pivota sobre la equivalencia entre el valor de adquisición de los bienes y derechos ocultados existentes a 31 de diciembre de 2012 y el importe de las rentas no declaradas. Desde esa equivalencia era posible interpretar que en la declaración tributaria especial habían de incorporarse la totalidad de los bienes y derechos ocultados existentes a 31 de diciembre de 2010 con independencia de su fecha de adquisición y del origen de las rentas no declaradas con cargo a las cuales se financiaron, de manera tal que los bienes y derechos financiados con rentas relativas a obligaciones tributarias prescritas también debían ser objeto de aquella. Esta era la interpretación más plausible pues, en otro caso, la declaración tributaria especial se hubiera proyectado sobre las rentas no declaradas en lugar de hacerlo sobre los bienes y derechos ocultados. Al proyectarse sobre bienes y derechos *que no se correspondan con rentas declaradas*, la prescripción podía ser descartada, ya que, en efecto, la base de cálculo era un *stock* de bienes y derechos y no las rentas ocultadas en periodos precedentes.

Sin embargo, el dictamen del Consejo de Estado (576/2012) pareció dar alas a la prescripción, por cuanto al afirmar que la disposición adicional primera «no recoge expresamente en su texto, al menos expresamente, lo que sucede con la cuota de los ejercicios no prescritos de los impuestos que abarca», dio pie para interpretar, por exclusión, que la cuota correspondiente a los ejercicios prescritos estaba extinguida y, consecuentemente, que no es menester el concurso de una acción regularizadora, ya que el paso del tiempo había surtido el efecto sanador.

Lo importante del párrafo no era su objeto directo, esto es, destacar una ausencia de regulación respecto de la cuota correspondiente a los periodos impositivos no prescritos, sino lo que del mismo puede inferirse contemplando lo que parece sobrentender.

En el apartado 4 del primer informe de la Dirección General de Tributos se indica que «para regularizar su situación tributaria especial el contribuyente deberá declarar la totalidad de los bienes o derechos de los que sea titular que no se correspondan con las rentas declaradas», de manera tal que parece apuntarse a la tesis de la declaración omnicomprensiva pero, a continuación, rectifica y añade, y esto es lo decisivo, que «en el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a ejercicios no prescritos, podrá declarar solo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos», criterio este que resulta matizado con otro posterior, a cuyo tenor, «cuando tal acreditación no sea posible como consecuencia de la existencia de multitud de operaciones de compraventa de valores con cargo y abono en cuentas que a su vez recojan retiradas de fondos e imposiciones por otros conceptos, podrá declararse la totalidad del valor de adquisición de los citados bienes» (apartado 7.3).

Por tanto, los bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas no declaradas prescritas no deben formar parte de la declaración tributaria especial, excepto si la prueba de la prescripción fuera imposible, todo ello de acuerdo con el primer informe de la Dirección General de Tributos.

Los bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas no declaradas prescritas no deben ser declarados. En la declaración solo se incorporan los bienes y derechos correspondientes a rentas no declaradas no prescritas. A partir de esta consideración se abre un conjunto de dificultades derivado del especial contexto en el que ha de surtir efectos la prescripción, que, obviamente, no concurren en el caso de obligaciones tributarias, correctas o no en lo concerniente a la aplicación de la norma, pero veraces en cuanto a las rentas declaradas. En efecto, lo que prescribe es la obligación tributaria, la cual nace por causa de la percepción de una renta que no ha sido declarada, al menos parcialmente, que habrá podido ser aplicada bien a la financiación de activos ocultados o bien consumida. Lo que ha de probarse, por tanto, es la percepción de una renta en un tiempo pasado determinante de una obligación tributaria prescrita. Lo relevante, en consecuencia, será no tanto la titularidad de un bien o derecho cuya fecha de adquisición fehaciente corresponda a un periodo impositivo prescrito, cuanto la prueba de la existencia de una fuente productora de rentas existente en periodos impositivos ya prescritos. Nótese que el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades es la obtención de renta, no la titularidad de bienes y derechos financiados con esa renta. No obstante, la fecha de adquisición de los activos tiene relevancia, pues es lógico inferir que un activo adquirido en una fecha correspondiente a un periodo impositivo prescrito corresponde a una renta obtenida en ese periodo o en periodos anteriores, si bien esto puede no ser así en todo caso, por ejemplo, cuando la adquisición se financió con un préstamo oculto a cuya devolución se han aplicado los flujos de tesorería derivados del referido activo.

Cuando el activo adquirido con renta no declarada prescrita ha sido transmitido antes de 31 de diciembre de 2010, el lazo entre bien o derecho oculto y renta no declarada prescrita se rompe, pero no por ello el obligado tributario pierde los efectos de la prescripción ya que, de acuerdo con el primer informe de la Dirección General de Tributos, se estará ante un supuesto de *sucesivas transformaciones*, en cuyo caso el obligado tributario podrá restablecer, mediante prueba a su cargo, el referido lazo y disfrutar de la prescripción, de manera tal que «para determinar la parte de valor de adquisición del bien objeto de la declaración (bien C) que procede de la transformación del bien inicial (bien A) no puede admitirse la mera comparación de sus respectivos valores de adquisición, ya que como se indicó anteriormente se ha producido una sucesión de rentas generadas en ejercicios no prescritos que formarán parte del valor de adquisición del bien objeto de la declaración (bien C)» (apartado 7.3).

La Dirección General indicaba lo que no había que hacer, y luego, en el segundo informe, expresó lo que había que hacer para identificar el importe de la prescripción, que consistía en «no declarar, por entenderse que procede de ejercicios prescritos, la parte del valor de adquisición del bien existente a 31 de diciembre de 2010 que exceda del sumatorio de rentas positivas generadas en los ejercicios no prescritos como consecuencia de las sucesivas transformaciones. De esta forma el importe a declarar coincidirá con el sumatorio de las citadas rentas positivas, con el límite del valor de adquisición del bien existente a 31 de diciembre de 2010».

3.7.2. La prueba de la prescripción

Véase, consiguientemente, que para disfrutar de la prescripción hay que realizar una doble prueba:

- La identificación de un activo adquirido en un periodo impositivo prescrito.
- La identificación de unas rentas positivas generadas en ejercicios no prescritos imputables a ese activo.

El informe propone un ejemplo altamente clarificador: *Bien adquirido el 1 de enero de 2000 por 100.000 euros correspondientes a rentas no declaradas. El bien se vende el 1 de enero de 2009 por 200.000 euros (con una pérdida de 80.000 euros), que se destinan a adquirir el bien B. El bien B se vende el 1 de enero de 2010 por 110.000 euros (con una ganancia de 90.000 euros) que se destinan a adquirir el bien C que se mantiene a 31 de diciembre de 2010. Pues bien, el importe a declarar es el sumatorio de rentas positivas generadas en ejercicios no prescritos, con el límite del valor de adquisición del bien C, esto es, 90.000 euros.*

Sin embargo, la realidad fue otra. En efecto, hubo una renta positiva no declarada prescrita de 100.000, una renta negativa no prescrita de 80.000, y una renta positiva no prescrita de 90.000. Ahora bien, esa realidad había que ahormarla al Real Decreto-Ley 12/2012, y para ello no había más que dos soluciones, a saber, no considerar los efectos de la prescripción respecto del importe de los bienes y derechos a incluir en la declaración tributaria especial, o determinar la parte de ese importe imputable a rentas declaradas no prescritas. La Dirección General ha optado por la segunda, si bien ambas tenían apoyatura en el texto con rango de ley.

El criterio ofrecido por la Dirección General de Tributos no está diseñado para determinar las rentas no declaradas prescritas, sino para determinar la parte del bien o derecho existente a 31 de diciembre de 2010 imputable a las rentas no declaradas prescritas. Se trata de un criterio que cabe en el texto de la norma con rango de ley, pero que, probablemente, debió establecerse en la misma o, cuando menos, en la Orden, habida cuenta que se está rebasando la pura interpretación para adentrarse en el método de discernir el efecto de la prescripción. Dicho esto, la intervención de la Dirección General de Tributos ha sido muy positiva en orden a procurar seguridad y confianza respecto de los efectos de la prescripción.

Nótese que esta forma de enfocar los efectos de la prescripción no es la que ha de seguirse respecto de la obligación tributaria ordinaria, de manera tal que resultará útil al obligado tributario que desee aflorar sus activos ocultos examinar si le es más beneficiosa la declaración tributaria especial o una *declaración complementaria* de las previstas en el artículo 122 de la Ley General Tributaria, como probablemente así sería en el caso propuesto por la Dirección General de Tributos traído a colación, puesto que habrían de presentarse dos declaraciones complementarias, una correspondiente a 2009 con una pérdida de 80.000 euros y otra relativa a 2010 con una renta positiva de 90.000 euros, operando la prescripción respecto a 100.000 euros.

3.7.3. El papel relevante de la prescripción en el proceso de regularización

Más adelante se examina el nuevo apartado (6) del artículo 134 del TRLIS, añadido por la Ley 7/2012, en cuya virtud se desaloja la prescripción en relación con los activos ocultos situados en el extranjero, lo que, bien se ve, responde a un fundamento sensiblemente opuesto al que anima la interpretación de la Dirección General de Tributos, que confiere a la declaración tributaria especial el tinte de último tren hacia los plácidos campos elíseos de la regularidad fiscal.

Véase, consecuentemente, cómo el instituto de la prescripción ha jugado un papel muy relevante en relación con la declaración tributaria especial:

- En primer lugar, su explícita admisión por la Dirección General de Tributos ha debido animar a bastantes contribuyentes a regularizar, colmando así sus pretensiones de hacer valer la fuerza de la prescripción. Ciertamente, esa fuerza también hubiera operado respecto de la declaración extemporánea del artículo 27.4 de la Ley General Tributaria, pero su explícito reconocimiento en un informe de la Dirección General de Tributos relativo a la declaración tributaria especial presta un especial atractivo a la misma, en términos de defensa frente a eventuales comprobaciones administrativas. En efecto, la posición jurídica del obligado tributario en una controversia sobre la prescripción es bien distinta en el contexto de la declaración tributaria especial que en el de la declaración tributaria extemporánea.
- En segundo lugar, es muy posible que haya sido un factor decisivo respecto de los pobres resultados recaudatorios. En efecto, la exclusión de la declaración tributaria especial de los bienes y derechos correspondientes a periodos impositivos prescritos ha debido menguar mucho la base de cálculo, si bien no es posible determinar el importe exacto por cuanto en la declaración no se hace referencia a los bienes y derechos afectados por la prescripción.
- En tercer lugar, la prescripción ha sido utilizada por la Ley 7/2012 como un potente instrumento para llevar al convencimiento de los obligados tributarios que, de ahora en adelante, ya no podrían verse arropados por la misma. Naturalmente, esto plantea una cuestión muy relevante, en términos de proporcionalidad, que será examinada más adelante, pero de cara a la declaración tributaria especial ha debido servir a modo de potente banderín de enganche.

3.8. BIENES Y DERECHOS DETERMINANTES DE RENTAS EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN, IMPUTACIÓN, O TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Como regla general, los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial habrán devengado ingresos y gastos durante el tiempo de tenencia de la participación que se habrán materializado en otros bienes y derechos ocultos los cuales también podrán ser objeto de la de-

claración tributaria especial. Así, por ejemplo, las acciones ocultas habrán podido producir dividendos no contabilizados materializados en nuevos bienes ocultos.

Las acciones relativas a entidades no residentes en régimen de transparencia fiscal internacional también podrán ser objeto de la declaración tributaria especial, pero las rentas positivas que hubieron debido integrarse en la base imponible de la entidad titular no han generado bienes y derechos susceptibles de afloración, por lo que no quedan cubiertas por la declaración tributaria especial. En este sentido, el apartado 4.2 del segundo informe de la Dirección General de Tributos indica, en relación con las rentas que debieron imputarse en régimen de transparencia fiscal internacional, que «al no existir bienes o derechos cuyo valor de adquisición corresponda con tales rentas no resultará procedente la presentación de la declaración tributaria especial, debiendo regularizarse tal situación mediante la presentación de las correspondientes autoliquidaciones complementarias».

Si la entidad transparente repartió dividendos, los mismos se habrán materializado en bienes o derechos ocultos que sí podrán ser incorporados a la declaración tributaria especial, pero es dudoso que de ello pueda derivarse efecto alguno en relación con la obligación de inclusión de la renta positiva por parte de la entidad titular de las participaciones, ya que los dividendos que correspondan a la renta positiva objeto de inclusión en la base imponible no deben formar parte de la misma, pero lo contrario no es cierto, esto es, la inclusión del dividendo en la base imponible (de la declaración tributaria especial) evita la inclusión de la renta positiva. No la evita.

El segundo informe de la Dirección General de Tributos ofrece una solución para que el obligado tributario no se vea compelido a presentar las declaraciones complementarias. Consiste la misma en considerar a la entidad extranjera controlada como titular jurídico o titular aparente de los bienes y derechos que integran su patrimonio y al socio residente en territorio español como titular real o titular verdadero, de manera tal que «el contribuyente podría presentar la declaración tributaria especial como titular real de los bienes y derechos de la entidad no residente, en cuyo caso se entenderá que los bienes o derechos han pertenecido al titular real desde la fecha de adquisición por la entidad no residente, y, en consecuencia, no procederá la imputación de rentas derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional» (apartado 4.2).

Esta interpretación pasa por alto que los socios son titulares de las acciones y que la sociedad lo es de los bienes y derechos que integran su patrimonio, tanto en términos formales como reales. Sin embargo, tampoco puede desconocerse que dicha interpretación pone en pie de igualdad a los obligados tributarios que han ocultado un activo directamente, por ejemplo un depósito bancario, y a aquellos que lo han hecho mediante la interposición de una entidad no residente afectada por la transparencia fiscal internacional, de manera tal que, en el fondo, es acorde con la propia filosofía de la transparencia fiscal internacional.

Por otra parte, el efecto final de esa interpretación será estimular a los obligados tributarios para que procedan a la disolución de estructuras jurídicas generalmente artificiales.

En situación similar se encuentran las participaciones de instituciones de inversión colectiva constituidas en un paraíso fiscal, ya que sus partícipes deben incluir en la base imponible anualmente

la diferencia positiva de valores liquidativos, inicial y final. Sin embargo, el segundo informe de la Dirección General de Tributos entiende, sin matización alguna, que «estas rentas solo podrán regularizarse a través de la presentación de las oportunas liquidaciones complementarias» (apartado 4.3).

La afloración de las participaciones en las restantes instituciones de inversión colectiva no obligará a la presentación de declaraciones complementarias por cuanto la renta imputable a las mismas se imputa al periodo impositivo en el que son transmitidas o reembolsadas.

3.9. EFECTOS FISCALES DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

A la hora de examinar esta materia es conveniente tener presente la distinción entre los efectos de la declaración tributaria especial, su comprobación y el régimen fiscal de los bienes y derechos objeto de la misma.

3.9.1. Efectos sobre la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades

Mediante la declaración tributaria prevista en el artículo 136 del TRLIS el obligado tributario comunica a la Administración tributaria que se ha producido el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, estando obligado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 137 del TRLIS, a practicar la correspondiente autoliquidación e ingresar la deuda tributaria, cumpliendo así la obligación tributaria nacida del hecho legalmente tipificado como hecho imponible. Mediante la declaración tributaria especial no se declara el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades ni, por tanto, se liquida la deuda tributaria que al mismo corresponde, pero su función y efecto se despliega en relación con la obligación tributaria derivada del hecho imponible.

Así, el importe de los bienes y derechos declarados «tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en... el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (...)» (apartado 3 del Real Decreto-ley), y la Orden añade que «se entenderán regularizadas las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado y que correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial» [art. 6.1 a)].

La declaración tributaria especial surte el efecto de impedir que una renta no declarada sea regularizada en el curso de un procedimiento de inspección tributaria, de manera tal que el obligado tributario queda liberado del pago de la parte de deuda tributaria correspondiente a las rentas que, ahora, y por efecto de la declaración tributaria especial, se consideran declaradas, sin que, además, sean exigibles *sanciones, intereses ni recargos*.

El efecto de la declaración tributaria especial se producirá, por tanto, en el curso de un procedimiento de comprobación que versa no sobre la misma sino sobre la obligación tributaria derivada de la realización del hecho imponible. Certeramente indica el primer informe de la Dirección General de Tributos que la declaración tributaria especial «no se presenta en cumplimiento de

una obligación tributaria (...) sin perjuicio de que, una vez invocada la misma por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación de una concreta obligación tributaria (concepto y periodos definidos), la Administración tributaria pueda efectuar dicha comprobación al efecto de verificar el ajuste a la realidad de lo en ella manifestado».

La declaración tributaria especial se invoca frente a una propuesta de regularización de la inspección tributaria que ha descubierto rentas no declaradas, y es en ese momento, y no antes, y por esa causa, y no por ninguna otra, cuando ha de procederse a su comprobación. Esto quiebra los esquemas habituales de tratamiento de una declaración tributaria, pero es perfectamente consecuente con la naturaleza, función y efecto de la declaración tributaria especial. Tal vez hubiera sido más consecuente con la función y efectos de la declaración tributaria especial otorgarle la característica de confidencialidad, en el sentido de que la misma fuera depositada y custodiada por un órgano de la Agencia Tributaria separado de los que tienen encomendadas funciones de comprobación e investigación, de manera tal que fuera el acto de invocación el que determinase la traslación de la misma a estos últimos. Así se hizo, como más adelante se verá, en la regularización relativa a los pagarés del Tesoro prevista en la disposición adicional decimotercera de la Ley 18/1991.

La invocación solo cabe respecto de una renta no declarada en relación con una obligación tributaria sujeta a comprobación, y, por tanto, no prescrita. No cabe respecto de una propuesta de regularización basada en cualquier otro motivo.

Para que la invocación prospere y se produzca el efecto de la declaración tributaria especial el obligado tributario debe probar que las rentas no declaradas descubiertas por la inspección tributaria se corresponden con los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial. Nótese que ni la norma legal ni la reglamentaria han establecido una presunción de correspondencia entre los bienes y derechos incluidos en la declaración tributaria especial y la renta no declarada descubierta por la inspección tributaria. Véase que es preciso distinguir entre la equivalencia de los importes declarados con las rentas anteriormente no declaradas que, ahora, quedan sanadas y consideradas como declaradas, y la equivalencia entre bienes y derechos descubiertos por la inspección tributaria y el importe declarado en la declaración tributaria especial, la cual en modo alguno está normativamente prevista. Esta distinción está, en cierto modo, y en sentido contrario, recogida en el primer informe de la Dirección General de Tributos cuando afirma que «la presentación de la declaración tributaria especial determina que la adquisición de los bienes y derechos regularizados que se habían mantenido ocultos se entienda que corresponde con rentas declaradas (el importe declarado (...) y por tanto no pueden tener la consideración de (...) renta presunta» (apartado 6), de forma tal que no se menciona, en absoluto, una hipotética equivalencia entre *importes declarados* y bienes y derechos descubiertos por la inspección tributaria. Por eso el obligado tributario que invoca la declaración tributaria especial debe probar esa correspondencia o conexión para oponerse con fundamento a la propuesta de regularización.

La forma en como la inspección tributaria llegue a la determinación de la renta no declarada será muy relevante en orden a la eficacia de la oposición a la regularización mediante la invocación de la declaración tributaria especial.

Esta oposición será, sin más, eficaz, si la renta no declarada es descubierta por la inspección tributaria mediante la identificación de unos bienes y derechos titularidad del obligado tributario y esos bienes y derechos son, precisamente, los declarados, pero requerirá un esfuerzo probatorio mayor si tal identidad no se da o, en todo caso, cuando el descubrimiento de la renta no declarada responda a otra técnica distinta de la identificación de la titularidad de bienes y derechos (cruce de ventas imputadas, entre otras).

La identidad referida no concurre de manera automática cuando la inspección tributaria descubre bienes y derechos ocultos que han sido transmitidos antes de 31 de diciembre de 2010 y se han materializado en otros bienes y derechos también ocultos, o en el caso de bienes y derechos que fueron liquidados y aplicados a la distribución a los socios (al consumo tratándose de personas físicas), excepto si se trata de saldos de cuentas bancarias (declaración del mayor saldo anterior a 31 de diciembre de 2010).

En caso de bienes y derechos afectos a una explotación económica, las entidades que dispongan de la, en tiempos pretéritos, denominada contabilidad B, podrán partir de esa documentación para fundamentar la referida prueba, pero no será suficiente si no va acompañada de los pertinentes soportes documentales justificativos de las operaciones. Desde luego, la incorporación de los activos y pasivos ocultos a los libros oficiales de contabilidad no será, por sí misma, una prueba suficiente, pero la ausencia de esa incorporación sería un indicio adverso para el obligado tributario.

En caso de bienes y derechos no afectos a una explotación económica, la denominada contabilidad B también puede jugar el papel antes señalado, pero aun en su ausencia la prueba puede descansar en documentación apropiada que permita, razonablemente, verificar las sucesivas transmisiones y adquisiciones, o, en su caso, la distribución a los socios.

Cuando la inspección tributaria descubre las rentas no declaradas directamente, la prueba reviste un esfuerzo mayor, porque el enlace no se da entre bienes y derechos declarados y bienes y derechos descubiertos sino entre los primeros y la renta no declarada descubierta, esto es, entre dos magnitudes de naturaleza diversa tanto desde la perspectiva jurídica como económica, pues la renta es una magnitud flujo y los bienes y derechos son una magnitud fondo.

Cumple al obligado tributario asociar el importe de la renta descubierta por la inspección tributaria con los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial. La llamada contabilidad B, respaldada por los correspondientes justificantes será, seguramente, el punto de partida. En esta situación, la existencia de unos registros contables que hayan reflejado las operaciones ocultas, por tanto las rentas ocultas en cuanto saldo de una cuenta de pérdidas y ganancias, y la situación patrimonial derivada de esas operaciones, por tanto activos, pasivos y patrimonio neto en cuanto elementos de un balance, es el punto de partida inmediato, pero sin los correspondientes justificantes de las operaciones difícilmente será suficiente.

Tal vez pueda parecer inapropiado que la denominada contabilidad B pueda jugar un papel cuando, precisamente, la declaración tributaria especial es un remedio extraordinario de regularización, pero quienes precisan el remedio sanador son los pecadores y la contabilidad B es, justamente,

el registro de los pecados. Así lo entendió el legislador del Texto Refundido de la Ley de Actualización de Balances de 1964, el del Decreto-Ley de 30 de noviembre de 1973, y el de la Ley 50/1977.

3.9.2. Efectos de las deficiencias de la declaración tributaria especial

La invocación de la declaración tributaria especial abre la facultad administrativa para su comprobación, de acuerdo con el primer informe de la Dirección General de Tributos. En rigor, tal comprobación se llevará a cabo de manera simultánea y consecuente con la carga que incumbe al obligado tributario de probar el enlace entre rentas no declaradas y descubiertas por la inspección tributaria y bienes y derechos consignados en la declaración tributaria especial.

Para que la declaración tributaria especial surta los efectos pretendidos por quien la invoca, dicha declaración ha de ser correcta. La declaración tributaria especial puede ser incorrecta porque no comprende todos los bienes y derechos relativos a las rentas no declaradas, porque los mismos no han sido correctamente valorados, o, en fin, porque adolece de errores, entre otros supuestos.

La declaración tributaria especial será incompleta si en la misma no constan todos los bienes y derechos de los que era titular el obligado tributario a 31 de diciembre de 2010. El descubrimiento por la inspección tributaria de bienes y derechos ocultos que, a esa fecha, eran titularidad del obligado tributario, no incluidos en la declaración tributaria especial y no asociados a rentas prescritas es la prueba certera de que la declaración tributaria especial no es completa. ¿Cuál es la consecuencia?

El dictamen del Consejo de Estado se refiere a esta cuestión afirmando que «de la literalidad del RDL 12/2012 se desprende que todo bien o derecho de la titularidad de un contribuyente en los citados impuestos adquirido en virtud de rentas no declaradas en los mismos, no solo puede, sino que posiblemente deba, formar parte de la declaración especial, porque el objeto de regularización es potencialmente la totalidad del patrimonio no declarado», pero no entra a comentar las consecuencias fiscales imputables al carácter incompleto de la declaración tributaria especial.

Desde luego parece claro que las rentas no declaradas correspondientes a esos bienes y derechos descubiertos por la inspección tributaria deberán tributar de acuerdo con las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades, pero ya no lo es tanto si la declaración tributaria especial queda invalidada de manera tal que no surtirá efecto alguno o si, por el contrario, continuará surtiendo efectos en relación con los bienes y derechos correctamente declarados.

El primer informe de la Dirección General de Tributos aborda la cuestión de manera circunstancial en el apartado 4 concerniente a los «bienes y derechos adquiridos en un ejercicio en el que ha prescrito el derecho de la Administración», afirmando que se deberá declarar la *totalidad*, pero no indica cuál es la consecuencia de la presentación de una declaración incompleta.

Tampoco es claro si, caso de quedar privada de efecto por ser incompleta, la declaración tributaria especial puede ser utilizada por la inspección tributaria como prueba para regularizar la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades.

Lo que sí ha de descartarse es que la incorrección de la declaración tributaria especial se subsane, en razón a los bienes y derechos no declarados y que debieron declararse, mediante una regularización de la propia declaración tributaria especial, salvo lo que más adelante se dirá respecto de la prueba de la prescripción.

También será incorrecta si en la misma se incluyen bienes o derechos adquiridos después de 31 de diciembre de 2010. Esta irregularidad pretende incorporar a los libros de contabilidad bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas obtenidas en 2011 no declaradas. En este caso se plantea igualmente la cuestión, antes apuntada, de la privación de efectos a la declaración tributaria especial, y, además, podría plantearse la concerniente a la posibilidad de tomar como prueba de la ocultación correspondiente a 2011 el contenido de la declaración tributaria especial. Más si la inspección tributaria ha obtenido la prueba de la titularidad extemporánea de ciertos bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial, en rigor no se estará basando en la misma para practicar la regularización sino en las pruebas atinentes a la fecha de adquisición. Cuestión distinta es que sea procedente la devolución de ingresos indebidos imputables a la declaración tributaria especial.

Desde luego, las dos situaciones comentadas son esotéricas, pues en el espíritu de toda regularización voluntaria de la situación fiscal, más aún si reviste un carácter extraordinario, está que los obligados tributarios concernidos acudan con la voluntad franca de poner un punto y aparte en sus relaciones con la Hacienda Pública, y de ahí que la idea de que la declaración tributaria especial ha de ser, por definición, completa, se halle presente a modo de realidad descontada. En este sentido han de ser entendidas las afirmaciones contenidas en el dictamen del Consejo de Estado y en el informe de la Dirección General de Tributos.

3.9.3. Conflictos en la prueba de la prescripción

Para que la prescripción opere es necesario probar los hechos determinantes de la misma, lo cual no debe ser materia de fácil digestión pues rara vez el obligado tributario se ha aventurado a aflorar bienes y derechos ocultados mediante una declaración tributaria extemporánea confiando en la fuerza de la prescripción ganada. Más todavía en el Impuesto sobre Sociedades, pues la ocultación fiscal supone una ocultación contable que también es preciso superar mediante el afloramiento contable que, en la medida en que incide en las cuentas anuales, debe ser aprobado por la junta general. Lo usual es que la prescripción se oponga por el obligado tributario en sede de un procedimiento de inspección tributaria abierto de oficio, para hacer frente a una eventual regularización.

Como se indicó al describir la naturaleza de la declaración tributaria especial, la comprobación de la misma se desarrolla en sede del procedimiento de inspección tributaria. En ese procedimiento ante unos bienes y derechos descubiertos por la inspección tributaria el obligado tributario opondrá la declaración tributaria especial, y es ahí donde tal declaración habrá de ser comprobada, también en lo concerniente a la prueba y aplicación de los efectos de la prescripción.

Los informes de la Dirección General de Tributos no indican cuál es la consecuencia de que la inspección tributaria discrepe de la prueba de la prescripción. No cabe duda de que las rentas no

declaradas no amparadas por la prescripción deberán ser gravadas, pero no es tan claro si deberán serlo de acuerdo con el régimen de la declaración tributaria especial o por el régimen general. En principio no parece que una discrepancia respecto del valor de la prueba pueda ser determinante de una traslación hacia el régimen general, en el caso del Impuesto sobre Sociedades la obligación tributaría por dicho tributo. Así, podría sostenerse que lo pertinente es una regularización de la propia declaración tributaria especial. No debería ignorarse, sin embargo, que cuando los medios probatorios de la prescripción son inconsistentes la situación se aproxima a aquella en la que el obligado tributario deliberadamente ha omitido declarar bienes y derechos ocultados, cuyo descubrimiento habilita la presunción de renta del artículo 134 del TRLIS. En este punto la prudencia es buena consejera, y una mención en la declaración tributaria especial relativa a la situación descrita podría ayudar a la más acertada aplicación de la regularización voluntaria. Una vía prudente sería, por ejemplo, no confiar o guardar cautela extrema, a efectos de la prueba de la prescripción, en la documentación relativa a saldos de cuentas en entidades de crédito u otras instituciones financieras emitida por las mismas situadas en países o territorios calificados como paraísos fiscales o, tal vez más, en países o territorios respecto de los que la autoridad fiscal española no pueda efectuar un intercambio de información de carácter fiscal.

3.9.4. Efectos sobre la liquidación definitiva de la obligación tributaria

La declaración tributaria especial enerva la presunción de renta del artículo 134 del TRLIS, y, en tal sentido, incide, como se ha visto, respecto de la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades. Más exactamente, el «importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada» (apartado 3 de la disp. adic. primera del RDL 12/2012), y «la cuantía ingresada tendrá la consideración de cuota (...) del Impuesto sobre Sociedades» (art. 5 de la Orden).

Como se ha indicado anteriormente, la declaración tributaria especial no impide la comprobación de la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades. Así, entre otros, «gastos incorrectamente deducidos por amortizaciones o provisiones, rentas puestas de manifiesto por correcciones valorativas, y en general cualesquiera otras rentas que estuvieran materializadas en otros bienes o derechos distintos de los declarados» (apartado 5 del primer informe de la Dirección General de Tributos), podrán ser objeto de regularización, y también todas las deducciones. ¿Cómo afecta a la liquidación definitiva la presentación de la declaración tributaria especial?

Caben dos interpretaciones:

- La renta declarada derivada de la declaración tributaria especial se integra en la liquidación definitiva, formando, por tanto, parte de la base imponible, en la medida que corresponda al periodo impositivo concernido, pero bajo la consideración de concepto exento. Esta era la técnica que fue aplicada en las afloraciones de activos ocultos al amparo del Texto Refundido de la Ley de Actualización de Balances de 1964, como más adelante se expondrá.
- La renta declarada derivada de la declaración tributaria especial no se integra en la base imponible, permaneciendo totalmente al margen de la liquidación.

En buena parte de las liquidaciones el efecto práctico será el mismo, pero no puede descartarse alguna diferencia en casos particulares.

La segunda alternativa es la que mejor casa con el carácter de la declaración tributaria especial como vía de regularización extraordinaria que tiene por efecto enervar la presunción de renta del artículo 134 del TRLIS.

En fin, parece obvio que debe rechazarse que la cantidad ingresada tenga carácter de liquidación a cuenta de la que resulte tras el procedimiento de inspección tributaria. Incluso si fuera incorrecta la declaración tributaria especial y de ello hubiera de derivarse la ineficacia de la misma, cuestión que ya ha sido comentada anteriormente, se estima que no sería pertinente aplicar el ingreso realizado a la minoración de la deuda tributaria que resulte de la liquidación definitiva, sino que debería procederse a la devolución de la cantidad ingresada.

3.9.5. Efectos de la declaración tributaria especial respecto de la interrupción de la prescripción

El artículo 68.1 c) de la Ley General Tributaria establece que la prescripción se interrumpe «por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria».

La declaración tributaria especial no representa una acción conducente a la liquidación o autoliquidación de la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades, de manera tal que no interrumpirá la prescripción. Su función es, como se ha indicado, enervar, llegado el caso, la presunción del artículo 134 del TRLIS, pero no, desde luego, autoliquidar la cuota por el Impuesto sobre Sociedades. Por ello, «no interrumpe el plazo de prescripción de las obligaciones del (...) IS devengadas con anterioridad» (apartado 13 del primer informe de la Dirección General de Tributos).

Lo inverso ya no es tan claro, esto es, si la interrupción de la prescripción relativa a la obligación tributaria a la que corresponden las rentas anteriormente no declaradas y ahora regularizadas por medio de la declaración tributaria especial interrumpe la prescripción concerniente a la misma.

Puesto que, de acuerdo con el primer informe de la Dirección General de Tributos, «no resulta procedente la comprobación aislada de la declaración tributaria especial» sino que esa comprobación ha de realizarse «una vez invocada la misma por el obligado tributario en el curso de un procedimiento de comprobación», no parece que la interrupción de la prescripción relativa a la obligación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades acarree sin más la interrupción de la prescripción relativa a la declaración tributaria especial sino que es preciso esperar al acto jurídico de invocación. Es la invocación la que abre la posibilidad de comprobación, y, por lo tanto, podría sostenerse que dicha invocación es la que interrumpe la prescripción.

Ahora bien, como quiera que la comprobación de la declaración tributaria especial es vicaria de la comprobación de la obligación por el Impuesto sobre Sociedades, parece más correcto en-

tender que la interrupción de la prescripción para comprobar y, en su caso, regularizar mediante la pertinente liquidación la declaración tributaria especial, se produce por causa de la interrupción de la prescripción respecto del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de que la comprobación esté condicionada al acto jurídico de invocación.

3.9.6. Efectos frente a terceros

La declaración tributaria especial está concebida para enervar la presunción del artículo 134 del TRLIS en relación con las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre Sociedades de la entidad que la presenta. Ahora bien, toda afloración de bienes y derechos en contabilidad descubre operaciones ocultadas por la entidad concernida y, probablemente, por otra u otras entidades terceras que han participado en las mismas.

En este sentido, la declaración tributaria especial, y, sobre todo, el afloramiento contable que procura con la salida a flote de actividades sumergidas, incide sobre esas entidades terceras.

El carácter reservado de la declaración tributaria especial no impedirá el uso de la misma por parte de la Administración tributaria en orden «a la efectiva aplicación de los tributos» en los términos del artículo 95 de la Ley General Tributaria. Y para este uso no será condición el acto jurídico de invocación por parte del obligado tributario que presentó la declaración tributaria especial, puesto que tal uso no comporta la comprobación de la declaración tributaria especial sino su utilización como medio de prueba, en unión a otros que fueran pertinentes, para comprobar o investigar la situación fiscal de terceros.

3.9.7. La cantidad ingresada en cuanto cuota del Impuesto sobre Sociedades

La cantidad a ingresar por la declaración tributaria especial es un gasto que deberá ser contabilizado en cuanto tal en el asiento de afloración contable de los bienes y derechos ocultos.

El artículo 14.1 b) niega la consideración de gastos fiscalmente deducibles a «los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades». Dada la naturaleza y función de la declaración tributaria especial es dudoso que la cantidad ingresada derive de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, tal cantidad no refleja «las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio (regla de registro y valoración 13.ª, del Plan General de Contabilidad)».

Sin embargo, el artículo 5 de la Orden establece que «la cuantía ingresada tendrá la consideración de cuota (...) del Impuesto sobre Sociedades (...)» y de ahí que el primer informe de la Dirección General de Tributos haya inferido que la cantidad ingresada no tiene la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades (apartado 14). La interpretación está llena de buen sentido, por cuanto, en otro caso, la función recaudatoria de la declaración tributaria especial quedaría menguada, por más que hubiera sido deseable una precisión legal en tal sentido.

Si la cuantía ingresada tiene la consideración de cuota por el Impuesto sobre Sociedades podría sostenerse que ha de ser tomada en consideración a los efectos del límite concerniente a las «deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades», establecido en el artículo 44 del TRLIS, de modo que, a tal fin, se sumaría a la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades propiamente dicha.

Sin embargo, las deducciones a limitar se imputan a un periodo impositivo y tienen su fundamento en los hechos realizados en el mismo, y, por ende, el límite tiene la impronta temporal del propio periodo impositivo y ha de construirse bajo tal consideración, en tanto que la cantidad ingresada en 2012 por la declaración tributaria especial versa sobre hechos de 2010 y anteriores, esto es, que rebasan el periodo impositivo de 2012.

3.9.8. Recargos, sanciones e intereses

La presentación de la declaración tributaria especial y el ingreso del 10% del valor de adquisición de los bienes y derechos declarados determina *la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos.* ¿Respecto de qué cuota? No tiene lógica que sea respecto de la propia cuota de la declaración tributaria especial, por cuanto deriva del cumplimiento de lo previsto en la norma, ni tampoco respecto de las cuotas correspondientes a las rentas en su día no declaradas, puesto que no son exigibles al transformarse dichas rentas en declaradas por causa de la propia declaración tributaria especial.

La no exigencia de recargos e intereses hubiera tenido pleno sentido si la regularización voluntaria se hubiera encauzado a través de la declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria, por cuanto en el mismo están previstos recargos e intereses que el Real Decreto-Ley 12/2012 hubiera podido exonerar.

3.10. RÉGIMEN FISCAL DE LOS BIENES Y DERECHOS OBJETO DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

La disposición adicional primera no reguló esta cuestión, tal vez porque se entendió que bastaba con lo que disponía el apartado 6 del artículo 134 del TRLIS (apartado 7 tras la modificación introducida por la Ley 7/2012), a cuyo tenor el valor de los elementos patrimoniales ocultos descubiertos, «en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales».

Sin embargo la disposición final tercera del Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo, ha regulado esta materia incorporando un nuevo apartado 7 a la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 (que luego ha sido reproducida por razones de técnica legislativa por la disp. final tercera de la Ley 12/2012), estableciendo una regla general, coincidente con la contenida en el artículo 134 del TRLIS, a cuyo tenor «el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial será válido a efectos fiscales», y un conjunto de reglas especiales.

La primera regla especial se refiere al supuesto en que el valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial sea superior a su valor normal de mercado en la fecha de su presentación, en cuyo caso «a efectos de futuras transmisiones únicamente serán computables las pérdidas o, en su caso, los rendimientos negativos, en la medida en que excedan de la diferencia entre ambos valores».

La segunda regla especial impide la deducción de «las pérdidas por deterioro o correcciones de valor», cualquiera que sea el valor de mercado de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial en la fecha de su presentación, pero no rechaza las pérdidas derivadas de la posterior transmisión, siempre calculadas sobre el valor de adquisición o el valor de mercado si es inferior, a menos que «el adquirente sea una persona o entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 16 del texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades».

La tercera regla especial versa sobre los bienes o derechos cuya titularidad se corresponda parcialmente con rentas declaradas, en cuyo caso «mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieren con anterioridad a la presentación de la declaración tributaria especial».

3.10.1. La regla general

La regla general se compone de una asignación de valor del que se predica tener *efectos fiscales* y de una determinación de la fecha de efectividad de ese valor que tiene asimismo *efectos fiscales*.

Sin perjuicio de lo que más adelante se dirá en relación con las reglas especiales los *efectos fiscales* son los que corresponden a cualquier elemento patrimonial registrado en contabilidad originariamente de forma correcta.

La asignación de valor es el valor de adquisición, esto es, el mismo que ha debido figurar en la declaración tributaria especial. Este valor de adquisición coincide con el *coste histórico* (apartado 6.º 1 del Marco conceptual del PGC), pero no con el valor contable o en libros, esto es, «el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado» (apartado 9.º del Marco conceptual del PGC). Ahora bien, este es el valor por el que deberán inscribirse en los libros de contabilidad**.**

Por tanto, los activos deberán aflorarse contablemente por su valor de adquisición minorado en la amortización acumulada y los deterioros padecidos. ¿Qué efectos cabe dar a esas amortizaciones y deterioros? La respuesta más inmediata es que ninguno, por cuanto el valor que la disposición adicional primera asigna a los bienes y derechos es el valor de adquisición.

Esta respuesta es insatisfactoria. La lógica del Impuesto sobre Sociedades indica que las amortizaciones acumuladas deben ser consideradas a todos los efectos. Así, para determinar el valor susceptible de amortización en ejercicios venideros o para calcular el importe de los resul-

tados extraordinarios derivados de la transmisión de los activos aflorados, o la corrección monetaria que les pertenece. Si no se hiciera de esta manera se distorsionaría la base imponible de los ejercicios subsiguientes a la presentación de la declaración tributaria especial, puesto que si los ingresos derivados de esos elementos patrimoniales aflorados se computan también deben computarse sus amortizaciones correctamente calculadas, esto es, tomando en consideración la vida útil que resta y el valor de adquisición o coste histórico pendiente de amortizar. Ahora bien, no se advierte la razón que pueda justificar esta distorsión.

