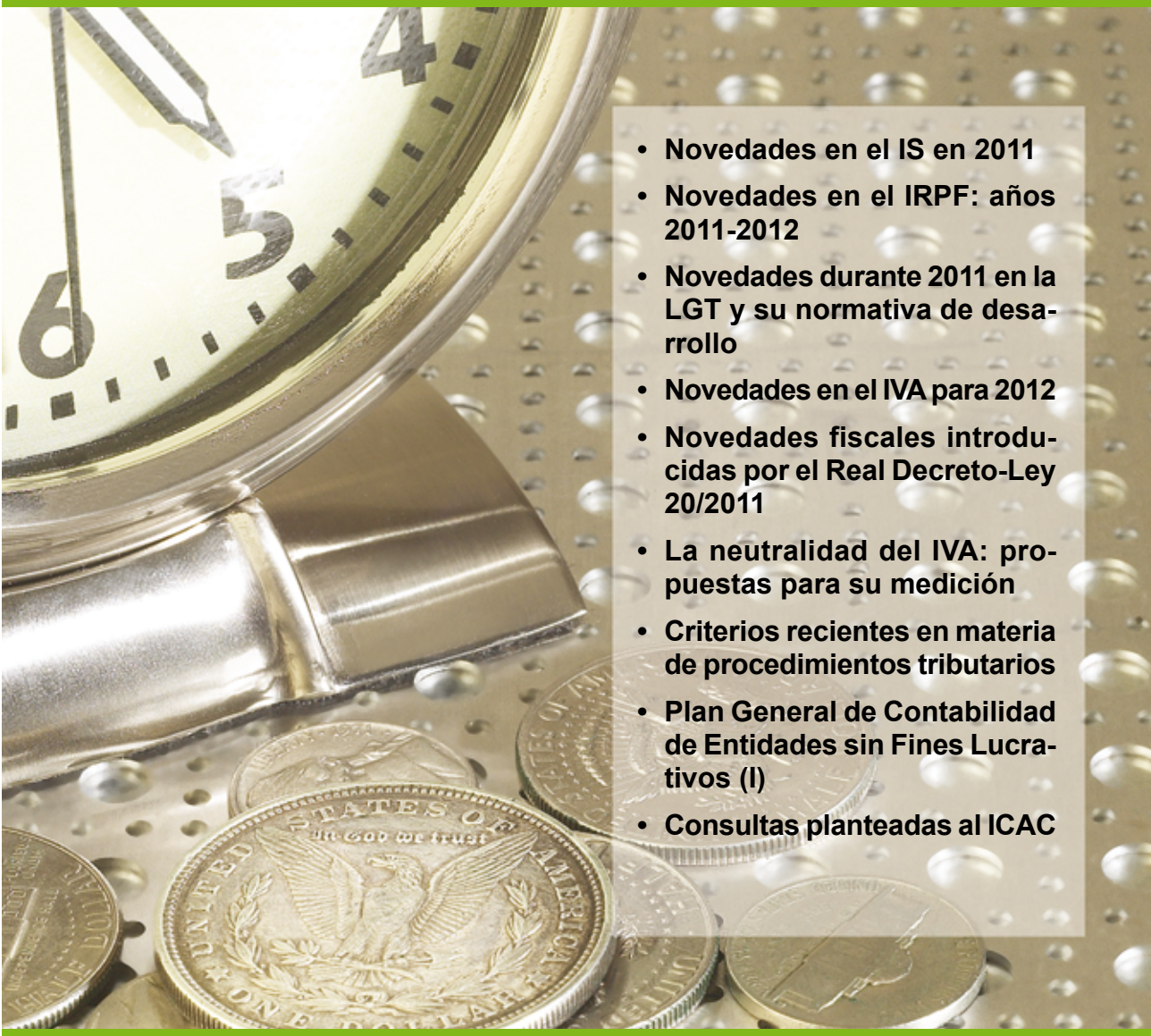
CEF.-

Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 348 Marzo 2012



- Novedades en el IS en 2011
- Novedades en el IRPF: años 2011-2012
- Novedades durante 2011 en la LGT y su normativa de desarrollo
- Novedades en el IVA para 2012
- Novedades fiscales introducidas por el Real Decreto-Ley 20/2011
- La neutralidad del IVA: propuestas para su medición
- Criterios recientes en materia de procedimientos tributarios
- Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos (I)
- Consultas planteadas al ICAC

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

MARZO 2012 – NÚMERO 348

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

Sotero Amador Fernández
Profesor de Contabilidad del CEF

Mario Alonso Ayala
Presidente de AUREN-ESPAÑA

Diego Marín Barnuevo Fabo
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid

Alejandro Blázquez Lidoy
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos

José Manuel Calderón Carrero
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña

César Camisón Zornoza
Catedrático de Organización de Empresas. Universidad Jaume I de Castellón

Inocencio Carazo González
Socio Director de INSESA & Abogados

Gabriel Casado Ollero
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

José Luis Cea García
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid

Lorenzo de las Heras Miguel
Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España

José Luis Gallizo Larraz
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Lleida

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

Juan Manuel Moral Calvo
Socio Sector Financiero de KPMG Abogados

Enrique Ortega Carballo
Socio Área Fiscal Gómez Acebo & Pombo Abogados

Valentín Pich Rosell
Presidente del Consejo General de Colegios de Economistas de España

Eduardo Ramírez Medina
Socio de Cuatrecasas Abogados

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

Correo electrónico: revistacef@cef.es

Edición electrónica: www.ceflegal.com

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- 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 (2012) ... 139,43 € (IVA no incluido)

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

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

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A UN SOLO VOLUMEN (2012) ..... 79,81 € (IVA no incluido)

- NÚMEROS SUELTOS (cada volumen):

  – Suscriptores ..... 10,00 € (IVA no incluido)
  – No suscriptores ..... 15,00 € (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 descuento del 50%.

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Derechos reservados, quedando prohibida la reproducción de los trabajos presentados por cualquier proceso mecánico, reprográfico o electrónico, sin la previa autorización escrita del editor.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Sumario

Página

TRIBUTACIÓN

22/2012 El Impuesto sobre Sociedades en 2011. 5
(Eduardo Sanz Gadea)

23/2012 Novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2011: referencia a los cambios normativos y doctrinales. 31
(Manuel de Miguel Monterrubio y Enrique Fernández Dávila)

24/2012 Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo durante 2011. 93
(Antonio Montero Domínguez)

25/2012 Novedades introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2012. 143
(Francisco Javier Sánchez Gallardo)

26/2012 Novedades fiscales introducidas por el Real Decreto-Ley 20/2011. 171
(Ignacio Ucelay Sanz)

27/2012 @ La neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido: propuestas para su medición. 193
(Manuel Santolaya Blay)

CUESTIONES A DEBATE... (TRIBUTACIÓN)

28/2012 Criterios recientes en materia de procedimientos tributarios. 197
(Gabinete Jurídico del CEF)

CONTABILIDAD

29/2012 Plan General de Contabilidad de Entidades Sin Fines Lucrativos (I). 209
(Javier Romano Aparicio)

30/2012 Consultas planteadas al ICAC. 257
(Ángel González García)

Solo disponible en versión digital

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

22/2012 The Corporate Tax in 2011. 5
(Eduardo Sanz Gadea)

23/2012 Developments in the Personal Income Tax in Spain in fiscal year 2011: reference to policy and doctrinal changes. 31
(Manuel de Miguel Monterrubio y Enrique Fernández Dávila)

24/2012 Amendments to the General Tax Law and its implementing regulations during 2011. 93
(Antonio Montero Domínguez)

25/2012 VAT, amendments for 2012. 143
(Francisco Javier Sánchez Gallardo)

26/2012 Main new fiscal features of Government Decree Law 20/2011. 171
(Ignacio Ucelay Sanz)

27/2012 The neutrality of VAT: proposals for its measurement. 193
(Manuel Santolaya Blay)

ISSUES TO DEBATE... (TAXATION)

28/2012 Recent criteria on the subject of tributary (tax) procedures. 197
(Gabinete Jurídico del CEF)

ACCOUNTING

29/2012 Accounting General Plan Non-Profit Organizations (I). 209
(Javier Romano Aparicio)

30/2012 Questions formulated to ICAC. 257
(Ángel González García)

Available only in digital

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN 2011

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Extracto:

SI bien ha transcurrido un año sin que en el Impuesto sobre Sociedades se registraran modificaciones de alcance, sí han proliferado las modificaciones puntuales en relación con el citado impuesto.

Con base en ellas, la presente colaboración comenta las principales modificaciones normativas acometidas en el impuesto durante el año 2011, concluyendo la misma con unas enseñanzas referentes a la propuesta de directiva relativa a la base imponible consolidada común europea.

Palabras clave: Impuesto sobre Sociedades, novedades normativas y 2011.

THE CORPORATE TAX IN 2011

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Abstract:

ALTHOUGH a year has passed without Corporate Income Tax shall be recorded changes in scope, if have proliferated in the specific amendments in relation to the aforementioned tax.

Based on them, this collaboration discusses the principal regulatory changes undertaken in the tax during the year 2011, ending the same with some teachings concerning the proposal for a directive on the consolidated tax base common European.

Keywords: Impuesto sobre Sociedades, novedades normativas y 2011.

Sumario

1. Introducción.

2. Síntesis de las modificaciones.

3. El fondo de comercio financiero.

4. Compensación de bases imponibles negativas.

5. El pago fraccionado.

6. El impacto de la elevación de la presión fiscal sobre las rentas del capital.

7. Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades.

8. Otros incentivos fiscales.

9. Las enseñanzas discretas de la propuesta de directiva relativa a la base imponible consolidada común europea.

NOTA: Silvia López Ribas ha tenido la amabilidad de leer el texto, y, como de costumbre, ha formulado valiosas observaciones. Los errores que pudieran existir son responsabilidad del autor.

«Los especuladores pueden no hacer daño cuando solo son burbujas en una corriente firme de espíritu de empresa; pero la situación es seria cuando la empresa se convierte en una burbuja dentro de una vorágine de especulación»

KEYNES, *Teoría general*

1. INTRODUCCIÓN

Transcurrió el pasado año sin que en el Impuesto sobre Sociedades se registraran modificaciones de alcance, por más que, en su despedida, la ministra de Economía y Hacienda aconsejara al nuevo Gobierno la reforma del mismo.

Sí han proliferado las modificaciones puntuales, contenidas en las siguientes disposiciones:

- Real Decreto-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero.
- Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.
- Ley 12/2011, de 27 de mayo, sobre responsabilidad civil por daños nucleares o producidos por materiales radiactivos.
- Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011.
- Ley 31/2011, de 4 de octubre, por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.
- Real Decreto 1145/2011, de 29 de julio, por el que se modifica el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Bien se comprende que esta dispersión no es acorde con el principio de simplicidad, tal y como lo describe el artículo 4.7 de la propia Ley de Economía Sostenible. Tampoco contribuye a la seguridad jurídica la ausencia de mención, en el título de las normas referidas, de que contienen regulación tributaria, desoyéndose así el mandato del artículo 9 de la Ley General Tributaria.

En fin, el Impuesto sobre Sociedades ha merecido escasa atención por parte del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, con el que ha inaugurado el nuevo Gobierno su actuación normativa, lo cual es natural, pues las reformas deseables no son apropiadas para ese vehículo normativo.

Llegado el día 1 de enero de 2012 sin haber sido aprobados los Presupuestos Generales del Estado, los correspondientes a 2011 quedan automáticamente prorrogados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 134.4 de la Constitución. Esta previsión constitucional versa, esencialmente, sobre la materia nuclear de la ley de presupuestos, a saber, la previsión de ingresos y gastos. Las normas que han sido aprobadas en la ley de presupuestos con vigencia indefinida, no están afectadas por la prórroga. Continuarán vigentes. Por el contrario, la prórroga no concede la vigencia a aquellas normas que, por su función, estaban diseñadas para surtir efectos exclusivamente en 2011.

En el Impuesto sobre Sociedades encontramos ejemplos de ambos tipos de normas. Así es norma indefinida la relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero (art. 74, Ley de Presupuestos para 2010, dando nueva redacción al art. 12.5 del TRLIS) o la concerniente a las reducciones de capital con devolución de aportaciones (art. 75, Ley de Presupuestos para 2011, dando nueva redacción al art. 15.4 del TRLIS). Y son normas con vigencia exclusiva en 2011 la relativa a los coeficientes de corrección monetaria (art. 72, Ley de Presupuestos para 2011) y la destinada al porcentaje del pago fraccionado (art. 73, Ley de Presupuestos para 2011).

Seguramente a preceptos de este tipo se refiere el preámbulo del Real Decreto-Ley 20/2011, cuando afirma que *por razones de seguridad jurídica, hay preceptos que difícilmente pueden entenderse prorrogados, como son aquellos en los que una ley de carácter material remite a la Ley de Presupuestos Generales del Estado anual. Estos preceptos cobran particular importancia en materia tributaria, por lo que es preciso regular esta materia de forma expresa y no entenderlos prorrogados de forma tácita.*

A pesar de ello, el Real Decreto-Ley 20/2011 no regula los coeficientes de corrección monetaria.

2. SÍNTESIS DE LAS MODIFICACIONES

2.1. Real Decreto-Ley 2/2011

Esta disposición con rango de ley, concerniente al reforzamiento del sistema financiero, contiene normas relativas a la consolidación fiscal:

- Régimen de consolidación fiscal de los grupos formados por entidades de crédito integrantes de un sistema institucional de protección y de los grupos resultantes del ejercicio indirecto de la actividad financiera de las cajas de ahorros (nueva disp. trans. trigésimo tercera del TRLIS) (disp. final 1.2).
- Régimen fiscal en el ejercicio 2010 de las entidades de crédito integrantes de un sistema institucional de protección (nueva disp. trans. trigésimo cuarta del TRLIS) (disp. final 1.3).
- Nueva redacción del artículo 67 del TRLIS, concerniente a la descripción del grupo fiscal (disp. final 1.1).

2.2. Ley 2/2011

La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, ha introducido un conjunto de modificaciones en el TRLIS:

- Obligación de información en relación con la variación en la composición del grupo fiscal, a cuyo efecto se añade un nuevo párrafo al artículo 70.6 del TRLIS (art. 44).
- Aumento de porcentajes de deducción y límites en materia de deducción por I+D+i, a cuyo efecto se da nueva redacción del artículo 35.2 c) del TRLIS (art. 65).
- Extensión de las deducciones medioambientales a las acústicas, y recomposición de los porcentajes de deducción a cuyo efecto se da nueva redacción al artículo 39.1 del TRLIS (art. 92).
- Adaptación del artículo 44 del TRLIS, concerniente a las normas comunes de las deducciones, elevando el límite de deducción (art. 65).
- Exclusión de la deducción medioambiental del artículo 39.1 del TRLIS de la aplicación de los coeficientes reductores previstos en la disposición adicional décima del TRLIS, y consiguiente adaptación de la disposición transitoria vigésima primera del TRLIS (art. 92).
- Referencias normativas a la Directiva 90/434/CE, que deben entenderse hechas a la Directiva 2009/133/CE, refundidora, añadiéndose la disposición adicional decimotercera del TRLIS (disp. final trigésima séptima).
- Impulso a la red española de convenios para evitar la doble imposición (art. 71).
- Adaptación del artículo 99 f) del TRLIS, relativo al factor de agotamiento (art. 87).

También ha modificado otras normas concernientes al Impuesto sobre Sociedades:

- Reserva para inversiones en Canarias (disp. trans. octava; disp. final trigésima).
- Régimen fiscal de los Organismos públicos que se transformen en Agencias estatales (disp. final decimoquinta).
- Régimen fiscal de cooperativas (disp. final cuadragésima segunda).

La Ley de Economía Sostenible también ha afectado a otros tributos principales del sistema fiscal, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (IRNR), que no son objeto del presente comentario, pero que conviene evocarlas para señalar que, en cierto modo, y por lo que concierne al ámbito fiscal, la citada ley ha jugado el papel de las denominadas leyes de acompañamiento a la Ley de Presupuestos del Estado, aun cuando, finalmente, la anticipación de las elecciones no haya permitido su presentación.

2.3. Real Decreto-Ley 9/2011

Muchas esperanzas, alimentadas por algunos versículos de la prensa económica, se pusieron en que esta disposición con fuerza de ley arreglase una de las cuestiones más necesitadas de ello en el Impuesto sobre Sociedades, a saber, la subcapitalización o, más ampliamente, la deducción de intereses asociados a la adquisición de carteras de valores. La frustración ha sido tan grande como la esperanza, puesto que la norma se ha limitado a modificar algunos aspectos del TRLIS con el objetivo de promover una mayor recaudación para hoy a costa de la de mañana:

- Modificación del porcentaje del pago a cuenta (art. 9.primero.uno).
- Limitación a la compensación de bases imponibles negativas (art. 9.primero.dos).
- Fondo de comercio financiero (art. 9.primero.tres).
- Ampliación del plazo para la compensación de bases imponibles negativas (art. 9.segundo). Se añade una nueva disposición transitoria, la trigésimo quinta.

2.4. Ley 31/2011

Esta ley, concerniente al régimen de las instituciones de inversión colectiva, contiene las siguientes normas relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades:

- Obligaciones fiscales relativas a la comercialización de las instituciones de inversión colectiva comunitarias (disp. final segunda).
- Declaración de acontecimientos de especial interés público en Barcelona (disp. final cuarta).
- Declaración de acontecimientos de excepcional interés público de Vitoria-Gasteiz (disp. final quinta).
- Nueva redacción del artículo 12.5 del TRLIS, relativo al fondo de comercio financiero (disp. final sexta).

2.5. Real Decreto-Ley 20/2011

Esta disposición con rango de ley contiene, básicamente, las normas que hubiera debido incorporar la Ley de Presupuestos Generales del Estado:

- Pago fraccionado (art. 7).
- Actividades prioritarias de Mecenazgo (disp. adic. tercera).

- Deducción por gastos e inversiones en nuevas tecnologías de la comunicación y de la información (disps. finales segunda.tercero.uno y tres).
- Porcentaje de retención o ingreso a cuenta (disp. final tercera.primero).
- Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo (disp. final tercera. segundo).

De todas las modificaciones aludidas, solamente tienen cierta trascendencia general las concernientes a la compensación de bases imponibles negativas, al fondo de comercio financiero y al pago a cuenta. Con todo, las modificaciones no han afectado a los aspectos básicos de tales materias, por más que el fondo de comercio financiero está llamado a desaparecer. Alguna modificación o innovación, aunque de elevada contextura técnica, se proyecta sobre un conjunto predeterminado de entidades, concretamente la concerniente al régimen de consolidación fiscal de los grupos cuya sociedad dominante sea la entidad central de un sistema institucional de protección [1].

3. EL FONDO DE COMERCIO FINANCIERO

3.1. Las Decisiones de la Comisión en materia de ayudas de Estado

En el DOCE de 21 de diciembre de 2007, se publicó la decisión de la Comisión de iniciar un procedimiento de investigación de la existencia de una ayuda de Estado en relación con lo previsto en el artículo 12.5 del TRLIS. Este procedimiento ha finalizado con dos declaraciones de la existencia de ayuda de Estado, la primera concerniente a las participaciones sobre entidades residentes en Estados miembros de la Unión Europea [Decisión C(2009) 8107 final], y la segunda relativa a las participaciones sobre entidades residentes en Estados terceros [Decisión C(2010) 9566 final].

Para dar satisfacción a la primera, el artículo 74 de la Ley de Presupuestos para 2011 dio nueva redacción al artículo 12.5 del TRLIS, limitándose a incorporar un párrafo en cuya virtud la deducción establecida en el mismo no sería aplicable respecto de las adquisiciones de participaciones sobre entidades residentes en Estados miembros de la Unión Europea realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007.

Para dar satisfacción a la segunda, la disposición final sexta de la Ley 31/2011, de 4 de octubre, ha vuelto a dar nueva redacción al artículo 12.5 del TRLIS. La modificación ha consistido en sustituir el párrafo añadido por el artículo 74 de la Ley de Presupuestos para 2011 por otro en el que también se contempla la situación de las empresas participadas residentes en Estados terceros.

De esta manera, el incentivo fiscal queda como sigue:

[1] Calvo Vérgez. J.: «El régimen de consolidación fiscal de los grupos de sociedades en el IS y su proyección sobre los SIP en el Real Decreto-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero», *QF*, enero 2012.

- Participaciones adquiridas antes de 21 de diciembre de 2007. Continuarán aplicando el incentivo fiscal en los términos previstos en el párrafo primero del artículo 12.5, de manera tal que se respetan las expectativas de disfrute del incentivo fiscal, generadas antes de la apertura del expediente por infracción de las normas sobre ayudas de Estado.

- Participaciones adquiridas, a partir de la fecha indicada, representativas de los fondos propios de entidades residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea. No confieren derecho a la partida fiscalmente deducible.

- Participaciones adquiridas entre el 21 de diciembre de 2007 y el 21 de mayo de 2011 (fecha de publicación de la segunda Decisión), que confieran la mayoría de la participación en los fondos propios de entidades residentes en algún Estado no miembro de la Unión Europea, otorgan derecho a la deducción *cuando se demuestre la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas, en los términos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 1 de la Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011*.

- Participaciones adquiridas, a partir de 21 de mayo de 2011, representativas de los fondos propios de entidades residentes en un Estado no miembro de la Unión Europea. No confieren derecho a la partida fiscalmente deducible.

El legislador español, tanto en la primera modificación como en la segunda, ha optado por ajustarse estrictamente al contenido de las dos Decisiones de la Comisión. Había otras opciones, pero la elegida parece la más prudente en el sentido de que establece una adecuada composición de los intereses en juego.

Lo más relevante de la nueva redacción es que las adquisiciones de participaciones sobre entidades residentes en Estados terceros, realizadas antes de 21 de mayo de 2011, podrán tener acceso a la deducción del artículo 12.5 a condición de que se demuestre la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas.

¿Qué es una combinación transfronteriza de empresas? ¿De qué forma debe demostrarse la existencia de obstáculos jurídicos explícitos? La norma se lava las manos a favor de la Decisión de la Comisión, pues, en efecto, convoca a los *términos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 1* de dicha Decisión.

Ahora bien, en ninguno de esos dos apartados se dice lo que es una combinación transfronteriza de empresas, ni se describe la forma en cómo debe instrumentarse la prueba, ni, en fin, se añade o dice algo distinto de lo ya establecido en la norma remitente. En suma las dos normas, remitente y remitida, dicen lo mismo, y de ahí que la remisión provoque una cierta tautología.

Desde luego, parece claro que, de acuerdo con las normas que rigen la carga de la prueba, corresponde al obligado tributario la prueba de los obstáculos jurídicos explícitos, y para ello deberá aportar la legislación extranjera supuestamente restrictiva y demostrar el efecto restrictivo. Y a la inspección tributaria, en una primera fase, le corresponderá valorar esos elementos probatorios.

La Decisión de la Comisión ofrece algunos elementos para encauzar esa labor de aportación de prueba y su valoración. Así, se pronuncia respecto de un nutrido conjunto de países en relación con los cuales no aprecia la existencia de obstáculos (párrafos 115 y 116), argumentando en base a la legislación mercantil y fiscal de los mismos, y también respecto de dos países, China e India, en los que sí encuentra obstáculos mercantiles a las operaciones de fusión. Por tanto, parece claro que existirán obstáculos explícitos en el caso de normas que excluyan de las operaciones de fusión o asimiladas a las entidades extranjeras. Otras causas tales como las cargas administrativas, o la constatación de la inexistencia de operaciones de fusión, no serán determinantes de la existencia de obstáculos, como tampoco lo será la prohibición a los extranjeros de poseer determinados activos (párrafo 114). Así pues, cuando la entidad española hubiera podido imponer una fusión por tener una participación mayoritaria, pero la legislación mercantil del país de la entidad participada se lo impide, existirá un obstáculo explícito. También podría sostenerse la existencia de ese obstáculo jurídico cuando las normas fiscales son disuasorias respecto de la operación de fusión.

A lo largo de los razonamientos de la Decisión concernientes a los obstáculos jurídicos explícitos, se aprecia que la Comisión contempla la adquisición de una participación mayoritaria y la posterior realización de un acto u operación jurídica que califica como combinación transfronteriza de empresas. Por tanto, la combinación transfronteriza de empresas es algo distinto de la pura adquisición de una participación mayoritaria. No puede, consecuentemente, identificarse con una combinación de negocios en el sentido del Plan General de Contabilidad, ya que, en efecto, en la norma contable evocada, la adquisición del control sobre un negocio es lo que determina la combinación de negocios y el control se adquiere con la adquisición de la participación mayoritaria.

Así pues, los obstáculos jurídicos no van referidos a la pura adquisición de la participación, sino a un acto u operación posterior en relación con el cual tal adquisición opera a modo de antecedente lógico. Como se ha indicado, ese acto u operación será, señaladamente, la fusión, y también cualquier acto u operación asimilada del que derive la puesta de manifiesto de un fondo de comercio.

Cuando esa combinación sufre un obstáculo jurídico explícito se abre paso la posibilidad de aplicar la deducción del artículo 12.5 del TRLIS, pero solo en relación con las adquisiciones realizadas antes de 21 de mayo de 2011.

Es importante notar que la participación adquirida ha de conferir la mayoría sobre los fondos propios. En consecuencia, no basta una participación del 5 por 100, como así bastó en relación con las adquisiciones anteriores a 21 de diciembre de 2007. Para las adquiridas entre dicha fecha y 21 de mayo de 2011 se requiere más del 50 por 100, sobre los fondos propios. Una interpretación amplia sí llevaría a computar una participación no mayoritaria pero que, en unión de la preexistente, determina la mayoría.

3.2. Historia de una norma conflictiva

El artículo 12.5 fue establecido por la Ley 24/2001. Desde entontes, ha sufrido tres modificaciones. La primera, para sustituir la remisión al Real Decreto 1815/1991 por la actual remisión al artículo 46 del Código de Comercio, y las otras dos para incorporar las Decisiones de la Comisión.

Ya en su primera redacción, el artículo 12.5 encerraba una interrogación fundamental que no pasó desapercibida a la doctrina, a saber, si era o no aplicable la deducción prevista en el mismo en relación con las adquisiciones intragrupo.

La deducción del artículo 12.5 parecía tener el sentido de estimular la toma de participaciones significativas sobre entidades extranjeras, contribuyendo así al proceso de internacionalización de la empresa española, por más que en el preámbulo de la Ley 24/2001 nada se dijera de ello, de manera que cuando esta participación ya se había adquirido por la entidad matriz del grupo o una filial del mismo, el estímulo estaba sobrante.

Sin embargo, la literatura legal no albergaba suficientes indicios para dar aliento a esa interpretación, siendo así, para mayor desconsuelo, que en la redacción original de la Ley 43/1995, el legislador se cuidó de apelar al grupo mercantil como elemento restrictivo de la amortización con efectos fiscales del fondo de comercio explícito (arts. 11.4 y 103.3).

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 1 de junio de 2010 (NFJ040862), tras examinar detenidamente el acto de liquidación que niega la deducción por entender que es imposible, en términos contables, la aparición de un fondo de comercio en el contexto de una transmisión interna de la participación, entiende, de una parte, que la remisión al artículo 46 del Código de Comercio (antes al RD 1815/1991) no ha *pretendido acoger todos los principios de consolidación*, sino *únicamente aquellos que le sirve para calcular la diferencia que la norma tributaria pretendía cuantificar...,* y de otra, que *el legislador fiscal no ha establecido en relación con la deducción que nos ocupa ninguna limitación que impida aplicarla cuando se adquieran participaciones de entidades no residentes a otras entidades del mismo grupo.*

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de octubre de 2011 (NFJ044731) se ha hecho eco de la resolución del TEAC, y ha concluido que *como se desprende de la lectura de este precepto, la norma no excluye el hecho de las sociedades intervinientes pertenezcan o no al mismo grupo.*

Tal vez el caso más cuestionable es aquel en el que una filial residente en España, integrada en un grupo multinacional, adquiere mediante una operación interna la participación sobre una entidad no residente en territorio español. He aquí que, con cargo al Tesoro español, se estimula la expansión internacional de un grupo multinacional con sede extranjera. Se comprende, se comparta o no, el estímulo a la expansión internacional de los grupos multinacionales con sede en España, pero no se comprende que ese estímulo se conceda a los grupos multinacionales extranjeros con cargo al Tesoro español. Pues bien, este es el caso de la resolución del TEAC antes comentada.

El relato anterior encierra algunas enseñanzas. Así, muestra la sensibilidad de la inspección tributaria en el análisis del fundamento del incentivo fiscal, y el respeto escrupuloso del TEAC y de la Audiencia Nacional al texto de la norma, que algunos tacharán de formalismo y otros alabarán como sumisión al imperio de la ley en cuanto componente esencial del Estado de Derecho [2], y, en fin, y por encima de todo, la conveniencia de ejercer una vigilancia constante sobre las disfunciones provocadas por la deficiente redacción de algunas normas tributarias en orden a proceder a su más pronta modificación.

[2] Laporta. F.J.: *El Imperio de la Ley. Una Visión Actual*, capítulo VIII…

También ha sido motivo de conflicto el balance –individual o consolidado, si lo hubiere– que ha de tomarse para calcular el importe del denominado fondo de comercio financiero. La cuestión se plantea con crudeza cuando la participación sobre la entidad operativa se adquiere a través de una entidad *holding* que controla a la entidad operativa. Bajo tal hipótesis, tomar el balance individual puede implicar, lisa y llanamente, frustrar la aparición del fondo de comercio, y, por tanto, la deducción prevista en el artículo 12.5, por más que dicho fondo de comercio efectivamente exista. Pues bien, la Consulta 1490/2002 (NFC016729) de la DGT, y la Resolución del TEAC de 2 de junio de 2011 (NFJ043483), han optado por el balance individual. Así esta resolución entiende que *lo que se pague de más por sus acciones no se deberá a que exista un fondo de comercio en la misma, sino que ello obedecerá precisamente al mayor valor que, en su caso, tendrán las acciones de la sociedad operativa de la que ella es propietaria.* De esta suerte, según que la participación sobre la entidad operativa sea directa o indirecta, se disfrutará, o no, de la mencionada deducción, según la doctrina administrativa.

Ciertamente, el artículo 12.5 no identifica el balance que ha de tomarse, y una interpretación literal puede conducir al balance individual, por cuanto dicho precepto se refiere al *patrimonio neto de la entidad participada*, pero a la vista de las consecuencias adversas a la lógica económica que de ello se deriva, y de la remisión que, a efectos del cálculo del fondo de comercio, hace dicho precepto a las normas contables de consolidación, concretamente al *método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo*, también puede postularse que ha de tomarse en consideración el balance consolidado, máxime cuando, en relación con el artículo 12.3 del TRLIS, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de junio de 2011 (NFJ043464) ha afirmado que *los fondos propios consolidados constituyen la mejor técnica para determinar la dotación a la provisión de cartera deducible, máxime teniendo en cuenta que tal y como admite la propia administración, la redacción actual ampara igualmente tomar en cuenta los fondos individuales como los consolidados.*

Y también el relato precedente encierra algunas enseñanzas. Así, la decisiva influencia de la consulta de la DGT en el encauzamiento de la acción de la inspección tributaria, de acuerdo con la más inmediata interpretación del artículo 89.1 de la Ley General Tributaria, la fina percepción de la Audiencia Nacional respecto de la superioridad del balance consolidado respecto del individual (por más que no constituyera el núcleo del litigio), y, en fin, la dificultad de ubicar en la misma estela lógica la negación de la deducción respecto de la adquisiciones intra grupo y el rechazo del balance consolidado para determinar el importe del fondo de comercio.

Tampoco es baladí la dificultad que encierra la determinación del denominado fondo de comercio financiero. Es verdad que la entidad que adquiere la participación debe calcularlo, a los efectos de formular sus cuentas consolidadas, cuando la participación adquirida determina el control, pero como quiera que la deducción también se aplica para porcentajes de participación que no otorgan el control, la apoyatura contable no siempre se presenta. Y cuando lo hace ha de ser sometida a verificación. Ahora bien, determinar la correcta distribución de la diferencia entre el precio de adquisición y el valor patrimonial de la entidad participada entre los distintos activos y pasivos de la sociedad participada no es tarea fácil.

En fin, la inserción en la realidad social de una norma tan compleja como la prevista en el artículo 12.5 del TRLIS, requiere una comprensión profunda de la política fiscal de incentivo a la

internacionalización de la empresa española, y un espíritu de mesura en su aprovechamiento práctico, cualidades que solo pueden florecer en entornos adecuados.

3.3. Limitación a la deducción en 2011, 2012 y 2013

El artículo 9.primero.tres del Real Decreto-Ley 9/2011 restringe la partida deducible del artículo 12.5 a la centésima parte del importe del fondo de comercio, en relación con los periodos impositivos iniciados en 2011, 2012 y 2013. Por tanto el porcentaje de deducción pasa del 5 al 1 por 100.

El nuevo porcentaje se aplicará a la totalidad de las deducciones pendientes, cualquiera que fuere el periodo impositivo en el que se originaron.

La minoración del porcentaje no tiene otra justificación que la puramente recaudatoria, con ser esta muy importante. La merma que para el Tesoro ha debido suponer esta partida habrá sido considerable, pues de otro modo no se entendería la medida restrictiva en el contexto de la extraordinaria urgencia y necesidad que reclama la aprobación de un decreto-ley.

A partir de 2014 el porcentaje de deducción retornará al 5 por 100, y las deducciones sucesivas completarán el importe total del fondo de comercio financiero, de manera tal que los 12 puntos porcentuales eliminados por la restricción se recuperarán en tres ejercicios adicionales, a razón de un 5 por 100 en los dos primeros y un 2 por 100 en el tercero.

4. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

4.1. Limitación a la compensación en 2011, 2012 y 2013

El artículo 9.primero.dos del Real Decreto-Ley 9/2011 establece una limitación a la compensación de bases imponibles negativas.

Afecta únicamente a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en relación con el IVA haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos en los años 2011, 2012 y 2013, y tendrá efectos, exclusivamente, durante dichos periodos impositivos. En esos periodos impositivos, la base imponible previa a la compensación no podrá ser compensada con la totalidad de las bases imponibles negativas pendientes de compensación, pues se aplicará el siguiente límite a dicha compensación:

- El 75 por 100 de la base imponible previa cuando el importe de la cifra de negocios sea al menos 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.
- El 50 por 100 de la base imponible previa cuando el importe de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

En ambos casos la cifra de negocios es la correspondiente a los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro de los años mencionados. Por tanto, tratándose de periodos impositivos coincidentes con el año natural, la cifra de negocios será la correspondiente a los años 2010, 2011 y 2012, en relación, respectivamente, con los periodos impositivos correspondientes a los años 2011, 2012 y 2013. Puede acontecer, por tanto, que la limitación no afecte a todos los periodos impositivos, o que lo haga a porcentajes diferentes.

El porcentaje depende de la cifra de negocios, que comprende *los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión.*

El Plan General de Contabilidad desarrolla la previsión legislativa identificando las cuentas cuyo saldo debe integrarse bajo la partida *Importe neto de la cifra de negocios.* Se deduce de la misma que, entre otros conceptos, no forman parte de la cifra de negocios los ingresos financieros y los resultados extraordinarios, los cuales, por el contrario, sí forman parte de la base imponible. Así una empresa que obtenga su resultado por causa de la obtención plusvalías o del rendimiento de activos financieros podrá compensar plenamente las bases imponibles negativas, en tanto que otra que los derive de la venta de productos o de la prestación de servicios estará afectada por la limitación.

Extraño efecto, sin duda, que desmiente la tantas veces convocada como traicionada neutralidad del tributo. Pero, más allá del mismo, convendría preguntarse por qué se ha escogido aumentar la recaudación a cargo de las sociedades que han venido sufriendo pérdidas y obtienen beneficios en todos o alguno de los periodos impositivos concernidos.

¿Es acaso la capacidad económica de una sociedad que ha sufrido pérdidas por 100 y posteriormente obtiene beneficios por 140 superior a la que obtiene beneficios de 20 y 20? No lo parece. ¿Tal vez ha revivido el viejo perjuicio de que la compensación de pérdidas es un privilegio fiscal? ¿Quizás se estima que la compensación de pérdidas, tal y como se regula actualmente, provoca un doble cómputo, en sede de la sociedad y del socio, y que ello autoriza una suerte de especial dureza en estos momentos de crisis?