En este sentido se pronunció la primera norma relativa a la afloración de elementos patrimoniales ocultos, esto es, el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley sobre Regularización de Balances (Decreto 1985/1964, de 2 de julio), a cuyo tenor los mismos podían «hacerse lucir en contabilidad respetando los límites que en cuanto a la valoración resultan de los diversos artículos de este capítulo», regla esta que puesta en relación con lo previsto en los artículos 4.2, que ordenaba la regularización «de las amortizaciones correspondientes a los elementos de activo» y 11.1 que calificaba como «nuevo valor contable a la diferencia entre el coste incrementado y, si las hubiere, las amortizaciones, también incrementadas», dejaba fuera de toda duda que las amortizaciones acumuladas tenían eficacia fiscal, de manera tal que las sucesivas amortizaciones debían calcularse sobre el nuevo valor contable.

El primer informe de la Dirección General de Tributos poco ilumina puesto que se limita a afirmar, a la vista de lo dispuesto en la norma, que «en consecuencia el valor y fecha de adquisición de los elementos patrimoniales objeto de la declaración tributaria especial serán los que originariamente tuviera dicho elemento patrimonial».

La dificultad de compaginar la lógica del Impuesto sobre Sociedades con las previsiones normativas relativas a la valoración que, a efectos fiscales, tienen los bienes y derechos aflorados se debe, probablemente, a que no existe correspondencia entre la base de cálculo del gravamen del 10 % y el valor contable de dichos bienes y derechos. Esta dificultad no se presentó en la afloración auspiciada por el Texto Refundido de la Ley de Actualización de Balances de 1964 porque la base de cálculo del gravamen entonces establecido se calculaba sobre el saldo de la cuenta de actualización correspondiente a la afloración, el cual era fruto del valor de adquisición y de las amortizaciones acumuladas, en su caso actualizadas.

Sea como fuere, lo pertinente es procurar una interpretación que lleve a soluciones acordes con los principios que animan al Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere al deterioro acumulado, por el contrario, sí hay reglas, que más adelante se examinan.

El valor asignado, esto es, el valor de adquisición, surte efectos «a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del ingreso correspondiente». Por tanto, el primer periodo impositivo afectado será, para ejercicios coincidentes con el año natural, el correspondiente a 2012. En ese periodo impositivo y en los sucesivos el valor asignado a los elementos aflorados tendrá *efectos fiscales*.

Por tanto, ninguna revisión de los periodos impositivos de 2010 y anteriores procederá por causa del valor asignado a los elementos aflorados. El periodo 2011 es especial, por cuanto la obligación de declarar por el mismo podrá haber vencido antes de la formulación de la declaración tributaria especial. Respecto de ese periodo, sea en la declaración ordinaria o en una complementaria, los ingresos derivados de los elementos patrimoniales aflorados, o, más generalmente, de las actividades económicas que se realizan con soporte en los mismos, deben ser declarados, pero puesto que los *efectos fiscales* inherentes a esos elementos patrimoniales no nacen sino con la presentación de la declaración tributaria especial, no es claro que en dicho periodo impositivo se pueda, a los efectos de determinar la base imponible, tomar en consideración el coste derivado de la aplicación de esos elementos a la realización de dichas actividades económicas.

3.10.2. Pérdidas derivadas de la transmisión de los elementos patrimoniales aflorados

Combinando la regla general con las reglas especiales primera y segunda se llega a la conclusión de que las pérdidas derivadas de la transmisión de los elementos aflorados son computables para determinar la base imponible, excepto en dos casos:

- Las que respondan al exceso del valor de adquisición de los elementos aflorados sobre su valor de mercado.
- Las derivadas de la transmisión a personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 16 del TRLIS.

La primera regla especial tiene por objeto impedir que las pérdidas latentes en los bienes y derechos declarados puedan surtir efectos fiscales. El supuesto no es en absoluto libresco, debido a la caída de las bolsas de valores.

La regla es consistente, pues no parece correcto que un cauce extraordinario de regularización pueda deparar un resultado adverso para el Tesoro Público. La regla solamente se refiere a las pérdidas derivadas de la transmisión pero no a las procedentes del deterioro ni a las que se pongan de manifiesto por aplicación de la valoración por el valor razonable, tal vez porque estas pérdidas puedan entenderse afectadas por la segunda regla especial, lo que, como se verá seguidamente, es dudoso.

Para calcular el importe de la pérdida que no será fiscalmente computable es preciso establecer el valor normal de mercado en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, no a 31 de diciembre de 2010, lo cual deja un vacío respecto de los elementos existentes en dicha fecha pero transmitidos antes de la presentación de la declaración tributaria especial. La lógica apunta a que las pérdidas latentes en esos elementos a 31 de diciembre de 2010 no sean computadas.

Las pérdidas que se descartan son las derivadas de la comparación entre el valor de adquisición y el valor de mercado en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial.

No se trata, por tanto, de que, a efectos de futuras transmisiones, se tome como valor de salida el valor normal de mercado a la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, sino, exclusivamente, de depurar la pérdida habida en el importe de la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de mercado. Por consiguiente, si la transmisión determina un resultado positivo la restricción al cómputo de la pérdida no se aplicará. En este sentido, la regla restrictiva opera asimétricamente.

Supongamos, tomando el ejemplo propuesto por el primer informe de la Dirección General de Tributos (apartado 9.2) un elemento cuyo valor de adquisición es 10.000 pero que a la fecha de presentar la declaración tributaria especial su valor normal de mercado es 5.000. Si se transmite por 3.000 la pérdida computable será 2.000, pero si se transmite por 15.000 la ganancia computable será 5.000. En ambos casos la pérdida latente es la misma, esto es, 5.000, pero en el primero queda totalmente descartada, en tanto que en el segundo resulta íntegramente computada ya que la renta positiva computada es el saldo de la ganancia generada a partir de la fecha de presentación de la declaración tributaria especial (10.000) y de la pérdida latente (5.000). Así pues, cuando la renta es positiva, resulta «irrelevante el valor de mercado del elemento patrimonial en el momento de la presentación de la declaración tributaria especial» (apartado 9.2 del primer informe de la Dirección General de Tributos), de lo que resulta la asimetría antes comentada.

La segunda regla especial, esto es, la que desconsidera las pérdidas derivadas de la transmisión a personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 16 del TRLIS no tiene otro fundamento que el puramente cautelar, pues descansa en el temor de que la transmisión no se realice a valor normal de mercado. Ahora bien, existiendo un conjunto de reglas que corrigen, con carácter general, este tipo de irregularidad, parece que la cautela es excesiva.

Resulta dudoso si, en la ulterior transmisión a terceros de los bienes y derechos por parte de la entidad adquirente vinculada, deberá integrarse en la base imponible el resultado extraordinario contable o ese resultado minorado en la pérdida no computada en la transmisión antecedente. La lógica apunta al segundo, pero la estricta aplicación de las normas lo hace al resultado extraordinario contable, produciéndose así un exceso de imposición.

3.10.3. Pérdidas por deterioros o correcciones de valor

La segunda regla especial versa sobre los deterioros que se puedan producir en los bienes y derechos aflorados. La interpretación de esta norma ha de indagar sobre el ámbito material y temporal de las pérdidas cubiertas por la expresión *deterioro o corrección de valor*.

En lo que concierne al ámbito material, el apartado 9.4 del primer informe de la Dirección General de Tributos se refiere al mismo afirmando que «en relación con los bienes o derechos objeto de la declaración tributaria especial, no serán deducibles las correcciones de valor (amortizaciones, pérdidas por deterioro...) correspondientes a los mismos». Véase que la Dirección General de Tributos incluye en el ámbito material de las pérdidas a las amortizaciones. Existen

razones para entender, por el contrario, que las amortizaciones no están afectadas por la regla de no deducción de *las pérdidas por deterioro o corrección de valor*.

Las amortizaciones no son una *pérdida por deterioro o corrección de valor*. Ciertamente, en unión a otros gastos contables, las amortizaciones pueden determinar la concurrencia de un resultado de explotación negativo, o pérdida de explotación, pero, en sí mismas, no pueden ser consideradas como *pérdidas por deterioro o correcciones de valor*.

Pudiera argüirse, en apoyo de la interpretación de la Dirección General de Tributos, que la amortización es una manifestación de corrección de valor puesto que contribuye a reflejar el *valor contable o valor en libros* a partir del *coste histórico* en el sentido del Marco conceptual del Plan General de Contabilidad.

La expresión corrección de valor o corrección valorativa entra en nuestro Derecho contable de la mano de la transposición de la Cuarta Directiva, y en la misma el término *corrección valorativa* se utiliza, indistintamente, para referirse a las amortizaciones como a las depreciaciones o pérdidas de valor (arts. 19 y 35). Las normas de transposición de las normas comunitarias distinguieron entre la depreciación amortización y la depreciación por pérdida de valor, reservando para esta última el término corrección valorativa (art. 39 del Código de Comercio), pero el Plan General de Contabilidad de 1990 ubicó, bajo el concepto «corrección de valor de inmovilizado material», a las amortizaciones y a las «correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento del inmovilizado material el inferior valor de marcado que le corresponda» (norma 2.ª 5). El vigente Código de Comercio (modificado en materia de contabilidad por la Ley 16/2007) distingue entre amortización y corrección de valor por deterioro, ordenando que «deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos» [art. 38 c)], y esta distinción ha sido recogida por el vigente Plan General de Contabilidad en varias de sus normas, en particular la relativa al valor contable o en libros que es aquel por el que «un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro que se haya registrado» (norma 6.ª 9 del Marco conceptual), o en la concerniente al inmovilizado material (norma 2.ª de registro y valoración) donde se consagra un apartado a la *amortización* y otro al *deterioro del valor*, a cuyo tenor «se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable (...)».

Así pues, tras la reforma contable establecida por la Ley 16/2007 la distinción entre amortización y pérdida por deterioro de valor es nítida. También lo es en el TRLIS, que dedica el artículo 11 a las *amortizaciones* y el artículo 12 a la *pérdida por deterioro de valor*, si bien cobija ambas, tal vez suscitando confusión, bajo la categoría de *correcciones de valor*, nomenclatura esta que tuvo sentido en relación con el Plan General de 1990, pero que ha dejado de tenerlo respecto del actual.

Si, tras la argumentación precedente, se retoma la literalidad del texto normativo que se comenta, esto es, el contenido de la expresión *pérdidas por deterioro o correcciones de valor*, se apreciará que en el mismo no pueden tener cabida las amortizaciones, pues además de no estar

mencionadas difícilmente pueden caber bajo ninguno de los dos términos que en dicho texto se utilizan. Tal vez pudiera aducirse que el artículo 11 del TRLIS reza «Correcciones de valor: amortizaciones», pero este argumento naufraga porque el artículo 12 reza «Correcciones de valor: pérdida por deterioro de valor de los elementos patrimoniales».

Y si se retoma el texto del criterio de la Dirección General de Tributos, tal vez pueda aducirse que el mismo es consecuencia y se justifica en que el artículo 11 del TRLIS engloba a las amortizaciones bajo el término *correcciones de valor*, pero, una vez más, ha de recordarse que ese término también es utilizado por el artículo 12 respecto de las pérdidas por deterioro de valor.

Con todo, el argumento más relevante es que, si se niega la deducción de las amortizaciones correspondientes a los bienes y derechos integrantes de la declaración tributaria especial y, por lo tanto, aflorados contablemente, los *efectos fiscales* del valor de adquisición de dichos bienes y derechos quedaría extrañamente menguado.

En lo que concierne al ámbito temporal, la restricción a la deducción de las pérdidas por deterioro afecta a todas las que se contabilicen, cualquiera que sea el ejercicio o ejercicios en los que se produjeron los hechos determinantes de las pérdidas. Por tanto, también cuando esos ejercicios concluyeron con anterioridad a la fecha de la presentación de la declaración tributaria especial.

Así, un activo adquirido en 2008 con rentas no declaradas por importe de 100, cuyo valor de mercado es 20 en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, se incorporará a la contabilidad por su valor de adquisición (100) minorado por el deterioro (80), y si posteriormente sufriera un deterioro adicional (12) tampoco sería deducible. Naturalmente, la eventual recuperación de valor no sería ingreso fiscalmente computable.

La no deducción del deterioro anterior a la presentación de la declaración tributaria especial casa perfectamente con la regla de no cómputo de las pérdidas sufridas en la transmisión en el importe de la diferencia entre el valor de adquisición y el valor normal de mercado en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, en el bien entendido que las pérdidas de las que habla la norma legal son las determinadas por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor normal de mercado en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial, que no coincidirán con las pérdidas contables, en la medida en que el deterioro existente en el momento de la aflora-ción debe ser contabilizado o, más exactamente, incorporarse a los libros oficiales de contabilidad.

Por el contrario, la no deducción del deterioro generado a partir de la presentación de la declaración tributaria especial carece de fundamento ya que el elemento concernido, regularizado fiscalmente y aflorado contablemente, ha de recibir el mismo tratamiento que el resto de los elementos.

La pérdida por deterioro no deducida parece que podrá ser recuperable con ocasión de la transmisión del elemento afectado, de acuerdo con las reglas generales, respetando, eso sí, la regla de no cómputo de las pérdidas habidas en la transmisión a favor de personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 16 del TRLIS.

La regla que se comenta impedirá, por ejemplo, la efectividad de la partida fiscalmente deducible del artículo 12.3 del TRLIS, incluso respecto de las pérdidas sufridas por la entidad participada después de la afloración de la participación. Sin embargo, las pérdidas derivadas de la transmisión de la participación sí serán fiscalmente computables, excepto si la entidad adquirente es una persona o entidad vinculada en los términos del artículo 16 del TRLIS.

3.10.4. Bienes y derechos adquiridos parcialmente con rentas no declaradas

La tercera regla especial puede ser interpretada en el sentido de que niega toda eficacia fiscal a aquella parte del valor de adquisición ocultada que aflora en la declaración tributaria especial. Si esta interpretación es la pertinente no se comprende bien cuál es su fundamento, ni la causa por la que la ocultación parcial deba tener un trato peor que la ocultación total.

Poco aclara el apartado 9.5 del primer informe de la Dirección General de Tributos, pues se limita a indicar que «no se produce una revalorización del valor de adquisición de los bienes y derechos objeto de la declaración tributaria especial cuando se trate de elementos ocultos obtenidos parcialmente con rentas declaradas».

Es posible que la tercera regla especial, y el comentario que de la misma hace el informe de la Dirección General de Tributos, hayan partido de considerar que la afloración contable es una especie del género más amplio de las revalorizaciones, respecto de las cuales, como es sabido, el artículo 15.1 del TRLIS establece que «la revalorización no integrada en la base imponible (del Impuesto sobre Sociedades) no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados», de manera tal que, no integrándose en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la parte del valor de adquisición integrado en la declaración tributaria especial, tampoco habría de tener eficacia fiscal.

Ahora bien, la revalorización contable y la afloración contable son dos hechos contables totalmente diferentes.

Aunque el vigente Plan General de Contabilidad no recoge, a diferencia del precedente, la *reserva de revalorización*, su concepto puede inferirse de la Cuarta Directiva, la cual autoriza a los Estados miembros para, a modo de excepción al *principio de adquisición o del coste de producción*, autorizar o imponer «la revalorización de las inmovilizaciones materiales y de las inmovilizaciones financieras» (arts. 32 y 33). Respecto de la afloración contable nada dicen las normas contables, excepto en la medida en que, tal vez forzadamente, pueda ser reconducida a la figura del error contable, en cuyo caso no hace falta insistir en la diferencia con la afloración contable.

La revalorización implica reflejar contablemente un mayor valor sobre el que se deriva de las reglas que rigen la formación del valor contable o valor en libros, en tanto que la afloración contable de valor implica reflejar contablemente un elemento por su valor de adquisición verdadero,

corrigiendo así el falseamiento inicial. De manera tal que el hecho de la afloración parcial participa de la naturaleza de la afloración de activos ocultos y no de la naturaleza de la revalorización.

La discriminación que implica privar de efectos fiscales a la ocultación parcial del precio de adquisición frente a la ocultación total, y la ausencia de un fundamento de técnica jurídica que pudiera soportar aquella, conduce a intuir que el precepto restrictivo debe ser interpretado de manera diferente a la inicialmente propuesta.

En este sentido se propone aplicar a la parte del valor de adquisición ocultado la regla general, de manera tal que el mismo «será válido a efectos fiscales (...) a partir de la fecha de presentación de la declaración y realización del correspondiente ingreso», sin perjuicio de que los elementos afectados por la ocultación parcial mantengan, a efectos fiscales, el valor de adquisición originariamente contabilizado.

Esta interpretación salva los aspectos inapropiados derivados de la primera interpretación, pero deja en el aire todo lo concerniente a la base de cálculo fiscal de las amortizaciones, y la determinación del resultado, a efectos fiscales, de una eventual transmisión del elemento o elementos afectados.

En fin, cabe una tercera interpretación, consistente en reducir la aplicación de la tercera regla especial al caso de elementos cuyo precio de adquisición parcialmente ocultado fue financiado con pasivos financieros también ocultados, de manera tal que se estaría negando eficacia fiscal a la parte del valor de adquisición así financiada. No pasará inadvertido que el fundamento de esta interpretación es débil.

3.10.5. Bienes y derechos correspondientes a rentas no declaradas prescritas

El apartado 7 de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 confiere efectos fiscales al valor de adquisición de los bienes objeto de la declaración tributaria especial a partir de la fecha de presentación de la declaración *y realización del ingreso correspondiente*. El primer informe de la Dirección General de Tributos ha interpretado, como ya sabemos, que «en el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a ejercicios no prescritos, podrá declarar solo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos».

Los bienes y derechos correspondientes a rentas no declaradas prescritas no se integrarán en la declaración tributaria especial ni soportarán el gravamen del 10%, y, consecuentemente, respecto de los mismos no podrán predicarse los efectos fiscales establecidos en el apartado 7 de la disposición adicional primera.

Sin embargo, estos bienes y derechos, en cumplimiento de los deberes contables deberán incorporarse a los libros oficiales de contabilidad, y las rentas que en el futuro se deriven de los

mismos habrán de registrarse en tales libros, contribuyendo así a determinar el resultado contable en cuanto núcleo de la base imponible. ¿Cumple corregir, a efectos fiscales, la porción del resultado contable imputable a la explotación de los elementos aflorados adquiridos con cargo a rentas no declaradas prescritas? ¿Cómo se realizaría esa corrección?

Si la afloración se asimila a la revalorización, cabría negarle efecto fiscal por aplicación del artículo 15 del TRLIS, en cuanto no se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sin que, por otra parte, pueda surtir efecto fiscal por causa de la declaración tributaria especial ya que respecto de los bienes y derechos correspondientes a rentas no declaradas prescritas no se ha realizado *el ingreso correspondiente*.

Sin embargo, frente al rigorismo del criterio precedente, la lógica apunta, una vez admitida la prescripción en los términos ya expuestos, a otorgar a estos activos el mismo régimen que a aquellos que se incorporaron a la declaración tributaria especial por no estar prescritas las rentas de donde proceden.

3.10.6. Efectos fiscales de los pasivos financieros aflorados

No se refiere a ellos el apartado 7 de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, por más que, según el primer informe de la Dirección General de Tributos, haya interpretado que «sí es posible a efectos de la presentación de la declaración tributaria especial, minorar el importe de la financiación ajena oculta empleada en la adquisición de dicho bien o derecho».

El corolario de esta interpretación es la eficacia fiscal de los pasivos financieros así aflorados. Por tanto, sus intereses serían deducibles, respetando el límite del artículo 20 del TRLIS.

3.10.7. Visión de conjunto y consideración de los precedentes

El apartado 7 de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 otorga efecto fiscal, como regla general, al valor de adquisición de los bienes y derechos aflorados, pero restringe ese efecto fiscal en función de un conjunto de reglas particulares, algunas de ellas de dudosa consistencia lógica.

Lo correcto hubiera sido otorgar efecto fiscal al valor de adquisición de los activos aflorados y al valor de los pasivos financieros aflorados, en la medida en que no excediere del valor normal de mercado en la fecha de presentación de la declaración tributaria especial. A partir de aquí, las amortizaciones, los deterioros, los gastos financieros y los resultados extraordinarios derivados de su ulterior transmisión deberían regirse por las reglas generales, sin que fueran necesarias reglas particulares.

Este fue el criterio seguido por la regularización voluntaria de la situación fiscal, determinante de la afloración de activos y pasivos, aprobada por la Ley 50/1977, cuyo artículo 31 establecía

como valor *regularizado*, al que se otorgaban plenos efectos fiscales, el valor de adquisición con el límite del *valor real actual* (art. 31 de la Ley 50/1977, que remite al art. 3.3 del Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances).

La disposición adicional primera.7 del Real Decreto-Ley 12/2012 reproduce ese precedente en la regla relativa a cómo ha de procederse cuando «el valor de adquisición sea superior al valor normal de mercado», pero no extrae todas las consecuencias, por cuanto solo la proyecta respecto de los resultados derivados de la ulterior transmisión de los bienes y derechos aflorados, y se aparta del mismo en las restantes reglas (deterioros, transmisión a vinculados, ocultación parcial).

Ciertamente, en la regularización voluntaria de la Ley 50/1977 no se exigió pago alguno sobre el valor de los bienes y derechos aflorados, pero esa diferencia respecto de la propiciada por el Real Decreto-Ley 12/2012 no parece justificar la adopción de unas reglas concernientes a los efectos fiscales de los activos y pasivos aflorados que se apartan de un precedente asentado en un sólido fundamento lógico.

3.11. LA AFLORACIÓN CONTABLE Y SUS EFECTOS FISCALES SUBSIDIARIOS

La presentación de la declaración tributaria especial implica un reconocimiento de que los bienes y derechos declarados pertenecen a la entidad declarante y, por lo tanto, que deben lucir en sus estados financieros, pues esos bienes y derechos son elementos patrimoniales en el sentido del Código de Comercio, por más que la nomenclatura del modelo de declaración tributaria especial (750) haya preferido no hacer una distinción semántica según que el obligado tributario fuere una persona física o una persona jurídica.

La operación contable de afloración puede realizarse mediante diversas técnicas, pero la más idónea tal vez sea un asiento en el libro diario con la contrapartida de una cuenta de reservas, por analogía con lo que la regla 21.ª del Plan General de Contabilidad establece respecto de los errores contables.

Ahora bien, los elementos patrimoniales aflorados han de constar en los libros de contabilidad por el valor previsto en el Código de Comercio, que no necesariamente coincidirá con el valor de adquisición, en particular por lo que se refiere a los elementos que han de ser valorados por su valor razonable (art. 38 bis del Código de Comercio). En consecuencia, lo oportuno es aflorar los elementos patrimoniales por su valor de adquisición y, a renglón seguido, practicar los asientos pertinentes en orden a llevarlos a los valores establecidos por el Código de Comercio. Parece lógico que la cuenta de contrapartida de estos asientos sea una cuenta de reservas.

Sin embargo, los movimientos de esa cuenta de reservas carecen de los efectos previstos con carácter general en el TRLIS, por cuanto los efectos fiscales de la declaración tributaria especial son los previstos en la disposición adicional primera.7 del Real Decreto-Ley 12/2012.

La reserva derivada de la afloración contable carece de regulación fiscal, a diferencia de lo que acontece con la reserva derivada de la *actualización de balances*. Por ello, la entidad puede disponer libremente de la misma.

Por la misma razón, la reserva así aflorada habrá de tomarse en consideración a todos los efectos fiscales que procedan en el Impuesto sobre Sociedades. En este sentido podrá fundamentar la deducción por plusvalías de fuente interna del artículo 30.5 del TRLIS.

Esta reserva no está sujeta a normas especiales en relación con su distribución, de manera tal que deberán aplicarse las normas mercantiles de carácter general. Tampoco existen normas específicas concernientes a la tributación de dicha distribución. Por tanto, operarán las normas generales relativas a la deducción para evitar la doble imposición de dividendos del artículo 30 del TRLIS, así como las concernientes a la obligación de retener. Nótese que el artículo 30 del TRLIS, salvo en las restricciones específicamente señaladas, no contempla, a modo de requisito de la deducción, que el beneficio del que procede el dividendo haya soportado una cierta tributación efectiva, lo que, por otra parte, es propio del método de exención.

3.12. ASPECTOS CONSTITUCIONALES

El autor de estas líneas no pretende añadir algo a las valiosas y autorizadas opiniones, aunque contradictorias, que sobre la constitucionalidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 se han vertido, pero no puede hurtarse a una breve reflexión, de la que, como se verá, se desprende, por encima de todo, lo vidrioso de la cuestión, y, por ende, que los pronunciamientos rotundos no han sido los más afortunados.

Dos son los aspectos que han de examinarse, a saber, la aptitud constitucional del vehículo normativo utilizado para regular la materia, esto es, un decreto-ley, y la adecuación de la regulación contenida en el mismo a los límites que la Constitución impone al legislador tributario. Como se verá, los pronunciamientos rotundos no son los más afortunados.

3.12.1. La aptitud constitucional del vehículo normativo

De las sentencias del Tribunal Constitucional concernientes a la interpretación de las restricciones que el artículo 86.1 impone en relación con el artículo 31.1, ambos de la Constitución, se desprende que el decreto-ley no es idóneo para «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad, cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» [STC 108/2004 (NFJ018220)], y así no lo es para «modificar el régimen tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales en un tributo que, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario» [STC 189/2005 (NFJ020336)].

Así pues, la restricción prevista en el artículo 86.1 en el sentido de que el decreto-ley no puede afectar a los «derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I», ha de interpretarse, en relación con la materia tributaria, ceñida a aquellos tributos a través de los cuales se concreten los principios de generalidad, igualdad y progresividad establecidos en el artículo 31 (perteneciente al Título I), y, dentro de los mismos, a aquellos preceptos que son nucleares en orden a la definición del deber de contribuir.

La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 afecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por tanto a un impuesto esencial en orden a la concreción de los principios de la imposición previstos en el artículo 31 de la Constitución, pero no es claro si incide sobre preceptos nucleares de dicha figura tributaria.

En efecto, el artículo 39 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aun cuando relativo a los incrementos de patrimonio, no establece el régimen de los mismos sino una presunción cuyo hecho consecuencia, eso sí, es su obtención.

Por otra parte, los contribuyentes, en su conjunto, no se ven afectados en su deber de contribuir por lo previsto en la disposición adicional primera del Decreto-Ley 12/2012, la cual, por otra parte, está llamada a surtir un efecto temporal fugaz.

En este sentido parece que puede mantenerse la idoneidad del decreto-ley. Cuestión distinta es que la regularización voluntaria extraordinaria, en sí misma, vulnere algunos de los principios establecidos en el artículo 31 de la Constitución, en cuyo caso no ya solo el decreto-ley sino también la ley ordinaria devendrían inconstitucionales.

3.12.2. Los límites derivados de los principios constitucionales en materia tributaria

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional [entre otras STC 19/2012 (NCJ056426)], la justicia tributaria que el artículo 31.1 de la Constitución establece «no es un principio del que se derivan derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que solo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)». En consecuencia, lo que ha de examinarse es la adecuación de lo establecido en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 a esos principios.

Por lo que se refiere a la igualdad, en el ámbito fiscal se consigue acomodando la tributación a la capacidad económica, disponiendo al efecto el legislador ordinario de un amplio margen de configuración de los tributos puesto que la Constitución no establece las líneas maestras del sistema tributario y existe una pluralidad de sistemas que pueden hacer efectivo el principio de igualdad mediante la concreción práctica del principio de capacidad económica.

El legislador ordinario, respecto de los tributos afectados por la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, que, ciertamente, y en particular el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, son los tributos más relevantes en orden a dar satisfacción a los principios constitucionales, ha establecido una configuración que, hoy en día, tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de febrero de 2012, ha de entenderse plenamente congruente con dichos principios. Pues bien, en relación con esos tributos, la disposición adicional primera establece una forma especial de cumplimiento de las obligaciones tributarias que de los mismos dimanan, esto es, la declaración tributaria especial, que procura un resultado práctico para quienes en ella se amparen totalmente distinto y menos gravoso, considerablemente menos gravoso, que para el resto de los obligados tributarios que no reúnan las circunstancias para acogerse a la misma.

Un trato distinto y más ventajoso no produce, sin más, desigualdad constitucionalmente reprochable, pues es sabido que el principio de igualdad «no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de estas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de justicia» (STC 159/1997). Bien se comprende que las ventajas que otorga la declaración tributaria especial no pueden cobijarse en esa facultad de diferenciación del legislador ordinario, por cuanto la finalidad perseguida es ajena a la justicia.

La disposición adicional primera determina, en presencia de idéntica capacidad económica, una fiscalidad más ventajosa a favor de ciertos sujetos pasivos, sin que se advierta que dicha fiscalidad ventajosa pueda estar amparada «atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de estas o cualquier condición social que considere (el legislador) relevante para atender al fin de la justicia».

La disposición adicional primera provoca desigualdad, mas de ello no se deriva necesariamente la tacha de inconstitucionalidad pues «el que en la aplicación parcial del tributo se produzca un efecto contrario a la equidad no puede convertir la norma en cuestión –*eo ipso*– en contraria a los principios del artículo 31.1 de la CE y, concretamente, al principio de justicia tributaria, salvo que esa afectación, bien sea ilegítima, por carecer de razón que la justifique, bien sea desproporcionada cuando aún gozando de una justificación que la legitime, sea mayor el sacrificio producido en los principios constitucionalmente consagrados que el beneficio que a través de su finalidad se pretende obtener» (STC 19/2012).

Así pues, de lo que se trata es de precisar si existe una razón legitimadora para la medida que provoca la desigualdad, y si esa medida es proporcionada. La razón legitimadora la da la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 12/2012, y consiste en «reducir el déficit público a cuyo efecto se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación (...)».

La razón legitimadora es clara y de peso pues, en efecto, la reducción del déficit público es un objetivo prioritario de la política económica al que se asocia la generación de empleo, objetivo

este al cual el constituyente convoca a los poderes públicos quienes «realizarán una política orientada al empleo» (art. 40.1 de la Constitución), por cuanto todos los españoles tienen el deber de trabajar y el «derecho al trabajo» (art. 35.1 de la Constitución), en cuanto exigencia de la dignidad de la persona la cual es fundamento de la «paz social» (art. 10 de la Constitución). La declaración tributaria especial puede, por tanto, incluirse entre aquellas medidas fiscales que están orientadas «al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» [STC 37/1987 (NFJ000269)].

Resta por ver si la declaración tributaria especial es proporcionada, pues según la doctrina del Tribunal Constitucional «para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad desde una perspectiva constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (…)».

Varias son las interrogantes que en este punto se abren: ¿Contribuye la medida de manera decisiva a la reducción del déficit? ¿Había alguna otra medida para lograr el mismo objetivo de una manera menos lesiva para la igualdad?

La recaudación prevista por el Gobierno ascendía a 2.500 millones de euros, que comparada con la cifra total del déficit puede parecer exigua, mas en un contexto de recesión y de apelación generalizada a subidas de tipos de gravamen, representaba un alivio no desdeñable.

Medidas alternativas sí las había, por más que, tal y como se expresa la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 12/2012, un profano en la materia habría llegado a la errónea conclusión de que el ordenamiento existente en el momento de la aprobación de dicha norma con rango de ley preveía una regularización voluntaria en el ámbito penal pero no en el ámbito administrativo. Sin embargo, el artículo 27 de la Ley General Tributaria regula la figura de la *declaración extemporánea sin requerimiento previo* que, en definitiva, es el instrumento normal de regularización voluntaria.

La medida alternativa era, por tanto, potenciar este instrumento, siempre que, claro está, del mismo se pudiera razonablemente esperar una recaudación equivalente al previsto para la declaración tributaria especial, aspecto este que ha quedado despejado en sentido favorable para la declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria una vez que el primer informe de la Dirección General de Tributos entendió que la declaración tributaria especial no debía recoger los bienes y derechos correspondientes a rentas no declaradas prescritas, interpretación esta que, desde luego, era posible, pero a la que la literalidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 no llevaba inexorablemente puesto que en la misma se establecía un gravamen sobre bienes y derechos, no sobre rentas no declaradas pretéritas, y que, en lo que aquí interesa, menguaba notablemente la capacidad recaudatoria de la declaración tributaria especial. Este es el primer dato a tomar en consideración, esto es, que habida cuenta de la

admisión de la prescripción, la potencia recaudatoria de la declaración tributaria especial habría de descender y, por ende, el objetivo de reducción del déficit público quedaba aminorado cuantitativamente, de manera tal que su consecución por la vía alternativa de la declaración extemporánea sin requerimiento previo era también plausible.

Bajo tal consideración, la medida alternativa era, se reitera, potenciar la regularización voluntaria mediante la declaración extemporánea sin requerimiento previo. Así, de la misma manera que en la declaración tributaria especial se excluyen las sanciones, intereses y recargos, en la declaración extemporánea podía haberse hecho otro tanto, y también se hubiera podido procurar a los interesados, mediante resoluciones interpretativas de la Dirección General de Tributos, seguridades básicas como son las relativas a la prescripción y a los aspectos penales. Los dos informes de la Dirección General de Tributos relativos a la declaración tributaria especial muestran que el centro directivo hubiera podido acometer esta función con sobrada solvencia, más si cabe en el contexto de un terreno mucho más trillado, cual es el de las declaraciones tributarias extemporáneas. A través de esas medidas se hubiera podido conseguir que la declaración tributaria extemporánea hubiera ganado, frente a los potenciales interesados, un atractivo significativo.

También hubiera contribuido a encauzar conductas hacia la declaración extemporánea el fortalecimiento de la Administración Tributaria, seguramente bien provista de medios humanos y materiales cualificados, pero no tanto de información ni de cooperación internacional. Así, en relación con los bienes y derechos situados en el extranjero, señaladamente los cobijados en cuentas bancarias extranjeras y depósitos de valores extranjeros, respecto de los que se supone que anida una gran parte de la defraudación fiscal, una acción sobre este campo, al modo en como recientemente lo han hecho Alemania[7] y Reino Unido[8] respecto de Suiza, aun no teniendo finalidad informativa sino recaudatoria, hubiera podido ser notablemente sugerente.

Ciertamente la consecución de esa cooperación internacional no es tarea de un día, pero el solo anuncio de emprender una acción en tal sentido, en unión a la percepción social del giro político internacional que, desde los inicios del presente siglo, y más todavía a raíz de la crisis de 2008, se ha producido en relación con los paraísos fiscales y las jurisdicciones fiscales y financieras asimiladas[9], habría podido animar a los reticentes.

En fin, la energía con la que la Ley 7/2012, de 29 de octubre, acomete la lucha contra la evasión fiscal internacional, señaladamente en el campo de la obligación de información a cuyo incumplimiento se liga la no prescripción, por más que pueda suscitar dudas de proporcionalidad en comparación con la reacción prevista en el ordenamiento jurídico respecto de otros ilícitos que

---

[7] *BBC News Business* (abril 2012). La aprobación por parte del legislativo alemán del acuerdo con Suiza de 21 de septiembre de 2011 ha sido rechazada por el Bundesrat en sesión 1 de febrero de 2013.

[8] *HMRC The Swiss/Uk Tax Cooperation Agreement*.

[9] *OCDE, Harmful Tax Competition*.

ofenden a valores constitucionales de la máxima calificación, puesta al servicio de la declaración tributaria extemporánea hubiera podido jugar idéntico papel al que, con toda probabilidad, ha jugado en relación con la declaración tributaria especial.

La conjunción de cuatro factores, a saber, el fuerte impacto de medidas como las que se contienen en la Ley 7/2012 respecto de la ocultación de activos en el extranjero, la percepción social de que los paraísos fiscales y las jurisdicciones fiscales opacas más temprano que tarde serán arrinconadas por la comunidad internacional y habrán de claudicar en la prestación de sus vergonzantes servicios, la suspensión temporal de los recargos e intereses que acompañan a la declaración extemporánea en unión a las garantías en orden a la prescripción y al delito fiscal, se opina que hubieran provocado una adhesión a esta fórmula de regularización no inferior a la que ha suscitado la declaración tributaria especial.

Solamente desde el convencimiento de que los factores precedentes no suscitarían la reacción regularizadora de los evasores por la vía de la declaración extemporánea podría mantenerse que la declaración tributaria especial supera el examen de proporcionalidad. La intuición del autor de estas líneas, por el contrario, es que dichos factores hubieran supuesto un aldabonazo en la conciencia de los defraudadores como para esperar una reacción de los mismos tan intensa, cuando menos, como la procurada por la declaración tributaria especial. Esa intuición, aun respondiendo a una valoración subjetiva, descansa en unos hechos objetivos, cuales son, de un lado, los aludidos factores estimulantes, y de otro, tratándose de personas físicas, en la moderada tributación que sobre las rentas del ahorro estableció la Ley 35/2006, en el bien entendido que son este tipo de rentas las más proclives a la ocultación, y, por tanto, las que hubieran debido constituir la mayor parte de las rentas a regularizar mediante la declaración tributaria extemporánea.

Nótese que el análisis precedente no pretende fundamentar una opinión de inconstitucionalidad resaltando la vitola constitucional de la declaración extemporánea frente a la declaración tributaria especial, sino que, simplemente, valora que existía otro medio para lograr el fin constitucionalmente legítimo perseguido por la declaración tributaria especial de procurar la estabilidad presupuestaria, que provocaba un daño menor al principio de igualdad. Este medio o instrumento era la declaración tributaria extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria, bien que despojada de recargos e intereses, y rodeada de los factores expuestos, cuya mayor adecuación al principio de igualdad trae causa de que la cuota a ingresar se calcula de acuerdo con lo previsto en las normas del tributo afectado, de manera tal que es expresión de la capacidad económica del obligado tributario.

En cualquier caso, todo pronunciamiento rotundo, en un sentido u otro, pero particularmente en el de inconstitucionalidad, desconoce las sutilezas del juicio de proporcionalidad, y de ahí que sea oportuno señalar que la opinión que se ofrece está supeditada a las mismas, y que no supone negar la legitimidad del objetivo perseguido por la declaración tributaria especial, esto es, la reducción del déficit público, sino resaltar que había un medio menos agresivo respecto de la igualdad que hubiera podido operar satisfactoriamente, eso sí, asistido de los factores estimulantes que han acompañado a la declaración tributaria especial, y, por consiguiente, más idóneo desde la perspectiva constitucional.

En lo que concierne a la generalidad, ha de señalarse que es el antecedente de la igualdad. Un impuesto que trate por igual a todos los contribuyentes pero que, al tiempo, exima injustificadamente a un grupo de ellos no es general, de manera tal que la ausencia de generalidad determina desigualdad. En este sentido, la declaración tributaria especial acota una parcela de contribuyentes que recibirán un tratamiento singular, atentando así contra la generalidad. Sin embargo, una medida que perturbe la generalidad no determina inconstitucionalidad si, mediando una causa de justificación, es adecuada para conseguir el interés constitucionalmente protegido que anida tras la causa de justificación y lo hace de manera adecuada y proporcionada [STC 96/2002 (NFJ012237)]. Bien se ve que el análisis relativo a la generalidad es de todo punto similar al concerniente a la igualdad, y al mismo se remite.

Un último aspecto ha de ser considerado, a saber, la igualdad en el contexto de la propia declaración tributaria especial. ¿Trata por igual a todos los sujetos pasivos que ocultaron sus rentas y deciden acogerse a la misma?

Al pivotar sobre los bienes y derechos ocultos a 31 de diciembre de 2010 la declaración tributaria especial hace de peor condición a los sujetos pasivos que distribuyeron a sus accionistas los activos en los que se materializaron las rentas no declaradas (o rentas consumidas en relación con sujetos pasivos del IRPF). Esta desigualdad ha sido entrevista por la Orden y ha tratado de remediarla mediante la posibilidad de declarar un saldo en cuenta bancaria superior al existente en 31 de diciembre de 2010 (art. 4.2), y también por la Dirección General de Tributos, la cual en el apartado 6 de su segundo informe, significativamente titulado «Presentación de la declaración tributaria especial en relación con bienes o derechos consumidos antes de 31 de diciembre de 2010», en base a una interpretación en sentido contrario del artículo 3.3 de la Orden, anteriormente comentado, ha entendido que «cuando el importe de la transmisión de bienes o derechos cuya titularidad se corresponda con rentas no declaradas no se hubiera destinado a la adquisición de otro bien o derecho objeto de declaración, los bienes o derechos transmitidos sí podrán ser objeto de la declaración tributaria especial, mas no podrán serlo las rentas derivadas de la transmisión de esos bienes o derechos dado que no existen bienes o derechos objeto de declaración cuya adquisición corresponda con dicha renta, por lo que el contribuyente deberá acudir al procedimiento ordinario de regularización», excepto si el cobro del precio de transmisión se hubiera registrado en una cuenta bancaria en cuyo caso sería aplicable el artículo 4.2 de la Orden.