El argumento de la doble compensación o doble aprovechamiento se basa en que cuando la sociedad sufre pérdidas el socio puede reflejarlas mediante la transmisión de la participación. Aparentemente hay doble aprovechamiento de las pérdidas, a saber, en la sociedad (compensación) y también en el socio (minusvalía). He aquí el doble aprovechamiento.

Ahora bien, tanto la sociedad como el socio han sufrido una mengua de su capacidad económica por causa de la pérdida, de manera que es correcto que la misma surta ese aparente doble efecto. Por otra parte, cuando la sociedad obtiene beneficios y los compensa con las pérdidas, el nuevo socio, persona jurídica, no tendrá derecho a la deducción para evitar la doble imposición de dividendos [art. 30.4 b) del TRLIS] ni, en su caso, a la deducción para evitar la doble imposición de plusvalías (art. 30.5 del TRLIS), y si se trata de una persona física la doble imposición de dividendos y plusvalías provoca el mismo efecto.

El sistema es coherente. El socio primitivo pierde y computa la minusvalía; la sociedad pierde y gana sucesivamente, pero no tributa debido a la compensación; el nuevo socio obtiene un dividendo procedente de un beneficio que no ha tributado y, por ende, no tiene derecho a la deducción para evitar la doble imposición de dividendos. Ciertamente, algunos contribuyentes han buscado sociedades inactivas con pérdidas acumuladas para realizar negocios a través de ellas sin satisfacer impuestos, pero el artículo 25.2 ha salido al paso de esta mala práctica, mediante una composición de intereses que ha tratado de buscar un equilibrio entre la frustración de las malas prácticas y la tributación de la sociedad de acuerdo con su capacidad económica, manifestada como saldo de beneficios y pérdidas. Ese equilibrio pivota sobre la concurrencia de dos circunstancias: la toma de una participación mayoritaria por nuevos accionistas y la no realización de explotaciones económicas durante los seis meses precedentes. La segunda tal vez puede ser sorteada mediante una hábil planificación. La respuesta alternativa sería negar la compensación cuando concurriera tan solo la primera circunstancia, esto es, la toma de una participación mayoritaria.

Ahora bien, desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades esta alternativa supondría tanto como desconocer que el elemento subjetivo de ese tributo son las sociedades, no los socios, y, por otra parte, privaría de un activo a las sociedades por causa de la variación del accionariado, lo que perjudicaría injustificadamente a los socios minoritarios, acreedores y empleados.

De acuerdo con lo expuesto, el régimen de la compensación de pérdidas no da motivos para que la mayor recaudación deseada por el Impuesto sobre Sociedades descanse en una limitación a la compensación.

Cuestión distinta es que las pérdidas que una sociedad, residente en territorio español, integrada en un grupo multinacional con sede en el extranjero, derivadas de su participación en otra sociedad extranjera del grupo, no debieran computarse a ningún efecto, por cuanto ello implica la frustración de la tributación de las rentas de aquella sociedad en virtud de operaciones ajenas por completo a la soberanía fiscal española. Esas pérdidas únicamente debieran ser computables en sede de la entidad dominante del grupo multinacional. Pero esto, evidentemente, es materia distinta de la concerniente a la compensación de bases imponibles negativas.

4.2. Alargamiento del plazo de compensación de pérdidas

El artículo 9.segundo.uno da nueva redacción al artículo 25.1 al objeto de alargar el plazo de compensación a 18 años, desde los 15 actuales.

El nuevo plazo rige para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2012.

El apartado dos ha añadido una disposición transitoria, a cuyo tenor el nuevo plazo será de aplicación *a las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensar al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012.*

Por tanto, las bases imponibles negativas que podrán compensarse en el plazo de 18 años serán las susceptibles de compensación al inicio de 2012, esto es, aquellas que no habían rebasado el pla-

zo de 15 años. Las que lo habían rebasado no estaban pendientes de compensación, y el plazo nuevo no las rehabilita.

4.3. La compensación en los grupos fiscales

Las sociedades más importantes tributan en el régimen de los grupos fiscales. Las normas limitativas de la compensación de bases imponibles negativas, antes comentadas, también son aplicables a los grupos fiscales, en cuanto sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

En el régimen de los grupos fiscales se producen tres compensaciones de pérdidas: la relativa a la formación de la base imponible consolidada, inherente a la naturaleza del régimen de consolidación; la concerniente a la base imponible consolidada negativa; la correspondiente a las bases imponibles negativas pendientes de compensación en el momento de la incorporación de una sociedad al grupo fiscal. La primera compensación queda al margen de la compensación de bases imponibles negativas en sentido propio.

La segunda compensación presenta una dificultad, a saber, la identificación de la cifra de negocios. En efecto, puesto que el grupo fiscal no coincide con el grupo mercantil, los documentos contables no proporcionan la cifra de negocios. Ahora bien, puesto que el artículo 79.1 obliga a la sociedad dominante a formular, a efectos fiscales, una cuenta de pérdidas y ganancias *aplicando el método de integración global a todas las sociedades que integran el grupo fiscal*, en dicha cuenta se hallará la partida determinante de la cifra de negocios. Esa es la que habrá de ser tomada en consideración a efectos de determinar el porcentaje limitativo de la compensación de bases imponibles negativas. Por tanto, debe descartarse tomar la suma de las cifras de negocios de las cuentas individuales de las sociedades que integran el grupo fiscal.

La tercera compensación presenta el problema de dilucidar si debe someterse a dos límites, esto es, el concerniente a la sociedad portadora de las bases imponibles negativas y el relativo al grupo fiscal, o solamente a uno de ellos, sea el de la sociedad portadora de las bases imponibles negativas o el del grupo fiscal.

El artículo 74.2 del TRLIS concede al grupo fiscal el derecho de compensación respecto de estas bases imponibles negativas, bien que con el límite de la base imponible individual de la sociedad, de manera tal que la limitación prevista en el Real Decreto-Ley 20/2011 ha de referirse, para todo tipo de compensación, al grupo fiscal. Nótese que la sociedad portadora de las bases imponibles negativas no es titular del derecho a la compensación, por más que su base imponible sirva para definir un límite respecto de la compensación que practicará el grupo fiscal.

5. EL PAGO FRACCIONADO

El artículo 45 del TRLIS remite a la Ley de Presupuestos Generales del Estado la fijación del porcentaje para determinar el importe de las dos modalidades del pago fraccionado, a saber, aquella

cuya base de cálculo es la cuota íntegra (apartado 2) y aquella cuya base de cálculo es la parte de base imponible (apartado 3).

La situación de prórroga presupuestaria justifica que el artículo 7 del Real Decreto-Ley 20/2011 haya acometido la determinación de ese porcentaje, el cual queda fijado, respecto de los periodos impositivos que se inicien en 2012, en el 18 por 100 para la modalidad de base de cálculo en función de cuota íntegra (art. 45.2 del TRLIS), y en los cinco séptimos del tipo de gravamen para la modalidad de la parte de base imponible (art. 45.3 del TRLIS).

La previsión normativa establecida en dicho precepto es exactamente igual a la contenida en la Ley de Presupuestos para 2011, incluso por lo que se refiere a la aplicación obligatoria de la segunda modalidad para los sujetos pasivos con volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros, mas como quiera que el Real Decreto-Ley 9/2011 había previsto unos porcentajes específicos mayores para determinados sujetos pasivos, en relación con los periodos impositivos que se inicien dentro de 2011, 2012 o 2013, el artículo 7 del Real Decreto-Ley 20/2011 remite a aquella disposición.

En consecuencia, el pago fraccionado en 2011 ha estado regulado por el artículo 73 de la Ley de Presupuestos para 2011, y por el artículo 9.uno del Real Decreto-Ley 9/2011, y el pago fraccionado para 2012 estará regulado por el artículo 7 del Real Decreto-Ley 20/2011 y por el artículo 9.uno del Real Decreto-Ley 9/2011. En los dos años, exceptuado el primer pago fraccionado de 2011 que se consumó antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 9/2011, la regulación es idéntica, ya que, como se ha visto, el artículo 7 del Real Decreto-Ley 20/2011 reproduce con carácter general la Ley de Presupuestos para 2011, y se remite al Real Decreto-Ley 9/2011, respecto de la modalidad de base de cálculo de la parte de base imponible.

Así pues, el pago fraccionado para 2012 queda organizado de la siguiente manera:

- Modalidad de la base de cálculo de cuota íntegra: 18 por 100.
- Modalidad de la parte de base imponible: 5/7, 8/10, 9/10, del tipo de gravamen, redondeado por defecto, según que la cifra de negocios hubiere sido en los 12 meses precedentes al inicio del periodo impositivo al que se refiere el pago a cuenta (2011, en relación con 2012, para periodos correspondientes al año natural), de menos 20, entre 20 y menos de 60, y más, millones de euros, estando obligados a esta modalidad, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones a efectos del IVA haya superado la cantidad de 6.010.121,04 durante los 12 meses precedentes, en la forma expuesta.

En cuanto deuda tributaria que es, el pago fraccionado está sujeto al principio de capacidad económica. La regulación del pago fraccionado para 2011, 2012 y 2013, prevista en el Real Decreto-Ley 20/2011 presupone una relación positiva entre la capacidad económica y la cifra de negocios, lo cual no es así. La capacidad económica que grava el Impuesto sobre Sociedades es la renta, y una misma renta puede derivar de distintas cifras de negocios.

La teoría no aconsejaba este tipo de discriminación, pero la perentoriedad recaudatoria, ligada al compromiso de déficit presupuestario europeo, se ha impuesto. Como tampoco aconsejaba la limitación de la compensación de bases imponibles negativas, y la misma se ha impuesto. Nótese, adicionalmente, que esta limitación también afecta a la parte de base imponible que sirve de base de cálculo del pago fraccionado, y así podrá suceder que se obligue a tributar en concepto de pago fraccionado al 27 por 100 (9/10 × 30%) a una entidad que, por haber sufrido pérdidas en ejercicios precedentes, haya minorado sus fondos propios en relación con los inicialmente aportados por los socios. La incidencia de estas disfunciones se atenúa cuando se considera que la situación se regularizará mediante la pertinente devolución (art. 46 del TRLIS).

6. EL IMPACTO DE LA ELEVACIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL SOBRE LAS RENTAS DEL CAPITAL

La disposición final segunda.primero del Real Decreto-Ley 20/2011 ha añadido una disposición adicional, la trigésima quinta, a la Ley 35/2006, cuyo objeto es aumentar la cuota íntegra estatal prevista en el artículo 62 de la misma, con efecto de los periodos impositivos de 2012 y 2013. Respecto de la base liquidable del ahorro (rentas del capital y plusvalías), el aumento es el resultado de aplicar a la base liquidable del ahorro una escala progresiva.

Consecuentemente, el tipo de retención e ingreso a cuenta pasará a ser el 21 por 100 durante los periodos impositivos de 2011 y 2012, de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 de la nueva disposición adicional trigésima quinta.

Aun cuando el tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades no ha sido modificado, la disposición final tercera.primero del Real Decreto-Ley 20/2011 ha añadido una nueva disposición adicional, la decimocuarta, al TRLIS, en cuya virtud *desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2013, ambos inclusive, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta del 19 por 100 a que se refiere la letra a) del apartado 6 del artículo 140 de esta ley, se eleva al 21 por 100.*

El nuevo tipo de retención relativo al Impuesto sobre Sociedades se aplicará en relación con las rentas sujetas a retención, básicamente rentas del capital, exigibles en 2012 y 2013, aun cuando se hayan devengado anteriormente, ya que la obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad. Todos los demás elementos de la obligación de retener permanecen incólumes.

El motivo de esta elevación es homogeneizar el tipo de retención.

Del mismo modo, y por el mismo motivo, la disposición final cuarta del Real Decreto-Ley 20/2011 ha elevado el tipo de gravamen del IRNR, relativo a intereses, dividendos y ganancias patrimoniales [art. 25.1 f) del TRLIRNR] y el relativo a la transferencia de rentas por establecimientos permanentes (art. 19.2 del TRLIRNR) desde el 19 al 21 por 100, y el general [art. 25.1 a) del

TRLIRNR] desde el 24 al 24,75 por 100, en ambos casos desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013.

Véase, por tanto, que la elevación de la presión fiscal sobre las rentas del capital en el IRPF ha provocado una elevación del tipo de retención en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRNR.

Más allá de esa correcta armonía, la elevación de la presión sobre las rentas del capital en el IRPF vuelve a poner sobre la mesa la existencia de un conjunto de distorsiones, bien conocidas por los diseñadores de la política fiscal, cuya superación se viene resistiendo, derivándose de ello perjuicios para la equidad y la congruencia del sistema tributario.

En primer lugar, la elevación de la presión fiscal sobre las rentas del capital ha disminuido el diferencial de carga fiscal entre intereses y dividendos. En este sentido, tal elevación ha reducido el valor cuantitativo de la doble imposición económica de dividendos, creada por la Ley 35/2006. Con todo, dicho diferencial se sitúa por encima de los 20 puntos porcentuales. Hasta qué punto la doble imposición de dividendos provoca una estructura financiera volcada hacia el endeudamiento es cuestión opinable, pero lo que no se advierte es la razón por la cual los dividendos han de soportar una carga fiscal mayor que los intereses.

Sin embargo, la importante presión fiscal que recae sobre los dividendos no la sufren quienes confían sus ahorros a las instituciones de inversión colectiva, ya que podrán remansar los dividendos en las mismas. Ciertamente, las instituciones de inversión colectiva también padecerán el aumento de la retención, pero la misma les será devuelta. Solamente a raíz del reembolso de la participación los dividendos soportarán la elevada presión fiscal. Parece lógico suponer que el reembolso, en términos relativos, será practicado en mayor medida por los pequeños y medianos ahorradores, de manera tal que el privilegio fiscal de la inversión colectiva tenderá a concentrarse, presumiblemente, en las personas de mayor capacidad económica.

En segundo lugar, el régimen fiscal privilegiado de la inversión colectiva se acentúa, por cuanto el valor financiero del diferimiento fiscal que dicho régimen procura aumenta a medida que lo hace la tributación de las rentas del capital derivadas de la inversión individual. Ciertamente, las instituciones de inversión colectiva soportarán la mayor retención, pero, como se ha indicado, les será devuelta. En suma, se eleva la presión fiscal sobre las rentas del capital individuales y al no hacerse lo propio sobre las colectivas, por obra y gracia del mantenimiento de su privilegio fiscal, este último se intensifica.

En tercer lugar, la elevación de la retención acentúa el atractivo de la inversión financiera en activos extranjeros carentes de la misma. Este es un factor de la mayor relevancia financiera. Si, además, estos activos son tenidos a través de instituciones de inversión colectiva, no solamente se habrá sorteado el aumento de la retención, sino también el de la elevación de la presión fiscal sobre las rentas del capital, en los términos expuestos.

En cuarto lugar, ganan peso las normas tipo transparencia fiscal internacional (art. 107 del TRLIS), por cuanto la elevación de la presión sobre las rentas del capital incentiva la colocación del capital en entidades no residentes que tributen en régimen privilegiado. Es cierto, sin embargo, que

el incentivo a procurar esas colocaciones es muy limitado, debido a que las SICAV ofrecen un régimen privilegiado al cubierto de la transparencia fiscal.

Véase, por tanto, cómo el régimen fiscal de la inversión colectiva, y más señaladamente de las SICAV, sirve a modo de refugio de las rentas del capital cuya presión fiscal ha pretendido elevar el Real Decreto-Ley 20/2011.

En fin, la crisis económica, y sus repercusiones en el sistema fiscal, ha vuelto a poner de relieve que el cumplimiento de los mandatos constitucionales de progresividad, justicia e igualdad (art. 31 de la CE) demanda una profunda modificación del régimen fiscal de la inversión colectiva.

La técnica apropiada es la transparencia fiscal, proyectada tanto sobre las instituciones de inversión colectiva domiciliadas en España como en el extranjero. Un régimen dispar no superaría las exigencias del principio de no discriminación.

Por el contrario, la elevación del tipo de gravamen de la institución de inversión colectiva no es aconsejable, por cuanto podría provocar una deslocalización del ahorro hacia instituciones de inversión colectiva constituidas en el extranjero.

A falta de razones de equidad y técnicas, desde posiciones interesadas, ha sido corriente agitar el fantasma de la deslocalización de capitales, e incluso de sus titulares, por motivos fiscales, a fin de postergar la reforma adecuada. Sin embargo, no debería perderse de vista que, además de que la técnica tributaria dispone de los instrumentos apropiados para diluir ese riesgo, en tiempos de crisis, las llamadas a la solidaridad también alcanzan y dan fruto en quienes disfrutan de una situación económica privilegiada, de manera tal que es la época presente la apropiada para llevar la equidad al campo de la fiscalidad de la inversión colectiva.

7. TIPO DE GRAVAMEN REDUCIDO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La disposición final tercera.segundo del Real Decreto-Ley 20/2011 ha prorrogado para 2012 el tipo de gravamen reducido aplicable a las empresas de muy reducida dimensión. La regulación es de todo punto idéntica a la que se contenía en la disposición adicional duodécima del TRLIS, a la que da nueva redacción a los exclusivos efectos de extender la aplicación de dicho tipo de gravamen respecto de los periodos impositivos iniciados en 2012.

Los requisitos para la aplicación de este tipo de gravamen no han variado:

- Cifra de negocios inferior a 5 millones de euros, referida, en su caso, al grupo mercantil.
- Plantilla media inferior a 25 empleados.

- No disminución de la plantilla media respecto de la existente en los 12 meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.
- Plantilla media no inferior a la unidad.

Respecto de estos sujetos pasivos, el tipo de gravamen es el siguiente:

- Periodos impositivos iniciados en 2009 y 2010: 20 por 100 para la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros; 25 por 100 para el resto de la base imponible.
- Periodos impositivos iniciados en 2011 y 2012: 20 por 100 para la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros; 25 por 100 para el resto de la base imponible.

En consecuencia, respecto del tipo general aplicable a las empresas de reducida dimensión, el tipo relativo a las de muy reducida dimensión ha quedado disminuido en 5 puntos porcentuales. En efecto, las empresas de reducida dimensión, entendiendo por tales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 108 del TRLIS, las que tienen una cifra de facturación inferior a 10 millones de euros, están sujetas al siguiente tipo de gravamen: 25 por 100 para la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros; 30 por 100 para el resto de la base imponible.

El beneficio fiscal será aprovechado, principalmente, por las empresas con alto valor añadido, de manera tal que se proyectará sobre las entidades pertenecientes a determinados sectores, con olvido de las pertenecientes a otros, tal vez más eficientes. En este sentido podría atisbarse un cierto componente dirigista, probablemente involuntario. Con toda seguridad la finalidad perseguida es promocionar la creación de empresas, y aliviar la presión fiscal de las existentes, soportando un coste recaudatorio asequible.

Es irrelevante la actividad que constituya el objeto social de la entidad, así como la fuente u origen de las rentas. Así, rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles, de los intereses de activos financieros, de los contratos financieros más diversos, de los dividendos cualquiera que fuere la actividad o domicilio de la entidad que los distribuye o, en fin, de las plusvalías, mobiliarias o inmobiliarias, podrán disfrutar del tipo de gravamen reducido.

Tal vez la extensión del tipo de gravamen reducido a este tipo de rentas estimule la constitución de entidades preceptoras de rentas pasivas, lo que, seguramente, no entre dentro del campo de lo deseado por el legislador. No obstante, no es previsible que los titulares de grandes patrimonios realicen movimientos en ese sentido, en particular cuando son de naturaleza financiera, habida cuenta de que tienen a su disposición la fiscalidad privilegiada de la inversión colectiva.

En cualquier caso, el beneficio fiscal se aplicará, exclusivamente, en 2009, 2010, 2011 y 2012.

Desde la perspectiva de la neutralidad del tributo lo deseable sería la desaparición de este tipo de incentivos fiscales, así como la coordinación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades con la tributación de las rentas del capital en el IRPF.

8. OTROS INCENTIVOS FISCALES

8.1. Deducción por innovación tecnológica (Ley 2/2011)

El porcentaje de deducción pasa del 8 al 12 por 100, respecto de los gastos efectuados en el periodo impositivo por innovación tecnológica, sin que sean de aplicación los coeficientes reductores previstos en la disposición adicional décima del TRLIS.

8.2. Deducción medioambiental (Ley 2/2011)

Se incorporan al ámbito de la deducción las instalaciones medioambientales acústicas. El porcentaje de deducción será el 8 por 100.

Por otra parte, la deducción medioambiental del apartado 1 del artículo 39 del TRLIS se excluye de la disposición adicional décima relativa a los porcentajes reductores. Consecuentemente se excluye dicho apartado 1 del artículo 39 de la disposición transitoria vigésima primera.

8.3. Límite conjunto de deducción (Ley 2/2011)

El límite pasa del 50 al 60 por 100, manteniéndose las condiciones de aplicación del límite incrementado, esto es, cuando el importe de la deducción prevista en los artículos 35 y 36 del TRLIS, que corresponda a gastos e inversiones realizados en el propio periodo impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

8.4. Libertad de amortización (Real Decreto-Ley 13/2010)

En 2012 continuará siendo de aplicación la libertad de amortización prevista en el Real Decreto-Ley 13/2010, ya que, a tenor de dicha norma, el incentivo fiscal se proyecta respecto de las inversiones puestas a disposición entre el día 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2015.

Una libertad de amortización proyectada sobre tan largo periodo de tiempo, desvinculada de todo compromiso de creación de empleo, y no inserta en el marco del apoyo a las pequeñas y medianas empresas, tiene la vitola de un préstamo sin interés que el Tesoro hace a las empresas con capacidad de generación de beneficios, y, por tanto de deuda tributaria ¿No podrían hallar alivio los lamentos sobre la escasa potencia recaudatoria que el Impuesto sobre Sociedades en la supresión de este incentivo?

9. LAS ENSEÑANZAS DISCRETAS DE LA PROPUESTA DE DIRECTIVA RELATIVA A LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN EUROPEA

El elemento nuclear de la propuesta de directiva [3], lo que le confiere originalidad e implica un cambio fundamental en el entendimiento de las relaciones fiscales internacionales, es la consolidación. La consolidación supone la determinación de la renta fiscal del grupo de empresas, que posteriormente será distribuida entre las entidades que lo integran en función de una fórmula de reparto predeterminada, de manera tal que las mismas tributarán en función de la cuota parte de la renta imputable al grupo de empresas. La consolidación es la expresión máxima del reconocimiento de la realidad del grupo de empresas.

El sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades es la persona jurídica, excepto en el régimen optativo de los grupos fiscales. La renta gravable, y las circunstancias relativas a su determinación, pivota sobre la persona jurídica. De ahí que, tal vez exagerando, pueda entreverse en la propuesta de directiva un nuevo paradigma.

De ese nuevo paradigma, si lo es, pueden extraerse algunas enseñanzas útiles para la adecuada configuración de ciertos aspectos de la tributación de las entidades jurídicas en cuanto unidades separadas y aisladas del grupo al que pertenecen. En este sentido, el análisis de la propuesta de directiva no solo será útil para el entendimiento del nuevo paradigma, sino también para la mejora del vigente sistema de tributación. En líneas sucesivas se abordan algunos aspectos.

9.1. La realidad del grupo y su proyección sobre la tributación de la entidad

La realidad de los grupos de sociedades no puede ser ignorada por los vigentes modelos de imposición sobre la renta de las sociedades, no ya solo en el sentido de habilitar estructuras de tributación que pivotan sobre la consolidación, sino también en el de modular la imposición basada en la entidad jurídica.

En el TRLIS se encuentran ejemplos de esa consideración del grupo de empresas mercantil en orden a la regulación de algunos aspectos (art. 11, relativo al fondo de comercio; art. 16, relativo a las operaciones vinculadas; art. 21, relativo a la exención de dividendos y plusvalías de fuente extranjera; art. 89.3, concerniente a las fusiones impropias; art. 108, concerniente a las empresas de reducida dimensión, entre otros).

Hay otros aspectos del Impuesto sobre Sociedades que ameritan una regulación en la que se tome en consideración el grupo de sociedades al que pertenece la entidad jurídica. Ya se ha hecho alusión anteriormente al artículo 12.5 del TRLIS, pero quizás la norma más necesitada de ello es la reguladora de la subcapitalización.

[3] Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades.

La regulación que de la subcapitalización hizo la Ley 18/1991, continuada por la Ley 43/1995, era acorde con el entendimiento que por aquel entonces se tenía de la subcapitalización en el sentido de pasivo financiero vinculado excesivo por relación a los fondos propios, y perfectamente comparable con las por aquel entonces no muy frecuentes regulaciones de la subcapitalización en los países de nuestro entorno. Pero han transcurrido 20 años, y tanto el entendimiento de la subcapitalización como las regulaciones de la misma en los países de nuestro entorno han variado sustancialmente. Sin embargo, y a despecho de las numerosas modificaciones sufridas por la Ley 43/1995 y el TRLIS, el artículo 20, regulador de la subcapitalización, ha permanecido incólume, excepto para restringir su aplicación en relación con la financiación vinculada proporcionada por entidades residentes en Estados miembros de la Unión Europea (Ley 62/2003).

Hoy en día la subcapitalización no es entendida como pasivo financiero vinculado excesivo por relación con los fondos propios, sino como situación financiera anómala derivada de la pertenencia a un grupo de empresas. Se intuye la anomalía mediante una simple comparación entre la estructura financiera de la entidad y aquella del grupo al que pertenece. Este es el sentido de las normas antisubcapitalización adoptadas por varios Estados miembros de la Unión Europea en la última década, ya que las mismas, partiendo de una limitación objetiva de los intereses deducibles, habilitan la prueba de la comparación de la estructura financiera de la entidad concernida con la del grupo de empresas al que pertenece, en orden a superar dicha limitación.

9.2. La aplicación parcial de la fórmula de reparto predeterminada

En el contexto del debate doctrinal entre el principio de libre concurrencia y la fórmula de reparto predeterminada, en cuanto métodos para distribuir la renta entre las jurisdicciones fiscales en las que opera un grupo de empresas, avivado por la presentación de la propuesta de directiva, se ha postulado la superioridad del sistema de fórmula predeterminada para distribuir la renta derivada de los activos y pasivos financieros, por cuanto esos activos y pasivos son poseídos y debidos, respectivamente, por el grupo como un todo, y sugerido que la base de reparto deberían ser los activos, salarios y ventas, controlados, incurridos, o realizadas, respectivamente, en cada jurisdicción fiscal concernida [4].

La fórmula de reparto sugerida, en relación con las rentas inherentes a los activos y pasivos financieros, es de todo punto similar a la contenida en la propuesta de directiva. De esta suerte, lo que propone la doctrina partidaria de la fórmula de reparto predeterminada es, cuando menos, aplicarla a cierto tipo de ingresos y gastos que, por su naturaleza, han de ser referidos al grupo de empresas en su conjunto, de manera que su distribución o reparto entre las distintas entidades que lo componen ha de realizarse inexcusablemente tomando como punto de referencia los parámetros inherentes al propio grupo de empresas.

Para la doctrina citada, la tributación de los grupos de empresas multinacionales en relación con los ingresos y gastos financieros ha de ser planteada bajo la consideración de los parámetros

[4] Avi-Yonah, R.S. y Benshalom, I.: «Formulary Apportionment-Myths and Prospects. Promoting Better International Tax Policies by Utilizing the Misuderstood and Under-Theorized Formulary Alternative». *World Tax Journal*, October 2011.

propios del grupo de empresas, lo que implica que los ingresos y gastos a tomar en consideración son los derivados de las operaciones con terceros quedando excluidos los puramente internos, y que los mismos han de imputarse o distribuirse entre las distintas entidades del grupo en función de los activos, gastos e ingresos de carácter consolidado, esto es, los que integran el balance o la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

Con la publicación de la propuesta de directiva la tesis doctrinal del reparto de los ingresos y gastos financieros bajo la consideración de los parámetros del grupo de empresas ha ganado, podría decirse, oficialidad.

9.3. La subcapitalización y la fórmula de reparto predeterminada

El artículo 20 del TRLIS pone límites a la deducción de los intereses procedentes de préstamos vinculados transfronterizos, pero no restringe la deducción de los intereses pagados a terceros, aun cuando provengan de una financiación externa excesiva impuesta por la sociedad dominante por motivos fiscales.

La doctrina de la fórmula de reparto predeterminada arroja nueva luz sobre el problema de la subcapitalización. En efecto, el problema ya no es determinar si un préstamo vinculado es excesivo, sino distribuir equitativamente la carga financiera que soporta un grupo de empresas entre las distintas entidades que lo integran.

Bajo esta perspectiva, el límite a la deducción de intereses debería construirse no sobre la relación bilateral de préstamo vinculado, sino sobre la relación multilateral de endeudamiento que las entidades del grupo mantienen con terceros. En suma, el límite vendría determinado por el resultado de repartir los intereses pagados a terceros entre las distintas entidades del grupo de empresas en función de una fórmula de reparto predeterminada.

Esa fórmula puede ser la contenida en la propuesta de directiva, u otra más sencilla basada exclusivamente en los activos consolidados.

9.3.1. La fórmula de reparto predeterminada y el principio de territorialidad

Tanto el sistema de fórmula de reparto como el basado en el principio de libre concurrencia, no son sino técnicas al servicio de la distribución de la renta que obtienen las entidades de un grupo mercantil de manera congruente con el principio de territorialidad.

En materia de tributación sobre los beneficios, reclama este principio que las entidades tributen a la jurisdicción fiscal en la que residen, y que lo hagan sobre la renta imputable a las actividades de toda índole que realicen.

Ahora bien, por regla general, los impuestos sobre los beneficios admiten la deducción de los intereses derivados de los préstamos tomados para financiar las inversiones o, en general, las actividades económicas y financieras, de manera tal que según cuál sea la forma en como la entidad se financie –recursos propios o pasivos financieros– su tributación será distinta. La deducción de los intereses forma parte del consenso internacional sostenido en el Modelo convenio de la OCDE. En efecto, la competencia para gravar en el Estado donde reside el perceptor de los mismos (art. 11 del Modelo de convenio) tiene como contrapartida la deducción en el Estado donde reside el pagador, pues en otro caso habría doble imposición.

No obstante, cuando la renta del activo financiado con el préstamo está exenta, surgen dudas respecto de la procedencia de la deducción de los intereses. Este es el caso de los préstamos que financian participaciones cuyos dividendos y/o plusvalías están exentos. La propuesta de directiva exime los *beneficios distribuidos percibidos* [5] y considera no deducibles *los costes que soporte una sociedad con vistas a la obtención de renta que esté exenta* [6], de manera tal que, de acuerdo con esos mandatos, pudiera parecer que los intereses derivados de los préstamos imputables a la financiación de una participación exenta no son deducibles. Sin embargo, el texto propuesto añade que *dichos costes se estimarán en un porcentaje fijo del 5 por 100 de la renta en cuestión* [7], lo que ha llevado a la doctrina a concluir que ello implica que la exención de los dividendos no será plena sino del 95 por 100 [8]. Por tanto esos intereses sí son deducibles, excepto en el importe del aludido 5 por 100.

La solución que a esta controvertida cuestión ha dado la propuesta de directiva parece correcta. Su opuesta, esto es, la no deducción de los intereses, no lo sería. Esos intereses deben ser deducibles, pero, como el resto de los intereses, sujetos a la distribución operada por la fórmula de reparto. Cuestión distinta es que, tratándose de una participación mantenida a través de una entidad tipo *holding*, o, en general subsidiaria, una fórmula de reparto basada en los activos consolidados apenas permita la deducción de esos intereses.

5 Artículo 11 c).

6 Artículo 14 g).

7 Véase nota anterior.

8 Loyens & Loeff. *Common Consolidated Tax Base*, pág. 22.

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL EJERCICIO 2011: REFERENCIA A LOS CAMBIOS NORMATIVOS Y DOCTRINALES

Manuel de Miguel Monterrubio
Enrique Fernández Dávila
Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

En el presente artículo los autores analizan las principales modificaciones introducidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante el año 2011, diferenciando entre las medidas que afectarán al ejercicio 2012 y las que resultarán de aplicación en el propio ejercicio 2011. Al mismo tiempo, se analiza la doctrina administrativa más relevante evacuada por la Dirección General de Tributos en materia de IRPF durante dicho año.

Palabras clave: IRPF y novedades normativas y doctrinales.

DEVELOPMENTS IN THE PERSONAL INCOME TAX IN SPAIN IN FISCAL YEAR 2011: REFERENCE TO POLICY AND DOCTRINAL CHANGES

Manuel de Miguel Monterrubio
Enrique Fernández Dávila
Inspectores de Hacienda del Estado

Abstract:

This paper discusses the main amendments to the Spanish regulations on the Personal Income Tax carried out in 2011, most of them to be in force from tax year 2012, but some already implemented in 2011. And the same time, analyzing the most relevant administrative doctrine evacuated by the Directorate General of Taxes on personal income tax that year.

Keywords: PIT and policy and doctrinal developments.

Sumario

1. Introducción.

2. Análisis de las modificaciones normativas introducidas en el IRPF con efectos para los ejercicios 2011 y 2012.

   2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2011.
   2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2012.

3. Análisis de la doctrina administrativa.

   3.1. Exenciones.
   3.2. Imputación temporal.
   3.3. Rendimientos del trabajo.
   3.4. Rendimientos del capital inmobiliario.
   3.5. Rendimientos del capital mobiliario.
   3.6. Rendimientos de actividades económicas.
   3.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales.
   3.8. Deducciones.
   3.9. Tributación conjunta.
   3.10. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español.
   3.11. Pagos a cuenta.
   3.12. Obligación de declarar.

1. INTRODUCCIÓN

Al igual que en ejercicios anteriores, durante el año 2011 se han introducido nuevas y variadas modificaciones en la normativa reguladora del IRPF, esto es, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

En cuanto al contenido de las medidas introducidas, en una visión general, podrían clasificarse las mismas en dos grandes grupos.

Por una parte, con la finalidad de compensar el deterioro de las finanzas públicas, permitiendo alcanzar los objetivos de déficit público fijados para el ejercicio 2012, se encontrarían nuevas medidas que permiten acelerar la senda de consolidación fiscal, y que se materializan, fundamentalmente, en la elevación de los tipos del impuesto aplicables a la base liquidable general y del ahorro durante los ejercicios 2012 y 2013.

En este sentido debe recordarse que para el ejercicio 2011 ya se habían adoptado otras medidas que perseguían el mismo objetivo, como podría ser la supresión de la deducción por nacimiento o adopción, la elevación de tipos marginales de la escala general de gravamen o la introducción de un límite cuantitativo para la aplicación de la reducción del 40 por 100 por obtención de rendimientos del trabajo irregulares.

Por otra parte, una variedad de incentivos fiscales con los que se pretende, bien estimular la iniciativa empresarial, tal y como sería el caso del nuevo supuesto de exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de entidades de nueva o reciente creación que cumplan determinados requisitos, la ampliación del plazo para acceder a la reducción del 20 por 100 por creación o mantenimiento de empleo o la reducción del 5 por 100 para los contribuyentes en estimación objetiva, bien reestructurar determinados sectores, como sería el caso de los cambios introducidos en la deducción por obras de mejora en la vivienda o la recuperación de la deducción por inversión en

vivienda sin tomar en consideración la base imponible del contribuyente, o bien fomentar el uso de las nuevas tecnologías de la comunicación, como sería el caso de la prórroga de los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

En consecuencia, resulta absolutamente necesario repasar todos los cambios introducidos en dicha normativa, alguno de los cuales tendrán efectos en el periodo impositivo 2011 y otros en el periodo impositivo 2012.

De esta forma, y siguiendo un orden cronológico, conviene recordar las normas que afectan al ejercicio 2011:

- El Real Decreto-Ley 2/2010, de 19 de marzo, sobre reducción del número mínimo de jornadas reales cotizadas para acceder al subsidio por desempleo o a la renta agraria a favor de los trabajadores eventuales agrarios afectados por las inundaciones acaecidas en las Comunidades Autónomas de Andalucía y Extremadura (BOE de 23 de marzo), ha extendido al ejercicio 2011 las medidas fiscales aprobadas por la Ley 3/2010 en relación con los daños producidos por catástrofes naturales.

- El Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público (BOE de 24 de mayo), ha suprimido la deducción por nacimiento o adopción respecto de los nacimientos o adopciones efectuados a partir de 1 de enero de 2011.

- La Orden EHA/3063/2010, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2011 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 30 de noviembre), mantiene la reducción general del 5 por 100 del rendimiento neto de módulos para el ejercicio 2011, así como la rebaja de los índices de rendimiento neto de determinados sectores.