La Orden y el informe de la Dirección General de Tributos constituyen un esfuerzo notable para limar las desigualdades intrínsecas al método de regularización diseñado por la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, en cuanto pivota, como se ha indicado, sobre bienes y derechos ocultos antes que sobre rentas no declaradas, tal vez suponiendo que existe una correspondencia biunívoca entre el valor de ambas magnitudes, lo que no siempre es así, según quedó explicado en un apartado anterior.

El método diseñado por la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 provoca desigualdad entre los sujetos pasivos convocados porque descansa sobre bienes y derechos ocultados en vez de hacerlo sobre rentas no declaradas. La valoración constitucional de

esta desigualdad debe partir de la valoración del hecho que la motiva, el cual, como sabemos, es la distribución de la renta no declarada (consumo en relación con los sujetos pasivos del IRPF). En concreto, habría que determinar si esa desigualdad está amparada por una causa de justificación. ¿Cuál podría ser esta? ¿Por qué tratar de manera distinta a quien ocultó y distribuyó (o consumió) que a quien ocultó y acumuló (o ahorró)? No se advierte cuál pueda ser la justificación.

No obstante, la relevancia constitucional de esa diferencia de trato, en cuanto concerniente a sujetos pasivos que previamente habían incumplido sus obligaciones fiscales, es de mucho menor rango que aquella que los enfrenta con el resto de los sujetos pasivos.

Con todo, resulta interesante su consideración, pues enseguida se advierte que la declaración extemporánea, en cuanto basada sobre las rentas no declaradas, escapa a la referida desigualdad, y, por ende, afianza su papel de medida alternativa más respetuosa que la declaración tributaria especial con el principio de igualdad, ahora sí, proyectado sobre la colectividad plena de los sujetos pasivos.

En cierto modo, los esfuerzos de la Orden y de la Dirección General de Tributos para rebasar la equivalencia planteada por la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 entre el valor de los bienes y derechos ocultos y el importe de las rentas declaradas, pueden ser contemplados como una suerte de acercamiento a la economía de la declaración extemporánea, en beneficio del principio de igualdad.

3.13. LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE ACTIVOS EXTRANJEROS Y SU RELACIÓN CON LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

Como se ha indicado anteriormente, la convocatoria a la declaración tributaria especial, además de por la ventaja inherente a la exigua tributación liberatoria, se ha visto estimulada por el agravamiento de los efectos de la ocultación de bienes y derechos en el extranjero. La técnica seguida ha consistido en el establecimiento de una obligación de información sobre aquellos bienes y derechos y la configuración de una presunción de renta basada en el incumplimiento de esa obligación, la eliminación de la prescripción respecto de la renta presunta, y una infracción específica[10].

3.13.1. La presunción de renta basada en el incumplimiento de la obligación de información

El artículo 4 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actua-

[10] Espejo, I.: «La recurrente Ley de Represión del Fraude Fiscal», *Tribuna Fiscal*, n.º 264.

ciones en la prevención y lucha contra el fraude ha introducido un nuevo apartado (6) en el artículo 134 del TRLIS, en cuya virtud se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, la cual ha sido introducida por el artículo 1. Diecisiete de la Ley 7/2012. Esta obligación de información versa, en síntesis, sobre cuentas abiertas en entidades de crédito extranjeras, activos financieros y bienes inmuebles depositados o situados en el extranjero, respectivamente.

La presunción de renta no declarada, o presunción general del artículo 134.1 del TRLIS, ha venido descansando en el descubrimiento de la existencia de elementos patrimoniales no registrados en contabilidad. La presunción consiste en una inferencia en cuya virtud al hecho-base de la ocultación contable se asocia el hecho-consecuencia de la renta no declarada. Pues bien, a partir de la Ley 7/2012, el hecho-base de la presunción de renta no declarada consiste, adicionalmente, en el incumplimiento de la obligación de información prevista en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003.

El fundamento de la presunción general responde a la lógica que subyace a la realidad de las cosas, en tanto que el de la nueva presunción responde a la configuración de un instrumento que se supone útil, básicamente por sus efectos disuasorios, en la lucha contra el fraude. Se trata de fundamentos sustancialmente distintos, aun cuando ambas presunciones persigan la liquidación de obligaciones tributarias defraudadas.

Con todo, en el Impuesto sobre Sociedades esta nueva modalidad de la presunción de renta no declarada, en cuanto tal, carece de verdadera sustantividad por cuanto si los activos concernidos están contabilizados la presunción ha de entenderse enervada, de manera tal que solamente operará cuando los activos no estén contabilizados, solapándose así con la presunción basada en la ocultación contable, o presunción general.

Así lo ha entendido el Real Decreto 1558/2012, concerniente, entre otros aspectos, a «obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», a cuyo tenor la obligación de información no es exigible respecto de las «cuentas (...) registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país y territorio en el que se encuentren situadas», ni cuando «tengan registradas en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas», ni, en fin, respecto de los inmuebles «registrados en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados».

Por tanto, cuando los activos sobre los que versa la obligación de retener estén registrados en contabilidad no existe obligación de informar y, consecuentemente, desaparece el hecho-base de la presunción, restaurándose así la lógica de la inferencia en la que, en definitiva, se asienta la presunción.

La correcta llevanza de la contabilidad pone a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades al abrigo de los rigores de la nueva presunción, y es bueno que así sea, pues el impuesto,

en definitiva, se nutre de la actividad económica, la cual, en un mundo globalizado, reviste tintes de acusada movilidad, y de ahí que en su ubicación influyan los factores fiscales. Así, medidas desconsideradas con el principio de proporcionalidad, a medio y largo y plazo militan contra la recaudación debido a su impacto negativo sobre la ubicación de las actividades económicas en el ámbito territorial que las haya implantado.

3.13.2. La preterición fiscal de la prescripción

Ahora bien, y esto es lo relevante, aun cuando ambas presunciones imputan la renta al periodo más antiguo de entre los no prescritos, la presunción general admite la prueba en contrario respecto de esa regla de imputación, de manera tal que si el obligado tributario prueba que la renta en cuestión pertenece a un periodo impositivo ya prescrito, a ese se imputará, no pudiendo exigirse la obligación tributaria por concurrir una causa de extinción, en tanto que la presunción fundamentada en el incumplimiento de la obligación de informar no contempla tal prueba en contrario, de manera tal que la renta no declarada siempre se imputará a una obligación tributaria viva. No es, ciertamente, que la obligación tributaria a la que realmente corresponde la renta no declarada no prescriba, sino que la renta no declarada se imputa a una obligación tributaria no prescrita, aun cuando todos los hechos en presencia indiquen que dicha renta no declarada se corresponde con una obligación tributaria prescrita.

En definitiva, la verdadera novedad del nuevo apartado 6 del artículo 134 del TRLIS no es tanto la configuración de una nueva presunción cuanto la imputación de la renta no declarada derivada de dicha presunción a una obligación tributaria no prescrita. Es seguro que esta medida ha de abrir un debate doctrinal de largo alcance, ya que el instituto de la prescripción está asociado a la seguridad jurídica[11].

Si se compara la prescripción en el ámbito penal con la negación, para el supuesto descrito, de la prescripción en el ámbito tributario es fácil advertir un cierto desequilibrio, pero también es cierto que la facilidad de ocultación de bienes y derechos adquiridos con cargo a rentas no declaradas es mucho mayor cuando dichos bienes y derechos están situados en el extranjero[12]. Una

---

[11] Novoa García. C.: «Novedades del Proyecto de Ley de intensificación de actuaciones en prevención y lucha contra el fraude en materia de interrupción y reanudación del cómputo de la prescripción», *Revista Técnica Tributaria* 98/2012. Indica el autor que «la no prescripción de las deudas tributarias es un resultado inaceptable en un Estado de Derecho». Falcón y Tella. R.: *El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero*. Comenta el autor que «la prescripción (o caducidad) es por tanto una consecuencia necesaria de la seguridad jurídica, y este principio solo quiebra, a partir de los juicios de Nuremberg, en el caso de los crímenes contra la humanidad, lo que no parece que sea el caso que nos ocupa».

[12] Valoración de Inspectores de Hacienda a la nueva Ley Antifraude, Congreso de Santander. «La obligación de información de bienes situados en el extranjero, unida a la imprescriptibilidad de los activos situados en el exterior que no se detallen en esta declaración son medidas muy positivas por razones recaudatorias y de equidad».

solución intermedia es la que adopta la propuesta de directiva de la Comisión de la Unión Europea relativa a un régimen común para la determinación de una base imponible consolidada común, en la que el plazo de prescripción se alarga cuando median conductas defraudadoras graves[13].

3.13.3. La prescripción penal y la preterición fiscal de la prescripción

El Código Penal define la prescripción en función de la pena, y así el nuevo tipo agravado del delito fiscal configurado, entre otros supuestos, por la concurrencia de «la utilización de (...) paraísos fiscales o territorios de nula tributación (...) (que) oculte o dificulte la determinación de la cuantía defraudada (...)» (art. 305 bis), al ser castigado con la pena de prisión de hasta seis años prescribirá, de acuerdo con el artículo 131 del Código Penal, a los diez años, lo que el Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 justifica en la finalidad de «dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo (...)».

La utilización de un paraíso fiscal o territorio de nula tributación llevará aparejada normalmente la ubicación de los activos adquiridos con las rentas no declaradas, *eludiendo el pago de tributos*, en ese paraíso fiscal o territorio de nula tributación, y, por ende, el incumplimiento de la obligación de información sobre activos situados en el extranjero, de manera tal que parece plantearse un conflicto entre la prescripción penal y la preterición fiscal de la prescripción.

Si el conflicto se resuelve extendiendo al ámbito fiscal el efecto extintivo de la prescripción penal se haría de mejor condición a los defraudadores de mayor cuantía (120.000 euros), pero si se resuelve entendiendo que la defraudación se produce en el periodo impositivo en el que la misma se descubre por la inspección tributaria, la prescripción penal quedaría inoperante.

La solución tal vez consista en aplicar la prescripción penal a efectos penales, y la preterición fiscal de la prescripción a efectos fiscales, de manera tal que la prescripción penal extinguirá el delito fiscal, pero no la obligación tributaria ya que la misma estará viva al no haber operado la prescripción en el ámbito fiscal.

El razonamiento precedente presupone que la infracción punible se cometió el día en el que venció el pago del tributo. Sin embargo, como quiera que el nuevo artículo 305 del Código Penal incluye en el tipo del delito a la regularización voluntaria, a modo de *reverso del delito*, podría entenderse que el obligado tributario comete la infracción desde el momento en que «por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubiesen producido (...) se interponga querella o denuncia contra aquel (...)» (art. 305.4 del Código Penal), pues, hasta ese momento, al estar viva la posibilidad de regularización voluntaria, no se habrían producido todos los elementos del tipo, lo que

[13] Artículo 145.3.

llevaría, sorprendentemente, a que el inicio y la interrupción de la prescripción concurrieran en el mismo día, lo cual, bien se ve, implicaría la negación práctica de la prescripción del delito fiscal.

La interpretación precedente lleva a una conclusión insatisfactoria. Frente a la misma cabe sostener que el delito se cometió el día en que venció el pago del tributo y que la regularización voluntaria opera «como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, de manera tal que hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria (...)» (Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012).

Nótese que existe, de acuerdo con la literatura del preámbulo, un injusto derivado del inicial incumplimiento, de manera tal que se está, en ese momento, ante una infracción punible determinante del inicio del plazo de prescripción, en el sentido del artículo 132 del Código Penal. Más todavía, el preámbulo advierte que la regularización implica «el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias», de manera tal que el «inicial incumplimiento» supone la consumación del delito fiscal.

Ciertamente, la interpretación que se propone es alambicada, pero también lo es ubicar en el tipo a la regularización voluntaria pues la misma responde, por su naturaleza, al patrón de la excusa absolutoria de la responsabilidad penal en el sentido del artículo 16.2 del Código Penal.

3.13.4. La aplicación en el tiempo de la nueva presunción

Lo dispuesto en el nuevo apartado 6 del artículo 134 del TRLIS tiene efectos para «los periodos impositivos que finalicen a partir de la entrada en vigor» de la Ley 7/2012, esto es, tratándose de periodos impositivos coincidentes con el año natural, para los periodos impositivos que finalicen en 31 de diciembre de 2012, puesto que la Ley 7/2012 entró en vigor el 30 de noviembre de 2012.

La presunción se aplica por la Administración tributaria, no por los contribuyentes, de manera tal que será aquella y no estos quien deberá cumplir con el mandato, y deberá hacerlo en el curso de un procedimiento de inspección tributaria. Pues bien, la norma relativa a la entrada en vigor sitúa la aplicación de la nueva presunción respecto de los procedimientos que versen sobre el periodo impositivo de 2012 y siguientes. En los procedimientos que versen sobre periodos impositivos anteriores no se aplicará la presunción.

¿Es retroactiva la norma relativa a la nueva presunción? Desde un punto de vista material así lo parece, por cuanto puede tener por efecto gravar rentas que, a su entrada en vigor, ya habían ganado la prescripción, de manera tal que, para decirlo gráficamente, una obligación tributaria ya extinguida resucita[14]. Sin embargo, desde un punto de vista formal no parece que haya

[14] Alarcón, E.: «Imprescriptibilidad de deudas tributarias: ¿retroactividad?», *El Economista*.

retroactividad, porque la aplicación de la nueva presunción solo produce imputación de renta en 2012 y siguientes, esto es, en periodos impositivos concluidos con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

La interpretación precedente se deriva del párrafo introductorio del artículo 4 de la Ley 7/2012, relativo a la aplicación temporal de la nueva presunción del artículo 134.6 del TRLIS, pero el legislador ha deseado explicitarla. Esta es la función de la disposición adicional segunda de la Ley 7/2012, a cuyo tenor «la imputación (...) se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos» (art. 134.6 TRLIS) «en el que hubieren estado en vigor dichos apartados» (2012 y siguientes).

Por tanto, si la cuestión se enfoca desde la perspectiva del nacimiento y extinción de la obligación tributaria, la retroactividad parece existir por cuanto quedan afectadas rentas no declaradas correspondientes a periodos impositivos ya prescritos en el momento de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, pero si se enfoca desde la perspectiva de la aplicación de la presunción en el seno de un procedimiento de inspección tributaria, no hay retroactividad, o a lo sumo la hay en grado mínimo, por cuanto la renta derivada del ejercicio de la presunción se imputará a una obligación tributaria devengada después de la entrada en vigor de la Ley 7/2012.

En rigor, el razonamiento dual precedente deriva de la propia estructura de la nueva presunción, refractaria a toda consideración basada en la prueba del tiempo en el que se produjeron los hechos imponibles.

3.13.5. La infracción especial

De acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2006, la aplicación de la presunción prevista en el artículo 134.6 del TRLIS «determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 % del importe de la base de la sanción».

La base de cálculo de la sanción es la cuota íntegra resultante de la renta determinada mediante la presunción sin que, a estos efectos, se tengan en cuenta «las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o la cuota íntegra».

Así pues, se crean una infracción y una sanción especiales que, bien se ve, prescinden de los restantes elementos que configuran la obligación tributaria del ejercicio o periodo impositivo en el que surte efecto la presunción.

En este sentido, puede acontecer que la integración de la renta derivada de la presunción en la base imponible no determine deuda a ingresar, pero sí una infracción y su correspondiente sanción.

3.13.6. Relación de la nueva presunción con la declaración tributaria especial

No ha de pasar inadvertida la relación entre el nuevo apartado 6 del artículo 134 del TRLIS y la declaración tributaria especial regulada por la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012. En efecto, cuanto mayor fuera el rigor que en el futuro se aplicara al tratamiento fiscal de la ocultación de rentas materializadas en activos ocultos situados en el extranjero mayor sería el estímulo para que los contribuyentes acudieran a aquel cauce extraordinario de regularización, pues se supone que esos activos son los especialmente implicados en la defraudación más extendida. Pues bien, la eliminación de la prescripción, en la forma expuesta, es una medida de extraordinario rigor.

Bien se comprende que la sintonía entre la declaración tributaria especial y el nuevo apartado 6 del artículo 134 reclamaba que los efectos sanadores de la regularización voluntaria de la situación fiscal se produjeran mediante el ingreso del 10 % del total importe de los bienes y derechos ocultados, incluidos aquellos cuya adquisición se había financiado con rentas no declaradas correspondientes a obligaciones tributarias prescritas. Teniendo la declaración tributaria especial carácter voluntario, una regulación así planteada hubiera sido respetuosa con el instituto de la prescripción, y, al tiempo, la hubiera aligerado de los reproches de ser portadora de una amnistía.

Sin embargo, tal y como han sido diseñados los efectos de la declaración tributaria especial, esto es, considerar el importe declarado como renta declarada a los efectos del artículo 134 del TRLIS en su primitiva redacción, los sujetos pasivos habrán podido regularizar plenamente su situación en relación con todo tipo de activos ocultos, cualquiera que fuere el lugar de su situación, mediante la conjunción de aquel medio extraordinario y de la prescripción. Así lo ha entendido el primer informe de la Dirección General de Tributos relativo a la declaración tributaria especial, a cuyo tenor el obligado tributario, a los efectos de regularizar su situación tributaria, «podrá declarar solo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos» (apartado 4).

Antes que a una política fiscal errática, la divergencia de los papeles que la prescripción ha jugado en el entorno de la declaración tributaria especial ha de achacarse al doble objetivo de contribuir al éxito de la declaración tributaria especial y de luchar eficazmente contra el fraude fiscal cobijado en la ocultación de activos situados en el extranjero.

3.14. REGULARIZACIONESVOLUNTARIASEXTRAORDINARIASPRECEDENTES

Pudiera parecer que una mirada retrospectiva respecto de las regularizaciones voluntarias extraordinarias precedentes nada aporta en orden a resolver los problemas que los denominados operadores jurídicos habrán de afrontar en los próximos años en relación con la declaración tributaria especial. Tal vez sea así, pero una breve reflexión sobre los precedentes puede indicar alguna regularidad útil para valorar la declaración tributaria especial en cuanto medida de política fiscal, y quizá para depurar su entendimiento de las adherencias derivadas de su pretendida asi-

milación a la figura de la amnistía, detrás de las cuales milita el reproche de inconstitucionalidad basado en la exclusión del indulto general del ámbito derecho de gracia que corresponde al Rey de acuerdo con el artículo 62 i) de la Constitución.

3.14.1. La regularización voluntaria de la transición a la democracia

Esa breve reflexión comienza con la Ley 50/1977, por ser esta la primera disposición fiscal concerniente, entre otros aspectos, a una regularización voluntaria, que se produce tras la recuperación de las libertades democráticas a raíz de la Ley 1/1977, de 4 de enero, para la Reforma Política.

Establecía el artículo 30 de la Ley 50/1977 que los sujetos pasivos del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas podían, dentro del primer trimestre de 1978, «regularizar voluntariamente su situación tributaria por las rentas percibidas en mil novecientos setenta y seis, mediante la presentación de la oportuna declaración (...) las cuotas resultantes de esta regularización por el expresado impuesto no serán objeto de sanción ni recargo alguno (...)».

Ninguna deuda tributaria se cancelaba, aunque la veracidad de la declaración regularizadora determinaba la anulación de los antecedentes infractores a efectos de la reincidencia y «la no imposición de las sanciones, en su caso, procedentes por los ejercicios no prescritos» (art. 32), si bien la información derivada de la declaración regularizadora no podía «ser utilizada por la Administración tributaria para modificar las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los ejercicios finalizados antes de uno de enero de 1976».

En el Impuesto sobre Sociedades (art. 31) la regularización voluntaria se planteó como una exención «de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden frente a la Administración» que pudieran ponerse de manifiesto como consecuencia del afloramiento contable de activos y de la eliminación de pasivos ficticios. Se trataba, bien se ve, de la incorporación de la denominada contabilidad B a los libros oficiales.

No era un método novedoso pues ya se había ensayado en el Texto Refundido de la Ley de Actualización de Balances (Decreto 1985/1964, de 2 de julio). En efecto, la redacción que el Gobierno envió a las Cortes reproducía el texto del artículo 13 de dicho texto refundido, pero en el debate en Comisión de Economía y Hacienda del Congreso se añadió que la exención comprendía «todos los impuestos directos e indirectos cuyo ingreso en Hacienda fuere debido por la Empresa que regularice su balance, hasta la fecha del primer balance que se cierre con posterioridad a la entrada en vigor de la presente ley», despejándose así toda duda de que la afloración contable no solo implicaba exención de responsabilidades en el Impuesto sobre Sociedades sino también en todos los impuestos que pudieran ponerse de manifiesto por su causa[15].

[15] Debate de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados durante los días 27, 28 y 29 de septiembre y 4, 5 y 6 de octubre de 1977 en torno al proyecto de Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Enmienda presentada por el Sr. Lozano Pérez, aprobada por unanimidad.

3.14.2. La regularización voluntaria en la segunda Ley del IRPF de la democracia

Esta breve reflexión continúa con la disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cual abrió un plazo para presentar declaraciones complementarias «por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de demora que pudieran ser exigibles, con la particularidad de que los incrementos de patrimonio no justificados declarados por el sujeto pasivo en estas declaraciones complementarias podrán imputarse a la reducción de las rentas no declaradas de periodos impositivos anteriores, que pudiera poner de manifiesto la Administración con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación, siempre que dichas rentas no estuvieran materializadas en bienes o derechos determinados». Se abría un periodo de regularización voluntaria, en el bien entendido que, en lo sucesivo, las declaraciones extemporáneas sufrirían un recargo entre el 10 y el 50 %.

3.14.3. La regularización de los activos financieros fiscalmente opacos

En fin, esta reflexión acaba con la disposición final decimotercera de la Ley 18/1991, a cuyo tenor los titulares de un activo financiero fiscalmente opaco, esto es, el pagaré del Tesoro, en cuanto sobre el mismo no versaba la obligación de retención ni de información por así disponerlo el artículo 21.2 del Real Decreto 2027/1985, podían canjearlo por *Deuda Pública Especial* la cual disfrutaba de un régimen fiscal privilegiado (exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, exención en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades respecto de los rendimientos, exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), diseñado a modo de complemento de su característica esencial, esto es, constituir un activo financiero fiscalmente opaco pues, en efecto, su titularidad se formalizaba jurídicamente mediante anotaciones en cuenta efectuadas por «las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública» las cuales, por excepción, no estaban «obligadas a informar a la Administración Tributaria sobre la identidad de los suscriptores», aunque sí a depositar las relaciones de suscriptores en el Banco de España a efectos de su custodia, de manera tal que «hasta la amortización (...) los datos relativos a la identidad de sus titulares serán absolutamente confidenciales», debiendo tenerse en cuenta que la amortización se produciría en 1997, una vez transcurrido el periodo de prescripción. No solo eso, la *Deuda Pública Especial* también jugaba a modo de escudo contra eventuales regularizaciones inspectoras ya que su precio de adquisición podía «imputarse por los suscriptores a la reducción de las rentas o patrimonios netos no declarados, correspondientes a periodos impositivos anteriores a 1990, que pudiera poner de manifiesto la Administración tributaria con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación, siempre que dichas rentas no estuvieran materializadas en otros bienes o derechos», si bien lo relevante era la opacidad fiscal legalmente construida. En síntesis, de activo opaco (pagaré del Tesoro) a activo opaco transitorio (Deuda Pública Especial) asidos al cual los contribuyentes ganaron el puerto seguro de la prescripción, y, por tanto, de la extinción de sus responsabilidades. Ese viaje tuvo un precio, ya que el tipo de interés de la Deuda Pública Especial fue inferior, bastante inferior, al de mercado.

No hubo, sin embargo, extinción de deudas tributarias, las cuales, al menos en teoría, hubieran podido ser descubiertas por la Administración tributaria por cauces de investigación distintos a la captación de la titularidad de los pagarés del Tesoro si bien, en la realidad, las deudas tributarias correspondientes a los activos opacos quedaron sin posibilidad de ser exigidas.

3.14.4. Aspectos comunes y diferenciales de las operaciones de regularización

En términos de política fiscal, no es difícil encontrar, más allá del instrumento jurídico empleado, paralelismos entre todas las regularizaciones voluntarias de la situación fiscal, incluida la establecida por el Real Decreto-Ley 12/2012 pues, en definitiva, todas ellas se han producido en contextos difíciles para la financiación del déficit público, y han pretendido atraer al circuito de la legalidad fiscal, mediante estímulos positivos y negativos, patrimonios anteriormente ocultos.

Sin embargo, la contenida en la Ley 50/1977 tiene dos características que la hacen diferente, a saber, el amplio consenso político que suscitó y el haberse producido en relación con un sistema tributario convocado a una reforma que se intuía radical, uno de cuyos preceptos rezaba, por asombroso que pueda parecer, que «en ningún caso se computarán como renta imponible los incrementos no justificados de patrimonio» (art. 112.1 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964), de manera tal que la inspección tributaria había sido despojada de uno de los instrumentos más potentes para cumplir con su misión.

Si se desciende a los efectos y a la técnica tributaria empleados, es posible efectuar algunas agrupaciones por similitud.

Así, por efectos, cabe distinguir:

- Regularizaciones que no afectan las cuotas debidas: Ley 50/1977 (personas físicas), disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991, de manera tal que el efecto se constriñe al ámbito de las infracciones.
- Regularizaciones que sí afectan a las cuotas tributarias debidas: Ley 50/1977 (personas jurídicas), disposición adicional decimotercera de la Ley 18/1991, disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012.

Y por técnica tributaria, cabe distinguir:

- Regularizaciones fundamentadas en declaraciones tributarias extemporáneas: Ley 50/1977 (personas físicas), disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991.
- Regularizaciones fundamentadas en la afloración de bienes y derechos ocultos: Ley 50/1977 (personas jurídicas), disposición adicional decimotercera de la Ley 18/1991, disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012.

Si, ahora, se ponen en relación estas agrupaciones con los argumentos expuestos en el apartado relativo a los límites constitucionales, se verá que las incertidumbres solo versan respecto de las regularizaciones que afectan a las cuotas tributarias debidas que, justamente, han sido aquellas que se han basado en la técnica de la afloración de bienes y derechos ocultos.

3.14.5. El debate de la amnistía fiscal

¿Es portadora la regularización voluntaria extraordinaria de una amnistía? ¿Lo fueron alguna o algunas de las regularizaciones voluntarias precedentes?

La Constitución excluye al indulto general del derecho de gracia [art. 62 i)], pero no de la potestad legislativa ni, en fin, menciona la amnistía, si bien es criterio generalizado que el indulto y la amnistía son dos manifestaciones semejantes del derecho de gracia, que tuvo su origen en los regímenes políticos conformados como Monarquías absolutas[16]. Tal vez por ello el vigente Código Penal no menciona la amnistía, a diferencia del Código Penal de 1944, cuyo artículo 112 3.º tipificaba como causa de extinción de la responsabilidad penal, junto al indulto, a la amnistía, «la cual extingue por completo la pena y todos sus efectos».

La Ley 46/1977, de Amnistía, también configuró la amnistía como una causa de «extinción de la responsabilidad criminal derivada de las penas impuestas o que se pudieran imponer con carácter principal o accesorio».

La amnistía, por tanto, supone un perdón y olvido de los delitos y faltas afectados (de intencionalidad política, en la Ley 46/1977), lo que implica, entre otros aspectos, la eliminación de antecedentes y la reintegración de los derechos perdidos por causa de la comisión de los delitos amnistiados. En este sentido, la amnistía iría más allá del indulto general, pues no solo implicaría la extinción de la pena sino la imposibilidad de su imposición respecto de los hechos anteriores a una determinada fecha.

La amnistía pertenece al orden penal, de manera tal que su aplicación al orden tributario ha de contemplarse con cautela, por más que su infracción pueda tener consecuencias penales concretadas en el artículo 305 del Código Penal. El perdón y olvido que filosóficamente laten debajo del concepto amnistía, tal y como el mismo ha sido configurado por los precedentes históricos, no se compadecen bien con las características y atributos propios de una regularización extraordinaria voluntaria de la situación fiscal, por más que, desde una perspectiva sociológica o histórica, tal vez puedan destacarse ciertas concomitancias.

Todo ello induce a considerar que el debate relativo a los aspectos constitucionales no debería asentarse en el hipotético deslizamiento de una amnistía a través de la declaración tributaria especial, sino en el terreno de los límites que la Constitución impone al legislador ordinario en materia tributaria.

---

[16] Muñoz Conde, F. y García Arán, M.: *Derecho Penal, Parte General*, pág. 450.

3.15. ASPECTOS PENALES DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL

La doctrina ha venido señalando la dificultad de articular la relación entre la aplicación de los tributos en sede administrativa y la persecución del delito fiscal[17]. Esta dificultad se ha puesto de relieve, con cierta intensidad, en la declaración tributaria especial.

La declaración tributaria especial no hubiera sido en modo alguno apetecible si no fuera causa determinante de la exención de responsabilidad penal, y poco apetecible si, aun siéndolo, hubiera debido sustanciarse tal exención ante órganos judiciales.

¿La regularización contenida en la declaración tributaria especial eximía la responsabilidad penal? ¿La apreciación de tal exención se haría en sede administrativa o judicial?

El Gobierno fue plenamente consciente de esas incertidumbres y para despejarlas la disposición final primera del Real Decreto-Ley 12/2012 incorporó un nuevo apartado (2) al artículo 180 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor una correcta regularización efectuada por el obligado tributario «le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal».

En el momento en que esa norma entró en vigor el artículo 305.4 del Código Penal también eximía de responsabilidad penal a quienes hubieren regularizado su situación tributaria «en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero», de manera tal que la novedad que incorporaba el nuevo apartado del artículo 180 de la Ley General Tributaria era que la apreciación de la excusa absolutoria pasaba del ámbito judicial al administrativo, o, por mejor decir, también podía realizarse en el segundo.

¿Había dado cumplida y satisfactoria respuesta el nuevo apartado del artículo 180 de la Ley General Tributaria a las dos cuestiones aludidas? ¿Lo dejó todo atado y bien atado?

Si atendemos a que tema tan principal no ha aparecido en ninguno de los informes de la Dirección General de Tributos la respuesta ha de ser afirmativa, pero un análisis más detenido arrojaba algunas dudas.

Así, desde el punto de vista material, la declaración tributaria especial no estaba mencionada en el referido precepto ni en ningún otro de carácter complementario, y desde el punto de vista competencial parecía improcedente que una norma gubernamental pudiera situar la competencia para apreciar la excusa absolutoria en sede administrativa, máxime cuando la materia penal precisa ser regulada mediante ley orgánica por afectar al principio de legalidad penal (art. 81.1

[17] Espejo, I.: *Administración y Jurisdicción en el delito fiscal*.

en relación con el art. 25.1 de la Constitución). No, el nuevo apartado del artículo 180 de la Ley General Tributaria no dejaba todo atado y bien atado.

Ha debido esperarse a la publicación de la Ley Orgánica 7/2012, en cuya virtud se modifica, entre otros, el artículo 305 del Código Penal, en el sentido de incorporar al tipo penal un inciso a cuyo tenor no incurre en la acción que en el mismo se describe quien «hubiere regularizado su situación tributaria», de manera tal que la regularización ya no es una excusa absolutoria sino el «reverso del delito (...) hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento (...) Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria» (Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012).

Por otra parte, la disposición adicional única de la Ley Orgánica 7/2012 explicita el valor sanador de la declaración tributaria especial en el ámbito penal, estableciendo que «se entenderán declaradas dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo respecto de cada periodo impositivo en el que deban imputarse, las rentas inicialmente no declaradas regularizadas a través de la declaración tributaria especial (...)».

Ahora sí, las dos cuestiones de referencia están perfectamente respondidas y todas las incertidumbres despejadas, y sin solución de continuidad habida cuenta del «efecto retroactivo (de) aquellas leyes penales que favorezcan al reo» (art. 2.2 del Código Penal), y, ahora sí, el nuevo apartado del artículo 180 de la Ley General Tributaria sintoniza con la nueva regulación penal del delito fiscal.

Del mismo modo, la regularización, también la contenida en la declaración tributaria especial, «impedirá que se le persiga (al obligado tributario) por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria» (art. 305.4 del Código Penal).

En consecuencia, la regularización voluntaria, también la contenida en la declaración tributaria especial, despliega el manto sanador de la atipicidad sobrevenida.

En fin, no se ocultará que la ubicación de la regularización voluntaria en el tipo penal excluye la comisión del delito fiscal, y por ende la del delito de blanqueo de capitales, de manera tal que la no comisión sobrevenida del delito fiscal determina la no comisión del delito de blanqueo de capitales. Cuestión distinta es que, incluso con la anterior tipificación del delito fiscal, ya hubiera podido llegarse a la misma conclusión en relación con el denominado autoblanqueo, pues en tal caso solo media la acción concerniente al delito fiscal.

Véase, por tanto, cómo la Ley Orgánica 7/2012 ha resuelto todas las dudas e incertidumbres que en el ámbito penal –delito fiscal, delito contable, delito de blanqueo– suscitó la declaración tributaria especial.

Innecesario es decir que cualquier otro tipo de delito es ajeno a la declaración tributaria especial.

TRIBUTACIÓN

NOVEDADES ESTATALES EN LOS IMPUESTOS CEDIDOS PARA 2013 CON ESPECIAL REFERENCIA AL ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

Inspector de Hacienda del Estado
Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Aragón

Extracto

Como en años anteriores se analizan en el artículo las principales novedades introducidas por normas estatales en los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas (singularmente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), haciendo especial hincapié en la nueva regulación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Palabras claves: Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

CENTRAL STATE MAIN CHANGES INTO TAXES ASSIGNED FOR 2013 WITH A SPECIAL REFERENCE TO ARTICLE 108 OF STOCK MARKET LAW

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

Abstract

As in previous years, the present paper analyzes the main changes introduced by Central State regulations into taxes assigned to Autonomous Communities (in particular, the Inheritance & Gift Tax, the Transfer Tax and Stamp Duties), with a special emphasis on the new regulations governing the scope of Article 108 of Stock Market Law 24/1988, of 28th July.

Keywords: Wealth Tax, Transfer Tax, Stamp Duties, Inheritance & Gift Tax and Article 108 of Stock Market Law.

Sumario

I. Leyes anteriores a diciembre de 2012

1. Exención en AJD para deudores hipotecarios sin recursos
2. Tipo impositivo en TPO de las transmisiones de derechos sobre determinados bienes de uso turístico. Base imponible de tales bienes en el Impuesto sobre el Patrimonio
3. Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero
4. Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito

II. Modificaciones en 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 y en la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013

1. Impuesto sobre el Patrimonio (art. 10 de la Ley 16/2012)
2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (disp. final 2.ª de la Ley 16/2012)
3. No sujeción de determinadas anotaciones preventivas (art. 13 de la Ley 16/2012)
4. Escala por transmisiones y rehabilitaciones de grandezas y títulos nobiliarios (art. 70 de la Ley 17/2012)

III. Nueva redacción del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (disp. final primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude)

1. Exclusión de tributación de los valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial
2. Se excluyen de tributación las operaciones en el mercado primario
3. La exigencia de ánimo de elusión
4. La tributación por IVA o por TPO
5. Reglas de liquidación

La actividad normativa del poder legislativo y del ejecutivo estatales durante 2012 ha sido intensa cuantitativamente por lo que respecta al ámbito tributario. Si ceñimos la visión a los impuestos cedidos [fundamentalmente al Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)], el juicio hay que matizarlo porque el número de modificaciones ha sido más bien reducido, habiéndose introducido, además, con un notable grado de dispersión y discreción. Por lo que hace, a su importancia, la modificación más relevante, con diferencia, es la nueva redacción que se ha dado al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV).

En general, y salvo la ya destacada, son medidas inducidas por la regulación de una determinada materia a la que se añaden los beneficios que se han considerado pertinentes.

Ese desequilibrio entre la importancia de la reforma del artículo 108 y el resto de modificaciones es el que explica que estructuremos el trabajo agrupando las «otras» novedades por su fecha de producción. El distinguir entre leyes anteriores a diciembre y las de ese mes es simplemente por individualizar frente al resto la ley de presupuestos y la que hace las veces de ley de medidas.

Finalmente hay que apuntar que, en la práctica, y al margen de las modificaciones autonómicas, en el ITP y AJD resultan muchas veces más importantes los cambios en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que los de su propia normativa. No correspondiendo ahora su análisis, apuntamos como de especial relevancia la afirmación de la sujeción al IVA de las adjudicaciones de viviendas a los comuneros [confiando en que al Tribunal Supremo (TS) le baste, para variar su criterio, con el retoque legal introducido], la inversión del sujeto pasivo en determinados supuestos de entregas inmobiliarias en las que es renunciable la exención a este impuesto (operación en la que la confianza debe ponerse en la actualización de la normativa reglamentaria que desarrolla los requisitos de la renuncia) o, entre otras, el establecimiento de un periodo mínimo de 10 años en la duración de los contratos de arrendamientos con opción de compra para que se considere aplicable la excepción a la exención por segunda o ulterior entrega de edificaciones (modificación en la que se podía haber sido quizás más claro sobre el concepto de «inherencia» de la opción de compra que era el principal foco de los problemas interpretativos).

I. LEYES ANTERIORES A DICIEMBRE DE 2012

1. EXENCIÓN EN AJD PARA DEUDORES HIPOTECARIOS SIN RECURSOS

Mediante el Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, se ha introducido un nuevo supuesto de exención en AJD para operaciones de novación de préstamos o créditos hipotecarios. Para al-

canzarla, la novación debe producirse en el marco de tal norma, que, entre otros aspectos, define la situación «sin recursos» y detalla el modo de acreditarla.

El texto de la nueva exención es el siguiente: «23. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto.»

2. TIPO IMPOSITIVO EN TPO DE LAS TRANSMISIONES DE DERECHOS SOBRE DETERMINADOS BIENES DE USO TURÍSTICO. BASE IMPONIBLE DE TALES BIENES EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

La Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias, establece, en su artículo 37, en idénticos términos a como lo hacía su «predecesora», la Ley 42/1998, que se aplicará el tipo del 4%, salvo normativa autonómica distinta, a las transmisiones entre particulares no sujetas al IVA o al Impuesto General Indirecto Canario de los derechos contemplados en la presente ley, cualquiera que sea su naturaleza.

Esta ley, y también sin modificar el fondo de la normativa aplicable hasta su entrada en vigor, fija como base imponible de esos derechos en el Impuesto sobre el Patrimonio el precio de adquisición, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. LEY 8/2012, DE 30 DE OCTUBRE, SOBRE SANEAMIENTO Y VENTA DE LOS ACTIVOS INMOBILIARIOS DEL SECTOR FINANCIERO

Con el fin de aislar y dar salida en el mercado a determinados activos inmobiliarios, la Ley 8/2012 establece una serie de principios y normas entre los que se encuentra el garantizar la neutralidad fiscal de las operaciones que se realicen en la constitución de las sociedades para la gestión de activos.

En los dos primeros apartados de su artículo 8 establece dos normas que pueden afectar al ITP y AJD:

- La primera es difícil de valorar porque ese apartado lo que realmente hace es extender a estas actuaciones de saneamiento el régimen fiscal establecido para determinadas operaciones societarias en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Estando claro que esa extensión abarca

precisamente a lo dispuesto en ese capítulo (por tanto, Impuesto sobre Sociedades), añade que esa aplicación *es* «incluidos sus efectos en los demás tributos».

Las operaciones que van a gozar de los beneficios incluidos en el mencionado capítulo son las transmisiones de activos y pasivos que se realicen en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 3 de esta ley. Es decir, las aportaciones que las entidades de crédito hagan de los activos adjudicados o recibidos en pago de deudas a que se refiere el artículo 1.1 del Real Decreto-Ley 2/2012, de 3 de febrero, a una sociedad anónima en los términos establecidos por la Ley 8/2012. Igualmente se aplicarán a aquellos otros activos adjudicados o recibidos en pago de deudas con posterioridad al 31 de diciembre de 2011.