- El Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo (BOE de 3 de diciembre), ha elevado el umbral que posibilita acogerse al régimen especial de las entidades de reducida dimensión, al tiempo que se permite que tales entidades puedan seguir disfrutando del régimen especial durante los tres ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se supere dicho umbral. Adicionalmente, establece un régimen fiscal de libertad de amortización para las inversiones nuevas del activo fijo que se afecten a actividades económicas, sin que se condicione este incentivo fiscal al mantenimiento de empleo. Por último, amplía la cuantía del importe neto de la cifra de negocios a tener en cuenta de cara a no exigir al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones de documentación efectuadas durante el ejercicio.

- La Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE de 23 de diciembre), en adelante LPGE 2011, ha aprobado los coeficientes de corrección monetaria aplicables para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de

las transmisiones de inmuebles y, en las mismas cuantías que en 2010, los importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, determinadas actividades económicas, mínimo personal y familiar, y escala del ahorro. Por otra parte, ha aprobado la nueva escala general estatal aplicable a partir de este ejercicio en la que se incorporan dos nuevos tramos para los niveles mayores de renta e introducido un nuevo límite de 300.000 euros para la aplicación de la reducción del 40 por 100 sobre los rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años o notoriamente irregulares en el tiempo. Además, se han elevado los importes de base imponible para poder acceder a la deducción por alquiler. Por último, ha incrementado la reducción a aplicar sobre el importe del rendimiento neto del capital inmobiliario procedente del alquiler de una vivienda, y ha prorrogado un año más los incentivos fiscales dirigidos a la habituación de los trabajadores en el uso de nuevas tecnologías fuera del lugar y el horario de trabajo.

- El Real Decreto 1788/2010, de 30 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes en materia de rentas en especie, deducción por inversión en vivienda y pagos a cuenta (BOE de 31 de diciembre), ha regulado, por una parte, los requisitos de las fórmulas indirectas de pago a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de los trabajadores entre su lugar de residencia y su centro de trabajo y, por otra, ha introducido las modificaciones pertinentes para adaptar la regulación reglamentaria en materia de cuentas viviendas, de determinación de las retenciones e ingresos a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo y sobre determinados rendimientos del capital mobiliario y del importe de los pagos fraccionados, a la nueva escala general de gravamen y la nueva regulación de la deducción por inversión en vivienda inicialmente previstas para el ejercicio 2011.

- La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE de 5 de marzo), ha aclarado cuál es la escala autonómica aplicable en Ceuta y Melilla durante el ejercicio 2011.

- El Real Decreto-Ley 5/2011, de 29 de abril, de medidas para la regularización y control del empleo sumergido y fomento de la rehabilitación de viviendas (BOE de 6 de mayo), modifica la actual regulación de la deducción por obras de mejora en la vivienda habitual, ampliando el objeto de la deducción, que ya no estará limitado a las obras que se realicen en la vivienda habitual, el colectivo de potenciales beneficiarios, al incrementarse el límite anual de base imponible para acceder a la misma y la propia cuantía de la deducción, al elevarse el porcentaje de deducción y la base máxima de deducción.

- El Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa (BOE de 7 de julio), declara exentas las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de las acciones o participaciones derivadas de inversiones de particulares en proyectos impulsados por emprendedores que cumplan determinados requisitos.

- El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE de 31 de diciembre), elimina para el propio ejercicio 2011 las limitaciones para acceder a la deducción por

inversión en vivienda habitual basadas en el importe de la base imponible del contribuyente introducidas por la Ley 39/2010, al tiempo que eleva la base máxima de deducción.

De la misma manera, y siguiendo igualmente un orden cronológico, se han aprobado diversas normas que afectarán a partir de 1 de enero de 2012 al IRPF:

- La Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2012 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de noviembre), mantiene el contenido de la Orden de módulos del ejercicio 2011, de manera que en 2012 resultará igualmente aplicable la reducción general del 5 por 100 del rendimiento neto de módulos y la rebaja de los índices de rendimiento neto de determinados sectores.
- El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE de 31 de diciembre), ha aprobado una escala de gravamen complementaria aplicable durante los ejercicios 2012 y 2013 tanto a la base liquidable general como del ahorro, modificado el procedimiento general de cálculo del tipo de retención de los perceptores de rendimientos del trabajo para aplicar dicha subida impositiva, y prorrogado para el ejercicio 2012 la reducción del 20 por 100 por creación o mantenimiento de empleo y los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

En definitiva, tal y como indicamos anteriormente, se han introducido múltiples modificaciones normativas que exigen un análisis detallado, para lo cual, y con la finalidad de simplificar su estudio, resulta conveniente explicar con más detenimiento cada una de ellas, distinguiendo según afecten al ejercicio 2011 o al 2012. Adicionalmente, se incorpora una relación de las consultas tributarias más relevantes evacuadas durante 2011.

2. ANÁLISIS DE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS INTRODUCIDAS EN EL IRPF CON EFECTOS PARA LOS EJERCICIOS 2011 Y 2012

Con la finalidad de facilitar su comprensión y análisis, tal y como se ha señalado anteriormente, procede agrupar las novedades correspondientes al IRPF en dos grandes bloques, según afecten al ejercicio 2011 o al 2012.

2.1. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2011

A continuación se analizan siguiendo el esquema de liquidación del impuesto las modificaciones introducidas en la normativa del IRPF con incidencia para el ejercicio 2011.

2.1.1. Rentas exentas

2.1.1.1. Gastos e inversiones efectuados para habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información

La LPGE 2011 ha dado nueva redacción a la disposición adicional vigésima quinta de la LIRPF prorrogando un año más los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

Como consecuencia de dicha prórroga, durante el ejercicio 2011 dichos gastos e inversiones mantendrán la consideración de gastos de formación a los efectos previstos en el artículo 42.2 b) de la LIRPF, lo que significa que la renta que se produce en sede del trabajador como consecuencia de los gastos en los que incurre la empresa (cesión de un ordenador, préstamo para su adquisición, abono de la conexión a Internet...) no tributará en el IRPF en el ejercicio 2011.

2.1.1.2. Mantenimiento de las exenciones por premios distintos de las loterías

La Ley 13/2011, de 28 de mayo, de regulación del juego (BOE de 28 de mayo), añadió, con vigencia desde 29 de mayo de 2011, una nueva disposición adicional trigésima tercera en la LIRPF con objeto de regular las exenciones relativas a los premios obtenidos por juegos distintos de las loterías.

La nueva disposición adicional establece que, a partir de la entrada en vigor de la Ley de regulación del juego –29 de mayo de 2011–, la exención de los premios regulada en el artículo 7 ñ) de la LIRPF, salvo la relativa a los premios de loterías, solo resultará de aplicación respecto de los juegos que hasta ese momento ya se venían comercializando por las entidades organizadoras de juegos exentos (Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles) y estaban exentos con arreglo a la regulación vigente en dicho momento.

Es decir, con la excepción de los premios procedentes de loterías, se produce lo que se podría denominar una «congelación de la exención», de tal manera que solamente se mantiene la exención para los premios procedentes de juegos que venían comercializándose en fecha 29 de mayo de 2009. Los premios procedentes de nuevos juegos –los que hayan comenzado a comercializarse a partir de esa fecha– no estarán exentos, aun cuando tengan cabida en el ámbito del artículo 7 ñ) de la LIRPF.

Por lo que respecta a los premios de loterías, se mantiene la plena vigencia del artículo 7 ñ) de la LIRPF por lo que, en los términos establecidos en dicho precepto, será de aplicación la exención aun cuando se trate de loterías que hayan comenzado a comercializarse a partir de 29 de mayo de 2009.

Esta modificación tiene por finalidad mantener el estatus existente hasta la aprobación de la Ley del Juego en lo que a exenciones de premios se refiere, al tiempo que se permite, en relación con

los nuevos juegos, la competencia en igualdad de condiciones entre los operadores que organizan juegos exentos y los nuevos operadores contemplados en la Ley del Juego.

Los premios de loterías quedan excluidos de esta nueva regulación debido a que en el ámbito estatal las loterías quedan reservadas a la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos Españoles, no existiendo por tanto la posibilidad de entrar en competencia con otros operadores.

2.1.2. Rendimiento del trabajo

En el ámbito de los rendimientos del trabajo son tres las medidas incorporadas. En primer lugar, se aprueba la reducción general por obtención de rendimientos del trabajo aplicable en dicho ejercicio. En segundo lugar, se establecen los requisitos reglamentarios para admitir las fórmulas indirectas de prestación del servicio público colectivo a los trabajadores de la entidad. Por último, se ha establecido un límite cuantitativo a la cuantía máxima del rendimiento con periodo de generación superior a dos años susceptible de aplicar la reducción del 40 por 100. A continuación se analiza cada una de estas medidas:

2.1.2.1. Reducción general por obtención de rendimientos del trabajo

La LPGE 2011, en el apartado Uno del artículo 60, mantiene sin variación los importes de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo que fueron aplicables en el ejercicio anterior. Por tanto, se trata de una modificación necesaria (como consecuencia de la regulación anual de dicha reducción), pero que no tendrá efectos económicos en la liquidación del IRPF correspondiente a dicho ejercicio.

2.1.2.2. Requisitos reglamentarios de las fórmulas indirectas de prestación del servicio público de transportes

El Real Decreto-Ley 5/2010 introdujo un nuevo supuesto que no tiene la consideración de rendimiento del trabajo en especie, en concreto, las cantidades satisfechas por las empresas a quienes prestan el servicio público colectivo de transporte a sus trabajadores entre su domicilio y su lugar de residencia. Igualmente establecía que tenían tal consideración las fórmulas indirectas de prestación de tal servicio en los términos que reglamentariamente se establecieran.

La regulación reglamentaria de las fórmulas indirectas se ha llevado a cabo a través del Real Decreto 1788/2010. En concreto, se ha incorporado un nuevo artículo 46 bis en el Reglamento del Impuesto regulando las condiciones que han de reunir las fórmulas indirectas de pago.

Tales fórmulas indirectas consisten en la entrega a los trabajadores de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago que cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que puedan utilizarse exclusivamente como contraprestación por la adquisición de títulos de transporte que permitan la utilización del servicio público de transporte colectivo de viajeros.

2.º La cantidad que se pueda abonar con las mismas no podrá exceder de 136,36 euros mensuales por trabajador, con el límite de 1.500 euros anuales.

3.º Deberán estar numeradas, expedidas de forma nominativa y en ellas deberá figurar la empresa emisora.

4.º Serán intransmisibles.

5.º No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

6.ºLa empresa que entregue las tarjetas o el medio electrónico de pago deberá llevar y conservar relación de las entregadas a cada uno de sus trabajadores, con expresión de:

a) Número de documento.

b) Cuantía anual puesta a disposición del trabajador.

Como puede observarse, las cantidades máximas que se pueden pagar mediante las fórmulas indirectas deberán cumplir un doble límite, por una parte, el general de 1.500 euros anuales establecido en el artículo 42.2 h) de la LIRPF, y además un segundo límite mensual –136,36 euros–, que es el resultado de dividir el límite anual entre 11 meses, de forma que a lo largo del año se pueda agotar la cuantía máxima de la exención.

Como consecuencia de tal límite, en caso de incumplimiento del límite de 136,36 euros mensuales o de 1.500 euros anuales por trabajador, únicamente existirá retribución en especie por el exceso.

Por otra parte, debe recordarse que el supuesto de no tributación no se limita a aquellos casos en los que sea posible adquirir los títulos de transporte por medios electrónicos, ya que el artículo 42.2 h) de la LIRPF contempla, además del pago mediante fórmulas indirectas, el pago por parte de la empresa a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros, de tal manera que cuando la empresa adquiera los títulos de transporte y se los entregue al empleado no existiría retribución en especie siempre que se cumplan los restantes requisitos previstos en dicho artículo.

Asimismo, interesa subrayar que se han admitido no solo la entrega del título del transporte al trabajador para un viaje concreto, sino también la entrega de abonos transportes que habiliten a la utilización de un determinado medio de transporte durante un número determinado de viajes o durante un espacio temporal de tiempo, siempre que la empresa pretenda con tal entrega fomentar el uso del transporte público y para la entrega del abono se haya tenido en cuenta tanto la ubicación del centro de trabajo como del lugar de residencia del trabajador.

2.1.2.3. Reducción por obtención de rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años o notoriamente irregulares

El artículo 66 de la LPGE ha introducido a partir de 1 de enero de 2011 un nuevo límite cuantitativo para aplicar la reducción del 40 por 100 establecida en el artículo 18.2 de la LIRPF a los

rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años o que se califiquen como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En concreto, se establece que la cuantía máxima del conjunto de rendimientos íntegros con periodo de generación superior a dos años o notoriamente irregular a la que se va a aplicar la reducción del 40 por 100 es de 300.000 euros anuales.

Esto significa, al ser un límite anual, que en ninguna declaración del IRPF podrá figurar una reducción por este concepto superior a 120.000 euros (300.000 euros × 40%) y que cada año el contribuyente dispondrá de un límite de 300.000 euros.

Debe advertirse de que este nuevo límite es perfectamente compatible con el límite existente para los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones sobre acciones.

De esta forma, la nueva limitación operará sobre la suma de los rendimientos íntegros derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones con derecho a reducción (es decir, que no superen el importe resultante de multiplicar el salario medio anual por el periodo de generación) y el resto de rendimientos íntegros con derecho a la reducción (por tener un periodo de generación superior a dos años o ser notoriamente irregular).

Por último, conviene indicar que el nuevo límite resultará aplicable a todos los rendimientos del trabajo irregulares que se imputen a partir de 1 de enero de 2011.

EJEMPLO 1:

Un contribuyente ha obtenido en el ejercicio 2011, hasta el momento de su despido, diversos rendimientos del trabajo:

- Ha percibido una cantidad de 10.000 euros como consecuencia de su traslado forzoso a otro centro de trabajo.
- Ha ejercitado en dicho año 10.000 opciones de compra sobre acciones entregadas en el año 2008 (concesión única). El precio de ejercicio de la opción es de 8 euros, siendo el valor de mercado de la acción de 18 euros.
- Ha sido posteriormente despedido percibiendo una exención de 1.000.000 de euros a abonar, la mitad en 2011 y la otra mitad en 2012 (importe exento 250.000 euros). El trabajador tiene una antigüedad de 15 años.

Determinar el importe de la reducción a practicar en los ejercicios 2011 y 2012:

…/…

…/…

Ejercicio 2011:

- Rendimiento íntegro del trabajo traslado 10.000
- Rendimiento íntegro del trabajo opciones [10.000 × (18 – 8)] 100.000
- Rendimiento íntegro del trabajo despido 250.000
  (ya que el resto imputable a 2011 está exento)
- Total 360.000

Rendimiento íntegro con derecho a la reducción:

- Opciones: límite (SMA × PG = 22.100 × 3) 66.300
- Traslado 10.000
- Despido (al ser PG > 2 × Periodo de fraccionamiento) 250.000
- Total 326.300
- Nuevo límite 300.000
- Importe de la reducción (300.000 × 0,4) 120.000

Rendimiento neto del trabajo reducido:

- Rendimiento íntegro 360.000
- Reducción por irregularidad 120.000
- Rendimiento neto reducido 240.000

Ejercicio 2012:

Rendimiento íntegro con derecho a la reducción:

- Despido (la exención se agotó en 2011) 500.000
- Nuevo límite 300.000
- Importe de la reducción (300.000 × 0,4) 120.000

Rendimiento neto del trabajo reducido:

- Rendimiento íntegro 500.000
- Reducción por irregularidad 120.000
- Rendimiento neto reducido 480.000

2.1.3. Rendimientos del capital inmobiliario

El artículo 69 de la LPGE 2011 ha revisado con efectos desde 1 de enero de 2011 el importe de la reducción del rendimiento neto procedente del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda contenida en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley del Impuesto.

En concreto, la nueva medida supone, por una parte, la elevación del 50 al 60 por 100 el porcentaje de reducción del rendimiento neto derivado del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda y, por otra, una modificación de la edad máxima del arrendatario a efectos de la posible aplicación de la reducción del 100 por 100, reduciéndose en este caso de 35 a 30 años.

Como consecuencia de la reducción de 35 a 30 años de la edad máxima del arrendatario, se establece un régimen transitorio para todos aquellos arrendadores que hubiesen celebrado un contrato de arrendamiento antes de 1 de enero de 2011, y el arrendatario fuese menor de 35 años, de manera que podrán seguir aplicando la reducción del 100 por 100 a los rendimientos derivados de dicho arrendamiento hasta que el arrendatario cumpla 35 años de edad.

De esta manera, no se verán reducidas las expectativas de reducción fiscal como consecuencia de la modificación de la edad máxima del arrendatario.

2.1.4. Rendimientos del capital mobiliario

La ausencia de LPGE para el ejercicio 2012 ha imposibilitado aprobar la tradicional compensación fiscal para los perceptores de determinados rendimientos del capital mobiliario antes de la finalización del ejercicio 2011. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la prórroga automática de los Presupuestos Generales del Estado se extiende a la totalidad de su cuerpo normativo, por lo que, sin perjuicio de una posterior aprobación en la LPGE que se remitirá próximamente al Parlamento, se puede afirmar que sí existen en la actualidad una compensación fiscal para el ejercicio 2011, esto es, la misma que resultó de aplicación en el ejercicio 2010.

En cuanto a su contenido nos remitimos a lo señalado al respecto en relación con el ejercicio 2010 [véase *RCyT*. CEF, núm. 336 (marzo 2011)].

2.1.5. Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas se ha aprobado la correspondiente Orden anual reguladora del método de estimación objetiva. Por otra parte, se han introducido nuevos incentivos fiscales: en concreto, se ha ampliado el concepto de entidad de reducida dimensión y se ha eliminado el requisito de mantenimiento de empleo para acogerse a la libertad de amortización.

A continuación se analizan las distintas medidas.

2.1.5.1. Método de estimación objetiva

Para este ejercicio, de igual manera que ya resultó de aplicación al periodo impositivo 2010, en cumplimiento del Acuerdo de la Mesa del Trabajo Autónomo, la Orden EHA/3063/2010, de 25 de noviembre, ha aprobado para el ejercicio 2011 una reducción general del rendimiento neto de módulos del 5 por 100, aplicable a todas las actividades en estimación objetiva, con la que se pretende adecuar la tributación de este régimen al actual descenso de la actividad económica.