Nada dice la norma sobre los beneficios que puedan darse en ITP y AJD a este tipo de operaciones. Entendemos que el entramado normativo que arranca de este artículo 8.1 de la Ley 8/2012 debe continuar en el apartado 10 del artículo 45.I B) del Texto Refundido regulador del ITP y AJD que contempla (por remisión al art. 19.2) la exención, en los conceptos de TPO y AJD, de las operaciones de reestructuración reguladas en los artículos 83 (apartados 1, 2, 3 y 5) y 94 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.

El ejemplo más frecuente será el de aplicar la exención en AJD por la documentación en escritura pública de las entregas de activos inmobiliarios a alguna de las entidades contempladas en la Ley 8/2012.

- La segunda es más fácilmente entendible. Dispone el artículo 8.2 que no será de aplicación la excepción a la exención prevista en el apartado 2 del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, a las transmisiones posteriores de las participaciones recibidas como consecuencia de la aportación de activos a las sociedades para la gestión de activos previstas en el artículo 3 de esta ley y de las participaciones de entidades de crédito afectadas por planes de integración aprobados en el marco de la normativa de reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito.

Por tanto, si en estas operaciones concurre la excepción prevista en el artículo 108 a la exención de la transmisión de valores, el artículo 8.2 «contraexcepciona» lo anterior permitiendo aquella en condiciones de exención tanto en IVA como en ITP y AJD.

4. LEY 9/2012, DE 14 DE NOVIEMBRE, DE REESTRUCTURACIÓN Y RESOLUCIÓN DE ENTIDADES DE CRÉDITO

La disposición final 15.ª de esta norma introduce un nuevo supuesto de exención en el apartado 24 del artículo 45.I B) del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.

Las operaciones exentas son las transmisiones de activos y, en su caso, de pasivos y, además, la concesión de garantías. Este segundo tipo de operación privilegiada solo estará exenta

cuando el sujeto pasivo sea la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB).

Pero además de esta entidad hay otras que pueden gozar de la exención por las transmisiones de activos procedentes de la reestructuración bancaria regulada en la ley. En primer lugar, sus filiales, siempre que el transmitente sea, precisamente, la SAREB. Por filiales se entiende a las entidades participadas directa o indirectamente por dicha sociedad, en al menos el 50 % del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.

Cuando la transmisión sea de la SAREB o las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los Fondos de Activos Bancarios, también existirá exención. Al igual que por las transmisiones de activos y pasivos realizadas por los Fondos de Activos Bancarios, a otros Fondos de Activos Bancarios.

Finalmente, están exentas las operaciones de reducción del capital y de disolución de la SAREB, de sus sociedades participadas en al menos el 50 % del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma, y de disminución de su patrimonio o disolución de los Fondos de Activos Bancarios.

II. MODIFICACIONES EN 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 Y EN LA LEY 17/2012, DE 27 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2013

1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (ART. 10 DE LA LEY 16/2012)

Con la rocambolesca forma de los últimos años (estableciendo una bonificación a partir del año siguiente a aquel que se va a iniciar, esto es, bonificando al 100 % el impuesto del año 2014 y ss.) se estira la pervivencia del impuesto hasta el ejercicio 2013.

2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (DISP. FINAL 2.ª DE LA LEY 16/2012)

El apartado 7 del artículo 20 de la Ley del ISD ha venido regulando una reducción del 95 % de la base imponible en caso de donación, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de los bienes comprendidos en los apartados uno, dos y tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas.

Como el beneficio se construye por remisión al del apartado 6 de ese artículo 20, es exigible al del apartado 7 una obligación de mantener lo adquirido gratuitamente durante 10 años.

Pues bien, lo que hace la Ley 16/2012 es flexibilizar el rigor de esta exigencia de mantenimiento porque «se considerará que el donatario no vulnera el deber de mantenimiento de lo adquirido cuando done, de forma pura, simple e irrevocable, los bienes adquiridos con reducción de la base imponible del impuesto al Estado o a las demás Administraciones públicas territoriales o institucionales».

3. NO SUJECIÓN DE DETERMINADAS ANOTACIONES PREVENTIVAS (ART. 13 DE LA LEY 16/2012)

El régimen tributario de las anotaciones preventivas está plagado de incidencias singulares que deben entenderse subsistentes tras esta reforma. A modo de ejemplo recordamos simplemente dos. La primera arranca de la definición misma del hecho imponible, pues su elemento objetivo es la anotación y no, como sucede en la modalidad de Documentos notariales, su «anotabilidad». Tal circunstancia ha llevado a un intenso debate sobre cómo proceder y cómo compatibilizar este hecho imponible con el cierre registral si se entendiera que se devenga con la anotación.

La otra es la delicada operación liquidatoria que hay que efectuar cuando los bienes están inscritos en Comunidades Autónomas distintas y es aplicable la regla especial de base imponible y, más en concreto, el límite conjunto cuando las anotaciones afectan a diversos registros.

Pero la modificación del artículo 40 consiste en que, hasta la fecha, la regla general era que se sujetaban al concepto de AJD como documento administrativo todas las anotaciones preventivas que se practicaban en los registros públicos, siempre que tuvieran por objeto un derecho o interés valuable. La única excepción era que vinieran ordenadas de oficio por la autoridad judicial. Lo que cambia desde la entrada en vigor de esta ley es que también las anotaciones ordenadas de oficio por la autoridad administrativa competente van a estar no sujetas.

En cualquier caso, y como ya se ha dicho, las reglas liquidatorias de las anotaciones no se ven modificadas por este nuevo supuesto de no sujeción. Por eso, su verdadero alcance debe medirse comparando la tributación anterior de las anotaciones ordenadas por autoridad administrativa y la actual.

En la situación anterior las anotaciones administrativas estaban sujetas al impuesto. No obstante, y dado que el sujeto pasivo es quien las solicita, lo normal era que el hecho imponible se beneficiara de la exención subjetiva que corresponde a las administraciones públicas.

Por tanto, la trascendencia real del cambio debe situarse en que, no estando sujetas este tipo de anotaciones ordenadas administrativamente, no será obligatoria su declaración y podrán inscribirse en el registro pertinente sin tener que justificar el haber presentado autoliquidación por esa operación no sujeta.

4. ESCALA PORTRANSMISIONESYREHABILITACIONESDEGRANDEZAS Y TÍTULOS NOBILIARIOS (ART. 70 DE LA LEY 17/2012)

Con efectos desde 1 de enero del año 2013 se fija la nueva escala a que hace referencia el párrafo primero del artículo 43 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.

III. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 108 DE LA LEY 24/1988, DE 28 DE JULIO, DEL MERCADO DE VALORES (DISP. FINAL PRIMERA DE LA LEY 7/2012, DE 29 DE OCTUBRE, DE MODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA Y PRESUPUESTARIA Y DE ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA FINANCIERA PARA LA INTENSIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES EN LA PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE)

Tradicionalmente se ha entendido el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores como ejemplo de reacción normativa frente a un fraude de ley. Tal fraude consistiría en instrumentar jurídicamente como transmisión de acciones (hecho imponible exento tanto en el IVA como en el ITP y AJD) lo que patrimonialmente es una transmisión de inmuebles (hecho imponible en el IVA y en el ITP y AJD). Para ello, el artículo 108 de la LMV ha gravado la transmisión de valores de entidades con un activo compuesto principalmente por inmuebles como si fuera una auténtica transmisión inmobiliaria. En palabras de la exposición de motivos de la LMV, se pretendió «establecer medidas para tratar de salir al paso de la elusión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la transmisión de bienes inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias».

La redacción inicial del precepto se vio profundamente modificada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (LMPFF), que operaba exclusivamente sobre el propio artículo 108 de la LMV, sin reformar expresamente otros preceptos directamente relacionados con el mismo pero ubicados en otras leyes[1]. Aquella modificación se sustentaba en cubrir normativamente las lagunas y los «huecos» que casi dos décadas de vigencia habían puesto de manifiesto. Y con un detalle y casuismo que provocaron más rechazo que reconocimiento, así se plasmó.

Hoy, la nueva versión[2] del artículo 108, y la correlativa modificación de la normativa del IVA (pero no, curiosamente, la del ITP y AJD), se asienta sobre las siguientes premisas:

---

[1] Así, el apartado Cuatro del artículo 4 de la Ley del IVA al que la Ley 7/2012 ha vuelto a dar nueva redacción. Sin embargo, en el artículo 17.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, y en el también artículo 17 del Reglamento del impuesto, se ha venido regulando, en términos no idénticos pero sí perfectamente compatibles, lo que ya establecía el artículo 108. Naturalmente, esta técnica legislativa supone que la nueva redacción de este último precepto deroga, en lo que tenga de incompatible, lo dispuesto en la ley y reglamento del ITP y AJD.

[2] Entre las abundantes opiniones críticas respecto de la versión anterior del artículo 108, merece destacar por la claridad y profundidad de su argumentación la recogida en el documento de la AEDAF «Propuestas y recomendaciones en relación

- Se excluyen de tributación los valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial.
- Se excluyen de tributación las operaciones en el mercado primario. Fundamentalmente por la visión crítica que desde la Unión Europea se tenía sobre esta regulación.
- Se exige claramente como requisito de aplicación de la norma el ánimo de elusión del pago de los tributos (así, en plural) que hubieran gravado la transmisión de los inmuebles.
- En cuanto a la consecuencia jurídica derivada de la norma, lo más relevante es que, subsumida una operación en este precepto, la tributación podrá ser por IVA o por ITP.
- Se intenta excluir del artículo, o al menos del gravamen por TPO, a las entidades con «auténtica» actividad económica.

Estos cinco motivos de cambio de régimen van a ser el objeto central de nuestros comentarios. Pero además de tales modificaciones, el precepto incorpora reglas de valoración de la base imponible, sustancialmente idénticas a las existentes aunque con la necesaria especificación de una regla para las transmisiones de valores sujetas plenamente al IVA.

Ya se ha dicho que el esquema de la norma se ha alterado radicalmente en cuanto a su consecuencia jurídica. Pero lo mismo puede decirse de su presupuesto de aplicación. Ahora, el artículo 108, desnudo de otros requisitos, exige:

- Que de una hipotética transmisión de los inmuebles de la sociedad se hubiera derivado un «pago» de tributos.
- Que enfrentando ese pago teórico a la exención correspondiente a la transmisión de valores, la realización de esta hubiera supuesto una ventaja fiscal.
- Que en esa preferencia por la transmisión de valores como vehículo negocial late un ánimo de eludir los tributos correspondientes a la transmisión inmobiliaria de referencia. El ánimo de elusión se presume en tres supuestos (que, aunque con más reducido ámbito, coinciden con los casos gravados en la ley anterior). Fuera de esos casos, deberá probarse por quien lo alegue.

Una última consideración procede hacer antes de ir analizando aspectos parciales de la norma. Buena parte de la misma, por ejemplo la existencia o no de elusión, o la elección del impuesto aplicable, se monta sobre la calificación tributaria de una operación hipotética. En concreto, la de los impuestos que hubieran gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad. Pero para tan decisiva calificación adolece la norma de la adecuada precisión sobre cómo haya que ha-

al artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores». Su interés no se limita al valor de sus razonamientos, sino que debe predicarse también de sus recomendaciones, pues parecen haber tenido buen cobijo en la redacción finalmente aprobada.

cerla. Porque la tributación de la transmisión de un inmueble no depende solo de sus elementos objetivos y de su uso actual. Para discernir si la tributación es por IVA o por ITP y AJD es necesario atender, dependiendo de los casos, a las circunstancias del transmitente y, en menor medida, a las del adquirente. Por eso, razonar sobre la tributación hipotética de la transmisión de inmuebles, y trasladarla luego a la de los valores, puede plantearse desde al menos dos perspectivas:

- La primera podemos calificarla como de teórica subrogación del socio transmitente en la condición de la sociedad participada. Consistiría en atribuir al socio la condición empresarial que normalmente tendrá la sociedad mercantil y, atendiendo a las condiciones de afectación de cada inmueble, considerar como adquirente de la hipotética transmisión inmobiliaria al real adquirente de las acciones. Toda esta ficción habría que rematarla con otros elementos supuestos, como por ejemplo si en la transmisión de un inmueble sujeto y exento de IVA, pero renunciable, se hubiera ejercido o no tal posibilidad.

  Esta perspectiva encajaría en los casos en que el ánimo fraudulento no incluyera la propia creación de la estructura societaria, sino que partiera de una entidad ya constituida y con inmuebles en su activo.

- Otra alternativa consistiría en ubicar la operación en el impuesto inicialmente aplicable (aunque con exención) a la transmisión de los valores. De este modo, cuando el socio transmitente no tenga la condición de sujeto pasivo del IVA, la operación quedaría necesariamente sujeta a TPO. Sin embargo, si el transmitente es sujeto pasivo de IVA tributaría en este impuesto siguiendo las reglas de las transmisiones onerosas de inmuebles que podrían suponer, por aplicación de las concernientes a la relación IVA-TPO, una tributación final en IVA o en ITP y AJD.

  Esta perspectiva encajaría en los casos en los que un titular de inmuebles concibe como maniobra defraudatoria la interposición de una sociedad a la que afectar inmuebles para posteriormente transmitir las acciones.

Entendemos que no resulta inmediato colegir de la norma cuál de las dos alternativas es la correcta, si lo son las dos dependiendo de cada caso o si hay otras perspectivas posibles.

Sobre estas cuestiones volveremos más adelante, pero no hace falta argumentar mucho más para deducir que, con la modificación, el incremento de seguridad jurídica es más bien reducido.

1. EXCLUSIÓN DE TRIBUTACIÓN DE LOS VALORES ADMITIDOS A NEGOCIACIÓN EN UN MERCADO SECUNDARIO OFICIAL

De la interpretación conjunta de los apartados 1 y 2 del precepto, resulta su no aplicación cuando se den dos requisitos acumulativos: que lo transmitido sean valores negociables en un mercado secundario oficial y que, además, tales transmisiones se realicen efectivamente en tal mercado secundario.

El resultado final de su expulsión de la norma se obtiene del juego combinado de la regla general de exención del apartado 1 (aplicable a cualquier tipo de valor y tanto al IVA como al ITP y AJD) y de su excepción, para valores distintos a los que ahora tratamos, contenida en el primer inciso del apartado 2.

Hasta esta modificación, los valores cotizados se contemplaban en el apartado 4 del artículo, formulándose una excepción a las excepciones de la exención con el efecto final de liberar de tributación «a las transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, siempre que la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación de dichos valores. A estos efectos, para el cómputo del plazo de un año no se tendrán en cuenta aquellos periodos en los que se haya suspendido la negociación de los valores.

No obstante, cuando la transmisión de valores se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición, no será necesario el cumplimiento del plazo previsto en el párrafo anterior».

El cambio con la nueva redacción es que se confirma la exención para cualquier operación en estos mercados. En su momento entendimos que el excluir del artículo 108 determinadas operaciones bursátiles parecía razonable porque la mayor parte de las veces estas transacciones no se hacen con una finalidad elusiva del gravamen de TPO sobre los inmuebles, son negocios que gozan de la transparencia necesaria para que no resulten desconocidas a la Hacienda Pública y, finalmente, sus activos, incluso los inmobiliarios, suelen estar afectos a actividades económicas.

Sin embargo, y sin contradecir el juicio anterior, tenemos que reseñar, casi desde una perspectiva estética, que si para incidir en el remozado artículo 108 es necesario la concurrencia de ánimo defraudatorio, excluir siempre a estas operaciones aparenta resultar de la creencia del legislador de que en operaciones sobre valores cotizados no es posible el fraude. Y quizás eso sea ya más difícil de compartir.

2. SE EXCLUYEN DE TRIBUTACIÓN LAS OPERACIONES EN EL MERCADO PRIMARIO

En la redacción inmediatamente anterior del artículo 108 de la LMV se gravaban las adquisiciones realizadas en el mercado primario. Es decir, aquellas operaciones que en el marco de una ampliación de capital, en cualquiera de sus variadas formas, cumplieran los requisitos para entender que se estaba adquiriendo o ampliando el control sobre una entidad cuyo principal activo fueran inmuebles.

La actual exclusión de estas operaciones del artículo 108 se visualiza, por ausencia, en el primer inciso de su apartado 2: «Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario».

El anterior gravamen sobre estas operaciones presentaba las siguientes peculiaridades:

- Se tributaba por la adquisición de valores que, en puridad, no es hecho imponible ni del IVA ni del ITP y AJD. Por eso no era una excepción a la exención del artículo 108.1, sino la configuración de un hecho imponible específico.
- La versión anterior a la redacción de 2006 no era tan amplia como esta, pues limitaba el gravamen a las adquisiciones en mercados primarios producidas «como consecuencia del ejercicio de derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones». Por tanto, el carrusel tributario de estas operaciones subió en 2006 más allá de donde entonces estaba, para desplomarse definitiva y totalmente con la ley de 2012.

Durante sus seis años de vigencia el gravamen de este tipo de operaciones ha sido muy discutido en lo teórico y en la práctica. Prueba significativa de ello es el expediente de infracción iniciado por la Comisión Europea, mediante carta de emplazamiento, de fecha 19 de marzo de 2009, por la infracción n.º 2008/4760 todavía no resuelto.

El fundamento del expediente es la duda de si en el caso de una aportación de capital a una empresa cuyo activo inmobiliario situado en España represente más del 50 % de su activo total (o cuyo activo incluya valores en otra entidad cuyo activo, a su vez, esté constituido al menos en un 50 % por inmuebles radicados en España) y en la que el adquirente, como resultado de dicha aportación, obtiene una posición tal que le permite ejercer el control sobre esa entidad o, una vez obtenido dicho control, aumenta su participación en ella, además del impuesto sobre las aportaciones de capital (1 %) abonado por la empresa, el comprador tendrá que pagar el impuesto de transmisiones patrimoniales (cuyos tipos van normalmente del 6 al 8 %).

En este panorama de cierta complejidad, agravada por la posible consideración de las operaciones de reestructuración como sujetas al concepto de operaciones societarias, ha resultado clave, a expensas de un eventual pronunciamiento judicial contrario, la doctrina administrativa destilada por la Dirección General de Tributos (DGT) y mantenida sin variaciones desde los primeros tiempos de aplicación de la Ley 36/2006.

Tal doctrina puede formularse de la siguiente manera. Si la transmisión de los valores se efectuaba en los mercados primarios, y se cumplían los requisitos de control y de composición del activo, además de la tributación que corresponda por la operación societaria (OS) que se realice, tal obtención del control o su aumento provocaba la sujeción de la adquisición de los valores en el mercado primario a la modalidad de TPO del ITP y AJD como transmisión onerosa de bienes inmuebles.

Sobre esta base podía suceder que si la operación era, por ejemplo, un canje de valores, o una liquidación de sociedad [que la DGT en la Consulta V1868/2012 (NFC045460) considera operación de mercado secundario], se desplazara el artículo 108 por considerar que se trataba de una transmisión sujeta a la modalidad de operaciones societarias por cumplirse el hecho imponible definido en el artículo 19 y concordantes –entre ellos, el art. 21– del Texto Refundido del Impuesto.

Pero, por el contrario [y valga de ejemplo la Consulta V0832/2012 (NFC044272)], en una fusión por absorción en la que un socio de la absorbente (que lo era también de la absorbida) pasa a controlar aquella, se consideraba que tal adquisición de control se realizaba mediante la adquisición de valores en el mercado primario y no en el secundario. Por tanto, al tratarse de una transmisión de valores de las que estaban sujetas a OS mediante la adquisición de participaciones en el mercado primario, la operación había de tributar como TPO.

Este resultado final de hacer tributar las adquisiciones originarias de acciones en operaciones como la descrita puede ser, junto al riesgo del juicio negativo de la Unión Europea, las que han movido al legislador a retroceder y liberar de tributación por este artículo 108 a las adquisiciones de acciones como consecuencia de operaciones de ampliación de capital.

La nueva situación normativa tiene la venturosa ventaja de la claridad de que nunca habrá tributación por el artículo 108 en estas operaciones. Pero, desde otra óptica, y de modo análogo al razonamiento del epígrafe anterior sobre la exclusión radical de tributación de los valores negociados, rechina que en un precepto que se construye sobre la existencia de fraude, quede exonerado aquel que pudiera instrumentarse, y sin especial ingenio se vislumbra un abanico de posibilidades, como operación en el mercado primario.

3. LA EXIGENCIA DE ÁNIMO DE ELUSIÓN

3.1. Crítica de tal exigencia

3.1.1. Complicación innecesaria para la aplicación del artículo

En la introducción de esta exigencia se está incurriendo, en nuestra opinión, en una complicación innecesaria del artículo.

Retomando pasados argumentos, entendemos que el carácter antielusivo del precepto arranca de los precedentes normativos de la Ley 24/1988 y de la declaración en tal sentido de su exposición de motivos. Y seguramente pudo estar en la voluntad del legislador ante la *ocassio legis* y los antecedentes legislativos existentes al redactar la norma, pero el devenir de nuestra legislación ha sido tan significativo que, con la redacción justamente anterior a la actual, podía considerarse superada tal visión. Para valorar el cambio operado es necesario incidir en cómo estaba la norma hasta octubre de 2012.

En 1988 estaba vigente la disposición transitoria 3.ª del Texto Refundido del Impuesto (RDLeg. 3050/1980) que disponía que hasta la entrada en vigor del IVA continuarían en vigor los preceptos tendentes a evitar la elusión fiscal mediante sociedades contenidos en la Ley 50/1977 y se considerarían transmisiones onerosas las adjudicaciones de bienes inmuebles que al disolverse las sociedades o disminuirse su capital social se hicieran a favor de un socio distinto del que los aportó, siempre que entre una y otra transmisión mediase un plazo inferior a 3 años. Tras la entra-

da en vigor del IVA, se plantearon dudas sobre la vigencia de tales disposiciones (que confirmó la DGT), hasta que la Ley 24/1988 zanjó con tal rango normativo la cuestión. Por tanto, la mención en la exposición de motivos de esta ley del carácter antielusivo puede explicarse perfectamente como aclaración de la situación que la aparición del IVA supuso en la imposición indirecta. Y sin olvidar, desde la «sociología tributaria», que una de las maneras menos aparatosa y necesitada de explicaciones para crear impuestos es justificarlos como elemento de lucha contra el fraude. Repasar el título de las leyes tributarias de los últimos años es bastante indicativo de lo que afirmamos.

Pero además, las sucesivas reformas del precepto (ampliando su ámbito sin conexión alguna con esa presunta finalidad), la de la LGT (en la parte de las medidas antifraude, entre las que el esquema de fraude de ley del derecho común ha sufrido un claro decaimiento) y del propio IVA (incorporando en 1992 la figura de la renuncia a la exención en las operaciones inmobiliarias y por tanto dando un cauce legal y claro para que determinadas transmisiones empresariales de inmuebles, no todas, pudieran gravarse por IVA en lugar de por ITP), permitían contemplar el artículo 108 como un hecho imponible que buscaba gravar, cuando existía control societario, las transmisiones de inmuebles instrumentadas a través de la entrega de acciones con independencia de qué ánimo haya llevado a tal negocio jurídico.

Por tanto, y corolario de lo anterior, el artículo 108 contenía un hecho imponible porque fijaba un presupuesto del que hacía nacer una obligación tributaria como exige el artículo 20 de la Ley General Tributaria (LGT). El que el gravamen que resultaba de este precepto no se configurara como un hecho imponible autónomo (por ejemplo gravando cualquier adquisición de acciones que otorgue el control de una sociedad), y sí como excepción a la exención en IVA o ITP, no podía ocultar su verdadera naturaleza de hecho imponible[3]. El aparecer como excepción a la exención bien pudiera derivar de su inclusión en una ley sectorial (la del mercado de valores) y de la necesidad de fijar adecuadamente su impacto en las relaciones entre el IVA y el ITP concernientes a la transmisión de valores.

Es más, aunque agitador de la práctica tributaria en otros extremos, el artículo 108 aportaba seguridad jurídica pues establecía unos requisitos para entender que una transmisión de acciones puede gravarse como transmisión de inmuebles. El valor que incorporaba es que la equiparación no quedara a la labor interpretativa de la Administración. De no existir el precepto, se hubiera multiplicado la conflictividad ante la eventual pretensión de la Administración de llegar a tal equiparación, acudiendo a figuras con respaldo legal o jurisprudencial (analogía, fraude de ley civil, conflicto en la aplicación en la norma tributaria o levantamiento de velo por ejemplo) pero

[3] Incluso podría hablarse de más de un hecho imponible pues el artículo 108 abarca dos operaciones claramente diferenciables. Por un lado, la adquisición originaria o derivativa de valores que posibilita una posición de control en una entidad cuyo principal activo son, directa o indirectamente, inmuebles. Por otro, la transmisión de valores cuando se han adquirido en el plazo de los tres años anteriores a su venta como contraprestación por una aportación de inmueble a una sociedad. La consecuencia jurídica que ligaba, y liga, este artículo a los dos supuestos es la misma: la operación de transmisiones de valores (en principio exenta en IVA y exenta en ITP) va a quedar sujeta al gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas.

de complicada instrucción y difícil prueba. No se necesitan especiales dotes de adivinación para pronosticar la conflictividad que la vigente redacción va a aportar precisamente por la exigencia del ánimo de elusión.

Con nuestra exposición no queremos negar –porque no se podría hacer– que estemos ante una norma ajena a las situaciones «fraudulentas» que se vienen comentando. Lo que queremos destacar es que, con la legislación existente hasta octubre de 2012, se estaba ante un hecho imponible y no ante una cláusula antiabuso. Es muy distinto que el legislador cree un hecho imponible específico para gravar una operación con la intención de que tribute por su equiparabilidad a otra, opción que defendíamos como la propia de este artículo, a que establezca un beneficio y lo excepcione en función de la intención abusiva de las partes. Aquella técnica no es inusual en el ITP y AJD porque, por ejemplo, el artículo 7.2 del texto refundido califica como transmisiones patrimoniales a efectos del impuesto a operaciones en las que podría ser discutible, en algún caso, su gravamen. Pero concluir, por ejemplo, que gravar un exceso de adjudicación como transmisión patrimonial no es un hecho imponible y sí una norma antifraude que exige ánimo elusivo, está fuera de toda razonabilidad. Que el legislador defina un hecho imponible para gravar supuestos equivalentes a otros ya existentes no convierte a tales normas en medidas antifraude en las que exigir requisitos no contemplados en su redacción[4] (como una norma defraudada o un ánimo elusivo). Por tanto, que no pudiera haber actividad probatoria de la inexistencia de ánimo defraudatorio no invalidaba su constitucionalidad ni pertinencia, porque tal ánimo ni lo presumía la ley ni era presupuesto de aplicación.

En la hipótesis de que gravar «acciones de sociedades inmobiliarias» es conforme a las directivas del IVA y las relativas a la concentración de capitales[5], hacerlas tributar como transmisión de inmuebles[6] parece entrar dentro de las facultades de la soberanía fiscal, pues se grava en función de la realidad subyacente en la operación, sin dejarlo a la interpretación de quien tenga que aplicar la ley. Y gravar en función del fondo antes que por la forma es una política legislativa que no puede reprocharse.

---

[4] Una de las dudas que planteó el TS en su Auto de 24 de septiembre de 2009 (NFJ036259), sobre la cuestión prejudicial es, precisamente, si debe exigirse ánimo de elusión en la aplicación del precepto. La respuesta, por Auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 6 de octubre de 2010 (NFJ040281), es que no es necesario esa exigencia. De la expuesta negación del carácter de cláusula antiabuso del artículo 108 cabe deducir también nuestra opinión contraria. Pero además chocaría una eventual exigencia del ánimo elusivo porque, en el ámbito tributario español, las medidas antifraude (así el art. 15 de la LGT) ya no se apoyan en el elemento subjetivo, por lo que la exigencia del mismo debería reservarse para aquellos casos en que se planteara la figura de fraude de ley regulada en el Código Civil.

[5] En Derecho, y menos en lo tributario, pocas veces pueden darse las cosas por definitivamente resueltas pero el auto del TJUE de 6 de octubre de 2010 asunto n.º C-487/09 (NFJ040281) despeja bastantes de las críticas sobre este artículo dictaminando que el artículo 108 no se opone a la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

[6] También en la fiscalidad internacional (tanto en normativas internas como la española o en el Modelo Convenio o en la mayor parte de los convenios firmados por España) la transmisión de valores de determinadas sociedades «inmobiliarias» se equipara o aproxima a la de inmuebles.

Además debe recordarse, como anunciaba la exposición de motivos de la Ley 24/1988, que esta forma de tributación estaba incluida en una propuesta de directiva relativa a los impuestos que gravan las transacciones sobre títulos aunque, finalmente, no llegó a aprobarse[7].

Finalmente, y a la hora de valorar la necesidad o conveniencia de dar este giro a la norma, hay que recordar que el Auto del TJUE de 6 de octubre de 2010 asunto n.º C-487/09 (NFJ040281) confirmó que la existencia o no de ánimo elusivo es irrelevante en su aplicación.

Expuesta nuestra opinión sobre la falta de necesidad de exigir ánimo defraudatorio, abordamos su estudio en los epígrafes siguientes desde una visión *lege lata*.

Para ello hay que partir de que el final del primer párrafo del apartado 2 recoge claramente la exigencia de que se haya pretendido eludir un pago tributario con la transmisión de valores. A los posteriores efectos expositivos, catalogamos tal exigencia como la cláusula general de aplicación del precepto. Seguidamente, establece un listado enunciativo de supuestos en los que se entiende que, salvo prueba en contrario, se da tal ánimo. Por oposición a la calificación anterior, estos serían los supuestos específicos de aplicación del artículo.

Por tanto hay que distinguir, por tener reglas diferentes, dos vías de acceso al artículo 108:

- Cláusula o supuesto general: cuando se pruebe el ánimo fuera de los tres supuestos enumerados en la ley. A pesar de la adjetivación como «general», será el supuesto menos frecuente.
- Supuestos específicos: cuando se incida en el artículo por cumplirse los requisitos de alguna de las tres letras del apartado 2.

3.1.2. Diferencias con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la LGT

Si comparamos el artículo 108 con la cláusula general antifraude de nuestro ordenamiento tributario (el art. 15 de la LGT de conflicto en la aplicación de la norma tributaria) resaltan algunas diferencias:

- En primer lugar, el artículo 15 exige la presencia de un acto notoriamente artificioso o impropio para la confección del resultado obtenido. Sin embargo, en el artículo 108 no se exige tal artificiosidad porque el acto a enjuiciar es siempre la transmisión de unos valores. Si se quisiera aproximar ambos artículos, habría que hacerlo sobre la base de entender que la «artificiosidad» de transmitir acciones «en lugar» de inmuebles la da por supuesta el legislador. El requisito equivalente en el ar-

[7] La propuesta inicial era de 14 de junio de 1976 y se retiró definitivamente el 14 de diciembre de 1993.

tículo 108 sería lo que luego llamamos elemento objetivo: que la transmisión de valores, en principio exenta, suponga una ventaja fiscal frente a lo que hubiera resultado de transmitir directamente los inmuebles. Resulte o no artificioso el negocio jurídico realmente realizado.

- El conflicto del artículo 15 surge cuando se «evita» total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minora la base o la deuda tributaria. En el artículo 108 se prefiere la expresión «eludir» (frente a «evitar») y se concreta el impacto de la «maniobra» en el pago. Las dos diferencias tienen sus complicaciones interpretativas. «Eludir» es la expresión que emplea el artículo 305 del Código Penal para definir la defraudación en el ámbito tributario. Por lo tanto, una primera posibilidad sería que se haya querido aproximar esta figura a las exigencias que en el ámbito penal marcan la existencia del fraude. Sin embargo, parecería más lógico que no se incidiera en la diferencia entre evitar y eludir (que en el anteproyecto de LGT sí se utilizaba), aceptando la intrascendencia de la diferencia y reconduciendo la elusión a la existencia de un ahorro fiscal como fin único o predominante.

  Por lo que respecta al objeto de la elusión (el pago), la complicación de la marca, y luego lo analizamos, la singularidad del IVA en cuanto a la disociación entre el contribuyente y el que realmente soporta la carga tributaria derivada de la operación.

- El artículo 108 exige un ánimo de elusión que el artículo 15 ignora por sustentarse en la idea de abuso de las formas jurídicas.

3.1.3. Significado de esta exigencia en la estructura de la norma

Aunque resulta obvio que sin ánimo de elusión no es aplicable el artículo 108, no es tan fácil determinar en qué medida delimita tanto el hecho imponible (mejor, el levantamiento de la exención) como la base imponible la existencia de aquel ánimo. Especialmente cuando en la sociedad participada existen varios inmuebles y todavía más si su venta hubiera estado gravada por IVA en unos casos y por ITP en otros.

Lo que estamos planteando es si la existencia de fraude se proyecta sobre la integridad del hecho imponible (que es la transmisión de valores, aunque el ánimo defraudatorio haya que medirlo respecto de la transmisión de inmuebles) y si eso tiene reflejo en la cuantificación de la base imponible.

Dado que parte de la motivación de la reforma del artículo es despejar la sombra de que el artículo 108 había creado auténticos hechos imponibles desligados de la operación jurídica realmente realizada (la transmisión de valores), el papel de esta es más relevante en la actual versión. Y si es así, y lo que se sujeta sin exención es la transmisión de valores, y no una parte de ella, la prueba de ánimo defraudatorio sobre un inmueble determinaría la sujeción sin exención de todo el negocio jurídico. La norma no contiene ninguna previsión en sentido contrario.

Es verdad que más allá de disquisiciones teóricas, lo que da el alcance de este levantamiento de la exención es la regla de base imponible. En este sentido, y aunque luego se matizará, lo cierto es que, tanto en IVA como en ITP, la regla de cuantificación que contiene este artículo se refiere siempre a cualquier inmueble de la sociedad. Por tanto, presumido o probado el fraude sobre un inmueble, todos los tenidos por la sociedad «van a tener que tributar».

Así, por ejemplo, si resultara de aplicación alguno de los supuestos de presunción de fraude (claramente pensados por el legislador para el ITP y AJD) por existir en el balance de la sociedad con carácter principal inmuebles no afectos, se gravaría tanto a estos (causantes de desencadenar la presunción y normalmente sujetos al concepto TPO) como a los afectos (que tributarían por IVA o por TPO según procediera).

3.1.4. Ponderación de fines distintos al ahorro fiscal y de ánimos distintos al elusivo

Que la norma exige que exista una pretensión de eludir el pago de impuestos está claro. Lo que no lo está es cómo hay que valorar la existencia de efectos distintos al ahorro fiscal y el grado de motivación elusiva que pueda corresponder a los intervinientes. ¿Basta con que se produzcan otros efectos distintos de los fiscales y/o que existan otras intencionalidades distintas de la tributaria para no aplicar el artículo 108? Y si, como parece, no puede bastar cualquier efecto o cualquier motivación extrafiscal, ¿qué grado de esta es necesaria para entender que no existe un ánimo de elusión?

La cuestión no es menor porque, tanto la cláusula general del artículo 15 (apreciando que hay conflicto cuando no hay efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal), como la exigencia de motivos económicos válidos en las operaciones de concentración empresarial para gozar del régimen fiscal especial en el Impuesto sobre Sociedades (en la que se ha evolucionado desde la exigencia de una actividad administrativa probatoria de la existencia de fraude fiscal hasta la situación actual de prueba del contribuyente de la existencia de suficientes motivos empresariales), ponen de manifiesto cómo en una operación puede concurrir el ánimo de ahorro/elusión fiscal con otros efectos, pero también cómo es posible exigir que esos otros efectos tengan un carácter relevante.

3.2. Ánimo de elusión fuera de los supuestos de presunción que fija la ley (supuesto general de aplicación)

Para subsumir en este artículo una operación distinta de las tres tipificadas, será necesario probar que ha habido una norma eludida (un pago de tributos eludido, tomando la expresión que emplea la ley) y que se ha optado por transmitir valores en lugar de los inmuebles con el ánimo de evitar ese pago.

Este supuesto general es también un ejemplo de lo que antes calificábamos como complicación innecesaria.

Si lo que el legislador pretende es que, tanto en IVA como en ITP y AJD, tributen determinadas transmisiones de valores como transmisiones de inmuebles cuando la finalidad de la operación sea el eludir el pago impositivo que correspondería a este último tipo de transmisiones, pudiera haberse ahorrado la modificación en la medida en que la LGT, y subsidiariamente el Código Civil, contemplan vías suficientes (conflicto en la aplicación de la norma tributaria, fraude de ley, simulación, negocio indirecto...) para regularizarlas.

Y si la pretensión fue el crear un marco más amplio donde encastrar los tres supuestos de presunción de fraude, el juicio sobre lo innecesario de la regulación no varía.

Como decíamos, tienen que concurrir dos elementos para que exista ánimo de elusión:

- Uno objetivo: comparar si hay diferencia cuantitativa entre el pago impositivo que hubiera supuesto la transmisión «directa» de los inmuebles tenidos por la sociedad frente a la exención que inicialmente cobija la transmisión de valores. Como ya se ha apuntado antes, a diferencia de la artificiosidad que reclama el artículo 15 de la LGT, no se exige una especial impertinencia del negocio jurídico de la transmisión de valores.
- Otro elemento de carácter subjetivo: probar la intencionalidad fiscal de la operación.

Ambos elementos, y especialmente en el momento de tener que probarlos, están íntimamente unidos. A pesar de ello los analizamos por separado.

3.2.1. En cuanto al elemento objetivo, y dado que uno de los términos de la comparación es cero (la transmisión de valores exenta no supone pago impositivo), habrá que entenderlo cumplido cuando la transmisión de los inmuebles hubiera sido gravada o por IVA o por ITP. Pero razonar, precisamente, cuándo está gravado por uno u otro impuesto, es una operación que, fundamentalmente por exigir razonar sobre una especulación (qué impuesto hubiera procedido si se hubieran transmitido los inmuebles), se antoja de cierta complicación. Dado que es posible que en el activo hubiera más de un inmueble, habrá que hacer, al menos, tantas calificaciones teóricas como inmuebles haya. Pudiendo resultar, por hipótesis, que unos estuvieran sujetos a IVA y otros a TPO. Cómo hacer tal distinción la abordaremos más adelante.

Despejado el impuesto aplicable habría que considerar, sobre este elemento objetivo, lo siguiente:

- Cuando el impuesto procedente hubiera sido el de TPO, habrá que entender que concurre este elemento objetivo siempre que el adquirente no hubiera gozado de exención (por ejemplo por ser una Administración pública) o beneficio análogo.
- Sin embargo, no es tan fácil decidir cuando existe falta del pago del IVA correspondiente. Además, es una cuestión a caballo entre los dos elementos que estamos

diferenciando en el plano teórico. Por ejemplo, habría que plantearse si basta con la circunstancia de que la transmisión del inmueble hubiera estado sujeta y no exenta a IVA o es necesario un «perjuicio real» para la Hacienda Pública. Dicho de otro modo, en los casos en los que el adquirente fuera sujeto pasivo del IVA con derecho pleno a la deducción, y por tanto no resultara de la transmisión del inmueble un efectivo ingreso en las arcas públicas, ¿es posible entender que hay una elusión del pago del impuesto por instrumentar la operación como transmisión de valores? Entendemos que en este caso, aunque pudiera interpretarse que se ha convertido una operación no exenta (la transmisión de inmuebles) en una exenta (la transmisión de valores), y que por tanto sí hay formalmente un pago eludido, difícilmente podría considerarse que hay un ánimo defraudatorio si se comparte que este lleva implícito el buscar una efectiva ventaja fiscal.

Por el contrario, en todos aquellos casos en los que el adquirente no sea sujeto pasivo del IVA o tenga una prorrata distinta del 100 %, sí que será más probable el poder apreciar, con base en el ahorro fiscal que supone evitar soportar un IVA no totalmente deducible, una intencionalidad fiscal en la operación.

- Por otro lado, aunque la norma habla de «eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de inmuebles...», entendemos que sí podría apreciarse este elemento objetivo (y el subjetivo) cuando se opere una transmisión de valores exenta como sustituta de una transmisión de inmuebles también exenta. Se dará tal circunstancia, por ejemplo, si la exención inmobiliaria supusiera la aplicación de la prorrata para el transmitente pero no lo supusiera la exención relativa a los valores.
- Si la transmisión «directa» del inmueble hubiera estado sujeta sin exención a IVA, lo normal hubiera sido que también se hubiera aplicado, por la habitual instrumentación de tales negocios en escritura pública, el gravamen de documentos notariales del concepto AJD del ITP y AJD. Puestos a hacer la calificación teórica que pide la norma sobre lo que hubiera pasado en el caso de la transmisión de inmuebles, no es desproporcionado incluir tal gravamen en los impuestos eludidos.