Por otra parte, en el ámbito de las actividades agrarias, se mantiene la rebaja de módulos de determinados sectores agrícolas (uva de mesa, flor cortada y plantas ornamentales y tabaco) efectuada en 2010.

2.1.5.2. Reducción por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas

El apartado Dos del artículo 60 de la LPGE 2011 mantiene los importes de la reducción por obtención de determinados rendimientos de actividades económicas que fueron aplicables en 2010.

2.1.5.3. Incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión

El apartado Dos del artículo 1 del Real Decreto-Ley 13/2010 ha modificado el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ampliando, por una parte, el ámbito subjetivo de las entidades de reducida dimensión al elevarse de 8 a 10 millones la cuantía máxima del importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior para tener tal consideración, y, por otra parte, la posibilidad de seguir disfrutando de tales beneficios fiscales durante el ejercicio en el que se pierda la condición de entidad de reducida dimensión (al superar en el ejercicio anterior el importe máximo de cifra de negocios establecida al efecto) y los dos ejercicios siguientes (es decir, un máximo de tres ejercicios) siempre que el contribuyente hubiese cumplido las condiciones para ser considerado como de reducida dimensión tanto en aquel periodo (en el que por primera vez supera el límite de 10 millones de euros) como en los dos periodos impositivos anteriores a este último.

Dicha modificación resulta aplicable desde 1 de enero de 2011 y afecta, en el ámbito de las personas físicas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la LIRPF, a los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades.

EJEMPLO 2:

El importe neto de cifra de negocios de un contribuyente en 2010 fue de 9.000.000 de euros.

…/…

…/…

Determinar la condición o no de empresa de reducida dimensión en 2011.

En este caso, como consecuencia de la modificación señalada, los contribuyentes que en el ejercicio anterior, esto es, 2010, tuvieran un importe neto de cifra de negocios inferior a 10.000.000 de euros, tendrán la consideración de reducida dimensión en 2011.

Por tanto, en el presente caso, el contribuyente tiene tal consideración y podrá acceder a los beneficios fiscales previstos en el TRLIS en el ejercicio 2011.

EJEMPLO 3:

Durante los años 2006, 2007, 2008 y 2009 un contribuyente tuvo un importe neto de cifra de negocios inferior a 5.000.000 de euros. Sin embargo, en 2010 ha conseguido reactivar su actividad logrando alcanzar un importe neto de cifra de negocios de 11.000.000 de euros.

Determinar si en 2011 podrá aplicarse los beneficios fiscales establecidos para las entidades de reducida dimensión.

En 2011 perderá la condición de reducida dimensión al ser el importe neto de su cifra de negocios de 2010 superior a 10.000.000 de euros.

No obstante, a pesar de no tener tal consideración, en la medida en que en los tres ejercicios previos (2008, 2009 y 2010) sí tuvo tal consideración, podrá seguir aplicando los beneficios fiscales correspondientes a las entidades de reducida dimensión durante los ejercicios 2011, 2012 y 2013, cualquiera que sea el importe neto de su cifra de negocios.

2.1.5.4. Libertad de amortización por la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos

El Real Decreto-Ley 13/2010 ha dado nueva redacción a la disposición adicional undécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, afectando, al igual que en el caso anterior, a los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades.

En cuanto al contenido de la modificación, por una parte, se incrementan los ejercicios en los que se podrá realizar la inversión en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que se beneficiarán de la libertad de amortización. En concreto, tales inversiones podrán efectuarse hasta el 31 de diciembre de 2015.

Pero sobre todo, se desvincula, a diferencia de la redacción anterior, del mantenimiento de empleo por el contribuyente.

Por último, resulta relevante destacar que específicamente, en el IRPF se ha incorporado un límite para la aplicación de tal incentivo, de manera que su aplicación no reduzca la carga impositiva de otras fuentes de rentas. En concreto, la libertad de amortización a aplicar en un ejercicio tendrá como límite el rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se afecten los elementos patrimoniales, previo a la deducción por este concepto y, en su caso, a la minoración en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación.

EJEMPLO 4:

Un contribuyente que determina el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa simplificada ha adquirido en 2011 un nuevo inmovilizado material con un valor de adquisición de 80.000 euros.

Durante el ejercicio 2011 ha obtenido unos rendimientos íntegros de 250.000 euros y unos gastos deducibles de 180.000 euros.

Determinar el importe del rendimiento neto de su actividad económica en 2011, teniendo en cuenta que decide destinar a la libertad de amortización la mayor cantidad posible.

- Rendimiento íntegro 250.000
- Gastos deducibles 180.000
- Rendimiento neto previo 70.000
- Libertad de amortización:

  Límite 70.000
- Rendimiento neto final 0
- Cantidad que podrá amortizar libremente en 2012 ..... 10.000

2.1.6. Ganancias y pérdidas patrimoniales

En el ámbito de las ganancias patrimoniales se han aprobado, por una parte, los tradicionales coeficientes de corrección monetaria aplicables a la transmisión de bienes inmuebles.

Adicionalmente, se ha incorporado un nuevo supuesto de ganancia patrimonial exenta aplicable en los supuestos de transmisiones de acciones o participaciones de empresas nuevas o de reducida dimensión. Esta medida se ha introducido en este ejercicio 2011, si bien su efecto práctico se difiere hasta el ejercicio 2014 al resultar necesario un periodo mínimo de permanencia de tres años antes de su transmisión.

A continuación se analizan tales medidas.

2.1.6.1. Coeficientes de corrección monetaria

El artículo 59 de la LPGE 2011 ha aprobado los coeficientes de corrección monetaria aplicables a las transmisiones de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas que se efectúen durante el año 2011. En concreto, los coeficientes son los siguientes:

Año de adquisición	Coeficiente
1994 y anteriores	1,2908
1995	1,3637
1996	1,3170
1997	1,2908
1998	1,2657
1999	1,2430
2000	1,2191
2001	1,1951
2002	1,1717
2003	1,1488
2004	1,1262
2005	1,1041
2006	1,0825
2007	1,0613
2008	1,0405
2009	1,0201
2010	1,0100
2011	1,0000

No obstante, cuando las inversiones se hubieran efectuado el 31 de diciembre de 1994, será de aplicación el coeficiente 1,3637.

La aplicación de un coeficiente distinto de la unidad exigirá que la inversión hubiese sido realizada con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Hay que recordar que a efectos de la actualización del valor de adquisición de bienes inmuebles afectos a actividades económicas, los coeficientes aplicables serán los previstos para el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 72 de la LPGE 2011.

2.1.6.2. Exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de empresas de nueva o reciente creación

El Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa (BOE de 7 de julio), introdujo, con vigencia desde 7 de julio de 2011, una nueva exención limitada en la LIRPF relativa a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación.

La finalidad de la nueva exención, de acuerdo con lo señalado en la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 8/2011, es incentivar las inversiones de particulares en proyectos impulsados por emprendedores, fomentando de esta forma la creación de empresas que permitan avanzar en el cambio de modelo productivo y la generación de empleo. A la vista de la regulación de la exención, puede concluirse que la medida tiene por finalidad favorecer la capitalización de empresas de nueva o reciente creación.

En concreto, el Real Decreto-Ley 8/2011 añade una nueva letra d) al artículo 33.4 de la LIRPF, que se limita a hacer mención expresa de la nueva exención, y se crea una nueva disposición adicional trigésima cuarta de la LIRPF, donde se recoge la regulación de la misma.

Las condiciones para disfrutar la nueva exención son las siguientes:

a) Entidades cuyas acciones o participaciones resultan aptas para la exención.

La exención solo puede aplicarse respecto de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones de las entidades que cumplan las siguientes condiciones:

- Deben revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales.

- No estar admitidas a cotización en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades.

  Este requisito está orientado a excluir de la aplicación de la exención aquellas empresas que, por cotizar en un mercado regulado, tienen mayores posibilidades de acceso a financiación incrementando sus recursos propios.

  Conviene subrayar que el Mercado Alternativo Bursátil (MAB), dedicado a empresas de reducida capitalización que buscan expandirse, no es un mercado regulado definido en la Directiva 2004/39/CE.

- La entidad debe desarrollar una actividad económica. En particular, no podrá tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los periodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

  Al respecto cabe recordar que conforme al citado precepto, se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

  – Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

  – Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

  No se exige por tanto que la entidad desarrolle una actividad económica en particular.

- Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

  En cuanto a la interpretación del alcance de este requisito, al estar enunciado en los mismos términos que los establecidos para determinar si una actividad (el arrendamiento de inmuebles) se realiza como actividad económica (art. 27.2 LIRPF), deben entenderse aplicables los criterios administrativos emitidos al respecto.

- El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 200.000 euros. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

  En línea con la finalidad de la norma, este requisito excluye del ámbito de la exención a las entidades que ya poseen un determinado nivel de fondos propios –no solo de capital–, que el legislador ha considerado como adecuado (200.000 euros).

- Que la entidad no tenga ninguna relación laboral ni mercantil, al margen de la condición de socio, con el contribuyente.

  Se pretende, por tanto, que la intervención del socio en la entidad se limite exclusivamente a la aportación de financiación, sin participar en la gestión de la actividad.

Los requisitos expuestos deberán cumplirse por la entidad durante todos los años de tenencia de la acción o participación, salvo el relativo a la cifra máxima de fondos propios, que únicamente se exige en el periodo impositivo de la entidad en el que el contribuyente adquiera la participación.

En relación con este último requisito la norma no aclara si basta con que se cumpla el límite de 200.000 euros con carácter previo a la toma de la participación por el contribuyente, o si además es necesario que este límite no se sobrepase como consecuencia precisamente de la adquisición de la participación.

b) Requisitos relativos a la participación en la entidad

Además de las condiciones señaladas en el epígrafe anterior, la aplicación de la exención está supeditada al cumplimiento de las siguientes condiciones:

- Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el contribuyente a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, es decir, a partir del día 7 de julio de 2011.

  Dado que la finalidad de la norma es incentivar determinados comportamientos por parte del contribuyente, lógicamente el incentivo no se aplica a adquisiciones efectuadas con anterioridad a la aprobación de la medida.

- Las acciones o participaciones en la entidad deben adquirirse por el contribuyente bien con motivo de la constitución de aquella o bien mediante ampliación de capital de la entidad. En este último caso la ampliación debe realizarse en los tres años siguientes a la constitución de la entidad, contados de fecha a fecha, aun cuando se trate de entidades ya constituidas con anterioridad a 7 de julio de 2011.

  En consecuencia, se excluyen las adquisiciones derivativas de acciones, de tal manera que las adquisiciones de acciones que dan derecho a la exención son aquellas que suponen una entrada de recursos a la entidad en los primeros años de su vida.

- La participación del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 por 100 del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

  De esta forma y en consonancia con el requisito anteriormente comentado relativo a la inexistencia de relación laboral o mercantil del contribuyente con la entidad, el incentivo

se dirige a aquellos contribuyentes que se limitan a financiar a la entidad, exigiéndose en este caso que no lleguen a detentar el control de la misma.

- Que el tiempo de permanencia de la acción o participación en el patrimonio del contribuyente sea superior a tres años e inferior a diez años, contados de fecha a fecha.

  Este requisito de permanencia de la participación impide aplicar el incentivo a ganancias puramente especulativas –generadas en un corto periodo de tiempo–, al tiempo que establece un periodo máximo de tenencia de la participación.

  A efectos del cómputo del periodo de permanencia, habida cuenta de que se trata de una norma relativa a ganancias y pérdidas patrimoniales, deberá aplicarse el criterio FIFO de identificación de valores, previsto con carácter general en el artículo 37.2 de la LIRPF.

  Teniendo en cuenta el periodo mínimo de tres años de permanencia, y que la exención únicamente resulta de aplicación respecto de acciones o participaciones adquiridas por el contribuyente a partir del día 7 de julio de 2011, se concluye que la exención no podrá materializarse hasta el ejercicio 2014.

c) Cuantía de la ganancia patrimonial exenta

Cumpliéndose los requisitos hasta ahora expuestos, estarán exentas las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuyo valor total de adquisición no exceda, para el conjunto de entidades, de 25.000 euros anuales, ni de 75.000 euros por entidad durante el periodo de tres años desde la constitución de la entidad.

Se trata por tanto de una exención limitada, con la particularidad de que el límite no opera en función del importe de la ganancia patrimonial, sino en función del valor de adquisición de las acciones cuya transmisión da lugar a la ganancia, lo cual introduce cierta complejidad en el cálculo de la exención. Respetando los límites del valor de adquisición señalados, el importe de la ganancia exenta es ilimitado.

El citado límite respecto del valor de adquisición opera de la siguiente forma:

- Límite anual de 25.000 euros. Este límite se aplica al conjunto de acciones aptas para la exención adquiridas durante el año, tanto si corresponden a una única entidad como a varias entidades.

- Límite de 75.000 euros por entidad. Este límite se aplica al conjunto de acciones aptas para la exención de una misma entidad adquiridas durante el plazo de tres años desde su constitución. De no existir este límite, por aplicación del límite anterior, el valor de adquisición que como máximo podría beneficiarse de la exención sería de 100.000 euros (25.000 euros multiplicados por los cuatro ejercicios que puede abarcar el citado plazo de tres años desde la constitución).

Una vez determinadas las acciones o participaciones cuyo valor de adquisición puede beneficiarse de la exención, se deberá determinar el valor de transmisión correspondiente a esas acciones o participaciones, siendo la diferencia el importe de la ganancia exenta.

EJEMPLO 5:

- El 1 de febrero de 2012 el señor X suscribe 2.000 acciones por un valor de 20.000 euros (10 euros/acción) como consecuencia de una ampliación de capital realizada por la entidad «AAA», que se constituyó el 1 de febrero de 2011.

- El 1 de marzo de 2012 el señor X, adquiere al Sr. Y 3.000 acciones de la misma entidad por importe de 50.000 euros (16,67 euros/acción).

- El 1 de mayo de 2012 el señor X suscribe 2.000 acciones por un valor de 40.000 euros (20 euros/acción) como consecuencia de otra ampliación de capital realizada por misma entidad.

- El 1 de junio de 2015 el señor X vende la totalidad de las acciones de la entidad «AAA» por importe de 175.000 euros (25 euros/acción). Se considera que este valor cumple lo dispuesto en el artículo 37.1 b) de la LIRPF.

Ganancia patrimonial obtenida (regla FIFO):

- Por la transmisión de 2.000 acciones adquiridas el 1 de febrero de 2012: valor de transmisión: 50.000 (2.000 × 25) – valor de adquisición: 20.000 (2.000 × 10) = = 30.000 euros.

- Por la transmisión de 3.000 acciones adquiridas el 1 de marzo de 2012: valor de transmisión: 75.000 (3.000 × 25) – valor de adquisición: 50.000 (3.000 × 16,67) = = 25.000 euros.

- Por la transmisión de 2.000 acciones adquiridas el 1 de junio de 2015: valor de transmisión: 50.000 (2.000 × 25) – valor de adquisición: 40.000 (2.000 × 20) = = 10.000 euros.

  TOTAL GANANCIA PATRIMONIAL: 65.000 euros.

Ganancia patrimonial exenta: la correspondiente a la transmisión de acciones que cumplan requisitos, cuyo valor de adquisición no exceda de 25.000 euros.

- Identificación de las acciones que se benefician de la exención:

  – No se pueden beneficiar de la exención las 3.000 acciones adquiridas al señor Y, por tratarse de una adquisición derivativa.

  – Las restantes acciones se pueden beneficiar de la exención, con el límite de 25.000 euros anuales de valor de adquisición:

    - 2.000 acciones adquiridas el 1 de febrero de 2012 por 20.000 euros.

    - 250 acciones adquiridas el 1 de mayo de 2012 por 5.000 euros

…/…

…/…

- Cuantía exenta:

  – Por la transmisión de 2.000 acciones adquiridas el 1 de febrero de 2012: valor de transmisión: 50.000 (2.000 × 25) – valor de adquisición: 20.000 (2.000 × × 16,67) = 30.000 euros.

  – Por la transmisión de 250 acciones adquiridas el 1 de mayo de 2012: valor de transmisión: 6.250 (250 × 25) – valor de adquisición: 5.000 (250 × 20) = = 1.250 euros.

TOTAL GANANCIA PATRIMONIAL EXENTA: 31.250 euros.

Nota: En la solución al ejemplo se ha considerado que las acciones que se benefician de la exención son la totalidad de las adquiridas en primer lugar (1 de febrero de 2012) por ser las que tienen un valor de adquisición más bajo, y una parte de las acciones adquiridas posteriormente, al ser esta la alternativa que genera una mayor exención. No obstante, nada impide considerar que se puede aplicar la exención a las acciones adquiridas en último lugar (el 1 de mayo de 2012) hasta alcanzar un valor de adquisición de 25.000 euros, dado que en este caso cumplen igualmente los requisitos.

d) Supuestos excluidos de la exención

No resultará de aplicación la exención de las ganancias patrimoniales en los siguientes supuestos:

- Cuando se trate de participaciones suscritas por el contribuyente con el saldo de la cuenta ahorro-empresa.

  Esta exclusión tiene por objeto evitar la duplicidad de beneficios fiscales respecto de unas mismas cantidades, dado que la cuenta ahorro-empresa consiste en una deducción en cuota por las aportaciones a una cuenta que posteriormente se materialicen en la suscripción de participaciones de una Sociedad Nueva Empresa, suscripción que daría derecho a la aplicación de la exención por la ganancia patrimonial que se genere con motivo de la transmisión de las participaciones.

  Las participaciones excluidas de la exención no se tendrán en cuenta para el cómputo del porcentaje de máximo de participación en la entidad –el 40 por 100–, al que nos hemos referido anteriormente.

- Cuando se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

  Este supuesto de exclusión comporta que la entidad cuyas acciones se suscriban inicie una nueva actividad.

- Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o participaciones. En este caso, la exención no procederá respecto de los valores que como consecuencia de dicha adquisición permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

  En virtud de este supuesto de exclusión se evita la aplicación de la exención cuando se produce una venta –que origina una ganancia patrimonial– con una recompra de valores homogéneos en un corto periodo de tiempo, por presumir que la transmisión de las acciones o participaciones no supone realmente una desinversión en la entidad, sino que persigue únicamente disfrutar del beneficio fiscal.

- Cuando las acciones o participaciones se transmitan a una entidad vinculada con el contribuyente, su cónyuge, cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado incluido, o un residente en país o territorio considerado como paraíso fiscal.