En dirección contraria podría argumentarse que este concepto no grava exactamente la transmisión de los inmuebles, o que suponer la documentación en escritura pública es estirar demasiado el razonamiento teórico que pide la norma o, finalmente, la propia insignificancia cuantitativa del gravamen (en el sentido de poco idónea para ser objeto de fraude). En nuestra opinión, dado el cariz antifraude que pretende dibujarse de la norma, no parece que pueda descartarse de modo radical que el AJD estuviera dentro de su ámbito.

3.2.2. Sobre el elemento subjetivo, y reiterando una vez más lo difícil de separarlo en lo teórico y en la práctica del otro elemento, puede apuntarse lo siguiente:

- Dado que en la operación de transmisión de valores hay dos partes intervinientes, lo propio sería probar separadamente el ánimo defraudatorio que a cada cual co-

rrespondiera. Y si ya este ejercicio se intuye delicado, la «condición formal» de sujeto pasivo de IVA del transmitente, y la correlativa adjudicación de la condición de «verdadero contribuyente» de ese impuesto al adquirente (especialmente si actúa como consumidor final), sumada a la posible existencia en la operación de un impuesto que grave al transmitente (el IVA) y/o el que grave al adquirente (ITP y AJD), incrementa unos cuantos grados la complicación:

  - Supuesto que una transmisión de valores estuviera eludiendo a la vez el pago del IVA y el del ITP y AJD (por corresponder estos impuestos a los distintos inmuebles de la sociedad). ¿Bastaría la misma prueba para acreditar el ánimo de elusión?
  - ¿Es coherente que si el ánimo defraudatorio se constata en el adquirente, que normalmente, sea IVA o sea ITP y AJD, será el beneficiado del «montaje» de la transmisión de valores, la liquidación y el expediente sancionador por las cuotas de IVA no ingresadas correspondan al transmitente?

- En el caso que manejamos en este apartado (la «cláusula general»), la prueba del ánimo no la da ninguna presunción, sino que deberá efectuarse por la Administración por medios distintos al presuntivo. El resultado final obtenido (el ahorro fiscal que antes catalogábamos como el elemento objetivo) es en sí mismo una prueba del fraude, pero más como condición necesaria que como suficiente. Por tanto, será necesario algún otro elemento probatorio o la adecuada motivación.

  La Consulta V2282/2012 (NFC045723) certifica la necesidad de una actividad probatoria en los siguientes términos: «(...) Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago del Impuesto que habría gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión que, como se ha indicado anteriormente, constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, sino que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, para que resulte de aplicación la excepción a la exención prevista en el apartado 1 del artículo 108».

- Dado que la ley establece unos supuestos en los que se presume fraude, la falta de concurrencia de alguno de sus elementos constitutivos evitará, lógicamente, la aplicación de la presunción. Pero es también evidente que no impide el que pueda constatarse el mismo por la «cláusula general». Por ejemplo, si el ánimo se presume cuando se obtiene, entre otros requisitos, más del 50 % de la participación en el capital social, obtener un 49 % no permite presumirlo, pero no impide el que se pueda probar y que se termine aplicando la norma. Y otro tanto cabría decir del 50 % de inmuebles no afectos.

- El que la norma establezca unos supuestos de presunción de ánimo defraudatorio, tan similares al anterior ámbito objetivo del precepto (porque realmente el cambio

en esos supuestos ha sido simplemente la expulsión de los inmuebles afectos), crea una engañosa apariencia. En efecto, una lectura de los casos de presunción lleva a la idea de que el fraude que se quiere corregir es el que se monta sobre dos pilares básicos: la toma de control de la entidad por un socio y la condición de sociedad tenedora de inmuebles no afectos. Pero aunque la existencia de inmuebles en la sociedad participada es requisito imprescindible para aplicar la norma (porque la medición del fraude se hace por comparación con la de una hipotética entrega de inmuebles), no lo son ni la toma de control (ni siquiera de un porcentaje significativo) ni la condición no empresarial de los inmuebles. Piénsese por ejemplo en la transmisión de las acciones de un hotel. El mayor valor del inmovilizado corresponderá normalmente al inmueble donde se desarrolla la actividad. La transmisión de la mayor parte de las acciones a un adquirente que no tenga la condición de sujeto pasivo del IVA implicará no poder subsumir la operación en la letra a) porque aquel inmueble está indubitadamente afecto a una actividad. Pero parece también claro que, si la transmisión directa de los bienes hubiera supuesto tributación por IVA sin deducibilidad en el adquirente, podría aplicarse el artículo 108 y sujetar a este tributo la transmisión de valores.

- En sentido análogo al anterior hay que subrayar que abrir la aplicación del artículo, sin sujeción a más requisitos que la elusión de un pago de impuestos, permite por ejemplo incluir en el mismo a supuestos que con la normativa anterior «rondaban» el mismo pero que, por imperativo legal o por criterio administrativo, no se gravaban. Por ejemplo, a la adquisición por un matrimonio por partes iguales del 100 % de una sociedad tenedora de inmuebles no afectos, no le era aplicable el artículo. Pero tiene visos de no resultar improbable el poder constatar en estos casos el ánimo defraudatario y por tanto sujetarlos al mismo.

3.3. La presunción del ánimo de elusión

Para facilitar la prueba a la Administración (vía inversión de su carga), la ley recoge tres casos de presunción del ánimo defraudatorio. En esencia esos tres casos vienen a ser (con algún decisivo matiz sobre la afectación de los inmuebles) los que antes eran los elementos objetivos del artículo 108:

> «a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 % por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
>
> b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 % por inmuebles radicados en España que no estén afectos a activida-

des empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

c) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.»

3.3.1. Impuesto sobre el que se proyecta

La primera lectura de los tres supuestos, y especialmente si se hace con la referencia de la versión anterior, basta para destacar que su base es la existencia de inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales. También parece inmediato vincular los inmuebles no afectos al gravamen por ITP y AJD, aunque el párrafo que introduce los tres supuestos proyecta el ánimo de elusión al pago «del impuesto correspondiente», por lo que no está excluyendo el IVA de su ámbito de aplicación. No obstante, como la entrega de un inmueble no afecto difícilmente puede llegar a estar sujeta al IVA, la aplicación de este impuesto como resultado del juego de las presunciones no será frecuente. Al menos sobre los inmuebles no afectos porque cuestión distinta, que analizamos en otro lugar, es que la existencia de ese tipo de bienes arrastre a inmuebles afectos a tributar por este artículo.

La Consulta V2282/2012 (NF045723) no aborda directamente si el resultado de las presunciones puede ser el gravamen por IVA aunque tampoco lo excluye. Señala a este respecto que: «En el supuesto objeto de consulta parece que no concurren los requisitos exigidos en al apartado 2 del artículo 108 de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, por lo que, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al que está sujeta».

3.3.2. La prueba en contrario

Una de las debilidades que se achacaba a la versión anterior era la de que establecía una presunción *iuris et de iure* (por tanto, sin prueba en contrario) o una ficción legal de existencia de ánimo defraudatorio. Ya se ha razonado antes, siquiera implícitamente, nuestra opinión contraria a tal visión. Fundamentalmente porque no parecía necesitar el antiguo artículo el apoyo de la existencia (real o fingida) de un ánimo de elusión para alcanzar su perfecta constitucionalidad. Sin ahondar más en un debate que ya es estéril, lo que sí parece coherente es que, si expresamente se introducen una exigencia de ánimo defraudatorio y un listado de casos en los que se presume, la posibilidad de probar en contrario era ineludible.

Qué pueda probar en contrario de la existencia de este ánimo, por ejemplo, el adquirente del 100 % de las acciones de una entidad tenedora de inmuebles, compradas a una persona física no empresaria, se antoja difícil de teorizar y algo más que complicado para ventilar en un procedimiento. Una posible vía de actividad probatoria podría ser la de la existencia de motivos económicos válidos para la preferencia por la transmisión de acciones en lugar de la inmobiliaria. Pero sea cual sea la solución de cada caso, esta estructura presuntiva de la norma no parece que contribuya a paliar la inseguridad jurídica que se predicaba de la versión anterior.

Lógicamente tampoco la DGT puede –ni le corresponde– elaborar un elenco de explicaciones. Sobre la cuestión señala en la Consulta V2282/2012 (NFC045723) 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, no puede ser resuelta a priori, sino que habrá de ser planteada en el procedimiento de gestión correspondiente y enervada por el interesado ante la Administración tributaria gestora competente.»

3.3.3. La no afectación

Las presunciones tienen en común girar sobre la idea de la no afectación de los inmuebles. En las dos primeras se presume el fraude cuando el activo de la entidad esté formado en al menos el 50 % por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales. Y en la tercera, con visión prospectiva, cuando no se afecten a fines empresariales.

Hasta esta reforma, solo determinados inmuebles afectos a la promoción inmobiliaria tenían esa ventaja.

Para entender este cambio, e interpretando afectación como actividad económica, hay que señalar la persistente reclamación que soportaba la redacción anterior a favor de la exclusión del gravamen en los casos en que hubiera actividad económica. En efecto, una de las más recurrentes críticas sobre el precepto era que pudiera gravar un negocio en funcionamiento y no solo la transmisión de acciones de un patrimonio inactivo.

En su momento el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 16 de febrero de 2005 (NFJ019577) se pronuncio en el sentido de que «El hecho de que el objetivo del negocio jurídico celebrado era transmitir un negocio en funcionamiento no es obstáculo para mantener el razonamiento anterior, pues la norma no atiende a la finalidad de la operación, de igual manera que con independencia del ánimo antielusivo, la norma se aplica de forma automática cuando se incurre en el supuesto tipo, como ocurre en el presente caso, sin que ello suponga vulnerar el derecho a la presunción de inocencia o el derecho a la defensa, al no tratarse de una norma sancionadora».

Más recientemente el TS planteó en 2009 una cuestión prejudicial en Auto de 24 de septiembre de 2009 (NFJ036259) de la siguiente manera: ¿Prohíbe (la directiva) establecer un gravamen

por la adquisición de la mayoría del capital de sociedades cuyo activo está mayoritariamente integrado por inmuebles, aunque sean sociedades plenamente operativas y aunque los inmuebles no puedan disociarse de la actividad económica desarrollada por la sociedad?

La respuesta del tribunal europeo llegó mediante Auto de 6 de octubre de 2010, asunto n.º C-487/09 (NFJ040281) (reconociendo la compatibilidad del art. 108 con la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales). Señalando además que lo es «incluso en los supuestos en que, por un lado, no hubo intención de eludir el impuesto y, por otro, dichas sociedades son plenamente operativas y los inmuebles no pueden disociarse de la actividad económica desarrollada por dichas sociedades».

Realmente el citado auto no entraba en el fondo de lo planteado por el Tribunal español, zanjando la cuestión sobre la base de que una transmisión de valores no es una operación de concentración de capitales y que por tanto la legislación española no se opone a la directiva.

A la vista de estos pronunciamientos judiciales la primera nota que debe destacarse del cambio es que la afectación de los inmuebles a una actividad económica no era relevante para la legalidad ni para la aplicación de la norma, aunque el TS tuviera alguna duda sobre su pertinencia. Y, por tanto, no era una modificación que pueda presentarse como inexcusable o como obligada por el acervo comunitario.

Dado que no se define el concepto de afectación, lo razonable es que, tratándose de la imposición indirecta y siendo el IVA uno de los impuestos concernidos por la norma, se acuda a tal legislación y no, por ejemplo, a los criterios que discriminan la actividad económica de los rendimientos de capital en la imposición directa.

Residenciar en el IVA la definición de la afectación soluciona decorosamente la cuestión en lo teórico, pero un mínimo de experiencia en la aplicación de los impuestos evidencia la prueba de la afectación como una de las más complicadas de la gestión tributaria.

Por otro lado, si unimos el que la presunción se monte sobre activos no afectos con el hecho de que el objeto de la elusión es «el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles», es evidente que se enfocan aquellas al ITP y AJD pues difícilmente existirá sujeción al IVA por la transmisión (teórica) de los inmuebles no afectos.

Finalmente, el efecto práctico de esta norma, fácil de identificar, es que, en cuanto gravamen por TPO, queda sustancialmente vaciada de contenido.

Desde una perspectiva empresarial la nueva regla facilita la adquisición de sociedades, con los efectos benéficos sobre la economía nacional que suelen predicarse de tales operaciones. Claro que también desde esta perspectiva, y más en concreto imaginando la fase de negociación de la contraprestación por las acciones, habría que apuntar como beneficiados o al vendedor que podrá mantener o elevar el precio, o al comprador que evita el gravamen.

Alguna sombra puede tener, sin embargo, esta «liberación» de gravamen, si se toma como argumento del cambio el que el impuesto penalizaba una operación que no lo merecía. Y es que, si los impuestos solo deben recaer sobre las operaciones no deseables económicamente, se acabará identificando el impuesto con la sanción y el deber de contribuir, constitucionalmente relevante, quedará bastante diluido.

4. LA TRIBUTACIÓN POR IVA O POR TPO

Una de las modificaciones más llamativas de esta reforma es que la tradicional residencia del gravamen por estas operaciones en el ITP y AJD se ha de compartir y repartir ahora con la posible tributación por IVA. Al margen de su sentido y alcance, la delimitación poco clara entre ambos impuestos también augura conflictos interpretativos en esta materia.

4.1. Sentido de la extensión al IVA

Hasta esta reforma, la controversia en este punto solía centrarse en si el gravamen de lo que jurídicamente es una transmisión de acciones encaja en los artículos 15.2 y 135.1 f) de la Directiva 2006/112/CE relativa al IVA. En esos artículos[8] se contempla la excepción a la exención general que hay sobre operaciones relativas a acciones cuando se trate de valores que aseguren, de hecho o derecho, la atribución de la propiedad o disfrute de un inmueble.

Al respecto, entendemos que, antes de la Ley 7/2012, solo si el artículo 135.1 f) (que más razonablemente habría que limitar a supuestos en los que los valores impliquen el uso o disfrute de un inmueble, como por ejemplo los supuestos de multipropiedad y no parece generalizable ni a sociedades con inmuebles afectos a actividades económicas propias ni siquiera a sociedades tenedoras de inmuebles) contemplara una obligación (y no una mera opción) de gravamen por IVA cuando se transmitan valores que otorguen determinadas facultades económicas sobre inmuebles, nuestra normativa interna podría estar incumpliéndola.

Pero, en cualquier caso, más decisivo es derivar el meollo de la calificación hacia el artículo 401 de la directiva que es el que establece la compatibilidad del IVA con otros impuestos siempre que no tengan el carácter de tributos sobre el volumen de negocios[9].

---

[8] En cualquier caso no se ha procedido a modificar el artículo 8 de la Ley del IVA haciendo uso de la posibilidad ofrecida por la directiva de considerar bienes corporales las participaciones y acciones cuya posesión asegure la atribución de la propiedad o el disfrute de un inmueble.

[9] Dice así el artículo: «Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre

Se deduce de ese precepto que la directiva no prohíbe gravar con ITP las transmisiones de valores si tal impuesto no tiene –y no la tiene– la consideración de impuesto sobre el volumen de negocios. Es más, como se ve en otro lugar, el TJUE ha sentado en auto la compatibilidad IVA-AJD por lo que la posibilidad de gravar por TPO lo que está exento en IVA se deduce a fortiori de ese artículo 401 tal y como lo interpreta el TJUE. Otra cosa distinta es si la directiva permite un impuesto que sustituya (no que «complemente») al IVA en las operaciones que quiere exentas.

Pero la vigente norma rehúye tal polémica y lo que establece es la posibilidad de gravar por IVA aquellas transmisiones de valores que resulten del ánimo de elusión del pago de la cuota de IVA que hubiera procedido en la transmisión directa del inmueble.

La Ley 7/2012 lo hace, además, como debería hacerse también en ITP y AJD, modificando no solo el texto del artículo 108, sino recogiéndola adicionalmente en la Ley del IVA como una excepción a la exención general de la que gozan los valores. En concreto, se introduce una letra c') en el artículo 20.Uno.18.º k) con el siguiente tenor: «c') Aquellos valores no admitidos a negociación 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 que se refiere el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.»

A la vista de lo anterior, y de la Sentencia de 5 de julio de 2012 del TJUE, asunto n.º C-259/11 (NFJ047554) [de la que puede deducirse que la excepción del 135.1 f) exige que el legislador prevea de modo explícito, y el nuestro no parece haberlo hecho así, la consideración de las participaciones como bienes corporales], las dudas que pudiera suscitar la versión anterior del artículo 108 en relación con la normativa europea no parece que puedan darse por despejadas, todo lo más, sustituidas por otras.

4.2. Alternativas para la elección del impuesto al que se sujeta la transmisión de valores

4.2.1. Los apartados 4 y 5 del artículo 108 de modo explícito, y el apartado 2 de modo implícito, determinan que el resultado de la subsunción de una transmisión de valores en este precepto puede ser la sujeción sin exención al IVA o al ITP y AJD.

Pero ni decidir en qué impuesto se tributa finalmente, ni el procedimiento para hacerlo, resultan evidentes. Se dice a mitad del apartado 2, refiriéndose a las transmisiones de valores, que «tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles». Cómo deban tributar en cada impuesto es cuestión que abordamos más adelante. Lo que

que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

ahora toca, y debe ponerse en relación con las dos perspectivas de abordar el artículo 108 que señalábamos en la introducción a este comentario, es detenerse en la primera fase de sujeción.

4.2.2. Por un lado, y si atendemos a la estructura antifraude del artículo, lo propio sería que, si con la exención lo que se ha eludido es el impuesto que habría gravado la transmisión de los inmuebles, la consecuencia fuera la tributación por ese impuesto eludido. Y si la entidad tenía inmuebles que hubieran tributado por IVA y otros por TPO, habría plena sujeción en los dos conceptos impositivos. Todo ello con independencia de que la transmisión de valores estuviera sujeta a IVA o a ITP y AJD.

Apoyaría también esta interpretación el que el artículo «equipara» la transmisión de valores a la de inmuebles y por eso puede permitirse afirmar que están sujetas al impuesto que les corresponda como transmisiones onerosas de bienes inmuebles.

Pero si esta es la opción buena, podría resultar que el impuesto eludido fuera el IVA (por ejemplo porque hubiera inmuebles afectos y el adquirente fuera un particular sin derecho a la deducción del IVA soportado) y que el transmitente de los valores fuera también un particular (entendiendo siempre por tal, a estos efectos, a quien no es sujeto pasivo del IVA). La conclusión es, cuando menos, llamativa: ¿supone eso estar ante un nuevo supuesto *ex lege* de sujeto pasivo del IVA?

4.2.3. Otra posibilidad, que diera más peso al impuesto al que inicialmente está realmente sujeta la transmisión de valores frente a la finalidad antifraude, tomaría como efecto del artículo 108 el que se exigiera el impuesto al que estaba sujeta con exención la transmisión de valores. Es decir, si el transmitente de las acciones es un socio sin actividad económica, el resultado final de la aplicación del artículo 108 sería la sujeción a TPO aunque los inmuebles del activo societario estuvieran afectos. Y si el transmitente fuera sujeto pasivo del IVA, la operación quedaría sujeta necesariamente a este impuesto, aunque los inmuebles fueran no afectos. Ciertamente esta alternativa también tiene sus debilidades porque, eludir por ejemplo la cuota de IVA que correspondería a una transmisión inmobiliaria, y resultar una tributación de la transmisión de valores por TPO (o viceversa), parece una solución anómala. Sin embargo, podría sustentarse esta interpretación en que:

- El apartado 2 lo que hace es exceptuar una exención, con lo que el resultado inmediato es la sujeción sin exención a ese impuesto. Todo ello salvo que la norma estableciera otra cosa. Y claramente, desde luego, no lo hace el artículo 108.
- Aunque sintácticamente tenga débil defensa, podría alegarse que las transmisiones de valores deben tributar en el impuesto al que estén sujetas, mientras que el modo en el que deben hacerlo es como transmisiones de bienes inmuebles.
- Las presunciones de existencia de ánimo defraudatorio, montadas sobre la condición de bienes no afectos, no conducen explícitamente a TPO sino que la ley se re-

fiere al «impuesto correspondiente» (aunque es verdad, en sentido contrario, que parece referirse al «correspondiente» a la transmisión inmobiliaria).

- Podría explicar esta interpretación la supresión de la letra b) del artículo 4.Cuatro del IVA por la Ley 7/2012 referida a las transmisiones de valores en que concurrían los requisitos del artículo 108. Esta letra es la que permitía, en estos supuestos, la excepción a la regla de que lo sujeto al IVA (en este caso la transmisión de valores) no podía estar sujeto a TPO. La alternativa interpretativa de la supresión de esta letra es entender que es irrelevante, porque el «salto» desde la sujeción (con exención) al IVA de los valores transmitidos a la sujeción a TPO (sin exención) de esa misma transmisión la permite el artículo 108. Pero, una vez más, si esa fue la intención del legislador, podía haber sido un poco más explícito.
- La otra interpretación (la de atender al impuesto que hubiera gravado la transmisión del inmueble) es inviable porque la norma no equipara la transmisión de valores a la transmisión de inmuebles de modo explícito ni determina con claridad su sujeción como transmisión de inmuebles.

Sobre esta duda, la Consulta V2282/2012 (NFC045723) señala que: «*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 (párrafo primero del apartado 2 del art. 108, LMV)». Por tanto, lo que parece desprenderse de este temprano criterio administrativo, si entendemos que el impuesto eludido[10] es el que correspondería a la transmisión de los inmuebles, es que, de las dos opciones que planteamos, la preferida por la Administración es la primera.

4.3. Determinación del impuesto eludido que hubiera correspondido a la transmisión de inmuebles

Precisar en qué impuesto hubiera tributado cada inmueble de haberse transmitido directamente no es cuestión fácil. Las variables a combinar son demasiadas para resultar inmediata la solución: existencia de uno o varios inmuebles, su condición de afectos o no, o su integración o no en una unidad económica. Todo ello aderezado con la posibilidad (o no) de «trasvase» de impuestos (en concreto del IVA al ITP y AJD como consecuencia de la inicial exención de la operación inmobiliaria en el primero).

[10] Otra interpretación a la vista de esta consulta sería entender que, para medir si entra en juego el artículo 108, el impuesto eludido (mejor, impuestos, porque puede haber inmuebles en distintas condiciones en la sociedad), es el que correspondería a la tributación de los inmuebles. Pero que una vez sentada la aplicación del artículo 108, el impuesto eludido es el de la transmisión de valores por aplicarle la exención. De ser esta interpretación la buena, el grado de tirabuzón interpretativo sería de nota.

Dando por probado, por presunción o por otro medio idóneo, que existe ánimo de defraudar, se pueden plantear las siguientes hipótesis, aplicando en todas ellas las reglas que delimitan la tributación indirecta sobre inmuebles:

4.3.1. Existencia de un único inmueble, o varios, no afectos

Como su transmisión, individual o conjunta, hubiera determinado la tributación por TPO, ese es el impuesto eludido y por tanto es el que deberá liquidar el adquirente aplicando la normativa estatal y autonómica procedente.

4.3.2. Existencia de inmuebles afectos a una «unidad económica autónoma»

Dado que la DGT indica que, a todos los efectos, hay que tratar la operación en el impuesto aplicable como si fuera una transmisión de inmuebles, la primera decisión que habría que tomar es si adquirir un porcentaje mayoritario en el capital de una sociedad puede equiparase, a estos efectos, a la adquisición de una unidad económica autónoma.

Tomemos como ejemplo una fábrica en la que el principal activo es un inmueble afecto. Aunque la dicción literal habla de impuesto eludido en la transmisión de los inmuebles, no hay duda de que estos pueden transmitirse formando parte de un negocio empresarial. En esta hipótesis no nos parece desproporcionado que, en determinados casos (piénsese en el más radical de ellos: la adquisición del 100 % de las acciones de esa sociedad), la entrega de participaciones en una entidad deba equipararse a la transmisión de todo o parte de un patrimonio empresarial. La equiparación parece lógica en lo económico y tiene cabida en la norma tributaria.

De esta manera, en los casos en los que la toma de un amplísimo control de una sociedad sea equiparable a adquirir el negocio de esta, la tributación de las acciones transmitidas debería seguir la de los inmuebles incluidos en su activo. Resumidamente esa tributación supone que la entrega de una unidad económica autónoma con un activo inmobiliario mantiene la no sujeción al IVA, pero se tributa por TPO sobre el valor del inmueble incluido en ese conglomerado.

Esta interpretación tiene, entre otros, los siguientes efectos:

- Hace neutral la opción entre la transmisión de una unidad económica autónoma con inmuebles y la adquisición del control de esa unidad mediante la compra de sus títulos representativos. Cuando además esta última operación se ha hecho como elusión de la tributación que correspondería a la primera, debería concluirse en la sujeción a TPO.
- Quedarían sujetos a TPO los inmuebles tanto afectos como no afectos. Exactamente igual que cuando se transmite la unidad económica.

Dada la trascendencia de su alcance, habría que fijar cuándo la transmisión de valores es «más» equiparable a la transmisión de un negocio empresarial que a una transmisión de inmuebles. So pena de vaciar de contenido y lógica al artículo, no podría entenderse que cualquier toma o ampliación de control (que normalmente será requisito inexcusable para aplicar el precepto) implicara la adquisición de un negocio.

4.3.3. Inmuebles cuya transmisión estaría inicialmente sujeta al IVA

Por no hacer inabarcable la panoplia de supuestos que pueden darse para concluir en la sujeción de una transmisión inmobiliaria al IVA, simplemente enumeramos sin ánimo de exhaustividad alguna de las calificaciones previas que determinarían aquella: la condición de sujeto pasivo de la sociedad mercantil, la afectación del inmueble a una actividad económica o su destino previsible.

Llegados a este estadio de calificación, la siguiente fase es la de la concurrencia de alguna de las exenciones del artículo 20.Uno de la LIVA. Supuesto que fuera aplicable alguna de ellas, se continuaría el proceso analizando la renuncia a la exención.

Nos detenemos en este punto porque nos parece uno de los razonamientos más ficticios de cuantos exige este artículo. Además, la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en la mayor parte de estos casos (entregas de terreno exentas por el art. 20.Uno.21.º y de edificaciones por el siguiente apartado) también tira en esa línea.

La renuncia a la exención inmobiliaria exige la concurrencia de una serie de requisitos. Uno de ellos es la potencial deducibilidad de las cuotas a soportar por el adquirente del inmueble. En el razonamiento por equiparación que debe seguirse, parece lógico entender que el teórico adquirente del que comprobar su porcentaje de prorrata debe ser el adquirente real de los valores transmitidos.

Junto a este requisito hay otros dos, la renuncia del sujeto pasivo y los requisitos formales, sobre los que pesa en la actualidad más de una duda. El primero por la reciente modificación ya apuntada sobre la inversión del sujeto pasivo. Y sobre los requisitos formales, tanto por la modificación (y correlativa no adecuación de las normas reglamentarias de desarrollo) como por la interpretación jurisprudencial y administrativa relajadora de su rigor.

La Ley 7/2012 ha introducido unos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo entre los que se incluye el de las 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.

Entendemos que en estos casos quien debe formalizar la renuncia es el «inicial» sujeto pasivo (el transmitente del inmueble) y no el adquirente (sujeto pasivo por «inversión»). De la renuncia «fehaciente» que exigía la normativa del impuesto, jurisprudencia y doctrina administrativa

han acabado por aceptar como tal la efectiva repercusión de las cuotas del IVA. Dado que ahora, por haber inversión del sujeto pasivo, tal repercusión no procede, es previsible que sea suficiente una mención en la escritura pública o la emisión de la factura haciendo constar la circunstancia de que hay inversión del sujeto pasivo.

En cualquier caso, y más allá de cómo interprete inicialmente la DGT la adaptación de las normas legales y reglamentarias a la nueva situación (y entre estas la comunicación de la condición de sujeto pasivo del adquirente debería seguir siendo relevante), la dificultad que presenta la posibilidad de renuncia es, en sede del artículo 108 de la LMV, cómo decidir la conducta que hubiera seguido la sociedad tenedora de los inmuebles si se hubiera operado la transmisión de estos y no la de los valores que la representan. Ninguna de las opciones que puedan ocurrirse parece fácil de encajar en la ley: ¿hay que suponer que siempre se hubiera renunciado de haber podido? ¿Solo cuando fuera favorable la renuncia tanto para transmitente como adquirente? Y de ser esta la opción buena, ¿el «favor» habría que medirlo en la «primera instancia» de la transmisión inmobiliaria ficticia o contemplando también su efecto –vía art. 108– en la transmisión de valores? ¿Hay que abrir un trámite de alegaciones en el procedimiento de comprobación para que la sociedad, tercero en ese expediente, opine? ¿Sustituye la voluntad del transmitente de las acciones el criterio de la sociedad? ¿O es el adquirente, que hubiera sido por inversión sujeto pasivo de la venta de los inmuebles, el que decide? ¿O de modo más radical hay que entender que si la operación hubiera estado sujeta y exenta de IVA no hay que plantearse su posible renuncia por suponer llevar más allá de lo razonable la equiparación que pide la norma?

Llegados en el razonamiento sobre la hipotética transmisión inmobiliaria al punto de una calificación de sujeción con exención en el IVA entendemos que, tratar «la transmisión de los valores en cuestión... en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos», supone, en principio, que las operaciones inmobiliarias sujetas y exentas de IVA puedan estar sujetas, salvando la renuncia a la exención, al concepto TPO.

Y ello porque la filosofía del artículo 108 es importar, para fijar su hecho imponible, el esquema de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias.

Y en este esquema las piezas claves son el apartado Cuatro del artículo 4 de la Ley del IVA y el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD. El primero de ellos, en la redacción dada por la Ley 7/2012, señala que: «Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior 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 impuesto, 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.»

5. REGLAS DE LIQUIDACIÓN

5.1. Reglas generales

Una vez despejada la calificación de sujeción al IVA o a TPO, debe identificarse la normativa aplicable a la liquidación de tales hechos imponibles.

En el primer párrafo del apartado 2 del artículo 108 hay una mención a la tributación como transmisiones onerosas de bienes inmuebles que, como ya se ha comentado, podría interpretarse como utilizable exclusivamente en la calificación de sujeción o, en un sentido más amplio, a la aplicación en cada impuesto de las reglas propias de las transmisiones de bienes inmuebles.

De ser buena esta segunda opción, no sería necesario que este precepto precisara, entre otras, las reglas aplicables sobre exenciones, base imponible y tipo impositivo salvo para fijar un régimen especial dentro de cada impuesto. Pero si la primera mención a la equiparación de las transmisiones de valores a las inmobiliarias está limitada a los solos efectos de discernir el impuesto aplicable, el régimen del artículo 108 estaría tanto mejor definido cuanto más desarrollara las reglas liquidatorias en cada uno de los impuestos. Entre otras razones porque pudiera plantearse, por ejemplo, que a la base imponible que fija la ley en TPO le fuera aplicable el tipo impositivo de la transmisión de valores.

Sea como fuere, en los casos de sujeción al IVA hay, exclusivamente, una precisión de la cuantificación de la base imponible. En el caso de TPO también existe esa precisión junto a la previa mención expresa, y posiblemente insuficiente a estos efectos, de que «se aplicarán los elementos de dicho impuesto» sobre la base imponible que determina.

5.2. Base imponible

De modo coherente con la posibilidad de que resulte sujeción en IVA o en ITP y AJD, la nueva redacción del artículo 108 contempla diferenciadamente sendas reglas de base imponible. La 4.ª del apartado 3 es la del IVA y la 5.ª la aplicable en TPO. Y en ambas reglas se distingue, a su vez, entre los supuestos de las letras a) y b) del artículo 108.2 y el caso del artículo 108.2 c) relativo a la venta de valores recibidos como contraprestación en una aportación no dineraria.

Antes de analizarlas por separado debe destacarse que el valor de mercado a tener en cuenta, en la medida que luego se explica, no gira sobre el valor de los inmuebles no afectos, sino sobre el valor de «los bienes que deban computarse como inmuebles». Dado que no existe en este precepto un concepto específico de qué bienes deban computarse como inmuebles, habrá que entender subsistente la anterior doctrina administrativa sobre esta cuestión en negocios como concesiones, arrendamientos financieros y otros.

Por lo que pueda tener de distorsión entre el hecho y la base imponible, es más importante subrayar que, cuando entre en juego alguna de las presunciones, a efectos de determinar la suje-

ción se computan los bienes inmuebles no afectos, pero para calcular la base imponible se suma el valor de cualquier inmueble, esté o no afecto.

De gran relevancia puede resultar también que, ceñidos a la letra de las reglas 4.ª y 5.ª, para los supuestos de la letra c) (tribute en IVA o en TPO) y para los de las letras a) y b) que tributen por TPO se define la base imponible. En concreto, lo que se define como base imponible para la regla de TPO es la «parte proporcional sobre el valor real» de la totalidad de los activos. Y como regla del IVA en el caso de que sea aplicable el artículo 108.2 c), la base imponible es la «parte proporcional del valor de mercado» de los inmuebles aportados. Por su parte, en los casos de las letras a) y b) sujetas a IVA no se define exactamente la base imponible, sino que se dice cómo determinarla: en proporción al valor de mercado de los bienes inmuebles. Al analizar por separado cada impuesto se volverá sobre esta cuestión.

Finalmente, que en una regla se aluda a valor de mercado y en otra a valor real, no debería tener más trascendencia que la coherencia con la terminología propia y tradicional de cada impuesto.

Sobre la base imponible para el caso de sujeción al IVA («la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles»), definida en términos mucho más escuetos que los de la regla para TPO, puede apuntarse lo siguiente:

- A diferencia de lo que ocurre en TPO, la cuantificación de la base imponible no tiene en cuenta el porcentaje de participación que se pasa a obtener o a aumentar. So pena de constituir un notable olvido, la explicación de la diferencia vendría de que como la base imponible del IVA se va a referenciar al precio pagado por los valores, es innecesario ponderar ese cálculo en función del porcentaje transmitido.
- Por lógica y por analogía con la de TPO, hay que entender que la «proporción» a la que se refiere es a la que hay entre el valor de mercado de los bienes inmuebles y el total valor de mercado de las partidas del activo de la entidad participada.
- Supuesto que la proporción hay que determinarla de ese modo, queda por precisar sobre qué magnitud se aplica esa proporción porque, como ya se ha apuntado, no se define una base imponible sino un «procedimiento» para calcularla. Dos opciones resultan destacables: que esa proporción se aplique, precisamente, sobre el valor total de los activos o que se aplique sobre el precio de venta de los valores:
  - Tomar como 100 % el valor total de los activos supone, en la práctica, que se tribute sobre el valor de mercado de los inmuebles. Esta opción puede apoyarse en que es la regla que se aplica también en TPO y en el supuesto de sujeción al IVA por el artículo 108.2 c). Adicionalmente, sería congruente que en una norma antifraude la determinación de la base imponible no se hiciera en función del precio pactado sino del valor real de lo transmitido.

En sentido contrario habría que apuntar que cuando el legislador ha querido, en este precepto, que se tome como base imponible el valor de los inmuebles, lo ha dicho expresamente (o al menos, con mayor claridad).

– Aplicar sobre el precio pactado por los valores la proporción que represente el valor de mercado de los inmuebles sobre el valor total de mercado de las acciones, tiene su principal valedor en las reglas de la ley del impuesto. Por un lado, la base imponible se define, con carácter general, como la contraprestación pactada. Esto es, el precio. Y en consonancia con ello se desarrolla una regla especial en el artículo 79.2 de la LIVA para cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes de diversa naturaleza. En estos supuestos, en los que cabe apreciar cierta identidad de razón con lo gravado por el 108, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

  Adicionalmente, esa fórmula de construcción de la base imponible explica, como ya se ha dicho, que no se haga mención al porcentaje de valores que se adquiere con la operación agravada.

  En sentido contrario, habría que argumentar sobre la pobre reacción ante un supuesto de fraude, la falta de adecuación con el sentido general del artículo 108 y su incoherencia con las otras reglas de base imponible.

Para el caso de que la operación esté gravada por TPO, la regla de cuantificación es sustancialmente idéntica a la de la redacción anterior, adaptando simplemente al nuevo hecho imponible la regla preexistente para el caso de gravar un control indirecto cuando hay varias participadas de segundo grado. Con la nueva redacción, se incluyen en base imponible solo los inmuebles de aquellas entidades cuyo activo esté integrado al menos por un 50 % de inmuebles no afectos.

CONTABILIDAD

LA RELACIÓN ENTRE RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIAL Y DESEMPEÑO FINANCIERO

Un estudio transversal en los países de la Unión Europea

Pablo Gómez Carrasco

José Luis Ucieda Blanco

Universidad Autónoma de Madrid

Este trabajo trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Ana María Martínez Pina, don Vicente Condor López, doña María Antonia García Benau, don Carlos Puig de Travy y don Rafael Cámara Rodríguez-Valenzuela.

Extracto

Tanto en el mundo académico como en el empresarial se percibe un interés creciente por las prácticas socialmente responsables y su impacto en la reputación de las compañías. A pesar de que la mayor parte de los estudios realizados sobre la relación entre Responsabilidad Social Empresarial (RSE) y desempeño financiero (DF) de las empresas sugieren una relación positiva, muchos autores coinciden en que el elevado número de estudios no concluyentes sobre esta cuestión subraya la necesidad de clarificar la forma concreta en que estas medidas de desempeño empresarial se relacionan. En este trabajo, partimos de una hipótesis alineada con la literatura anterior para investigar la relación en el contexto de la Unión Europea, analizando la influencia mediadora de variables propias de cada compañía, como los intangibles y la comunicación sobre RSE, y de la coyuntura económica, como variable del entorno. Nuestros resultados consolidan la hipótesis de la relación positiva, e indican que esta se puede dar de forma directa o producirse mediante la intervención de otras variables, en función de la coyuntura económica. Por lo tanto, la RSE se consolida como fuente de ventaja competitiva y herramienta de protección en momentos de crisis, que dota de mayor estabilidad financiera a las compañías que la incorporan en el núcleo de su estrategia de negocio.

Palabras claves: Responsabilidad Social Empresarial, desempeño financiero, teoría de los grupos de interés, variables mediadoras y coyuntura económica.

Fecha de entrada: 03-05-2012 / Fecha de aceptación: 12-07-2012

THE RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY AND FINANCIAL PERFORMANCE

A cross-sectional study in the European Union

Pablo Gómez Carrasco

José Luis Ucieda Blanco

Abstract

Both in academia and in business, a growing interest in socially responsible practices and their impact on companies reputation can be observed. Although most studies suggest a positive relationship between Corporate Social Responsibility (CSR) and financial performance, many authors agree that the high number of inconclusive studies on this issue underlines the need to clarify the precise way in which these corporate performance measures are related. In this paper, we take a hypothesis aligned with the previous literature as a starting point to investigate the relationship within the context of the European Union, analyzing the mediating influence of company-level variables, such as intangibles and CSR communication, and economic situation as environment variable. Our findings strengthen the hypothesis of positive relationship, indicating that it may occur directly or through the intervention of other variables depending on the economic situation. Therefore, CSR is consolidated as a source of competitive advantage and protection tool in periods of economic crisis, providing more financial stability to the companies that incorporate it in their core business.

Keywords: Corporate Social Responsibility, financial performance, stakeholder theory, mediator variables and economic situation.

Sumario

1. Introducción
2. Revisión de la literatura e hipótesis
   - 2.1. La RSE en la literatura: concepto y evolución
   - 2.2. La investigación teórica de la relación RSE-DF
   - 2.3. La investigación empírica de la relación RSE-DF
   - 2.4. Nuestra visión de la relación RSE-DF: marco teórico del modelo e hipótesis
3. Método y muestra
   - 3.1. Midiendo la RSE o desempeño social
   - 3.2. Midiendo el DF
   - 3.3. Variables mediadoras
   - 3.4. Variables de control (VC)
   - 3.5. Análisis
4. Resultados
5. Discusión y conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

El desarrollo empresarial de los últimos años ha venido condicionado por la profunda crisis económico-financiera en la que aún hoy seguimos inmersos, estando la transparencia y la ética en la gestión empresarial entre los principales puntos débiles que ha puesto de manifiesto esta difícil situación. Una cuestión que no ha pasado desapercibida para los ciudadanos, que en tanto que consumidores de bienes y servicios, también han adaptado sus conductas a estas nuevas circunstancias.

En este sentido, el papel de las redes sociales se antoja esencial en el devenir de los acontecimientos. Vivimos en un momento en que los comportamientos socialmente reprobables por parte de las empresas tienen una publicidad inmediata y ampliada en la *Web 2.0*, y la respuesta es cada vez más contundente por parte de la sociedad, como se ha demostrado con el movimiento ciudadano global de los «indignados» («*Occupy*» en Estados Unidos). Por todo ello, el riesgo reputacional para las empresas es máximo y las políticas de Responsabilidad Social Empresarial (RSE)[1] se configuran como un elemento esencial en la minimización de las consecuencias adversas asociadas a tales riesgos.

Es tal el peso de las grandes empresas en la economía mundial que la importancia de la ética y la sostenibilidad aplicada a la gestión empresarial va mucho más allá de sus intereses particulares. La suma de los ingresos de las 500 mayores empresas multinacionales equivalen aproximadamente al producto interior bruto conjunto de la Unión Europea y Estados Unidos. La contundencia de este dato es una buena muestra de la relevancia de la cuestión que nos ocupa. Pero la crisis financiera está incrementando aún más el protagonismo de las corporaciones privadas. En el origen, las instituciones públicas fueron incapaces de controlar, mediante una adecuada regulación la actividad de la banca privada, que aprovechó esta circunstancia para alimentar una economía frágil basada en la especulación. La explosión de la burbuja especulativa en 2008 ha dado paso a un periodo de enorme inestabilidad financiera que perdura en la actualidad. La crisis financiera ha terminado por calar en la economía real disparando las cifras de desempleo en el sur de Europa y provocando serios problemas en las cuentas públicas de los países de esta zona. Situación que se ha visto agravada por la actuación, cuanto menos sospechosa, de las agencias de *rating*.

[1] Si bien el término Responsabilidad Social Empresarial (RSE) se está imponiendo en la actualidad sobre el original Responsabilidad Social Corporativa (RSC) con el ánimo de incluir a las pymes, que no se sienten identificadas con el concepto «corporación», la realidad es que ambos se utilizan indistintamente, tanto en la literatura académica como en el contexto empresarial, referidos a la misma cuestión. Por lo tanto, a lo largo de este trabajo y con la finalidad de reducir la repetición excesiva de un mismo vocablo, se emplearán las dos terminologías, que habrán de considerarse equivalentes a todos los efectos. «Desempeño social» será otro término que aparecerá referido también al mismo concepto.

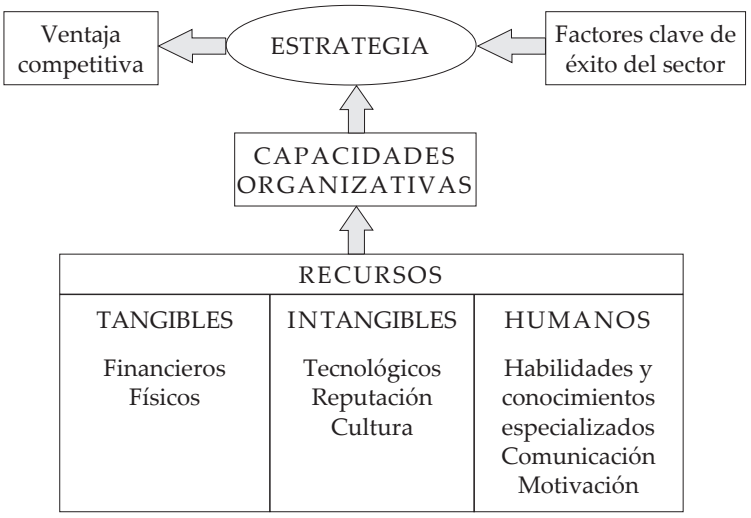
Las mismas que dieron la máxima calificación a los fondos de titulización de hipotecas *subprime* y a bancos quebrados como Lehman Brothers parecen haberse vuelto extremadamente rigurosas a la hora de calificar la deuda de países con problemas de financiación, lo que hace entrar a estos países de un círculo vicioso de dificultades financieras. Los que sufren los efectos finales de esta dinámica, en forma de deterioro de las prestaciones públicas y de tasas de paro disparadas, son los ciudadanos. El peso del sector privado en la economía mundial, su influencia en el sistema financiero y su impacto en la sociedad, han de llevar necesariamente a que las empresas tomen conciencia del valor de la ética y la sostenibilidad en su actividad y entiendan la necesidad de situar la RSC en el núcleo de su estrategia, si pretenden tener éxito comercial y financiero a largo plazo.

Para el desarrollo de nuestro modelo nos hemos basado en la teoría de los grupos de interés o *stakeholders theory* (Freeman, 1984) y en la estrategia basada en los recursos y capacidades de la empresa o *resource-based view* (Wernerfelt, 1984), que normalmente se identifica con el acrónimo RBV. La teoría de los grupos de interés se contrapone a la visión tradicional de la empresa, que defiende que esta ha de tener en cuenta por encima de todo los intereses de los accionistas, que se materializan en la maximización del beneficio y, como consecuencia de esto, del valor de su participación en la compañía (Friedman, 1970). Por lo tanto, esta concepción tradicional reduce la estrategia de la empresa a los siguientes actores: accionistas, empleados, clientes y proveedores. Por el contrario, la teoría de los grupos de interés incluye valores de índole moral, e incluso filosófica, entre sus directrices para la gestión de un negocio, que le llevan a buscar una cierta legitimación social de su actividad (Donaldson y Preston, 1995). Para ello, amplía el concepto de grupos de interés incluyendo a las administraciones públicas, partidos políticos, sindicatos, organizaciones no gubernamentales (ONG), empleados potenciales, asociaciones profesionales. En definitiva, al conjunto de la sociedad. La amplia concepción de los grupos de interés de una compañía les ha acarreado numerosas críticas a los defensores de esta teoría, siendo el conflicto de intereses entre los diversos colectivos la más recurrente de ellas (Blattberg, 2004).

La estrategia RBV sostiene que las empresas han de gestionar los recursos y capacidades de toda índole que tienen a su alcance, de tal manera que estos se conviertan en una fuente de ventaja competitiva sostenible a largo plazo. En este sentido, la búsqueda de la excelencia en la gestión empresarial que implica la RSC y su visión largoplacista del negocio, que lleva a incluir en la estrategia empresarial a todos los elementos del entorno que puedan (en el presente o en el futuro) afectar a la actividad de la compañía, encaja bastante bien con esta estrategia. La ventaja competitiva sostenida ha de dar lugar necesariamente a rentabilidades anormales, es decir, por encima de la media del mercado.

Grant (1991) afirma que en un entorno tan cambiante como el actual la empresa ha de dirigir sus esfuerzos a actuar sobre los factores internos, que a la postre son los que justifican las diferencias entre competidores, y clasifica los recursos en tangibles (físicos y financieros), intangibles (tecnología, reputación y cultura) y humanos (habilidades y conocimientos especializados, capacidad de comunicación y motivación). Los recursos se coordinan para crear capacidades, que son las que permiten que las empresas desarrollen su actividad. Esta estrategia se expone de manera más visual en el **gráfico 1**.

Gráfico 1. **Estrategia basada en los recursos y capacidades de la empresa**



Fuente: adaptación Grant (1991).

Para que los recursos y capacidades de la empresa actúen como competencias distintivas deben cumplir una serie de características (Amit y Schoemaker, 1993): ser duraderos, escasos, complementarios entre sí en el proceso de generación de valor, de transferencia difícil, inimitables, de sustitución limitada y encajados en los factores estratégicos del sector. Los activos intangibles que surgen como consecuencia de la implantación de la RSE en el núcleo de la estrategia de la empresa (por ejemplo: potenciación de las relaciones con la comunidad, creación de asociaciones positivas con una marca, atracción y retención del talento, identificación y minoración de riesgos, etc.) cumplen con las características anteriormente citadas y, por tanto, entendemos que pueden dar lugar a esas rentabilidades por encima de la media a las que hemos hecho referencia anteriormente.

Es precisamente la verificación de rentabilidades anormales (en términos tanto de rentabilidad económica como financiera) obtenidas por empresas con un notable desarrollo de su actividad de RSE, el principal objetivo de este trabajo. La obtención de evidencia adicional en esta línea demostrará que existe una relación positiva entre la responsabilidad que demuestra una empresa en las relaciones con el entorno, entendido este en el más amplio sentido de la palabra, y su desempeño financiero (DF). Con ello, pretendemos colaborar con el fomento de una práctica empresarial responsable, que valore que, en el mundo cada vez más globalizado en que vivimos, las consecuencias económicas de un comportamiento empresarial en el que no impere la ética son impredecibles, pudiendo llegar incluso a poner en peligro la propia continuidad del negocio a largo plazo. De hecho, en el mundo empresarial ya se ha incorporado, como así pone de manifiesto la elaboración de memorias de sostenibilidad por parte de un creciente número de empresas,

el *triple resultado*[2], un concepto que implica la necesidad de medir el desempeño de un negocio con base en tres dimensiones: económica, social y medioambiental.

La aportación esencial de este trabajo a la literatura es la demostración de que a largo plazo RSE y DF están correlacionados en un contexto novedoso, pues hemos limitado la muestra a empresas de la Unión Europea en un periodo económicamente tan complejo como la actual crisis financiera internacional y los años que la precedieron. Asimismo, tratamos de profundizar en la investigación de los factores que dan lugar a estudios no concluyentes sobre esta relación, en particular, la existencia de variables que pueden actuar como mediadoras en la relación entre RSE y DF y la influencia de la coyuntura económica.

2. REVISIÓN DE LA LITERATURA E HIPÓTESIS

2.1. LA RSE EN LA LITERATURA: CONCEPTO Y EVOLUCIÓN

De acuerdo con el Marco Conceptual de la RSC elaborado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), la RSC puede definirse como «el compromiso voluntario de las empresas con el desarrollo de la sociedad y la preservación del medio ambiente, desde su esencia social y un comportamiento responsable hacia las personas y grupos sociales con los que interactúa». Se trata de un enfoque que supera la visión tradicional de la filantropía social, en la que se asocia la Responsabilidad Social con el grado de acción social de la organización. De esta definición se derivan una serie de características propias de una organización socialmente responsable:

- Su objetivo básico pasa de una gestión orientada a los inversores (*shareholders*) hacia los grupos de interés (*stakeholders*).
- Implementación de políticas y programas orientados a una gestión innovadora basada en la integración de las demandas sociales en los instrumentos de decisión.
- Va más allá del mero cumplimiento de la normativa vigente y se plantea como una estrategia voluntaria que se basa en el diálogo con los *stakeholders*.
- Orientación a largo plazo. Es difícil proponer rentabilidad a corto plazo de la RSC, cuando es un planteamiento estratégico de creación de valor.

Esta filosofía empresarial, surgida a principios de los setenta, fue recibida con desagrado por los economistas que concebían la empresa como una entidad dirigida exclusivamente a generar el máximo beneficio para sus accionistas (Friedman, 1970). Desde entonces, su principal hándicap ha sido

[2] Esta expresión, derivada del inglés *triple bottom line*, fue utilizada por primera vez por John Elkington en 1994 y, posteriormente, desarrollada en su libro *Cannibals With Forks: the Triple Bottom Line of 21st Century Business* (New Society: Vancouver).

la compleja cuantificación de los beneficios que aporta a las organizaciones que invierten en RSE, una circunstancia que llevó a muchos autores a despreciar este tipo de políticas en tanto en cuanto no se demostrara de manera objetiva su contribución positiva a la cifra de resultados (Ramanathan, 1976). Sin embargo, en la actualidad existe, tanto en el ámbito académico como en el empresarial, un elevado consenso en torno a los beneficios que la RSE proporciona a las empresas que implantan estas medidas en su estrategia, y a la sociedad en su conjunto. Esto ha llevado a un creciente interés por parte de las compañías en la adopción de comportamientos socialmente responsables, incluso cuando el beneficio que se deriva de estas acciones es en ocasiones difícilmente cuantificable. A este respecto, comienzan a proliferar trabajos que demuestran que las empresas que revelan una mayor cantidad de información sobre RSE disfrutan de menores costes de capital (Dhaliwal et ál., 2011) y atraen el interés de analistas e inversores institucionales en mayor medida que las empresas que no difunden este tipo de información (Ioannou y Serafeim, 2010). Además, se observa que las proyecciones de los analistas para estas empresas son de mayor calidad y menos dispersas. Este proceso ha desembocado en un curioso fenómeno de retroalimentación en el que las empresas tratan de adaptarse a las demandas sociales y a las nuevas leyes sobre RSE, y al mismo tiempo las leyes tratan de absorber la regulación que de forma voluntaria se autoimponen las empresas (Archel et ál., 2011).

2.2. LA INVESTIGACIÓN TEÓRICA DE LA RELACIÓN RSE-DF

En la investigación sobre la relación entre RSE y DF podemos distinguir dos categorías de estudios: teóricos y empíricos. Comenzaremos realizando un breve análisis de los teóricos, basados fundamentalmente en la teoría de los grupos de interés o *stakeholders*.

Según Preston y O'Bannon (1997), los trabajos teóricos difieren en el signo de la relación (positivo, negativo o neutral) y de la secuencia causal (la RSE suele figurar como variable independiente en la relación, pero en ocasiones aparece como variable dependiente). Las diferentes combinaciones de estos posibles vínculos teóricos dan lugar a las siguientes hipótesis:

1. Hipótesis del impacto social: niveles más altos (bajos) de RSE conducen a niveles más altos (bajos) de desempeño financiero. La teoría de los *stakeholders* sugiere esta asociación positiva (Freeman, 1984), porque la RSE permite satisfacer las necesidades de los *stakeholders*, lo que conduce a mejorar la reputación externa de la empresa y, por tanto, a mejorar el DF. Por el contrario, no cubrir esas necesidades genera un deterioro de la reputación que provoca un incremento de la prima de riesgo de la empresa y finalmente el DF se ve afectado (Cornell y Shapiro, 1987).
2. Hipótesis de la disponibilidad de fondos: niveles más altos (bajos) de DF conducen a niveles más altos (bajos) de RSE. También supone una vinculación positiva pero en este caso el sentido de la causalidad es inverso (Waddock y Graves, 1997). Supedita el desempeño social de la empresa a la disponibilidad de recursos financieros. Así, una forma de contrastar esta hipótesis en estudios empíricos es considerar la variable DF como exógena y retardada n periodos.

3. Sinergia positiva. Esta hipótesis nace como combinación de las dos anteriores y sugiere la existencia de un «círculo virtuoso» (Waddock y Graves, 1997) entre las variables implicadas: una mayor RSE conduce a un mejor DF, lo que a su vez permite una mejor gestión y comunicación de la RSE.
4. Hipótesis del *trade-off*: niveles más altos (bajos) de RSE conducen a niveles más bajos (altos) de DF. Refleja el argumento neoclásico de Friedman (1970) según el cual las empresas solo tienen una responsabilidad social: incrementar sus beneficios. Así, al potenciar la RSE las empresas incurren en costes innecesarios y, situándose en una posición de desventaja respecto a sus competidores, reducen su rentabilidad.
5. Hipótesis del oportunismo de los directivos: niveles más altos (bajos) de DF conducen a niveles más bajos (altos) de RSE. Se argumenta frecuentemente en la literatura que los directivos de las empresas pueden perseguir objetivos propios, lo que iría en detrimento de los propietarios y otros *stakeholders* (Williamson, 1967; Ross, 1973; Jensen y Meckling, 1976). Así, puede ocurrir que cuando el DF sea elevado los directivos reduzcan la RSE para maximizar sus ingresos personales a corto plazo, y ante un pobre DF, los directivos podrían intentar justificar los malos resultados embarcándose en programas sociales llamativos.
6. Sinergia negativa. De la misma forma que puede existir un «círculo virtuoso», si combinamos la hipótesis del *trade-off* y la del oportunismo de los directivos encontraremos un círculo vicioso entre las variables implicadas.
7. Hipótesis de las variables mediadoras: no hay una relación directa significativa entre la RSE y la DF. Según esta hipótesis, como veremos más adelante, existen algunas variables (por ejemplo: intangibles, comunicación, gastos en I+D+i, etc.) que pueden actuar como mediadores clave en esa relación, lo que podría explicar el hecho de que en algunos estudios no se encuentren correlaciones concluyentes entre la RSE y el DF (McWilliams y Siegel, 2001).

En este punto hemos de añadir que, a pesar de que la mayoría de los autores han trabajado con modelos lineales, se puede considerar la hipótesis de que la relación sea no lineal. Barnett y Salomon (2006) trabajaron sobre un modelo en el que la relación entre la RSE y el DF tenía la forma de una U invertida. De esta forma, existiría un nivel óptimo de RSE y las desviaciones respecto al mismo estarían asociadas con niveles más bajos de DF. Una alternativa que proporciona otra posible explicación al hecho de que algunos estudios empíricos no hayan encontrado un vínculo simple entre dichas variables.

2.3. LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA DE LA RELACIÓN RSE-DF

A lo largo de las últimas décadas se han realizado multitud de estudios instrumentales para contrastar las hipótesis expuestas anteriormente. Este tipo de literatura se puede dividir en dos

grupos: los casos de estudio cualitativos y los análisis cuantitativos. Los casos de estudio se refieren a cuestiones tales como la evitación de riesgos (fundamentalmente medioambientales) y la sostenibilidad de las empresas como parte de la excelencia empresarial (Weiser y Zadek, 2000). Estos estudios presentan el problema de que, al estar basados en datos cualitativos, su aplicabilidad es limitada, siendo solamente válidos para una sola empresa o, a lo sumo, para un sector específico, por lo que sus conclusiones no son demasiado robustas.

Por su parte, los análisis cuantitativos se construyen fundamentalmente con base en dos metodologías diferentes. Por un lado está el método denominado *event studies*, en el que se valora el impacto de buenas o malas políticas de RSE en el precio de las acciones de las empresas. Aunque en algunos casos pueden apreciarse movimientos en dichos precios, debemos tener en cuenta que estos estudios buscan efectos en el muy corto plazo, por lo que entrarían en conflicto con la visión estratégica de la RSE que defendemos como la más acertada. En este sentido, Fernández-Izquierdo et ál. (2009) concluyeron que no se aprecia reacción a corto plazo en el comportamiento de los inversores españoles respecto a noticias asociadas a la RSE, ya que estos inversores entienden que dichas noticias no tienen impacto sobre los resultados de las empresas afectadas. Por otro lado, encontramos los análisis multivariantes que examinan las relaciones entre distintas medidas de las variables RSE y DF. Además, algunos estudios también controlan la influencia de factores mediadores y/o moderadores potenciales como el tamaño de la empresa, el riesgo, los gastos en I+D+i, los intangibles, etc.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, creemos que el análisis multivariante se presenta como el marco más adecuado para el estudio de las hipótesis que plantearemos más adelante. La ecuación tipo estimada en estos estudios empíricos es la siguiente:

$$DF = \beta 0 + \beta_1 RSE + \beta_2 VC + \varepsilon;$$

donde *VC* son las variables de control (tamaño de la empresa, tipo de industria, I+D+i, riesgo, etc.) que, en su caso, van a mediar o moderar la relación RSE-DF; y ε es el término de error.

Los autores de dos meta-análisis[3] relativamente recientes (Margolis y Walsh, 2003; Orlitzky et ál., 2003) coincidieron al concluir que la evidencia empírica obtenida hasta ese momento sugería la existencia de una discreta relación positiva entre desempeño social y financiero de las empresas. No obstante, la mayoría de los autores afirman que aún se precisa de mucho trabajo adicional en esta área para alcanzar conclusiones definitivas.

En cualquier caso, conviene destacar que apenas existen unos pocos estudios, la mayoría de ellos publicados en la década de los noventa, que encuentren una vinculación negativa entre ambas medidas de desempeño (Gómez García, 2008). Puede afirmarse que la mayoría de la literatura empírica apoya la idea de que, como mínimo, una buena gestión y comunicación de la RSE no tiene efectos

[3] Este método, que consiste en una integración estadística de los datos acumulados a lo largo de numerosos estudios distintos (Stanley, 2001), permite controlar los errores de medición y muestreo que distorsionan los resultados de los estudios individuales.

negativos sobre el DF. Por tanto, parece rechazarse la hipótesis del *trade-off* a favor de la hipótesis del impacto social. Además, en los estudios en los que la RSE aparece como variable dependiente tampoco se detecta evidencia alguna de relación negativa, por lo que también se podría rechazar, sobre la base de los estudios empíricos incorporados en los meta-análisis a los que nos hemos referido, la hipótesis del oportunismo de los directivos a favor de la hipótesis de la disponibilidad de fondos. Descartadas estas dos hipótesis, lógicamente el planteamiento de la sinergia negativa pierde validez.

En relación con la hipótesis de la sinergia positiva destaca el trabajo de Waddock y Graves (1997). Estos autores defienden que la RSE es al mismo tiempo impulsora y receptora del mejor DF de una empresa, dando de esta forma lugar a un «círculo virtuoso». Esta es también una de las principales conclusiones alcanzadas por Orlitzky et ál. (2003) en su trabajo de meta-análisis. No obstante, debemos señalar que son relativamente escasos los estudios en los que la relación entre la RSE y el DF se estudia en ambas direcciones, lo que, por otra parte, constituye una buena oportunidad para el desarrollo de literatura empírica.

En cuanto al signo de la relación, observamos que el paso del tiempo ha incrementado el número de resultados positivos en detrimento de los neutrales y muy especialmente de los negativos. Esto es coherente con el hecho de que las políticas de RSE representan una innovación empresarial que, al igual que las políticas de I+D+i, necesitan de un periodo de maduración, dada la importancia del medio y largo plazo en la gestión de los activos intangibles. Además, como hemos venido subrayando, la RSE tiene una naturaleza claramente estratégica y no puede reducirse simplemente a acciones puntuales.

A pesar de lo anterior, no podemos ignorar la existencia de multitud de estudios no concluyentes sobre la cuestión que nos ocupa. Entre las razones que se barajan en la actualidad, destacan la ausencia de un marco teórico sólido y unificado, y diferencias conceptuales y metodológicas en las definiciones de la RSE y el DF (Garriga y Melé, 2004). En especial, la existencia de múltiples medidas de RSE (índices, *rankings*, encuestas, prensa especializada, etc.) y DF (diversas medidas basadas en el mercado y/o la contabilidad) dificultan su homogeneización y alejan así la posibilidad de alcanzar una conclusión unánime. Además, la práctica totalidad de los estudios publicados a nivel internacional se basan en empresas americanas o inglesas, por lo que se plantea la duda de si los resultados obtenidos se verían notablemente alterados, dada su debilidad, al replicar los trabajos en contextos diferentes. En este sentido, se hace necesaria una mayor investigación de la relación RSE-DF en otros ámbitos geográficos, sin duda uno de los aspectos más destacados en los que nuestra investigación, llevada a cabo en el contexto de la Unión Europea, trata de contribuir a la literatura.

Asimismo, la hipótesis de las variables mediadoras aporta otra explicación a la existencia de estudios no concluyentes. Margolis y Walsh (2003) destacaron la necesidad de desarrollar modelos que incorporen variables mediadoras, omitidas en la mayor parte de los trabajos, una cuestión de indudable interés sobre la que diversos autores ya han realizado aportaciones. Para Williams y Siegel (2000), esa falta de consistencia de los resultados proporcionados por la literatura previa podría explicarse por la omisión de la variable I+D+i, lo que da lugar a errores asociados a una inadecuada especificación del modelo. Otros investigadores han demostrado que

factores tales como el crecimiento de la industria moderan la relación entre desempeño medioambiental (recordamos que se trata de una de las dimensiones de la RSC) y desempeño económico (Russo y Fouts, 1997). De especial interés nos resulta el estudio llevado a cabo por Surroca et ál. (2010), que concluye que no existe una relación directa entre el desempeño social y el financiero, sino que se trata de una relación indirecta en la que determinados intangibles (innovación, capital humano, reputación y cultura organizacional) de la compañía juegan un papel decisivo. Esta será precisamente una de las hipótesis que someteremos a prueba en nuestro estudio.

2.4. NUESTRA VISIÓN DE LA RELACIÓN RSE-DF: MARCO TEÓRICO DEL MODELO E HIPÓTESIS

La relación entre desempeño social y financiero en las empresas es un tema de actualidad que acapara el interés de cada vez más investigadores. Entendemos que existen pruebas suficientes, tanto en la literatura publicada hasta la fecha como en los datos provenientes de la realidad social y empresarial, de que la inversión en RSE proporciona importantes retornos a las empresas que saben gestionarla de manera no oportunista. No obstante, a pesar de la gran cantidad de estudios que se han venido publicando en las últimas décadas sobre esta cuestión, no se ha alcanzado un consenso dentro del mundo académico respecto a los mecanismos concretos que vinculan ambas variables. Por lo tanto, a nuestro juicio la hipótesis de que la gestión socialmente responsable es beneficiosa para las empresas está superada, y creemos que los esfuerzos académicos han de dirigirse a avanzar por este camino, tratando de conciliar los trabajos anteriores al tiempo que plantean nuevos modelos capaces de proporcionar resultados consistentes con independencia del contexto en que se esté llevando a cabo el estudio.

Por otro lado, la RSE es un concepto que por su carácter estratégico afecta a todos los niveles y secciones de una organización y, por basarse en la teoría de los grupos de interés, condiciona todas y cada una de las relaciones de la empresa con su entorno. Por lo tanto, creemos que se trata de una cuestión tan amplia y compleja que no puede ser abordada con base en hechos concretos y el juicio posterior de los mercados. Según nuestro punto de vista, las técnicas de *event studies* o la utilización de variables desplazadas en modelos econométricos puede servir para aportar indicios sobre por dónde ha de avanzar la investigación, pero no son las herramientas más adecuadas para dar respuesta a la cuestión principal.

Precisamente por la complejidad a la que acabamos de aludir, la hipótesis de una relación causal directa y unidireccional nos parece excesivamente simplista. Pensamos que la sinergia positiva con la intervención de diversas variables moderadoras es la hipótesis más sólida desde un punto de vista teórico. No obstante, entendemos que, a pesar de fluir en ambos sentidos, los efectos positivos de la relación entre RSE y DF solo pueden ser claramente observables cuando la RSE actúa como variable independiente, puesto que la hipótesis de la disponibilidad de fondos entraría en conflicto con el carácter estratégico de la RSE, vulnerando con ello el marco teórico establecido, con la excepción de aquellas compañías que de manera expresa incorporan la RSE en su estrategia de negocio, y solo sería aplicable al momento inicial.

Sobre la base de estas conclusiones y con el fin de poner a prueba la vigencia de los resultados predominantes en la literatura previa en un contexto tan poco estudiado como los países de la Unión Europea, planteamos las siguientes hipótesis de investigación:

- **H1:** *Un buen desempeño en materia de RSE tiene un impacto positivo sobre el desempeño financiero a largo plazo,* ceteris paribus*. O lo que es lo mismo, el desempeño social está positiva y significativamente relacionado con el resultado financiero.*
- **H2:** *Los intangibles asociados a la RSE y su comunicación actúan como mediadores en la relación entre desempeño social y financiero.*
- **H3:** *La implantación de la RSE en la estrategia empresarial constituye una ventaja competitiva que actúa como herramienta defensiva en momentos de elevada incertidumbre, como una crisis económica.*

3. MÉTODO Y MUESTRA

La muestra utilizada para nuestro estudio está compuesta por 396 empresas pertenecientes a países de la Unión Europea[4], cuyos datos financieros se encuentran disponibles en Amadeus (base de datos que no incluye empresas del sector financiero). Este marco geográfico nos ha resultado de interés por la escasez de estudios centrados en empresas exclusivamente europeas y porque entendemos que se trata de un entorno económico y normativo relativamente homogéneo, también en materia de RSC, lo que reduce el ruido que la elección del contexto introduce en nuestro modelo.

La Unión Europea ha jugado desde el año 2000 un papel fundamental en el impulso de las iniciativas y estrategias políticas adoptadas por los gobiernos europeos para promocionar la RSC[5]. De hecho, es la única instancia supranacional que ha desarrollado un marco de referencia común en la materia[6]. De entre las iniciativas más importantes para discutir el enfoque y la estrategia

[4] A efectos de nuestro estudio, mantenemos en todo momento la composición que la Unión Europea tenía hasta 2004, año que supone el punto de partida para la recogida de datos. En ese momento la Unión Europea estaba formada por 15 países (Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, Reino Unido y Suecia).

[5] En marzo de 2000, se celebró el Consejo de Lisboa, donde se hizo un llamamiento al sentido de Responsabilidad Social respecto a las prácticas empresariales idóneas en materia de formación continua, organización del trabajo, igualdad de oportunidades, integración social y desarrollo sostenible. En diciembre de ese mismo año, en el Consejo de Niza se aprobó la Agenda Social Europea haciendo una nueva referencia a la Responsabilidad Social de las empresas.

[6] En julio de 2001 se publicó el Libro Verde para el fomento de un marco europeo para la RSC. Posteriormente, en marzo de 2007, el Parlamento Europeo aprobó el Informe sobre la Responsabilidad Social de las Empresas, más conocido como «Informe Howitt», que pretende mostrar la situación de las políticas de la Comisión Europea en materia de RSC. Asimismo, establece una serie de recomendaciones para el fomento de la RSC que deben llevar a cabo las instituciones europeas (Comisión y Parlamento), así como los gobiernos y administraciones de los Estados miembro.

europea de RSC, destacamos la creación en julio de 2002 del Foro Europeo Multistakeholder, cuyos objetivos son promover la RSC, proporcionar un marco adecuado para que las empresas puedan implantarla e integrar a los representantes de la sociedad civil en el proceso de discusión de la RSC en las políticas europeas. Sin embargo, no se ha llegado a acuerdos sobre medidas concretas para fomentar un entorno empresarial responsable.

En la selección de las empresas que componen la muestra hemos aplicado los requisitos para que las compañías formen parte del índice de sostenibilidad FTSE4Good Europe (comentado en detalle más adelante), ya que este índice será nuestra principal referencia para diferenciar las empresas socialmente responsables de entre todas las que componen la muestra. Estos requisitos se dividen en dos criterios:

1. Elegibilidad: solo pueden formar parte del FTSE4Good Europe empresas cotizadas en bolsas europeas con una capitalización bursátil que supere los 1.000 millones de dólares, o lo que es lo mismo, 750 millones de euros aproximadamente (en la información suministrada por la compañía FTSE Group[7] hablan de las categorías *Large/Mid Cap*). Teniendo en cuenta estas exigencias para el periodo de estudio, es decir, los años comprendidos entre 2004 y 2009, ambos inclusive, nos encontramos que solo 427 compañías resultan elegibles.
2. Exclusión: quedan excluidas de cotizar en los índices de la categoría FTSE4Good todas las empresas pertenecientes a los siguientes sectores industriales: productores de tabaco, empresas que suministran servicios o piezas estratégicas o que fabrican sistemas de armamento nuclear completos, fabricantes de sistemas de armamento completos, y propietarios u operadores de centrales de energía nuclear y extractores o productores de uranio. Tras realizar las comprobaciones oportunas en los descriptores de actividad que proporciona Amadeus, excluimos un total de 31 compañías.

Del proceso anterior resulta una muestra final de 396 empresas pertenecientes a 12 países (a lo largo del proceso de selección desaparecen todas las empresas de Bélgica, Dinamarca y Luxemburgo). Estas son las compañías que, según nuestro análisis, podrían aspirar a ser incluidas en el índice FTSE4Good Europe en el caso de que cumplieran una serie de criterios de selección positivos relacionados con la sostenibilidad medioambiental, la defensa y apoyo a los derechos humanos universales, el cumplimiento de los estándares establecidos por la Organización Internacional del Trabajo, y el mantenimiento de relaciones positivas con los grupos de interés. Este último paso es el que nos permite discriminar a las empresas de la muestra en función de su nivel de responsabilidad social, ya que, a pesar de que todas cumplen los requisitos básicos para formar parte del índice, solo las que destacan por su desempeño en esos ámbitos entran finalmente a cotizar en él.

[7] FTSE Group es una compañía líder en la creación y gestión de índices de renta fija, renta variable y fondos de inversión libre, propiedad del *Financial Times* y de la Bolsa de Londres.

3.1. MIDIENDO LA RSE O DESEMPEÑO SOCIAL[8]

Griffin y Mahon (1997) desarrollaron un trabajo cuyo objetivo era encontrar las medidas de RSE que mejor reflejaban el desempeño social de las empresas y, a su vez, guardaban una mayor relación con su desempeño financiero. La acogida de esta publicación fue bastante positiva como así demuestra el hecho de que, en los años posteriores, las medidas representativas del desempeño social de las empresas más usadas en la literatura fueron precisamente las recomendadas por estos autores (Margolis y Walsh, 2003). Según ellos, la encuesta de reputación empresarial publicada por la revista *Fortune* y el *rating* social adjudicado por la consultora Kinder, Lydenberg, Domini & Co. (KLD) son las medidas más apropiadas, y ambas ofrecen resultados muy similares. Hay que subrayar, no obstante, que este estudio, al igual que la mayor parte de los publicados sobre la cuestión que estamos investigando, fue realizado en Estados Unidos, por lo que hemos tratado de buscar los equivalentes a estas medidas en el contexto europeo.

Respecto a la primera de ellas, la encuesta elaborada por *Fortune*, tras una profunda búsqueda no hemos tenido constancia de la elaboración y difusión pública de los resultados de encuestas de similares características a nivel europeo. Si bien hemos encontrado publicaciones para algunos de los países implicados en nuestro trabajo, por ejemplo, el Monitor Empresarial de Reputación Corporativa (MERCO) en España, en la mayoría de los países esto no ha resultado posible. Además, los pocos disponibles no presentan homogeneidad de criterios, por lo que esta vía ha quedado descartada. Sí existen en cambio agencias calificadoras de desempeño social para empresas europeas, entre las que cabría destacar la británica EIRIS y la suiza SAM Research. Sin embargo, el elevado coste económico que supone el acceso a los resultados de sus investigaciones nos ha obligado a buscar otras alternativas para la obtención de estos datos de una manera indirecta, a buen seguro en detrimento del detalle y la calidad de la información que proporcionan estas firmas cuando se adquiere directamente.

EIRIS y SAM Research, entre otras actividades, colaboran en la elaboración y gestión de los dos índices de sostenibilidad más importantes a nivel europeo, FTSE4Good Europe y Dow Jones Sustainability Index Europe (DJSI Europe) respectivamente. Por ello, entendemos que la información contenida en sus informes de calificación ha de estar contenida de manera implícita en la composición de los índices de sostenibilidad de los que son corresponsables. De esta manera, las empresas que cotizan en dichos índices han de presentar un mejor desempeño social que las que no figuran en ellos, y por el mismo motivo, a las que aparecen de manera continuada en el tiempo se les supondrá una mejor gestión de la RSE que a aquellas que lo hacen esporádicamente. Tras estudiar detenidamente los dos índices, desestimamos el DJSI por los siguientes motivos:

[8] Encontrar la manera de trasladar el constructo RSE o desempeño social del marco teórico al operacional, es decir, incorporarlo como variable de nuestro modelo, es seguramente la tarea más complicada de este trabajo y, por su influencia decisiva en los resultados, la que puede dar lugar a un mayor número de críticas. Es por ello que en este apartado creemos necesario justificar con detalle el proceso y las limitaciones a las que hemos estado sujetos, aun siendo conscientes de que se trata de una licencia que se aparta del estilo científico (Zimmerman, 1989).

1. En su concepto de sostenibilidad, DJSI introduce un componente financiero que dificultaría enormemente tanto la correcta especificación de nuestro modelo como la posterior interpretación de los resultados. DJSI evalúa la gestión de la empresa en lo relativo a gobierno corporativo, gestión de riesgos, marcas, innovación, etc., por lo que daría lugar a una variable híbrida a medio camino entre las dos cuya relación estamos analizando, añadiendo de esta forma más complejidad a la interpretación de los cambios en el índice, al no tener la seguridad de si el componente social o ambiental ha pesado más que el financiero en la entrada o salida de una determinada compañía. En cambio, FTSE4Good concibe la sostenibilidad desde un punto de vista estrictamente social y ambiental, en consecuencia sus criterios de inclusión son mucho más detallados en la evaluación de los temas de derechos humanos, cadenas de valor y corrupción, y menos en temas de gestión.
2. Los cambios en el FTSE4Good no son tan dramáticos como los del DJSI, lo que encaja mejor con nuestra visión estratégica de la RSE, y son mucho más sencillos de analizar, puesto que FTSE, a diferencia de DJSI, sí informa de los motivos que hay detrás de la salida de una empresa del índice.
3. DJSI no proporciona información de la totalidad de sus componentes, sino tan solo de los más importantes dentro del índice. En el caso de FTSE4Good, aunque su composición no es pública, sus gestores facilitan a los investigadores que lo soliciten de manera justificada un número limitado de archivos con los componentes en una fecha determinada (este índice se revisa semestralmente, en marzo y septiembre).

Una vez justificada la elección del índice FTSE4Good Europe como base de la variable de desempeño social del modelo, pasamos a detallar el proceso de construcción del índice mediante el que hemos creado dicha variable. Hemos de remarcar que la importancia de esta cuestión y las limitaciones a las que estábamos sujetos nos han llevado a formar esta variable de la manera más simple y objetiva posible. De esta forma, la presencia y grado de permanencia de las empresas en el índice FTSE4Good Europe constituirá el núcleo de la variable de RSE y, con el fin de incrementar su valor informativo y reducir la correlación con la variable tamaño, hemos complementado la cotización en el mencionado índice con otras dos fuentes habitualmente utilizadas por las empresas europeas para informar sobre su desempeño social mediante un tercero independiente[9], el Pacto Mundial de las Naciones Unidas y la red CSR Europe.

A continuación, realizamos una breve reseña de las variables que componen el índice de desempeño social, indicando la ponderación de cada una de ellas:

[9] Recordamos en este punto que la herramienta por las que las empresas comunican su actividad en RSE de manera directa son principalmente las memorias de sostenibilidad, cuya publicación es voluntaria y ha experimentado un tremendo auge en los últimos años. Esta será una de las cuestiones que abordaremos más adelante.

3.1.1. FTSE4Good Europe

FTSE4Good Index Series (categoría que engloba al índice FTSE4Good Europe) fue creado en 2001 en colaboración con Ethical Investment Research Service (EIRIS) y el Fondo Internacional de las Naciones Unidas para la Ayuda a la Infancia (UNICEF) y diseñado para medir el comportamiento de empresas que reúnen reconocidos estándares de RSE, facilitando así la inversión en las mismas. La transparencia en la gestión empresarial hace que FTSE4Good facilite la creación de productos socialmente responsables, un tipo de inversión que ha experimentado un notable crecimiento en la última década. Sirva como ejemplo el siguiente dato: solo en el periodo comprendido entre 2001 y 2006, el volumen de activos invertidos en fondos de inversión éticos en la Unión Europea se triplicó hasta rozar la cifra de 35.000 millones de euros, siendo Reino Unido y Francia los países donde más éxito ha tenido esta alternativa de inversión, ya que representan conjuntamente el 50 % del total (Ferruz y Marco, 2006).

Esta variable será la más importante de nuestro índice con una ponderación del 60 %, esto es, 3 puntos sobre 5 otorgados de la siguiente forma:

- Empresas que no han aparecido en el índice durante un periodo ininterrumpido de al menos un año, 0 puntos.
- Empresas que han cotizado en el índice de forma continuada por un periodo superior al año e inferior a tres años (la mitad de nuestro periodo de estudio), 1 punto.
- Empresas que se han mantenido en el índice de tres a cinco años sin interrupción, 2 puntos.
- Empresas que han cotizado en el FTSE4Good Europe durante todo el periodo de estudio, 3 puntos.

3.1.2. Pacto Mundial de las Naciones Unidas

Se trata de una iniciativa internacional propuesta por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) cuyo objetivo es conseguir un compromiso voluntario de las entidades (públicas y privadas) en Responsabilidad Social, por medio de la implantación de Diez Principios basados en derechos humanos, laborales, medioambientales y de lucha contra la corrupción. Asimismo, la ONU anima a los participantes a que lo utilicen como foro de diálogo sobre diversas cuestiones ligadas a la globalización y el desarrollo económico.

Las empresas que figuran como firmantes activos del Pacto Mundial realizan anualmente un informe de progreso sobre el cumplimiento de los Diez Principios, lo que supone, por un lado, un esfuerzo por mejorar su desempeño social y, por otro, preocuparse por registrarlo y hacerlo público. Por lo tanto, otorgamos un punto adicional (supone una ponderación del 20 %) a las empresas de la muestra que, durante el periodo objeto de análisis, figuran como firmantes activos del Pacto Mundial de las Naciones Unidas.