2.1.7. Determinación de la cuota íntegra

Para la determinación de la cuota íntegra, la LPGE 2011 ha aprobado la escala general y el mínimo personal y familiar aplicable durante 2011. Por otra parte, la Ley de Economía Sostenible ha aclarado qué escala autonómica resulta aplicable en Ceuta y Melilla.

2.1.7.1. Escala general estatal y autonómica

El artículo 62 de la LPGE 2011 ha aprobado la escala general estatal aplicable durante 2011. En concreto, la citada escala es la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,5
120.000,20	22.358,36	55.000,00	22,5
175.000,20	34.733,36	En adelante	23,5

Dicha escala incorpora dos nuevos tramos (entre 53.407,20 y 120.000,20 euros; y entre 120.000,20 euros y 175.000,20 euros), elevándose el tipo marginal en un punto en el segundo tramo señalado, y en dos puntos a partir de 175.000,20 euros.

Por último, la disposición quincuagésima primera de la LES ha introducido una disposición adicional trigésima segunda en la LIRPF para aclarar que los contribuyentes con residencia en Ceuta y Melilla aplicarán como escala autonómica la prevista con carácter complementario en la disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF. Dicha escala es la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	En adelante	21,5

2.1.7.2. Mínimo personal y familiar

En cuanto a la cuantía del mínimo personal y familiar, el artículo 61 de la LPGE 2011 reproduce los mismos importes que estuvieron vigentes en 2010, dotando a dicha redacción de vigencia indefinida.

2.1.8. Deducciones en la cuota

En materia de deducciones se han introducido modificaciones en la deducción por inversión en vivienda y alquiler, al tiempo que se ha suprimido a partir de 1 de enero de 2011 la deducción por nacimiento o adopción.

2.1.8.1. Deducción por inversión en vivienda

Inicialmente, la LPGE 2011 modificó la deducción por inversión en vivienda, al condicionar su aplicación al importe de la base imponible del contribuyente, de tal manera que los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2011 no tendrán derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda en aquellos ejercicios en los que su base imponible fuera superior a 24.107,20 euros anuales.

Sin embargo, dicha modificación normativa quedó sin efecto alguno, ya que el apartado segundo de la disposición final segunda del Real Decreto-Ley 20/2011 eliminó con efectos desde el 1 de enero de 2011 las modificaciones introducidas inicialmente por la LPGE 2011, salvo los importes de las bases máximas de deducción que quedaron fijados en 9.040 euros anuales con carácter general (en 2010 la base máxima era 9.015 euros anuales) y 12.080 euros anuales cuando el derecho a la deducción estuviera vinculado a razones de discapacidad (en 2010 la base máxima era 12.020 euros anuales).

En consecuencia, la regulación de la deducción por inversión en vivienda en 2011 es idéntica (salvo en lo relativo a la base máxima de deducción) a la regulación existente en el ejercicio anterior.

2.1.8.2. Deducción por alquiler

Como consecuencia de las modificaciones inicialmente introducidas por la LPGE 2011 en la deducción por inversión en vivienda anteriormente explicado (limitación de la deducción en función de la base imponible del contribuyente), la misma ley procedió a elevar los límites de base imponible de la deducción por alquiler en vivienda contenida en el apartado 7 del artículo 68 de la LIRPF, de manera que dichos límites fueran idénticos.

Por tanto, a partir de 1 de enero de 2011, la base máxima de la deducción por alquiler será la siguiente:

a) Cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: 9.040 euros anuales.

b) Cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales: 9.040 euros menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales.

Debe recordarse que los tramos de base imponible determinantes de la aplicación de deducción por alquiler en 2010 eran de 12.000 y 24.020 euros anuales, respectivamente.

2.1.8.3. Deducción por obras de mejora

El Real Decreto-Ley 5/2011, de 29 de abril, de medidas para la regularización y control del empleo sumergido y fomento de la rehabilitación de viviendas (BOE de 6 de mayo), ha modificado la deducción por obras de mejora potenciando considerablemente este beneficio fiscal. Las modificaciones afectan a los contribuyentes que pueden aplicar la deducción por razón de la base imponible, a las viviendas aptas para realizar las obras que dan derecho a la deducción, así como a la cuantía de la misma. Los restantes elementos de la deducción permanecen inalterados, por lo que cabe remitirse a lo señalado al respecto en relación con el ejercicio 2010 [véase *RCyT*. CEF, núm. 336 (marzo 2011)].

Así pues, cabe distinguir dos regímenes de deducción claramente diferenciados. De una parte, la redacción original de la deducción, vigente hasta 6 de mayo de 2011 y, por otra parte, la nueva redacción, en vigor desde 7 de mayo de 2011. Las situaciones transitorias derivadas de la coexistencia del anterior y el nuevo régimen de deducción se regulan en una nueva disposición transitoria de la LIRPF.

La deducción mantiene su vigencia temporal limitada hasta 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de la posibilidad de arrastrar a ejercicios posteriores las cantidades no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción.

Podrán aplicar esta deducción los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 71.007,20 euros anuales. Los contribuyentes con una base imponible igual o superior a esta cantidad no tendrán derecho a aplicar la deducción en el ejercicio en que realicen y paguen las obras, ni podrán arrastrar a los ejercicios siguientes las cantidades no deducidas, aun cuando en estos ejercicios su base imponible sea inferior a la citada cuantía.

En cuanto a las viviendas aptas para la deducción, la nueva redacción de la disposición adicional vigésima novena de la LIRPF elimina el requisito de que las obras se realicen en la vivienda habitual del contribuyente, exigiendo únicamente que las obras se realicen en cualquier vivienda de su propiedad o en el edificio en la que esta se encuentre. Por tanto, el ámbito objetivo de la deducción se amplía considerablemente quedando incluidas en el mismo, además de las obras realizadas en viviendas que constituyan la vivienda habitual del contribuyente, las realizadas en viviendas arrendadas por el propio contribuyente, en viviendas desocupadas, o segundas residencias. Únicamente quedan excluidas del ámbito de la deducción las viviendas que estén afectas a actividades económicas.

En cuanto a los elementos comunes, el ámbito de la deducción no es objeto de modificación, de tal manera que continúan excluidas las obras realizadas en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas, instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

Dado que no existe limitación alguna en este sentido, podrá aplicarse la deducción por obras realizadas simultáneamente en dos o más viviendas.

En lo tocante al importe de la deducción, la nueva regulación eleva el porcentaje de deducción del 10 al 20 por 100.

La base máxima anual de la deducción conserva la configuración progresiva de la redacción anterior, incrementándose notablemente tanto la base máxima anual, que pasa de 4.000 euros a 6.750 euros, como el tramo de base imponible determinante de dicha base máxima, que queda fijado entre 53.007,20 euros y 71.007,20 euros.

En concreto, la base máxima anual de deducción es la siguiente:

- 6.750 euros anuales, para los contribuyentes con base imponible igual o inferior a 53.007,20 euros anuales.
- Para contribuyentes con base imponible comprendida entre 53.007,20 euros y 71.007,20 euros anuales, la base de la deducción será el resultado de minorar a 6.750 euros el resultado de multiplicar por 0,375 la diferencia entre la base imponible y 53.007,20 euros anuales.

Las cantidades no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción mantienen el mismo tratamiento, es decir, podrán deducirse en los cuatro ejercicios siguientes, con el límite de base anual de deducción que corresponda en función de la base imponible. Cuando concurran cantidades deducibles en el ejercicio con cantidades deducibles procedentes de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de deducción por exceder de la base máxima de deducción, el límite de

base anual de deducción será único para el conjunto de tales cantidades, deduciéndose en primer lugar las cantidades correspondientes a años anteriores.

Lógicamente, las cantidades que pueden deducirse en los cuatro ejercicios siguientes tienen como límite la nueva base anual de deducción, superior a la anterior.

Por lo que se refiere a la base acumulada máxima de deducción por vivienda, esta se eleva de 12.000 a 20.000 euros. Dado que la nueva configuración de la deducción permite su aplicación de forma simultánea respecto de varias viviendas propiedad del contribuyente, la cuantía máxima deducible por contribuyente vendrá determinada por la base máxima anual de deducción, siempre que se respete el límite de 20.000 euros por vivienda.

La regla relativa a los supuestos de copropiedad no ha sido objeto de modificación, de forma que cuando concurran varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el límite de 20.000 euros se distribuirá entre los copropietarios en función de su respectivo porcentaje de propiedad en el inmueble.

El régimen hasta ahora expuesto resulta de aplicación respecto de las obras realizadas y pagadas a partir de 7 de mayo de 2011. Ahora bien, además de la deducción por estas obras, pueden existir cantidades pendientes de deducir originadas con anterioridad a esta fecha. Estas situaciones son objeto de regulación por la nueva disposición transitoria vigésima primera de la LIRPF, introducida por el Real Decreto-Ley 5/2011.

La disposición transitoria vigésima primera de la LIRPF establece que los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 5/2011 hayan satisfecho cantidades por las que hubieran tenido derecho a la deducción por obras de mejora en la vivienda habitual conforme a la redacción original de la disposición adicional vigésima novena de la LIRPF, aplicarán la deducción en relación con tales cantidades conforme a la citada redacción original.

De acuerdo con lo anterior, las cantidades pagadas en 2010 por obras de mejora realizadas en 2010, que no hayan podido ser objeto de deducción íntegra por exceder de la base anual máxima de deducción, podrán deducirse conforme a la redacción original de la disposición adicional vigésima novena de la LIRPF. Es decir, el contribuyente mantendrá el plazo de cuatro años para deducir las cantidades pendientes, pudiendo deducir hasta un máximo de 4.000 euros cada uno de los citados años en función de su base imponible, aplicando un porcentaje de deducción del 10 por 100, y siempre que no se sobrepase el límite de 12.000 euros por vivienda habitual.

En los casos en que el contribuyente realice y pague obras de mejora en el año 2011, pero con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 5/2011, al igual que en caso anterior, las cantidades pagadas en relación con tales obras darán derecho a practicar deducción de acuerdo con los términos de la redacción original de la disposición adicional vigésima novena de la LIRPF.

Cuando coexistan a partir de 2011 cantidades con derecho a deducir a las que con arreglo a lo señalado en los párrafos anteriores les resulten de aplicación el régimen anterior, con cantidades con derecho a deducir con arreglo al nuevo régimen de deducción, el apartado 2 de la disposición transito-

ria vigésima primera de la LIRPF se limita a señalar que para el conjunto de obras de mejora la base anual y la base acumulada por vivienda tendrán como límites máximos los establecidos en la nueva redacción de la disposición adicional vigésima novena de la LIRPF.

Por ejemplo, si en marzo de 2011 un contribuyente realiza una obra de mejora por importe de 3.500 euros y posteriormente en junio de ese mismo año realizase otra obra de mejora distinta por importe de 6.000, en ningún caso la base máxima de deducción en 2011 podrá alcanzar 9.500; dicha base será, como máximo, de 6.750 euros. Además deberá respetarse que la cantidad con derecho a deducción según el régimen anterior –al que corresponde un 10%– no supere 3.500 euros, y que la cantidad máxima con derecho a deducción según el nuevo régimen –20%– no exceda de 6.000 euros.

Ahora bien, en estos casos la disposición transitoria vigésima primera de la LIRPF no indica cuáles son las cantidades que deben deducirse en primer lugar en caso de que se supere el límite de 6.750 euros (o el que corresponda según la base imponible del contribuyente); si aquellas a las que resulta de aplicación el régimen anterior o las que resulta de aplicación el nuevo régimen.

En una primera aproximación podría entenderse que cuando coexistan cantidades pendientes a deducir a las que resulta de aplicación el régimen anterior con cantidades con derecho a deducir conforme al nuevo régimen con origen en un ejercicio posterior, las cantidades a deducir se van aplicando según el criterio FIFO, de tal modo que en primer lugar se agotarían las cantidades más antiguas con derecho a deducción, y a continuación se practicaría la deducción por las cantidades más recientes, hasta alcanzar el límite máximo.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la regla FIFO señalada no fue concebida para resolver cuestiones de régimen transitorio, sino para determinar el orden y el plazo máximo de cómputo de las cantidades no deducidas. Aplicarla en estos casos obligaría a deducir en primer lugar aquellas cantidades a las que corresponde un menor porcentaje de deducción –el 10% frente al 20%–, pudiendo darse la circunstancia de que contribuyentes que realizan obras de mejora una vez en vigor el nuevo régimen de deducción no se beneficien por completo del mismo por existir cantidades no deducidas con origen en el régimen anterior. Estas situaciones no parecen encajar en la finalidad del nuevo régimen que persigue incentivar aún más la realización de las obras de mejora.

Lo anterior, unido al hecho de que la regla FIFO no se encuentra recogida en el régimen transitorio, sino en la regulación sustantiva de la deducción, permite interpretar que en estos casos la citada regla no es de aplicación preceptiva, pudiendo por tanto el contribuyente elegir el orden de aplicación de un régimen u otro según le resulte más favorable.

2.1.8.4. Deducción por nacimiento o adopción

Desde 1 de enero de 2011 se ha suprimido la deducción por nacimiento o adopción (2.500 euros) en el IRPF y la correspondiente prestación de igual cuantía de la Seguridad Social.

Si bien dicha modificación fue inicialmente introducida por el Real Decreto-Ley 8/2010, con la finalidad de evitar cualquier futura controversia sobre la oportunidad o conveniencia de utilizar

tal vehículo normativo, la LPGE 2011, con base en la habilitación contenida en la disposición final sexta de la LIRPF, ha reproducido el contenido inicialmente aprobado por el Real Decreto-Ley 8/2010.

En consecuencia, desaparece tal deducción en relación con los nacimientos o adopciones producidos a partir de 1 de enero de 2011.

2.1.9. Pagos a cuenta

Como consecuencia de las modificaciones efectuadas en la LIRPF por la LPGE 2011 y la Ley 40/2010, se ha adaptado el RIRPF, para, por una parte, tomar en consideración la nueva escala general estatal en el cálculo del tipo de retención y la regulación inicialmente aprobada por dicha ley en materia de deducción por inversión en vivienda, y, por otra, someter a retención las cantidades percibidas por los socios de instituciones de inversión colectiva en los supuestos de reducción de capital social con devolución de aportaciones o reparto de la prima de emisión de acciones.

2.1.9.1. Modificaciones derivadas de la nueva escala de gravamen

El Real Decreto 1788/2010, con base en la habilitación contenida en el artículo 101.1 de la Ley del Impuesto, ha modificado el número 1.º del apartado 1 del artículo 85 del RIRPF, aprobando la escala de retenciones aplicable a los rendimientos del trabajo a partir de 1 de enero de 2011.

Dicha modificación es consecuencia de la nueva escala general estatal de gravamen que resultará de aplicación a partir de 1 de enero de 2011.

En concreto la escala de retenciones a tener en consideración para el cálculo del tipo de retención de los rendimientos del trabajo será la siguiente:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	24
17.707,20	4.249,73	15.300,00	28
33.007,20	8.533,73	20.400,00	37
53.407,20	16.081,73	66.593,00	43
120.000,20	44.716,72	55.000,00	44
175.000,20	68.916,72	En adelante	45

Además, como consecuencia de lo anterior, se modifica el apartado 5 del artículo 87 del RIRPF limitando al 45 por 100 el tipo máximo de retención en caso de regularización, ya que es el tipo mar-

ginal máximo contenido en la citada escala (hasta ahora el tipo máximo era el 43%, ya que este era el tipo marginal máximo de la escala de retenciones).

2.1.9.2. Modificaciones derivadas de los nuevos cambios en la deducción por inversión en vivienda

Como consecuencia de la regulación inicial de la deducción por inversión en vivienda contenida en la LPGE para el ejercicio 2011 (tal y como se explicó anteriormente dicha modificación supuso la limitación de la deducción en función del importe de la base imponible del contribuyente), el Real Decreto 1788/2010 introduce dos modificaciones en el RIRPF.

En primer lugar, se minoró en el ejercicio 2011 el límite de 33.007,20 euros previsto en los artículos 86.1 y 88.1 del reglamento, por debajo del cual el tipo de retención se reduce en dos enteros cuando los contribuyentes hubiesen comunicado a su pagador que destinan cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual. En concreto, el nuevo límite queda fijado en 22.000 euros.

En el mismo sentido, se modifica el artículo 110.3 del Reglamento del Impuesto minorando de 33.007,20 euros a 22.000 euros la cuantía de los rendimientos o ingresos por debajo de la cual los contribuyentes que ejerzan actividades económicas podrán minorar el pago fraccionado cuando destinen cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por las que vayan a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual.

Por el contrario, cuando al contribuyente no le afecte la regulación de la deducción por inversión en vivienda inicialmente introducida por la LPGE por cumplir los requisitos de la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF (régimen transitorio que permitía deducirse en 2011 cualquiera que fuera el importe de la base imponible del contribuyente cuando la vivienda se hubiera adquirido antes de 1 de enero de 2011), el límite señalado en los párrafos anteriores seguía siendo de 33.007,20 euros.

A tal efecto, se incorporó al texto del RIRPF una nueva disposición transitoria undécima para los contribuyentes que destinen cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena (siempre que hubieran adquirido su vivienda habitual antes de 1 de enero de 2011), de manera que continúen aplicando el límite de 33.007,20 euros en lugar de 22.000 euros a los efectos anteriormente señalados.

2.1.9.3. Nuevas fórmulas de comunicación de datos personales al pagador de los rendimientos del trabajo

Igualmente, el Real Decreto 1788/2010 modificó el artículo 88.1 del RIRPF con la finalidad de permitir que los contribuyentes puedan efectuar al pagador las comunicaciones de datos para calcular su tipo de retención por medios telemáticos o electrónicos (por ejemplo, a través de la intranet de la empresa), simplificando de esta forma las cargas administrativas de las empresas. En concreto, se permite la utilización de medios telemáticos o electrónicos siempre que se garanticen la autenti-

cidad del origen, la integridad del contenido, la conservación de la comunicación y la accesibilidad por parte de la Administración tributaria a la misma.

2.1.9.4. Obligación de practicar retención o ingreso a cuenta por la distribución de la prima de emisión o por la reducción de capital con devolución de aportaciones realizadas por SICAV

Desde el 1 de enero de 2011, el Real Decreto 1788/2010 ha modificado el Reglamento del Impuesto con objeto de someter a retención o ingreso a cuenta los rendimientos del capital mobiliario derivados del reparto de la prima de emisión de acciones o la reducción de capital social con devolución de aportaciones efectuadas por sociedades de inversión de capital variable (SICAV) u otros organismos de inversión.