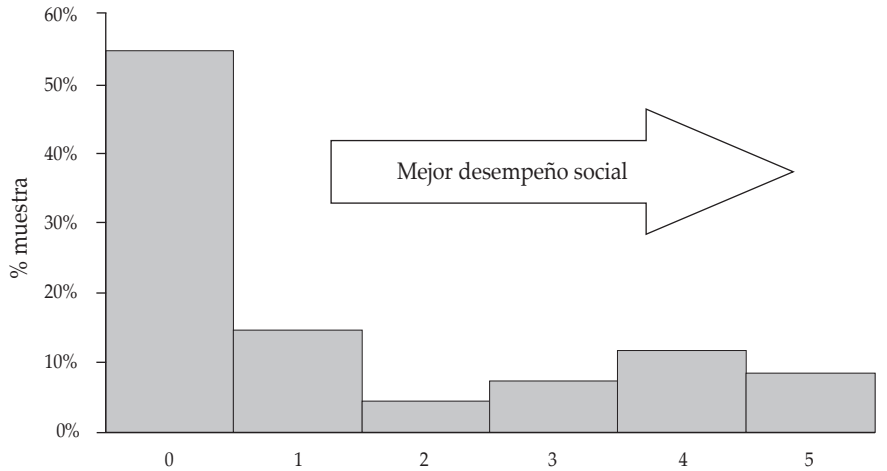
3.1.3. CSR Europe

CSR Europe es la red internacional de empresas que lidera la promoción de la RSE en Europa, con más de 75 multinacionales punteras en este ámbito y 25 socios nacionales representativos de cada país como socios miembro (Forética en el caso de España). La misión de CSR Europe es ayudar a las empresas a integrar la RSE en su gestión diaria e implicarlas en la agenda europea para una competitividad empresarial responsable.

En nuestra opinión, CSR Europe representa un esfuerzo por la búsqueda de la excelencia en materia de RSE y, por tanto, las empresas que participan de esta iniciativa demuestran una mayor preocupación por el desempeño social. La participación en esta iniciativa nos ayuda a identificar el desempeño excelente dentro de todas las empresas que se encuentran por encima de la media, que es el caso de todos los miembros de CSR Europe de la muestra. Por ello, aplicaremos un punto adicional (al igual que el componente «Pacto Mundial», representa una ponderación del 20 %) a aquellas empresas que han formado parte de esta red durante el periodo de estudio.

Con todo lo anterior, el índice de RSE califica a las empresas seleccionadas con una puntuación que va de un mínimo de 0 a un máximo de 5. Donde 0 representa aquellos casos en los que, con base en nuestros criterios, no existe evidencia de un desempeño social digno de mención (un 56 % del total) y 5 identifica a aquellas empresas que realizan un desempeño social excelente (8 %). El **gráfico 2** recoge la distribución de frecuencias para cada nivel del índice de RSE.

Gráfico 2. **Histograma de frecuencias para el índice de RSE**



Fuente: elaboración propia.

3.2. MIDIENDO EL DF

En los estudios empíricos realizados sobre la relación entre RSE y DF, se han utilizado diversas medidas para cuantificar el constructo «desempeño financiero» que podemos agrupar en tres grandes bloques (Orlitzky et ál, 2003):

- Medidas basadas en el mercado: recogen la rentabilidad para el inversor y representan la visión de que los accionistas son el principal grupo de interés, ya que de su satisfacción depende el destino de la compañía. Las más utilizadas son las plusvalías por el incremento del precio de sus acciones y la rentabilidad por dividendos.
- Medidas basadas en la contabilidad: reflejan la eficiencia de la gestión de la empresa desde un punto de vista interno, por cuanto que dependen más de la asignación de los fondos disponibles a proyectos o actividades concretas que de la respuesta del mercado a las decisiones de la compañía. Las expresiones de rentabilidad más respaldadas por la literatura (Griffin y Mahon, 1997; Waddock y Graves, 1997; Margolis y Walsh, 2003) en este caso son la rentabilidad sobre activos o económica (ROA, *Return On Assets*) y la rentabilidad sobre fondos propios o financiera (ROE, *Return On Equity*).
- Medidas basadas en la percepción de los directivos: tales como evaluación de la situación financiera de la empresa, eficiencia en el uso de los activos o logro de objetivos financieros en relación con los competidores. Se realizan mediante encuestas y/o entrevistas y proporcionan una estimación subjetiva del desempeño financiero. Es precisamente esa subjetividad la que motiva que sean las menos utilizadas de las tres categorías.

En este trabajo hemos optado por medidas basadas en la contabilidad con base en criterios de búsqueda de objetividad y coherencia con nuestra concepción estratégica de la RSE. Realizaremos un análisis para las dos medidas de rentabilidad a las que hemos hecho referencia anteriormente, ROA y ROE. No obstante, como expone Sánchez Ballesta (2002), la rentabilidad económica (ROA) «permite la comparación de la rentabilidad entre empresas sin que la diferencia en las distintas estructuras financieras, puesta de manifiesto en el pago de intereses, afecte al valor de la rentabilidad». Por lo que, teniendo en cuenta que la muestra con la que trabajaremos estará formada por empresas de muy diversos sectores, entendemos que ROA sería la medida de referencia en este contexto y los resultados de ROE servirían simplemente para dotar de mayor consistencia a los primeros.

3.3. VARIABLES MEDIADORAS

Como hemos comentado a lo largo de nuestro trabajo, actualmente la hipótesis de las variables mediadoras que condicionan la relación entre el desempeño social y el financiero goza de un elevado grado de aceptación en la literatura. De entre todos los factores mediadores identificados en la literatura, a nuestro juicio los de mayor interés son los intangibles de la compañía y la comunicación de la RSE.

3.3.1. Intangibles

Partiendo de los fundamentos de la estrategia basada en recursos y capacidades, Surroca et ál. (2010) concluyeron que la RSE potencia el desarrollo de intangibles asociados a la innovación, el capital humano y la cultura organizacional. Estos intangibles son posteriormente los que modulan la relación entre la RSE y el comportamiento financiero de la compañía. En nuestro estudio hemos incorporado la ratio «q de Tobin», una variable de aproximación que refleja, de manera agregada, la cifra de intangibles de la compañía. Este cociente se calcula dividiendo el valor de mercado de los activos de la empresa entre su valor de reposición. No obstante, dada la dificultad de obtención de este último dato, muchos analistas (será también nuestro caso) utilizan en el denominador el valor contable de los activos (Sotomayor, 2005).

3.3.2. Comunicación de la RSE

Hemos comentado que existe evidencia de que el mercado apenas reacciona ante la publicación de noticias relativas al desempeño social de las empresas, esta afirmación es compartida por Ullman (1985), quien desaconseja los métodos dirigidos a buscar pruebas de la relación entre información social y desempeño financiero en el corto plazo, y apunta la conveniencia del estudio de esta relación a medio y largo plazo, donde sí adivina una relación positiva.

Aunque desempeño social y comunicación sobre RSE son variables tan independientes como lo pueden ser rentabilidad y calidad de la información financiera, parece lógico pensar que el impacto positivo de la RSE en la reputación de una compañía ha de estar mediatizado, de manera directa, por la información social que trasciende al entorno. Prueba de ello es que en muchos casos las empresas, incluso multinacionales de gran tamaño, integran Comunicación y RSE en un mismo departamento. Esta información puede ser difundida por la propia empresa, o bien quedar fuera de su control al tratarse de noticias aparecidas en medios de comunicación. En este sentido, internet y las redes sociales están trayendo nuevas formas de interrelación entre las empresas y el público en general, que en ocasiones tienen un gran impacto en el comportamiento de las compañías. No obstante, por el momento solo encontramos en la literatura referencias a la principal forma de transmisión voluntaria de información sobre desempeño social de las empresas, las memorias de sostenibilidad. Este documento corporativo es una de las herramientas de comunicación y *reporting* de la empresa con sus grupos de interés más extendidas y consolidadas en Europa, en parte debido a que es requisito indispensable para formar parte de algunos reputados indicadores internacionales de sostenibilidad (Vilanova, 2006).

La adopción de los criterios propuestos por GRI (Global Reporting Initiative)[10], por parte de un creciente número de empresas, está haciendo posible la comparación de las me-

[10] La fundación norteamericana *Coalition for Environmentally Responsible Economies* (CERES), junto con el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), fueron los creadores de este proyecto internacional, el

morias, individualmente y por sectores, lo que facilita la detección tanto de buenas prácticas como de áreas de mejora. Esta iniciativa otorga una calificación[11] a las memorias de sostenibilidad elaboradas bajo sus directrices, con base en el cumplimiento de los criterios que establece y a la verificación de la misma por parte de una entidad independiente certificada por GRI. Hemos otorgado una equivalencia numérica a los distintos niveles de calificación y esta será nuestra medida de aproximación a la calidad de la comunicación sobre RSE de las empresas de la muestra.

3.4. VARIABLES DE CONTROL (VC)

En nuestro modelo hemos controlado por tamaño, riesgo, apalancamiento, sector y país. El tamaño ha sido reconocido como un determinante de desempeño social y financiero (Ullman, 1985). Hemos medido esta variable como el logaritmo del total de activos (Griffin y Mahon, 1997). El riesgo y el sector han sido también identificados como factores que afectan a ambas formas de desempeño de las empresas (Waddock y Graves, 1997). El riesgo viene determinado por la beta de la compañía (e.g., Hillman y Keim, 2001), dato que hemos extraído del índice beta a un año de Amadeus. Asimismo, trabajos anteriores han demostrado la existencia de efectos significativos inducidos por el sector de actividad[12] (Waddock y Graves, 1997) y el país (Aguilera y Jackson, 2003).

Con el fin de minimizar la influencia de la estructura financiera en los resultados de nuestro trabajo, damos prioridad al ROA como medida de desempeño financiero, no obstante, una de las principales características del periodo que analizamos fue la enorme variación de los tipos de interés. El Euribor, que en 2004 se situaba en el 2 %, creció progresivamente hasta alcanzar el 5,5 % en 2008 e inmediatamente, debido a las políticas de ajuste llevadas a cabo por el Banco Central Europeo como consecuencia de la crisis financiera, se desplomó a niveles inferiores al 0,5 %. Entendemos que esta circunstancia excepcional ha tenido impacto en la actividad de las empresas europeas y su efecto puede ser aislado controlado por el grado de apalancamiento.

GRI. Su misión es propiciar la elaboración de memorias de sostenibilidad por parte de las organizaciones y que estas sean comparables sobre su actuación y resultados en las dimensiones económica, social y ambiental. La primera guía se publica en 1999, siendo revisada en 2002. En 2006 se lanza la última versión, el G3. Para los firmantes de Global Compact, las dos instituciones han creado una guía de ayuda, *Making the Connection*, que relaciona los Diez Principios del Pacto Mundial con la guía G3.

[11] La calificación del nivel de información sobre RSE contemplada por GRI es: A (nivel avanzado), B (intermedio) o C (iniciación). Aunque GRI anima a los participantes a que firmen una declaración de nivel de aplicación, no se trata de un requisito obligatorio. Los que no lo cumplen no cuentan con calificación y figuran como «No declarado» en la lista que publica GRI sobre el nivel de aplicación de sus criterios.

[12] Para enmarcar a cada empresa dentro de un sector hemos tenido en cuenta el código NACE reducido a la primera cifra y, posteriormente, hemos realizado los ajustes pertinentes con base en la descripción de actividad de la memoria con el fin de obtener sectores homogéneos.

3.5. ANÁLISIS

La **tabla 1** muestra los estadísticos descriptivos de todas las variables que intervienen en el estudio con base en los valores promedio del periodo analizado (2004-2009). Cada observación se corresponde con el dato promedio de una variable para cada empresa, se trata pues de un modelo de corte transversal. A la vista de los resultados del factor de inflación de la varianza (VIF), podemos concluir que nuestro modelo no presenta problemas de multicolinealidad, ya que los resultados distan de la cifra de referencia 10, que sugiere la posible influencia de este tipo de incumplimiento. El análisis de la matriz de correlaciones indica la existencia de una relación positiva entre el desempeño social y el desempeño financiero (en las dos medidas utilizadas), un primer resultado consistente con la mayoría de los trabajos que hemos tomado como referencia. Asimismo, se muestra una relación positiva entre las variables mediadoras, intangibles y comunicación sobre RSE, y las variables de desempeño. No obstante, la relación de los intangibles con el desempeño social es bastante débil, y lo mismo ocurre en el caso de la comunicación de la RSE y el desempeño financiero, por lo que se hace necesario un análisis más profundo con el fin de determinar la fortaleza de esas relaciones.

Observando el resto de relaciones, encontramos que los signos coinciden con lo esperado y, por lo que a valores se refiere, llama especialmente la atención la fuerte correlación positiva existente entre la RSE y la comunicación sobre RSE, por un lado, y entre la RSE y el tamaño de las compañías, por otro. La primera de ellas se explica por un dato que ya hemos apuntado en este trabajo. Las empresas que elaboran una memoria de sostenibilidad según criterios GRI tienen una mayor probabilidad de entrar a formar parte de los índices éticos más importantes, y uno de estos índices es la base de nuestra medida de RSE. La vinculación entre tamaño y RSE viene determinada en gran parte por la hipótesis de la disponibilidad de recursos, que supone el sentido inverso al que estamos analizando en la formación del círculo virtuoso entre desempeño social y financiero. Son pues numerosos los trabajos que avalan la fuerte relación positiva entre RSE y tamaño de la empresa (e.g., McGuire et ál., 1988).

Tabla 1. **Medias, desviaciones típicas y matriz de correlaciones (Spearman)**

		Media	DT	VIF	1	2	3	4	5	6	7
	Desempeño financiero										
1	ROA	5.18	4.89								
2	ROE	14.85	22.95								
	Desempeño social										
3	RSE	1.25	1.72	1.47	0.07*	0.06**					

.../...

		Media	DT	VIF	1	2	3	4	5	6	7
.../...											
	Variables mediadoras										
4	Intangibles	4.07	11.39	1.02	0.09***	0.09***	0.02				
5	Comunicación RSE	0.80	1.42	1.25	0.03	0.01	0.34***	0.05			
	Variables de control										
6	Tamaño	15.34	1.36	1.71	–0.19***	–0.12***	0.53***	–0.01	0.43***		
7	Riesgo	0.82	0.37	1.05	–0.12**	–0.12*	0.15**	–0.08	0.10***	0.20**	
8	Apalancamiento	147.12	120.90	1.10	–0.25***	0.04	–0.01	0.09***	0.07	0.24***	0.02
* p ≤ 0.10; ** p ≤ 0.05; *** p ≤ 0.01											

Para testar nuestras hipótesis hemos establecido un procedimiento que consta de tres etapas, cada una de ellas basada en un modelo:

- Etapa 1, el modelo básico (modelos A.1 y B.1, **tabla 2**). El primer paso ha sido comprobar la relación existente entre las variables de desempeño social y financiero. Con la finalidad de que el modelo refleje nuestra perspectiva estratégica de la RSE, hemos calculado el promedio de cada una de las variables durante los seis años que engloba el periodo de análisis y, posteriormente, realizado una regresión lineal de las dos medidas de desempeño financiero a las que ya hemos hecho referencia, ROA y ROE, en función de nuestra variable de desempeño social y de las variables de control. La confirmación de la Hipótesis 1 es fundamental para la justificación de las pruebas posteriores.

  Modelo básico: $ROA_i, ROE_i = f(RSE_i, VC [País_i, Sector_i, Tam_i, Beta_i, Apal_i])$

- Etapa 2, la incorporación de variables mediadoras (modelos A.2 y B.2, **tabla 2**). Buscamos la confirmación de la hipótesis de existencia de mediadores, en este caso intangibles y comunicación de la RSE, que modulan la fuerza de la relación anteriormente descrita. Para ello, y siguiendo el ejemplo de Surroca et ál. (2010), hemos empleado una adaptación del método diseñado por Baron y Kenny (1986). Este método consiste en la estimación de tres modelos de regresión lineal: 1) las variables mediadoras en función de la de desempeño social; 2) las variables de desempeño financiero en función de la de RSE; y 3) las variables de desempeño financiero en función de la RSE y de las variables moderadoras.

Las condiciones que han de cumplirse para que se que pueda concluir dicha mediación son cuatro: 1) la RSE afecta a los intangibles y la comunicación sobre RSE; 2) la RSE afecta al desempeño financiero; 3) los intangibles y la comunicación sobre RSE afectan al desempeño financiero; y 4) el coeficiente de RSE en el modelo básico es estadísticamente distinto al obtenido tras la inclusión de las variables mediadoras. Esta última estimación ha sido realizada también por mínimos cuadrados ordinarios (MCO), ya que el test de Hausman no ha indicado la necesidad de aplicar mínimos cuadrados en dos etapas (MC2E) para evitar problemas de endogeneidad. Asimismo, con la finalidad de no dudar de la consistencia de los estimadores resultantes, hemos comprobado que los residuos de la variable de desempeño financiero tengan una baja correlación con la variable RSE.

Modelo con variables mediadoras: ROA_i, $ROE_i = f(RSE_i, Intang_i, Com_i, VC_i)$

- Etapa 3, la evolución del modelo y el efecto de la crisis (modelos A.3-6 y B.3-6, **tablas 3** y **4**). Hemos creído conveniente utilizar un modelo de ventanas recursivas (del inglés *rolling windows*) con el fin de incorporar variabilidad temporal sin renunciar a la perspectiva del largo plazo que nos proporciona el tratamiento de los datos en promedio, si bien de una forma más rudimentaria que un modelo con datos de panel[13]. Se trata de un método muy común en el análisis financiero que permite evaluar tanto la estabilidad a lo largo del tiempo como la capacidad predictiva de un modelo econométrico (Diebold y Mariano, 1995).

Para su aplicación hemos reducido el horizonte temporal a cuatro años, de tal manera que, respetando el requisito del largo plazo, obtenemos tres regresiones diferentes (modelos A.3-5 y B.3-5) cuyos parámetros hemos comparado tomando los intervalos de confianza como referencia. Si estos no se solapan, podremos afirmar que son significativamente diferentes al 95 % de confianza y, por tanto, concluir que el contexto está condicionando los resultados del estudio. Esto se antoja bastante razonable si tenemos en cuenta que el periodo de estudio incluye una etapa de fuerte crecimiento de la economía mundial y de la Unión Europea de 2004 a 2007[14], que contrasta con el estancamiento que tuvo lugar en 2008, y la posterior recesión en 2009. Con la finalidad de obtener un mayor nivel informativo, hemos realizado una regresión adicional con el promedio de estos dos años de ciclo económico bajo (modelos A.6 y B.6), que compararemos con la primera de las regresiones[15], cuyos datos aún no se habían visto contaminados por el efecto de la crisis financiera.

---

[13] Todas las pruebas de este estudio han sido replicadas con la metodología de *pool* de datos transversales con el fin de comprobar la consistencia de los resultados, que son idénticos en términos tanto de la significatividad de las variables como del efecto temporal.

[14] Según Eurostat, la oficina estadística de la Unión Europea, estos cuatro años presentan un crecimiento medio de la economía de la Unión Europea (15 países) superior al 2.5 %.

[15] Los datos no son directamente comparables, puesto que estamos ante periodos de diferente amplitud, pero pensamos que la contraposición de los resultados puede ser reveladora de la evolución futura del modelo.

Diversos autores han encontrado un efecto mediador significativo de las condiciones del entorno en la relación entre RSE y DF (e.g., Russo y Fouts, 1997; Surroca et ál., 2010). Si bien esta conclusión se ha obtenido cotejando sectores con diferente nivel de crecimiento, creemos que la comparación de periodos tan claramente diferenciados en términos de coyuntura económica debe llevarnos a resultados coherentes con los hallazgos de trabajos anteriores.

4. RESULTADOS

La relación entre RSE y desempeño financiero a largo plazo (Hipótesis 1). Tal y como se refleja en los modelos A.1 y B.1 de la **tabla 2**, la RSE está positiva y significativamente relacionada con el desempeño financiero, tanto si este es medido en términos de ROA ($p \leq 0.01$) como de ROE ($p \leq 0.05$). Asimismo, observamos que el nivel de significatividad individual y conjunta de las variables de nuestro modelo es muy similar al hallado en trabajos anteriores (e.g., Waddock y Graves, 1997). Por lo tanto, la Hipótesis 1 se cumple de manera directa, esto es, sin la intermediación de ninguna otra variable.

No obstante, como veremos a continuación, este hallazgo no elimina la posibilidad de que, en función del contexto, existan otras variables que influyan en la relación entre desempeño social y financiero.

La mediación de intangibles y comunicación sobre RSE (Hipótesis 2). Tras comprobar que la RSE tiene una relación positiva con los intangibles y la comunicación sobre RSE, introducimos estas variables en el modelo anterior con el resultado que se muestra en la **tabla 2** (modelos A.2 y B.2). Al incorporar las variables mediadoras, si bien la variable de desempeño social continúa siendo significativa, vemos como su significatividad disminuye al tiempo que mejora la significatividad conjunta. Tras calcular los intervalos de confianza al 95 %, comprobamos que efectivamente los parámetros que acompañan a la RSE tras la introducción de las nuevas variables son estadísticamente diferentes a los del modelo inicial, puesto que dichos intervalos no presentan zonas de valores comunes, es decir, no se solapan.

Tabla 2. **Resultados del modelo de regresión y efecto de las variables moderadoras. Periodo 2004-2009**

	Desempeño financiero			
	ROA		**ROE**	
	Modelo A.1	**Modelo A.2**	**Modelo B.1**	**Modelo B.2**
Desempeño social				
RSE	0.4039***	0.3329**	1.5677**	1.3425*

.../...

	Desempeño financiero			
	ROA		ROE	
	Modelo A.1	Modelo A.2	Modelo B.1	Modelo B.2
.../...				
	0.1689	0.1718	0.8232	0.8417
Variables mediadoras				
Intangibles		0.0381*		0.1052
		0.0212		0.1038
Comunicación RSE		0.4066**		1.2823
		0.2056		1.0081
Variables de control				
Tamaño	–0.7594***	–0.8816***	–2.5235**	–2.9117**
	0.2362	0.2435	1.1512	1.1942
Riesgo	–1.9709***	–1.9995***	–13.9416***	–14.0696***
	0.7518	0.7509	3.6636	3.6831
Apalancamiento	–0.0070***	–0.0071***	0.0231**	0.0227**
	0.0021	0.0021	0.0101	0.0102
País	n.s.	n.s.	R.U.(+)***	R.U.(+)***
Sector	n.s.	n.s.	n.s.	n.s.
Constante	17.9748***	19.5192***	51.8835***	56.8414***
	3.6262	3.7121	17.6714	18.2055
R^2 ajustado	0.1371	0.2046	0.079	0.0809
F test	3.69	3.74	2.45	2.37
Número de observaciones	387	387	387	387
* p ≤ 0.10; ** p ≤ 0.05; *** p ≤ 0.01				

Por otro lado, observamos que tomando ROA como medida de desempeño financiero, los intangibles tienen una influencia significativa ($p \leq 0.05$), que es aún mayor en el caso de la comunicación de la RSE ($p \leq 0.01$). Estos resultados parecen indicar que esa influencia ha sido en detrimento del peso de la RSE, que ha visto como las variables mediadoras absorbían parte de su poder explicativo. Sin embargo, no se aprecia el mismo efecto en el caso del ROE, ya que ninguna de estas variables tiene una influencia significativa en el modelo B.2. Por lo tanto, puede interpretarse que existen indicios de mediación de los intangibles y la comunicación sobre RSE en nuestro modelo, pero creemos necesario realizar un análisis más exhaustivo con el fin de obtener una evidencia sólida. En esta línea, los modelos creados para el estudio de la Hipótesis 3 (**tablas 3** y **4**), amplían la información relativa al cumplimiento de la Hipótesis 2.

Tabla 3. **Resultados del modelo de regresión y efecto de las variables moderadoras con ROA como variable dependiente: comparación de los valores promedio en diferentes periodos (periodo global, ventanas recursivas de cuatro años y crisis financiera)**

Periodo	Desempeño financiero (ROA)				
	Modelo A.2	Modelo A.3	Modelo A.4	Modelo A.5	Modelo A.6
	04-09	04-07 (pre-crisis)	05-08	06-09	08-09 (crisis)
RSE	0.3329**	0.4621***	0.2126	0.1488	–0.1631
	0.1718	0.1713	0.1894	0.1729	0.2247
Intangibles	0.0381*	0.0193	0.4355***	0.5131***	0.7691***
	0.0212	0.0145	0.0848	0.0664	0.0793
Comunicación RSE	0.4066**	0.2059	0.5659**	0.5699***	0.7178***
	0.2056	0.2039	0.2261	0.2071	0.2731
Tamaño	–0.8816***	–0.8162***	0.8693***	–0.5682***	–0.0346
	0.2435	0.2391	0.2729	0.2518	0.3269
Riesgo	–1.9995***	–1.0709	–1.3035	–1.9165***	–3.1222***
	0.7509	0.7462	0.8257	0.7583	0.9934

.../...

Periodo	Desempeño financiero (ROA)				
	Modelo A.2	Modelo A.3	Modelo A.4	Modelo A.5	Modelo A.6
	04-09	04-07 (pre-crisis)	05-08	06-09	08-09 (crisis)
.../...					
Apalancamiento	–0.0071***	–0.0098***	–0.0116***	–0.0125***	–0.0154***
	0.0021	0.0021	0.0024	0.0021	0.0025
País	n.s.	P.B.(+)*	n.s.	n.s.	n.s.
Sector	n.s.	n.s.	n.s.	n.s.	Construc. (–)**
Constante	19.5192***	19.1067***	19.0959***	14.3075***	6.0567
	3.7121	3.6092	4.1796	3.8623	5.0624
R^2 ajustado	0.2046	0.1526	0.1772	0.2452	0.2848
F test	3.74	3.81	4.34	6.02	7.07
Número de observaciones	387	389	389	387	387
* p ≤ 0.10; ** p ≤ 0.05; *** p ≤ 0.01					

El efecto de la crisis financiera (Hipótesis 3). Partiendo de la regresión inicial con variables mediadoras para el periodo completo, hemos reducido el tamaño de los periodos a promediar de seis a cuatro años y aplicado el modelo de ventanas recursivas o *rolling windows* anteriormente explicado, lo que nos ha permitido obtener información dinámica y analizar la estabilidad del modelo en el tiempo. Así observamos que el modelo, lejos de mantenerse estable en los diferentes intervalos, evoluciona claramente a medida que va incorporando datos afectados por la crisis financiera. Una dinámica que nos ha llevado a añadir una regresión específica para el periodo de declive de la economía, de tal manera que podremos comparar cómo se comporta el modelo en función del punto del ciclo económico en el que nos encontramos. Si el agregado global para el periodo de análisis (modelos A.2 y B.2) nos mostraba un efecto positivo y significativo de la RSE sobre el comportamiento financiero de las empresas, el modelo para el periodo 04-07 (modelos A.3 y B.3), esto es, los años previos a la crisis, refuerza esta asociación al mismo tiempo que confirma la nula influencia de las variables mediadoras en ese momento. Pero los papeles se invierten progresivamente a medida que los promedios incorporan datos de los años de declive financiero (modelos A.4-6 y B.4-6), hasta que las variables mediadoras terminan por absorber toda la significatividad de la variable de desempeño social. Esta circunstancia, que ocurre de

manera casi idéntica tanto si estimamos el desempeño financiero en términos de ROA (**tabla 3**) como de ROE (**tabla 4**), en nuestra opinión confirma el efecto mediador de los intangibles y la comunicación sobre RSE y, por tanto, el cumplimiento de la Hipótesis 2. Además, los resultados obtenidos señalan que no existe un efecto mediador permanente, sino que este depende a su vez de la coyuntura económica. Así, en épocas de fuerte crecimiento la relación entre RSE y DF es directa, mientras que el efecto se transfiere a las variables mediadoras (cuyo efecto es incluso más significativo), en nuestro caso los intangibles y la comunicación, cuando el ciclo económico es desfavorable. De esta forma, los resultados del modelo soportan también la Hipótesis 3.

Tabla 4. **Resultados del modelo de regresión y efecto de las variables moderadoras con ROE como variable dependiente: comparación de los valores promedio en diferentes periodos (periodo global, ventanas recursivas de cuatro años y crisis financiera)**

Periodo	Desempeño financiero (ROE)				
	Modelo B.2	Modelo B.3	Modelo B.4	Modelo B.5	Modelo B.6
	04-09	04-07 (pre-crisis)	05-08	06-09	08-09 (crisis)
RSE	1.3425*	1.8313***	0.5219	0.2255	–1.7347
	0.8417	0.6691	0.7119	0.8966	1.1481
Intangibles	0.1052	0.1393**	2.1438***	3.4491***	9.1366***
	0.1038	0.0571	0.3187	0.3443	0.4055
Comunicación RSE	1.2823	0.0931	1.6134**	2.0426**	2.4377**
	1.0081	0.7969	0.8493	1.0735	1.3959
Tamaño	–2.9117**	–2.7518***	–1.1586	–0.2195	4.9371***
	1.1942	0.9336	1.0254	1.3021	1.6711
Riesgo	–14.0696***	–4.3399	–8.5899***	–16.7869***	–22.5104***
	3.6831	2.9145	3.1025	3.9312	5.0769
Apalancamiento	0.0227**	0.0282***	–0.0097	–0.0251**	–0.1040***
	0.0102	0.0084	0.0091	0.0107	0.0126
País	R.U.(+)*	R.U.(+)***	n.s.	n.s.	n.s.

.../...

Periodo	Desempeño financiero (ROE)				
	Modelo B.2	Modelo B.3	Modelo B.4	Modelo B.5	Modelo B.6
	04-09	04-07 (pre-crisis)	05-08	06-09	08-09 (crisis)
.../...					
Sector	n.s.	n.s.	n.s.	n.s.	n.s.
Constante	56.8414***	48.5876***	28.5548*	28.5548*	–60.1388**
	18.2055	14.0961	15.7049	15.7049	25.8719
R^2 ajustado	0.0809	0.0975	0.1433	0.2786	0.6417
F test	2.37	2.68	3.59	6.67	25.51
Número de observaciones	387	389	389	387	387
* p ≤ 0.10; ** p ≤ 0.05; *** p ≤ 0.01					

En relación con las variables de control que forman parte del modelo, podemos afirmar que en términos generales los resultados coinciden con lo esperado. Las variables tamaño, riesgo y grado de apalancamiento se relacionan negativa y significativamente tanto con ROA como con ROE. El efecto país es bastante discreto, destacando tan solo un comportamiento especialmente positivo en términos de ROE de las empresas británicas en el periodo anterior a la crisis financiera. Tampoco el efecto sector tiene una influencia significativa, más allá del comportamiento negativo (según ROA) de las empresas del sector de la construcción durante los primeros años de la crisis. Esto era previsible, ya que la crisis comenzó afectando con gran virulencia tanto a este sector como al financiero (recordamos que no forma parte de la muestra), muy vinculado al de la construcción mediante las hipotecas comercializadas y los derivados financieros asociados a ellas.

5. DISCUSIÓN Y CONCLUSIONES

En nuestro estudio hemos comprobado la existencia de un creciente interés tanto en el mundo académico como en el empresarial por la RSE, que se ha visto impulsado por el empuje que los gobiernos y la sociedad en general (en especial tras del auge de las redes sociales) dan a las empresas para que lleven a cabo su actividad de manera responsable. Entendemos que esa responsabilidad se hace aún más necesaria en el momento actual por la crisis de confianza que afecta a la práctica totalidad del sistema empresarial europeo, donde la adopción de buenas prácticas puede contribuir a una recuperación de la confianza que nos devuelva a la senda del crecimien-

to económico. Sin embargo, aunque la vertiente social es muy relevante, resulta imprescindible demostrar que la parte económica no se ve penalizada por la adopción de buenas prácticas. Por todo ello, en este trabajo pretendemos demostrar que la práctica socialmente responsable no solo no penaliza económicamente a las empresas que la incorporan adecuadamente en su estrategia, sino que se constituye como una ventaja competitiva que les reporta rentabilidad adicional y estabilidad a largo plazo.

A pesar de que la mayor parte de los estudios realizados sobre la relación entre desempeño social y financiero sugieren una relación positiva, la existencia un elevado número de estudios no concluyentes ha llevado a que muchos autores subrayen la necesidad de clarificar la forma concreta en que estas medidas de desempeño empresarial se relacionan. En este estudio hemos investigado la relación en el contexto de la Unión Europea, analizando la influencia mediadora de variables propias de cada compañía, como intangibles y comunicación sobre RSE, y de la coyuntura económica, como variable del entorno.

Pensamos que la principal aportación del trabajo, más allá de proporcionar evidencia adicional sobre la influencia positiva de la RSE en el comportamiento financiero de las compañías, reside en nuestra respuesta al debate acerca de si la relación es directa o, por el contrario, precisa de la mediación de otras variables. Con base en los resultados obtenidos, concluimos que ambas opciones son factibles dependiendo de la coyuntura económica. Así, en entornos de fuerte crecimiento la relación entre RSE y DF será directamente observable, mientras que se manifestará por medio de otras variables (en nuestro caso, intangibles y comunicación sobre desempeño social) en etapas adversas del ciclo económico. Esta conclusión, extraída a partir de los datos de nuestro modelo, es consistente cuando nos fijamos en el contexto en que fueron realizados algunos trabajos previos. Sirva como ejemplo el caso de la autora Sandra Waddock, que ha publicado trabajos que refuerzan la hipótesis de la relación directa (Waddock y Graves, 1997) y participado en otros que descartan esa hipótesis en favor de la relación indirecta a través de otras variables (Surroca et ál., 2010). Pues bien, para el primero de ellos se utilizaron datos de los años 1989 y 1990, momento álgido del ciclo económico previo a la crisis de principios de los 90, mientras que en el segundo la muestra abarca el periodo de 2002 a 2004, unos años en que la economía mundial se recuperaba de la crisis de las «puntocom» y hacía frente a tasas de crecimiento muy discretas.

Esta idea puede entenderse como una prolongación de otra fuertemente arraigada en la literatura que sostiene que el crecimiento de la industria modera la relación entre desempeño social y financiero (e.g., Russo y Fouts, 1997; Surroca et ál., 2010). Comprobamos que el efecto moderador del crecimiento no se da solo cuando comparamos sectores diferentes sino también cuando estudiamos el conjunto de la economía. Sin embargo, no existe el mismo consenso en lo relativo al mecanismo del efecto. Mientras algunos autores apuntan que la relación directa entre RSE y comportamiento financiero tiene lugar en entornos de crecimiento moderado o bajo (Surroca et ál., 2010), otros, en cambio, sostienen que el vínculo directo es más fuerte en un contexto de alto crecimiento (Russo y Fouts, 1997). Los resultados de nuestro trabajo refuerzan esta segunda hipótesis.

Aunque pensamos que se precisa de una investigación más exhaustiva sobre el origen del efecto moderador del crecimiento, nos atrevemos a plantear una hipótesis de partida para un futuro desarrollo. Un entorno empresarial de fuerte crecimiento se caracteriza por una mayor disponibilidad de recursos y la adopción de estrategias ofensivas en la gestión. En este contexto, la RSE, un elemento muy vinculado a la excelencia empresarial, se configura como una posible fuente de ventaja competitiva a largo plazo en la que invertir los excedentes de la actividad, de esta manera la relación entre desempeño social y financiero se estrecha y el efecto sinérgico es directamente observable sin la mediación de otras variables. Por el contrario, en un entorno de crisis las empresas suelen optar por estrategias defensivas, pasando así de objetivos de expansión a otros de supervivencia y concentrando sus inversiones en los aspectos más básicos de la actividad. Esta nueva circunstancia hace más difuso el efecto de la rentabilidad financiera sobre la actividad social, ya que se destinan menos recursos a esta área. Pero esto no debería suponer alteraciones dramáticas de la política de RSE, puesto que ha de considerarse como un elemento más de la estrategia de la compañía. En efecto, los departamentos de RSE creados no deberían verse debilitados, dado que su presencia en las páginas web corporativas es cada vez más evidente y los retrocesos se interpretarían como debilidad y falta de consistencia en las políticas de gestión. De esta manera, la actividad de RSE se mantiene, bien es cierto que más por la inercia de los momentos de bonanza que por nuevas inversiones, y la relación se manifiesta de forma más sutil, por lo que se hacen necesarias variables instrumentales para observarla. La empresa ha de gestionar su reputación con menos medios y esto puede hacer, por ejemplo, que se apoye más en la comunicación que en la acción directa. No obstante, esas variables, alimentadas por la inversión previa en RSE, se consolidan como herramientas potentes que favorecen el desempeño financiero en momentos de crisis.

LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

Respecto a los resultados obtenidos en nuestro estudio, que confirman el cumplimiento de las hipótesis propuestas, reconocemos diversas limitaciones o puntos débiles, que al mismo tiempo representan oportunidades para continuar investigando sobre esta materia. La primera de ellas, que ya fue subrayada en la explicación metodológica, reside en haber trabajado con un índice de RSE de construcción propia. Se trata de la variable fundamental del modelo y todas las conclusiones giran en torno a ella, por tanto, hemos tratado de elaborar un índice lo más sencillo posible, recurriendo a las fuentes más comunes que proporcionan información de libre acceso sobre desempeño social de empresas europeas. De esta manera, creemos haber minimizado el impacto de la subjetividad en la construcción de la variable de aproximación.

La segunda limitación de alcance también está relacionada con la variable de desempeño social, y hace referencia al índice FTSE4Good, que hemos utilizado como base. El hecho de que no se trate de una medida muy utilizada en la literatura para determinar el grado de compromiso social de una empresa nos lleva a dudar de si realmente identifica a las empresas más responsables o podría estar contaminado por otros intereses, ya que la aparición en un índice

de este tipo (con una aceptación creciente en el mercado, como hemos visto) incrementa notablemente la liquidez de los títulos emitidos por una compañía. En consecuencia, no se trata de una medida completamente aséptica que afecte solo a la vertiente social. Creemos que el estudio de si los índices de sostenibilidad representan adecuadamente el desempeño social de las empresas o, por el contrario, incorporan otro tipo de información, puede ser una interesante línea de investigación.

Otra debilidad hace referencia a la variable con la que estimamos los intangibles, en una doble vertiente. Por un lado, la «q de Tobin» incorpora información del mercado que nada tiene que ver con los intangibles (Sotomayor, 2005) y, por otro lado, estamos suponiendo que todos los intangibles recogidos en esta variable están ligados a la RSE, lo cual es sin duda excesivamente aventurado. Un posible desarrollo de este trabajo consistiría en identificar y aislar el efecto de la información no vinculada con RSE, o emplear una medida alternativa que incorpore menos ruido. Asimismo, hemos de señalar que, al igual que ocurre con los modelos desarrollados por otros autores (e.g., Waddock y Graves, 1997), el nuestro presenta un comportamiento inestable desde el punto de vista de la significatividad de las variables cuando utilizamos otro tipo de medidas para aproximar el constructo «tamaño» (por ejemplo, número de empleados o cifra de negocio). Finalizamos el repaso de las principales limitaciones con una que atañe a las variables del entorno, ya que hemos supuesto que tan solo la coyuntura económica modera el efecto de los intangibles y la comunicación sobre RSE. La inclusión de variables adicionales con efecto moderador supone otra posible extensión de nuestra investigación (Surroca et ál., 2010).

Pensamos que la RSE representa una magnífica oportunidad para investigar por el amplísimo margen de desarrollo que aún tiene y por las enormes implicaciones que conlleva en la práctica empresarial. Se trata pues de una cuestión que, a nuestro juicio, se irá consolidando a medida que el modelo económico actual continúe mostrando síntomas de agotamiento. Cada vez resulta más evidente que el comportamiento empresarial tiene efectos mucho más allá de los estados financieros, ya que como estamos viendo actualmente, puede condicionar la realidad política y social. También existen indicios de que los ciudadanos, conscientes de este futuro imparable, utilizan las nuevas tecnologías para controlar y, llegado el caso, censurar el comportamiento de las empresas de su entorno. El poder creciente de las grandes corporaciones y de la «Sociedad 2.0» requiere de unas nuevas reglas de juego que, ante unos poderes públicos cada vez más dependientes del sector financiero privado, han de pasar necesariamente por la autorregulación, el cumplimiento voluntario de las demandas de la sociedad y la preocupación por el entorno en el más amplio sentido de la palabra, en definitiva, por la Responsabilidad Social Empresarial.

Bibliografía

Aguilera, R. V. y Jackson, G. [2003]: «The cross-national diversity of corporate governance: dimensions and determinants», *Academy of Management Review*, 28 (3), págs. 447-465.

Amit, R. y Schoemaker, P. J. H. [1993]: «Strategic Assets and Organizational Rent», *Strategic Management Journal*, 14, págs. 33-46.

Archel, P.; Husillos, J. y Spence, C. [2011]: «The institutionalization of unaccountability: Loading the dice of Corporate Social Responsibility discourse», *Accounting, Organizations and Society*, 36, págs. 327-343.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA [2004]: *Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa*, pfo. 17.

Barnett, M. L. y Salomon, R. M. [2006]: «Beyond Dichotomy: The Curvilinear Relationship between Social Responsibility and Financial Performance», *Strategic Management Journal*, 27 (11), págs. 1.101-1.122.

Baron, R. y Kenny, D. [1986]: «The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: conceptual, strategic and statistical considerations», *Journal of Personality and Social Psychology*, 51, págs. 1.173-1.182.

Blattberg, C. [2004]: «Welfare: Towards the Patriotic Corporation. From Pluralist to Patriotic Politics: Putting Practice First», *Oxford University Press*, págs. 172-184.

Cornell, B. y Shapiro, A. C. [1987]: «Corporate Stakeholders and Corporate Finance», *Financial Management*, 16, págs. 5-14.

Dhaliwal, D. S.; Li, O. Z.; Tsang, A. y Yang, Y. G. [2011]: «Voluntary Nonfinancial Disclosure and the Cost of Equity Capital: The Initiation of Corporate Social Responsibility Reporting», *Accounting Review* 86 (1), págs. 59-100.

Diebold, F. X. y Mariano, R. S. [1995]: «Comparing Predictive Accuracy», *Journal of Business and Economic Statistics*, 13, págs. 253-263.

Donaldson T. L. y Preston, L. E. [1995]: «The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications», *Academy of Management Review*, 20 (1), págs. 65-91.

Fernández-Izquierdo, M. A.; Arago-Manzana, V. A.; Matallín-Sáez, J. C. y Nieto-Soria, L. [2009]: «Do investors in Spain react to news on sustainability and corporate social responsibility?», *Int. J. Sustainable Economy*, 1 (3), págs. 227-244.

Ferruz, L. y Marco, I. [2006]: «Algunas reflexiones sobre la inversión socialmente responsable», *Boletín económico del ICE*, 2901, págs. 35-44.

Freeman, R. E. [1984]: *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Cambridge University Press.

Friedman, M. [1970]: «The social responsibility of business is to increase its profits», *New York Time Magazine*, 13 September, págs. 122-126.

Garriga, E. y Melé, D. [2004]: «Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory», *Journal of Business Ethics*, 53, págs. 51-71.

Gómez, F. [2008]: «RSC y performance financiero. Treinta y cinco años de investigación empírica en busca de un consenso», *Principios: estudios de economía política*, 11, págs. 5-24.

Grant, R. M. [1991]: «The Resource Based Theory of Competitive Advantage: Implications for Strategy formulation», *California Management Review*, 33 (3), págs. 114-135.

Griffin, J. J. y Mahon, J. F. [1997]: «The corporate social performance and corporate financial performance debate. Twenty-five years of incomparable research», *Business and Society*, 36 (1), págs. 5-31.

Ioannou, I. y Serafeim, G. [2010]: «The Impact of Corporate Social Responsibility on Investment Recommendations», *Working Paper*, 11-017. Harvard Business School. *Best Paper Proceedings Academy of Management 2010*.

Jensen, M. E. y Meckling, W. H. [1976]: «Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure», *Journal of Financial Economics*; 3, págs. 305-360.

Margolis, J. D. y Walsh, J. P. [2003]: «Misery Loves Companies: Rethinking Social Initiatives by Business», *Administrative Science Quarterly*, 48, págs. 268-305.

McGuire, J. B.; Sundgren, A. y Schneeweis, T. [1988]: «Corporate social responsibility and firm financial performance», *Academy of Management Journal*, 31 (4), págs. 854-872.

Orlitzky, M.; Schmidt, F. L. y Rynes, S. L. [2003]: «Corporate Social and Financial Performance: A Meta-Analysis», *Organization Studies*, 24 (3), págs. 403-441.

Preston, L. E. y O'Bannon, D. P. [1997]: «The Corporate Social-Financial Performance Relationship. A Typology and Analysis», *Business and Society*, 36 (4), págs. 419-429.

Rajan, R. G. y Zingales, L. [1995]: «What do we know about capital structure? Some evidence from international data», *Journal of Finance*, 50 (5), págs. 1.421-1.460.

Ramanathan, K. [1976]: «Toward a Theory of Corporate Social Accounting», *Accounting Review*, 51 (3), págs. 516-528.

Ross, S. A. [1973]: «The Economic Theory of the Agency: the Principal Problems», *American Economic Review*, Papers and Proceedings, 63, págs. 134-139.

Russo, M. V. y Fouts, P. A. [1997]: «A resource-based perspective on corporate environmental performance and profitability», *Academy of Management Journal*, 40 (3), págs. 534-559.

Sánchez Ballesta, J. P. [2002]: «Análisis de Rentabilidad de la empresa», Análisis contable, *http://www.5campus.com/leccion/anarenta*. Consultado el 21 de noviembre de 2011.

Schmidt, J. A. [1989]: «Corporate Excellence in the new millennium», *Journal of Business Strategy*, 20 (6), págs. 39-43.

Sotomayor, S. [2005]: «La relevancia valorativa de los intangibles y los valores tecnológicos europeos», *Universidad de Cádiz, Servicio de Publicaciones*.

Stanley, T. D. [2001]: «Wheat from Chaff: Meta-analysis as Quantitative Literature Review», *Journal of Economic Perspectives*, 15, págs. 131-150.

Surroca, J.; Tribó, J. A. y Waddock, S. [2010]: «Corporate Responsibility and Financial Performance: The Role of Intangible Resources», *Strategic Management Journal*, 31, págs. 463-490.

Ullman, A. [1985]: «Data in search of a theory: a critical examination of the relationship among social performance, social disclosure and economic performance of US firms», *Academy of Management Review*, 10 (1/2), págs. 540-557.

Vilanova, M. [2006]: *Accountability. Comunicación y reporting en el ámbito de la RSE*. Cuadernos Forética.

Waddock, S. A. y Graves, S. B. [1997]: «Corporate Social Performance-Financial Performance Link», *Strategic Management Journal*, 18 (4), págs. 303-319.

Wernerfelt, B. [1984]: «A resource-based view of the firm», *Strategic Management Journal*, 5 (2), págs. 171-180.

Weiser, J. y Zadek, S. [2000]: *Conversations with Disbelievers*, The Ford Foundation.

Williamson, O. E. [1967]: *The Economics of Discretionary Behavior: Managerial Objectives in a Theory of the Firm*, Markham.

Zimmerman, J. [1989]: «Improving a manuscript's readability and likelihood of publication», *Issues in Accounting Education*, 4 (2), págs. 458-467.

CONTABILIDAD

ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE LA CRISIS ECONÓMICA EN EL SISTEMA FINANCIERO ESPAÑOL

Alejandro Ojeda Jiménez

Francisco Jareño Cebrián

Departamento de Análisis Económico y Finanzas.
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad de Castilla-La Mancha

Extracto

Este artículo analiza los efectos de la crisis económica en el sistema financiero español valorando la repercusión de dichos cambios en la población y economía española. Se estudian las medidas que se han llevado a cabo en el sistema financiero español, la inclusión de exigencias de capital a las entidades financieras, el cambio en el análisis realizado a los clientes de dichas entidades y el cambio producido en la gestión de impagados. La principal contribución de este trabajo es una propuesta de clasificación de las medidas que han transformado el sistema financiero español. Para finalizar se incluyen unas conclusiones personales sobre los temas abordados y un análisis sobre las decisiones a tomar en el futuro para mejorar la eficiencia y efectividad del sistema financiero español.

Palabras claves: crisis económica, sistema financiero, España, reformas financieras y exigencias de capital.

Fecha de entrada: 22-10-2012 / Fecha de aceptación: 23-11-2012

ANALYSIS OF THE EFFECTS OF THE ECONOMIC CRISIS IN SPANISH FINANCIAL SYSTEM

Alejandro Ojeda Jiménez

Francisco Jareño Cebrián

Abstract

This research studies the most important effects of the financial crisis analyzing the most important changes that affect Spanish Economy. This paper also studies the measurements that have an influence on Spanish financial system, that is, the capital demands, the most important changes of the customers' analysis and unpaid customers' treatment variation. The main contribution of this research is a proposal of classification about the measures that have changed the Spanish financial system. Finally this research shows the main conclusions of the analysis and some comments of the Spanish financial system's future.

Keywords: economic crisis, financial system, Spain, financial reforms and capital requirements.

Sumario

1. Introducción
2. Crisis económica y reformas del sistema financiero español
3. Clasificación de las medidas adoptadas
4. Consecuencias de las reformas en el sistema financiero español
5. Conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo principal del artículo es analizar los efectos de la crisis en el Sistema Financiero Español y la repercusión de dichos cambios en la población y economía española. En él se analizan las consecuencias de la recesión en nuestro sistema financiero y en nuestra economía. Además, se presenta una propuesta de clasificación de las principales medidas que han transformado el Sistema Financiero Español.

El sistema financiero y su reestructuración es un tema de actualidad desde el inicio de la crisis. Para poder entender todas las reformas realizadas en él es vital realizar un análisis y un estudio posterior de todas las medidas.

Uno de los aspectos clave de las reformas del sector financiero español es el incremento de las exigencias de capital a las entidades por lo que es necesario un estudio detallado de dichas exigencias y qué objetivo persiguen.

La crisis y sus repercusiones en el sistema financiero español han provocado un cambio en el negocio y estudio de los clientes por parte de las entidades financieras. Se han modificado los estudios que anteriormente se realizaban con el fin de disminuir riesgos y seleccionar los mejores clientes para la entidad.

Así mismo, es necesario abordar el cambio que se ha producido en la gestión de impagados por parte de las entidades financieras. La banca debe ser consciente de la labor social que debe desempeñar y del impacto de sus actuaciones en la sociedad y por ello dichas entidades parecen haber variado la gestión ante el impago de sus clientes.

A lo largo de la literatura financiera, han sido muchos los trabajos que se han detenido en analizar las diferentes crisis financieras, su impacto sobre el sistema financiero, así como los cambios que han producido.

Algunos estudios relevantes son el de Fuentes Quintana (1983), que ya en el año 1983 estudia la crisis económica y el efecto que esta ha tenido sobre el sistema financiero español, así como el de De Guindos et ál. (2009), que analiza la evolución que han experimentado las cajas de ahorros a lo largo de los años, estudiando, además, las perspectivas futuras del sector.

Considerando esta evidencia empírica, que justifica el hecho de que en todas las crisis económicas se han producido efectos importantes sobre el sistema financiero español, este trabajo

trata de analizar esos mismos cambios para esta última crisis que estamos viviendo, lo que justifica plenamente este análisis.

Algunos trabajos más recientes como el de Carbó (2010) y Corral et ál. (2011) se han centrado más en el proceso de reestructuración bancaria sufrido por las entidades financieras en nuestro país. Sin embargo, el estudio que se presenta en este artículo intenta ser más descriptivo y aportar valor en la línea de Menéndez (2010), en el que se pone de relieve el impacto de las últimas reformas sobre el sistema financiero español.

Este trabajo se hace necesario, por lo tanto, para poder estudiar y analizar las reformas que han surgido en el sistema financiero español desde el inicio de la última crisis económica hasta nuestros días.

El estudio realizado tiene, por tanto, dos objetivos fundamentales: analizar los cambios y resultados de las reformas en el sistema financiero español y analizar los efectos de dichos cambios en la economía española y en la población, tanto desde el punto de vista de particulares como de empresas.

Para desarrollar estos objetivos, el trabajo se estructura de la siguiente forma: en la segunda sección del trabajo se analiza la crisis económica, así como las reformas del sistema financiero español llevadas a cabo por el gobierno español. Posteriormente, en la tercera sección se presenta una propuesta de clasificación de las medidas adoptadas, para, finalmente, analizar las consecuencias de las reformas en el sistema financiero español y destacar las principales conclusiones del trabajo.

2. CRISIS ECONÓMICA Y REFORMAS DEL SISTEMA FINANCIERO ESPAÑOL

En primer lugar, hemos analizado las ayudas y reformas realizadas en el sistema financiero desde el inicio de la crisis, que surgió el 15 de septiembre de 2008 con la quiebra de *Lehman Brothers*. Desde ese momento se han llevado a cabo medidas para intentar paliar dicha crisis, fortalecer el sistema financiero y aumentar la solvencia de las entidades que lo componen.

Una de las medidas más importantes que se debe destacar en este periodo es la creación del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB)[1].

El FROB persigue un nuevo modelo bancario a lograr mediante procesos de integración de entidades. Con este modelo bancario se eliminan las cajas de ahorros, que pasarán a formar bancos con un mayor tamaño mediante fusiones e integraciones.

[1] Banco de España. *Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria*, 2012.

Su objetivo es fomentar la reestructuración del sistema bancario entendiendo que el proceso deben iniciarlo las propias entidades, actuando el FROB durante su desarrollo si fuese preciso.

Esta es una de las medidas clave, ya que sin ella no se puede entender el resto de medidas realizadas. Estas generalmente se destinan a suministrar apoyo financiero para la integración de entidades, como la ayuda a las entidades con mayores problemas. Las medidas no han sido suficientes para sanear y fortalecer el sistema financiero español y han debido ser potenciadas con un conjunto de ayudas a la banca destinadas a completar las reformas necesarias en el sistema financiero español.

Uno de los efectos de la crisis económica es la creación de exigencias de capital a las entidades financieras. Las exigencias de capital a las entidades financieras se dirigen desde la política financiera europea que busca armonizar criterios para conseguir homogeneidad en la solvencia e imagen de las entidades financieras españolas. Dichas exigencias se enmarcan en el acuerdo de Basilea III, que tiene un objetivo claro: exigir más capital a aquellas actividades bancarias que realizan operaciones de mayor riesgo.

Para ello desde el Banco de España se han llevado a cabo diversos estudios periódicos con el fin de comprobar si las entidades que conforman el sistema financiero español cumplen con las exigencias de capital establecidas o no[2].

Esta es la información de la situación en cuanto a las exigencias de capital que necesitan cumplir las entidades financieras. Dicha información es de diciembre de 2011 y es la última publicación en cuanto a necesidades de capital de las entidades financieras que conforman el sistema financiero español disponible en la página web del Banco de España[3] y que recogemos en la **tabla 1**.

Tabla 1. **Cumplimiento de las exigencias de capital de las entidades financieras a diciembre de 2011**

Entidad	Importe en millones de euros	% a cumplir por la entidad	Cumple/No cumple
Banco Santander	49.051	8	Cumple
BBVA	29.844	8	Cumple
Banco Popular	8.012	8	Cumple

.../...

[2] Banco de España. *Proceso de reestructuración y saneamiento de las cajas de ahorros*, 2012 y Banco de España. *Medidas legales de carácter económico y financiero-Entidades de crédito*, 2012.

[3] Banco de España. *Necesidades de capital de las entidades de crédito en cumplimiento del Real Decreto-Ley 2/2011.*

Entidad	Importe en millones de euros	% a cumplir por la entidad	Cumple/No cumple
.../...			
Banco Sabadell	4.972	8	Cumple
Banca March	3.469	8	Cumple
Bankinter	2.144	8	No cumple
Banco Pastor	1.518	8	Cumple
Barclays Bank, SA	1.005	8	No cumple
Deutsche Bank, SAE	729	8	No cumple
Citibank España, SA	439	8	Cumple
General Electric Capital Bank, SA	422	8	Cumple
Banco Caixa Geral, SA	419	8	Cumple
Banco Servicios Financieros	350	8	Cumple
Dexia Sabadell	344	8	Cumple
Banco Cooperativo Español	256	8	Cumple
Banco Cetelem, SA	212	8	Cumple
Aresbank, SA	193	8	Cumple
Banco de Finanzas e Inversiones	137	8	Cumple
BEF	121	8	Cumple
Bankoa, SA	118	8	Cumple
Lloyds Bank International, SA	107	8	Cumple
RBC Dexia España, SA	101	8	Cumple
EBN	89	8	Cumple
Banco Caminos	88	8	Cumple
Banca Pueyo	79	8	Cumple
UBS Bank, SA	67	8	Cumple
			.../...

Entidad	Importe en millones de euros	% a cumplir por la entidad	Cumple/No cumple
.../...			
Inversis	66	8	Cumple
BNP Paribas España, SA	64	8	Cumple
Banco de Depósitos	62	8	Cumple
Self Trade Bank, SA	39	8	Cumple
Banco Etcheverría	37	8	Cumple
Banque Marocaine Commerce, SA	34	8	Cumple
Banco Finantia Sofinloc, SA	31	8	Cumple
Banco Alcalá, SA	28	8	Cumple
Bankpyme	24	8	No cumple
Privat Bank Degroof, SA	22	8	Cumple
Banco Pichincha España, SA	17	8	Cumple
Caixabank	16.083	8	Cumple
Bankia	14.125	10	No cumple
Base	6.582	10	Cumple
Banca Cívica	3.687	10	No cumple
BBK (incluye Caja Sur)	3.604	10	Cumple
Mare Nostrum	3.343	10	No cumple
Catalunyacaixa	3.148	10	No cumple
Novacaixagalicia	2.851	10	No cumple
Unicaja	2.450	10	Cumple
Ibercaja	2.425	8	Cumple
Caja España de Inversiones	2.062	10	No cumple
Kutxa	1.976	10	Cumple
			.../...

Entidad	Importe en millones de euros	% a cumplir por la entidad	Cumple/No cumple
.../...			
Caja 3	1.191	8	Cumple
Unnim	1.150	10	No cumple
Vital 8	810	8	Cumple
Ontinyent	57	8	Cumple
Pollensa	20	8	Cumple
Cajamar	2.402	8	Cumple
Caja Laboral Popular	1.408	8	Cumple
Caja Rural de Navarra	694	8	Cumple
Caja Rural del Mediterráneo	582	8	Cumple
Caja Rural del Sur	452	8	Cumple
Caja Rural de Granada	380	8	Cumple
Caja Rural de Asturias	276	8	Cumple
Resto – Cajas rurales españolas	Cumplen		
			Fuente: Banco de España.

Además, se busca que las entidades financieras cuenten con un porcentaje mayor de fondos propios con el fin de hacer frente a pérdidas potenciales y que estas disminuyan el riesgo de las operaciones que realizan. Si se analizan los requerimientos de capital a las entidades financieras españolas, las entidades financieras creadas que provienen de fusiones de cajas de ahorros que han tenido una mayor exposición o inversión en el sector inmobiliario, son las que han tenido problemas para poder cumplir con las exigencias de capital pactadas[4].

Otro de los efectos más importantes de la crisis en el sistema financiero español se refiere a los cambios que las entidades financieras han realizado en el análisis de clientes y empresas. Se debe tener en cuenta que las entidades financieras deben realizar análisis de riesgos sobre las

[4] Banco de España. *Las entidades remiten sus planes de recapitalización al Banco de España*, 2012 y Banco de España. *Resultados de la evaluación sobre las necesidades de capital del sistema financiero*, 2012.

empresas y los particulares, estudiando variables clave para decidir si se conceden o no productos o financiación[5].

Se ha producido un incremento del análisis y de las variables a examinar para tomar la decisión por parte de las entidades financieras que está relacionado con la crisis y la reforma del sistema financiero. Uno de los desencadenantes de la crisis en nuestro país fue una ineficaz gestión de riesgos en la concesión de créditos a particulares y empresas. Por ello, las entidades financieras han aumentado los requisitos para acceder a la financiación, aumentando sus estudios de riesgos con el fin de no obtener fallidos, o tener clientes con mucho riesgo que pongan en peligro la solvencia de la entidad.

Por último, también se han analizado cambios realizados por las entidades financieras en la gestión de impagados. Estas han llevado a cabo medidas destinadas a facilitar el pago de la deuda a aquellos clientes que coyunturalmente no puedan hacer frente al mismo[6].

Las entidades financieras deben ser conscientes de su labor social y tener conciencia de la responsabilidad social de sus actos, ya que ello beneficia a la sociedad y además mejora su imagen y percepción de marca. La actual metodología aplicada por las entidades financieras en la gestión de impagados da más flexibilidad y margen de maniobra a personas físicas y empresas, ofreciendo alternativas a los clientes de las entidades para que puedan solventar su difícil situación.

Hay que tener en cuenta que, si la negociación constante con los clientes es necesaria en la captación de negocio, en la recuperación de impagados es totalmente imprescindible para lograr los objetivos buscados por las entidades financieras. Además hay que contar con que la imagen de las entidades financieras está en uno de sus peores momentos puesto que la población atribuye a dichas entidades una gestión inadecuada de riesgos en la concesión de productos financieros.

3. CLASIFICACIÓN DE LAS MEDIDAS ADOPTADAS

A lo largo de estos años se han tomado diversas medidas que suponen reformas y ayudas a las entidades financieras que componen el sistema financiero español[7]. Estas han tenido como objetivo mejorar la eficiencia y eficacia de dicho sistema, así como aumentar la imagen y fortaleza de las entidades financieras españolas, con una serie de medidas que podemos diferenciar en

---

[5] Confederación Española de Cajas de Ahorros (CECA): *Manual Curso Análisis de Riesgos en particulares*, 2012) y Confederación Española de Cajas de Ahorros (CECA): *Manual Curso Análisis de Riesgos en empresas*, 2012.

[6] Confederación Española de Cajas de Ahorros (CECA): *Manual Curso Gestión de Impagados*, 2012.

[7] Banco de España. *La reestructuración del sistema financiero en España*, 2012; Real Decreto-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero, y Real Decreto-Ley 2/2012, de 3 de febrero, de saneamiento del sector financiero.

tres grupos: (1) apoyo a las fusiones por el método SIP, (2) exigencias de capital y (3) subasta e intervención de entidades con problemas.

1. Apoyo a las fusiones por el método SIP: el Sistema Institucional de Protección (SIP) es una forma de fusión entre las entidades financieras que permite compartir la liquidez y el riesgo de crédito entre estas entidades. Para ello, unifican el sistema de información, contabilidad y auditoría, para analizar el riesgo que asume cada entidad y que, compartido, reduce los costes de cada una. Es importante aclarar que en un SIP, se obliga a las cajas que participan a la aportación de fondos de un importe igual o superior al 40 % de los recursos propios de cada entidad. Por ello, se requiere la ayuda en forma de financiación pública para favorecer las fusiones según este método. Un ejemplo de estas medidas es la inclusión de la nueva regulación de las cajas de ahorros, que se establece en el Real Decreto-Ley 11/2010, de 9 de julio.

2 Exigencias de capital básico: establecimiento de exigencias mínimas a las entidades financieras, con el fin de que se pueda hacer frente a los fallidos de las entidades financieras con el montante destinado a fondos propios. Estas medidas están reservadas a aumentar el *Core Capital*, recursos propios en forma de reservas y capital social, de las entidades financieras. Un ejemplo de estas medidas es la inclusión de la nueva regulación de las cajas de ahorros, que se establece en el Real Decreto-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero. Boletín Oficial del Estado, 19 de febrero de 2011, núm. 43, pág. 19.213

Tabla 2. **Propuesta de clasificación de las principales medidas y reformas impulsadas en el sistema financiero español**

1) Apoyo a las fusiones por el método SIP	2) Exigencias de capital	3) Subasta e intervención de entidades con problemas
Creación del FROB (2009)	Resultados test de solvencia de UE (2010)	Cambio de cajas de ahorros a bancos (2011)
Comienzan las fusiones de entidades financieras (2009)	BE realiza estudio sobre necesidades de capital (2011)	Creación de un nuevo Fondo de Garantía (2011)
Apoyos para SIP e integración por parte del FROB (2010)	Subida de exigencias de capital básico (EBA) (2011)	Ayudas de España a la banca (2011)
Real Decreto-Ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos jurídicos de las cajas de ahorros (2010)	Real Decreto-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero (2011)	Prórroga de avales a entidades financieras (2011)

.../...

1) Apoyo a las fusiones por el método SIP	2) Exigencias de capital	3) Subasta e intervención de entidades con problemas
.../...		
Anuncio de ayudas a España con el fin de fomentar las reformas y solvencia de su sistema financiero (2012)	BE aprueba los planes de las entidades de crédito para cumplir con el Real Decreto-Ley 2/2012 (2012)	Real Decreto-Ley 2/2012, de 3 de febrero, de saneamiento del sector financiero (2012)
Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector (2012)	Anuncio de resultados de auditorías de Roland Berger y Oliver Wyman (2012)	Intervención de Bankia (2012)
		Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Banco de España.

3. Intervención y subasta de entidades con problemas: las autoridades públicas han llevado a cabo reformas por las que se permite la intervención, por parte del Banco de España, de entidades financieras con problemas. Se produce la intervención directa del FROB, el Banco de España sustituye a los administradores de la entidad y se nombra administrador al FROB que debe elaborar un informe de situación y someter a la aprobación del Banco de España un plan de reestructuración de la entidad intervenida. Posteriormente, se busca que la entidad intervenida, tras ser saneada, sea comprada por otra entidad financiera del sistema. Como ejemplo de estas medidas podemos citar la intervención a la Caja Castilla-La Mancha (CCM) o la realizada al Banco de Valencia.

Teniendo en cuenta este criterio de clasificación se ordenan las medidas y reformas más importantes realizadas desde el inicio de la crisis en las tres divisiones anteriormente comentadas, que recogemos en la **tabla 2**.

4. CONSECUENCIAS DE LAS REFORMAS EN EL SISTEMA FINANCIERO ESPAÑOL

En lo que se refiere a las consecuencias que han tenido las reformas aplicadas, hay que destacar distintas perspectivas respecto al análisis de las exigencias de capital, el análisis de clientes y particulares y la gestión de impagados.

En cuanto a las provisiones y exigencias de capital, estas son necesarias para que las entidades financieras aumenten su solvencia a largo plazo. Las medidas son muy ventajosas en este plazo de tiempo, ya que crean un sistema financiero más fuerte con unas exigencias con las que, a priori, las entidades financieras no asumirían tantos riesgos.

En cambio, el efecto en el corto plazo no es tan beneficioso. Los inversores pueden perder el dividendo prometido por los bancos, se aumenta la restricción al crédito y se frenan las fusiones entre entidades financieras.

Por ello, aunque las exigencias de capital mínimas que garantizan la solvencia y el futuro de las entidades financieras son necesarias, debemos tener en cuenta que el impacto en el corto plazo sobre la economía española puede ser muy negativo. Por ello, es vital garantizar la solvencia de las entidades financieras y que las entidades públicas asuman a su vez la fluidez del crédito con el fin de llevar a cabo proyectos que favorezcan el crecimiento económico del país y la creación de empleo.

Además, la gestión correcta del análisis de riesgos y el estudio exhaustivo de los clientes es necesaria por parte de las entidades financieras, pero, en una época de recesión como en la que nos encontramos, se deberían ofrecer vías alternativas de financiación a fin de conseguir reactivar la economía posibilitando la inversión empresarial y el consumo de los particulares.

El cambio en el análisis de riesgos supone una mayor restricción al crédito, que poco ayuda a solventar la situación de crisis actual del país. Como solución para que se fomente el crecimiento, la inversión y el consumo, y a la par las entidades financieras no vean peligrar su solvencia, se propone la intermediación del sector público. Ello podría ayudar a acceder a la financiación a determinados particulares y empresas que actualmente no tienen posibilidad de crédito por su difícil situación.

El Estado podría llevar a cabo políticas de ayuda, en forma de garantías adicionales, que ofrezcan al banco seguridad para poder realizar determinadas operaciones, de modo que fluya de nuevo el crédito y se favorezca el crecimiento, sin perjudicar ni a clientes ni a entidades financieras.

Respecto al cambio realizado por las entidades financieras en la gestión de impagados, las medidas llevadas a cabo con el fin de facilitar a los clientes impagados el pago de la deuda, son beneficiosas. Las entidades financieras deben mantener su labor social y tener conciencia de la responsabilidad social de sus actos, ya que ello beneficia a la sociedad y además mejora su imagen y percepción de marca.

Por ello, es vital que las entidades financieras se especialicen en la gestión extrajudicial de impagados con el fin de facilitar el pago a los clientes que no puedan hacer frente a las deudas que tienen con las entidades en ese momento. De este modo se da más flexibilidad y margen de maniobra a personas físicas y empresas, ofreciendo a los clientes de las entidades alternativas para que puedan solventar su difícil situación (Jareño, 2012).

Es imprescindible señalar que la gestión inadecuada por parte de las extintas cajas de ahorros respecto a la financiación de determinados proyectos y obras, se ha producido cuando los consejos de administración de dichas entidades han empleado criterios políticos para el análisis de proyectos, en vez de estudios económicos que analizaran la viabilidad y eficiencia de las actividades financiadas.

La politización de los consejos de administración de las cajas de ahorros ha supuesto que dichas entidades otorgaran financiación a proyectos determinados sin realizar los estudios económicos pertinentes.

5. CONCLUSIONES

Por último, tras el análisis de las reformas llevadas a cabo, es importante plantear decisiones que se han de tomar en el futuro para construir un sistema financiero fuerte y solvente. Las entidades financieras deben profesionalizarse, es decir, los consejos de administración de las entidades financieras deben estar compuestos por analistas financieros y económicos que realicen una correcta gestión del patrimonio de la entidad basándose en criterios de viabilidad y eficiencia de los proyectos tanto en financiación a empresas, como a particulares y sector público.

Además, es necesario que se establezcan unas exigencias mínimas de fondos propios a las entidades financieras, con el fin de que estas puedan contar con reservas suficientes a las que poder acudir en caso de pérdidas.

Para conseguir que no se produzcan esas pérdidas es necesario que las entidades financieras realicen un exhaustivo análisis de riesgos de sus clientes. Es preciso realizar una clasificación correcta y actualizada de los clientes de la entidad y seguimientos actualizados, individualizados y continuos de las operaciones.

Dicho análisis no debe tener como finalidad la restricción de financiación a empresas, particulares y clientes, ya que las entidades financieras deben ser conscientes de la labor social que desempeñan, ya que tienen un gran impacto en el futuro de la economía española y deben ser el eje básico en el que se cimiente la recuperación económica del país.

Tras el anuncio de la ayuda que se prestará desde la Unión Europea a las entidades financieras españolas, hay que destacar que dicha ayuda debe ser analizada y estudiada correctamente, ya que el rescate supone un punto de inflexión en la situación de la economía y el sistema financiero español. Se debe analizar el impacto que tendrán estas ayudas europeas en el futuro de la economía española y el coste que puede tener para el ciudadano.

En esta situación, la economía española y el sistema financiero español pasan a estar vigilados y cuasi controlados por los técnicos de la Unión Europea, que se asegurarán de que el dinero aportado está siendo empleado de forma efectiva y eficaz.

Las ayudas europeas serán inyectadas a través del FROB. No debemos olvidar que la creación del FROB es el principal eje que permite sostener las medidas realizadas por el sector público para la reforma del sistema financiero español. Dichas ayudas van destinadas a las entidades financieras que hayan tenido mayor exposición en el mercado de activos inmobiliarios. Estas entidades tienen un gran número de activos inmobiliarios sobrevalorados en sus balances.

Con las ayudas se busca que los activos sean valorados a precios de mercado y los balances de los bancos reflejen una imagen fiel del estado financiero y contable de las entidades financieras. Dichas ayudas pueden suponer la reactivación de las operaciones entre las entidades financieras españolas, así como la reactivación de los canales clásicos de financiación y el motor que impulse un nuevo crecimiento económico.

Se debe analizar si dicha ayuda efectivamente supondrá un aumento del crédito a las empresas y particulares españoles o si, en cambio, se impondrán condiciones y garantías adicionales que hagan que la economía española no se recupere ni se oriente hacia el crecimiento.

Finalmente, se debe comprobar si dicha ayuda implicará efectivamente un aumento del crédito a las empresas y particulares españoles, de modo que no suponga únicamente la imposición de condiciones y garantías adicionales que hagan que la economía española no se oriente hacia el crecimiento impidiendo su recuperación.

Bibliografía

Banco de España [2012]: *Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria* (en línea) (ref. de 25 de mayo). Disponible en internet: *http://www.bde.es/webbde/es/secciones/normativas/Medidas_extraord/Entidades_de_Cre/Fondo_de_Reestr_044724c8d50ae21.html*

– [2012]: *La reestructuración del sistema financiero en España* (en línea) (ref. de 25 de mayo). Disponible en internet: *http://www.bde.es/webbde/es/secciones/prensa/info_interes/reestructuracion.html*

– [2012]: *Las entidades remiten sus planes de recapitalización al Banco de España* (en línea) (ref. de 13 de junio). Disponible en internet: *http://www.bde.es/webbde/es/secciones/prensa/Notas_Informativ/anoactual/presbe2011_14.pdf*

– [2012]: *Medidas legales de carácter económico y financiero-Entidades de crédito* (en línea) (ref. de 25 de mayo). Disponible en internet: *http://www.bde.es/webbde/es/secciones/normativas/Medidas_extraord/Entidades_de_Cre/Entidades_de_credito.html*

– [2012]: *Proceso de reestructuración y saneamiento de las cajas de ahorros* (en línea) (ref. de 12 de junio). Disponible en internet: *http://www.bde.es/webbde/es/secciones/prensa/reestructura_sane/ficheros/notareformacajas230311.pdf*

– [2012]: *Resultados de la evaluación sobre las necesidades de capital del sistema financiero* (en línea) (ref. de 12 de junio). Disponible en internet: *http://www.bde.es/webbde/es/secciones/prensa/info_interes/presentacion210612.pdf*

– [2012]: *Necesidades de capital de las entidades de crédito en cumplimiento del Real Decreto-ley 2/2011* (en línea) (ref. de 13 de junio). Disponible en internet: *http://www.bde.es/webbde/es/secciones/prensa/Notas_Informativ/anoactual/presbe2011_9.pdf*

Carbó, S. [2010]: «Presente y futuro del modelo de cajas de ahorros en España», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 68, agosto, págs. 167-182.

Corral, L.S.; Domínguez, J.M. y López, R. [2011]: «El nuevo mapa del sistema financiero español», *Extoikos*, n.º 3, págs. 65-77.

Confederación Española de Cajas de Ahorros (CECA) [2012]: *Manual Curso Análisis de Riesgos en particulares.*

– [2012]: *Manual Curso Análisis de Riesgos en empresas.*

– [2012]: *Manual Curso Gestión de Impagados.*

Fuentes Quintana, E. [1983]: *Crisis económica y sistema financiero. Balance y enseñanzas de la experiencia española; conferencia pronunciada en las Segundas Jornadas Internacionales de Cajas de Ahorros*, 17 y 18 de noviembre de 1983, edición Caja Madrid, págs. 23 y ss.

Guindos, L. De; Martínez-Pujalte, V.; Sevilla, J. y Torme, A. y otros [2009]: *Pasado, presente y futuro de las Cajas de Ahorros*, Aranzadi-Thomson Reuters, Primera Edición, Capítulos V y VI, págs. 177-219.

Jareño, F. [2012]: «¿Más dación en pago = menos drama humano?» *Economía Digital-La cerca*. (en línea) 23 de febrero. Disponible en internet: *http://www.lacerca.com/noticias/economia_digital/dacion_pago_drama_humano-106426-1.html* (consulta: 6 de junio de 2012).

Menéndez, E. [2010]: «La regulación del sistema bancario español. El impacto de las últimas reformas», *Boletín Económico de ICE*, n.º 2.984, págs. 29-38.

Real Decreto-Ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos jurídicos de las cajas de ahorros, *Boletín Oficial del Estado*, 13 de julio de 2010, núm. 169, pág. 61.427

Real Decreto-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero, *Boletín Oficial del Estado*, 19 de febrero de 2011, núm. 43, pág. 19.213.

Real Decreto-Ley 2/2012, de 3 de febrero, de saneamiento del sector financiero, *Boletín Oficial del Estado,* 4 de febrero de 2012, núm. 30, pág. 9.889.

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

Javier Romano Aparicio
Profesor del CEF

BOICAC núm. 84, diciembre 2010. Consulta 13. NRV 2.ª «Inmovilizado material». Amortización de los fondos documentales de una entidad con un valor cultural o histórico.

SUMARIO:

Sobre el criterio que debe aplicarse para amortizar los fondos documentales de una entidad que aplica el Plan General de Contabilidad (PGC).

Respuesta:

El objeto de la entidad consultante es recoger, conservar, preservar y difundir documentación cartográfica y geográfica. Los fondos de la entidad están constituidos por diversas colecciones de mapas antiguos y modernos de todo el mundo, una biblioteca geográfica y diversos fondos documentales de diferente temática. En unos casos, estas obras han sido adquiridas a terceros y en otros tienen su origen en los trabajos técnicos realizados por la propia entidad para el desarrollo y producción de información cartográfica, geológica y geofísica que va constituyendo una base de datos. Con posterioridad, los fondos son catalogados y almacenados en infraestructuras con materiales y espacios creados al efecto que garantizan su preservación futura, con el objetivo de dejar información y datos para futuras generaciones interesadas en la temática. A la vista de esta descripción, la consulta versa sobre si los citados fondos deben o no ser objeto de amortización. La norma de registro y valoración (NRV) 2.ª «Inmovilizado material», del PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de diciembre, dispone:

> «2. Valoración posterior. Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada (…).»

De lo anterior se desprende que, con carácter general, el inmovilizado material debe amortizarse. A tal efecto, el apartado 2.1 «Amortización» de la citada NRV 2.ª precisa lo siguiente:

> «Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos. Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida distinta del resto del elemento.»

Asimismo, en el apartado a) de la NRV 3.ª «Normas particulares sobre el inmovilizado material», se señala:

> «Solares sin edificar. (...) Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado I de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.»

De lo anterior cabe concluir que la depreciación es una cuestión técnica, por lo que su existencia o no, así como los parámetros necesarios para su cuantificación, deberán justificarse por la empresa bajo dicho planteamiento. En este sentido, para que pueda excepcionarse la regla general de amortización, el activo no debería sufrir desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute. Es decir, el valor cultural o histórico de los elementos que constituyen dichos fondos está previsto (hay evidencia) que vaya a perdurar a lo largo del tiempo, y el tenedor de los mismos garantiza su protección y conservación con las oportunas infraestructuras tecnológicas. En coherencia con lo anterior, si por diversas causas como vibraciones, el uso del público, polución, etcétera, dichos activos deben ser objeto de continuas reparaciones, restauraciones y arreglos para preservar su valor, los mismos deberán ser objeto de amortización. Asimismo, de acuerdo con lo establecido en la NRV 3.ª a) citada, habrá que tener en cuenta que cualquier coste de rehabilitación o similar que se hubiera capitalizado, distinto de los costes de conservación o mantenimiento habituales, deberá amortizarse a lo largo del tiempo en que se obtengan los beneficios económicos o potencial de servicio por haber incurrido en dichos costes. En segundo lugar, respecto a los elementos constitutivos del fondo que tienen su origen en los trabajos realizados por la propia entidad, este Instituto considera que salvo prueba en contrario, debería presumirse que el requisito mencionado más arriba no se cumple, de forma que deberán ser objeto

de amortización sobre la base de las estimaciones oportunas en las que se determine su vida útil y el criterio para contabilizar la depreciación sistemática.

EJEMPLO

En el año 20X20 se constituye una fundación cuyo objeto es recoger, conservar, preservar y difundir documentación cartográfica y geográfica.

La documentación de la fundación tiene un doble origen:

1. Por adquisiciones a terceros.
2. Por trabajos técnicos que desarrolla la propia fundación.

Al inicio del año se ha adquirido documentación a terceros por importe de 20.000 u.m., y, por otro lado, los trabajos técnicos han conducido a la activación de documentación por importe de 100.000 u.m. La activación se ha producido el día 1 de julio de 20X20.

Al cierre del ejercicio se plantea la problemática de la posible amortización de la documentación adquirida y producida. La vida útil de los documentos se ha estimado en 100 años.

Se pide

Contabilizar las operaciones de la fundación respecto a la amortización conforme a lo establecido en la consulta sabiendo que los activos deben ser objeto de frecuentes reparaciones para mantenerlos en perfecto estado de conservación.

Solución

La consulta indica que la regla general del inmovilizado es la amortización y que la excepción a esta regla general de amortización solamente se produce cuando el activo no sufre desgate por su funcionamiento, uso o disfrute.

En el caso planteado los activos deben ser objeto de diversas reparaciones, por lo que la consulta indica que deben ser objeto de amortización.

Por la adquisición de la documentación de terceros al inicio del año:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

.../...

.../...

Por los gastos incurridos en los trabajos técnicos y la activación de documentación en el mes de julio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6	Gastos por naturaleza	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material	100.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		100.000

Al cierre del ejercicio por la amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	700	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material .... {(20.000/100) × [(100.000/100) × (6/12)]}		700