Así, en primer lugar, se modifica la letra h) del apartado 3 del artículo 75 estableciendo como rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta los rendimientos del capital mobiliario asimilados a dividendos [primer párrafo del art. 94.1 c) de la LIRPF] derivados de la reducción del capital con devolución de aportaciones de la SICAV. De esta forma, se someten a retención o ingreso a cuenta los importes repartidos o el valor de mercado de los bienes entregados, con el límite de la mayor de las siguientes cuantías:

- El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social.
- Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios, calculados con arreglo al criterio LIFO.

Las cuantías repartidas que excedan del límite anterior no estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta. Al respecto debe recordarse que tales cuantías minoran el valor de adquisición de las acciones afectadas, hasta su anulación, y el exceso tributa como rendimiento del capital mobiliario en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión.

Por lo que respecta a la distribución de la prima de emisión, se somete a retención o ingreso a cuenta la totalidad de los importes distribuidos, en consonancia con el tratamiento señalado en la letra d) del artículo 94.1 de la LIRPF.

Con anterioridad a esta modificación, de acuerdo con el régimen aplicable con carácter general a la reducción de capital con devolución de aportaciones, únicamente se sometían a retención o ingreso a cuenta las percepciones que procedieran de beneficios no distribuidos, calculadas con arreglo al criterio FIFO. La distribución de la prima de emisión no estaba sujeta a retención.

El régimen descrito resultará igualmente de aplicación cuando la reducción de capital o la distribución de la prima de emisión se realice por los organismos de inversión colectiva previstos en el artículo 94.2 de la Ley del Impuesto.

En segundo lugar, el Real Decreto 1788/2010 añade una letra g) al apartado 2 del artículo 76 del Reglamento del Impuesto, estableciendo quiénes serán los sujetos obligados a practicar retención o ingresos a cuenta en los nuevos supuestos introducidos en el artículo 75.3 h) del Reglamento. Tales sujetos son:

- En caso de SICAV, la propia sociedad.
- En caso de entidades reguladas por la Directiva 2009/65/CE constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en la Comisión Nacional del Mercado de Valores a efectos de su comercialización por entidades residentes en España, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización y, subsidiariamente, las entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores, que intervengan en el pago de las rentas.
- En caso de organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, la entidad depositaria de los valores o que tenga encargada la gestión de cobro de las rentas derivadas de los mismos.
- En caso de que no proceda la práctica de retención o ingreso a cuenta conforme a los párrafos anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el propio socio o partícipe que reciba la devolución de las aportaciones o la distribución de la prima de emisión.

Finalmente, el Real Decreto 1788/2010 modifica el apartado 5 del artículo 93 del Reglamento de Impuesto con la finalidad de determinar la base de retención, que será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo con la Ley del Impuesto.

2.1.10. Otras normas

El artículo 1 del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, ha modificado, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, el artículo 16.2 del TRLIS elevando de 8 a 10 millones de euros la cifra de negocio del periodo impositivo por debajo de la cual las personas o entidades vinculadas podrán quedar exoneradas de la obligación de documentación, siempre que cumplan los restantes requisitos previstos en el artículo 16.2 del TRLIS.

2.2. Modificaciones en la normativa del IRPF con efectos para el ejercicio 2012

2.2.1. Rentas exentas

2.2.1.1. Gastos e inversiones efectuados para habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información

El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE de 31 de diciembre), ha dado

nueva redacción a la disposición adicional vigésima quinta de la LIRPF prorrogando hasta 2012 los incentivos fiscales derivados de los gastos e inversiones efectuados para habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

Esta prórroga ya tuvo lugar en relación con el ejercicio 2011, tal y como se analiza en el epígrafe 2.1.1.

2.2.2. Rendimientos de actividades económicas

2.2.2.1. Reducción por mantenimiento o creación de empleo

El Real Decreto-Ley 20/2011 ha dado nueva redacción a la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF prorrogando hasta 2012 la reducción del 20 por 100 del rendimiento neto de actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo, en consonancia con el mantenimiento del tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo. Esta reducción ya fue objeto de comentario con motivo de su aprobación por la LPGE para 2010 [véase *RCyT*. CEF, núm. 324 (marzo 2010)].

2.2.3. Gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012 y 2013

El Real Decreto-Ley 20/2011 ha añadido una nueva disposición adicional trigésima quinta a la LIRPF con objeto de incrementar la cuota íntegra estatal en los periodos 2012 y 2013, tanto la parte correspondiente a la base liquidable general como la correspondiente a la base liquidable del ahorro.

Debe subrayarse el carácter excepcional y transitorio de esta medida, con una vigencia temporal limitada a los ejercicios 2012 y 2013, por lo que en ausencia de modificaciones ulteriores, en el ejercicio 2014 desaparecerá este incremento de la cuota íntegra, que se calculará de acuerdo con la normativa vigente a 31 de diciembre de 2011.

Por lo que respecta a la base liquidable general, la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF establece la siguiente escala:

Base liquidable general – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable general – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2

…/…

Base liquidable general – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable general – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
…/…			
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

Esta escala opera del mismo modo que la escala general del impuesto prevista en el artículo 63 de la LIRPF: se aplica la escala a la base liquidable general, y la cuantía resultante se minora en el importe derivado de aplicar de nuevo la escala, esta vez a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar.

Asimismo se mantiene la misma operativa en caso de que el contribuyente satisfaga anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y el importe de aquellas sea inferior a la base liquidable general, aplicándose la escala separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general.

Respecto a la escala general prevista en el artículo 66 de la LIRPF, se introduce un nuevo tramo (a partir de 300.000,20 euros), y se establecen unos tipos comprendidos entre el 0,75 por 100 y el 7 por 100.

La cuota íntegra resultante de la aplicación de esta escala se añadirá a la cuota íntegra estatal «general» derivada de aplicar la escala prevista en el artículo 63 de la LIRPF. Una vez calculada la cuota incrementada, el esquema de liquidación del impuesto no sufre ninguna variación.

Dado que la aplicación de esta escala se realiza de la misma forma que la escala general del impuesto, la cuota incrementada es equivalente a la que resultaría de aplicar la siguiente escala, que resulta de la agregación de la escala prevista en el artículo 63 de la LIRPF y la prevista en la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF:

Base liquidable general – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable general – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	12,75
17.707,20	2.257,66	15.300,00	16
33.007,20	4.705,66	20.400,00	21,5
			…/…

Base liquidable general – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable general – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
…/…			
53.407,20	9.091,66	66.593,00	25,5
120.000,20	26.072,88	55.000,00	27,5
175.000,20	41.197,88	125.000,00	29,5
300.000,20	78.072,88	En adelante	30,5

Esta escala no tiene en cuenta el gravamen autonómico correspondiente a la base general, que se gravará según la escala aprobada por cada Comunidad Autónoma.

En cuanto a la base liquidable del ahorro, la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF establece la aplicación de la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	2
6.000,00	120	18.000	4
24.000,00	840	En adelante	6

El modo de aplicación de esta escala es idéntico al establecido en el artículo 66 de la LIRPF respecto de la base liquidable del ahorro, aplicándose únicamente a la parte de la base liquidable del ahorro que no corresponda con el mínimo personal y familiar.

Al objeto de determinar la parte estatal de la cuota íntegra del ahorro, el resultado de agregar la escala anterior con la establecida en el artículo 66 de la LIRPF es el siguiente:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	11,5
6.000,00	690	18.000	14,5
24.000,00	3.300	En adelante	16,5

Si a la escala anterior le agregamos la escala prevista en el artículo 76 de la LIRPF correspondiente al gravamen autonómico, la base del ahorro (tanto la parte correspondiente a la cuota íntegra estatal como al gravamen autonómico) quedaría gravada de acuerdo con la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	21
6.000,00	1.260	18.000	25
24.000,00	5.760	En adelante	27

2.2.4. Modificaciones en materia de retenciones

La aprobación del gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012 y 2013 realizada por el Real Decreto-Ley 20/2012 ha llevado aparejada ciertas modificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta, reguladas en la nueva disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF.

En lo tocante al procedimiento general de cálculo de retenciones sobre rendimientos del trabajo y con la finalidad de que el gravamen complementario se tome en consideración para calcular el tipo de retención, la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF establece que, en los periodos impositivos 2012 y 2013, la cuota de retención a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 85 del Reglamento del Impuesto se incrementará en el importe resultante de aplicar a la base para calcular el tipo de retención los tipos previstos en la siguiente escala, cuyos tramos y tipos son idénticos a los establecidos para determinar el incremento de la cuota íntegra del impuesto (gravamen complementario):

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

Al igual que señalábamos en relación con el gravamen complementario, esta escala opera de la misma forma que la escala prevista en el artículo 85 del Reglamento del Impuesto a efectos del cálculo de la cuota de retención.

Por tanto, la cuota de retención incrementada es equivalente a la que resultaría de aplicar la siguiente escala, que resulta de la agregación de la escala prevista en el artículo 85 del Reglamento del Impuesto y la prevista a efectos de retenciones en la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	24,75
17.707,20	4.382,53	15.300,00	30
33.007,20	8.972,53	20.400,00	40
53.407,20	17.132,53	66.593,00	47
120.000,20	48.431,24	55.000,00	49
175.000,20	75.381,24	125.000,00	51
300.000,20	139.131,24	En adelante	52

Como consecuencia de la aprobación de esta escala se eleva al 52 por 100 el nuevo tipo máximo de retención aplicable cuando se produzcan regularizaciones. Este porcentaje será el 26 por 100 cuando la totalidad de los rendimientos del trabajo se hubiesen obtenido en Ceuta y Melilla y se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la LIRPF.

Aun cuando la vigencia temporal de estas normas comprende los ejercicios 2011 y 2012, se establece una excepción para las retenciones e ingresos a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo que se satisfagan durante el mes de enero de 2012, correspondientes a dicho mes. En estos casos, el tipo de retención se calculará según la normativa en vigor a 31 de diciembre de 2011, sin tener en cuenta por tanto la nueva escala.

Tratándose de rendimientos que se satisfagan a partir del 1 de febrero de 2012, siempre que no se trate de rendimientos correspondientes al mes de enero, el pagador deberá calcular el tipo de retención tomando en consideración la nueva escala, debiendo practicarse regularización del tipo de retención según las normas señaladas al efecto en el Reglamento del Impuesto en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfaga o abone.

Habida cuenta de que el tipo de retención regularizado conforme a la nueva escala va a aplicarse durante 11 meses en lugar de aplicarse durante todo el año, el incremento de las retenciones a practicar derivado del incremento de la cuota de retención –que se calcula teniendo en cuenta la cuantía total de las retribuciones a percibir en el ejercicio– se repartirá entre 11 meses, resultando por tanto un incremento mensual de las retenciones superior al que se produciría en caso de repartirse entre 12 meses.

En consonancia con lo anterior, a igualdad de retribuciones, el importe de las retenciones a practicar cada mes en el ejercicio 2013 será inferior al importe de las retenciones a practicar cada uno de los meses de febrero a diciembre de 2012. Si consideramos todo el año, el importe de las retenciones a practicar será el mismo en ambos ejercicios.

Lógicamente no será necesario practicar regularización cuando se trate de nuevas contrataciones efectuadas a partir de 1 de febrero, dado que en este caso el tipo de retención se habrá calculado correctamente de acuerdo con las nuevas normas.

En otro orden de cosas, como consecuencia de la elevación de los tipos aplicables a la base del ahorro, la nueva disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF eleva al 21 por 100 para los periodos impositivos 2012 y 2013 los porcentajes de pagos a cuenta hasta entonces fijados en el 19 por 100.

En particular, las rentas afectadas por la elevación del tipo de retención al 21 por 100 son las siguientes:

- Rendimientos del capital mobiliario (apartado 4 del art. 101 de la LIRPF).
- Ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva (apartado 6 del art. 101 de la LIRPF).
- Ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos que reglamentariamente se establezcan (apartado 6 del art. 101 de la LIRPF).
- Premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculadas a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios (apartado 7 del art. 101 de la LIRPF).
- Rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación (apartado 8 del art. 101 de la LIRPF).
- Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y del subarrendamiento sobre los bienes anteriores, cualquiera que sea su calificación (apartado 9 del art. 101 de la LIRPF).
- Ingreso a cuenta en el supuesto de imputación de derechos de imagen previsto en el artículo 92.8 de esta LIRPF (apartado 10 del art. 101 de la LIRPF).

La percepción de rentas a integrar en la base general que no han experimentado variación en los tipos de retención (fundamentalmente actividades profesionales y rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, cuyo tipo de retención continúa en el 15% con carácter general) dará lugar a un fuerte aumento de la cuota a ingresar con ocasión de la presentación de la declaración. Esta misma situación se producirá respecto de otras rentas no sometidas a retención, como sucede como regla general con los rendimientos de actividades empresariales. En este sentido, cabe subrayar que la cuantía de los pagos fraccionados no ha sufrido variación.

De igual modo, respecto de las rentas que deban integrarse en la base imponible del ahorro sometidas a retención, el establecimiento del gravamen complementario en los ejercicios 2012 y 2013 situando los tipos agregados en el 21-27 por 100, unido a la fijación del tipo de retención en el porcentaje correspondiente al tramo inferior –el 21%– traerá consigo un considerable aumento de las declaraciones a ingresar cuando las rentas en cuestión excedan de 6.000 euros.

Por último, durante los periodos impositivos 2012 y 2013, el porcentaje de retención del 35 por 100 previsto para los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos (art. 101.2 de la LIRPF), se eleva al 42 por 100.

3. ANÁLISIS DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Por último, se ha incorporado en este artículo una relación de las consultas tributarias vinculantes más relevantes evacuadas durante el ejercicio 2011 relativas al IRPF:

3.1. Exenciones

3.1.1. Exención por despido derivado de expediente de regulación de empleo. Indemnización superior a la que corresponde al despido improcedente. V1624/2011, de 24 de junio (NFC041889)

Como consecuencia de un despido derivado de un expediente de regulación de empleo se percibe una indemnización que aglutina los dos siguientes conceptos: indemnización de 45 días de salario por año trabajado y una cantidad adicional en pago único en función de la antigüedad.

La contestación señala que estará exenta del impuesto la indemnización percibida con el límite establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente, es decir, con el límite de 45 días de salario por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades. Los excesos indemnizatorios sobre los límites exentos (en este caso, la totalidad de la cantidad lineal percibida en función de la antigüedad) estarán sometidos a tributación como rendimientos del trabajo (aun cuando la suma de ambos conceptos indemnizatorios no excediera de 42 mensualidades).

3.1.2. Exención por despido derivado de expediente de regulación de empleo como consecuencia del proceso de reestructuración sufrido por la Caja de Ahorros y otras cuestiones relativas a las indemnizaciones y otras prestaciones percibidas. V0959/2011, de 12 de abril (NFC041162)

En la consulta se analizan varios aspectos recurrentes en este tipo de procesos de reestructuración empresarial.

En primer lugar, se aclara el importe exento de la indemnización por despido (45 días de salario con un máximo de 42 mensualidades) al derivar de un expediente de regulación de empleo autorizado a partir de 8 de marzo de 2009, pudiendo disfrutar el exceso indemnizatorio de una reducción del 40 por 100 cuando el trabajador tuviera una antigüedad superior a dos años (con el límite de 300.000 euros anuales vigente desde el 1 de enero de 2011). No obstante, cuando la indemnización

se fraccione en dos o más periodos impositivos, quedará sometida a tributación efectiva por el impuesto a partir del momento en que su importe acumulado supere el montante que goza de exención anteriormente señalado. Una vez superada dicha magnitud, solo podrá aplicarse la reducción del 40 por 100, si el cociente resultante de dividir el periodo de generación por el número de periodos impositivos de fraccionamiento fuera superior a dos (en cada uno de los periodos impositivos de fraccionamiento, la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros).

En segundo lugar, y como consecuencia de la percepción por el trabajador de una cantidad adicional a la indemnización a percibir en caso de que la Caja de Ahorros no continúe realizando contribuciones al plan de pensiones de empleo, se indica que tales cantidades están plenamente sometidas a tributación como rendimientos del trabajo sin que resulte aplicable la reducción del 40 por 100 por irregularidad.

En tercer lugar, se analiza el efecto del coste del convenio especial suscrito con la Seguridad Social, teniendo en cuenta que al afectar a trabajadores con 55 o más años de edad y hasta que cumplan 61 años, las cotizaciones son a cargo exclusivo del empresario, por lo que tales cantidades pagadas por la empresa no tienen incidencia alguna en el IRPF del trabajador.

En cuarto lugar, se aclara el tratamiento fiscal a las compensaciones por traslado de empleados que acepten voluntariamente cambios en su centro de trabajo, señalando que las mismas tienen la consideración de rendimientos del trabajo, pudiendo reducirse en un 40 por 100 cuando se imputen en un único periodo impositivo (a tal efecto resulta irrelevante si el citado traslado exige o no el cambio de residencia).

Finalmente, en los supuestos en los que se acuerde la suspensión del contrato de trabajo percibiendo por ello determinadas cantidades, las mismas tendrán igualmente la consideración de rendimientos del trabajo sin que sea posible en este caso aplicar la reducción del 40 por 100 al no ser un supuesto previsto en el artículo 11 del RIRPF.

3.1.3. Exención por despido derivado de expediente de regulación de empleo. Resolución complementaria posterior a 8 de marzo de 2009 relativa a un expediente de regulación de empleo aprobado con anterioridad a dicha fecha. V0645/2011, de 14 de marzo (NFC040908)

Teniendo en cuenta el distinto régimen fiscal aplicable en función de la fecha en que se apruebe un expediente de regulación de empleo (20 días de salario exentos, con un máximo de 12 mensualidades o 45 días de salario con un máximo de 42 mensualidades, según se apruebe el expediente de regulación de empleo antes o después, respectivamente, de 8 de marzo de 2009), en esta consulta se analiza si la resolución complementaria posterior a 8 de marzo en la que se amplía el número de trabajadores a despedir en un expediente de regulación de empleo previo a dicha fecha constituye un nuevo expediente de regulación de empleo del que derivaría la extinción de la relación laboral, lo cual implicaría la aplicación de los nuevos límites exentos; o si por el contrario debe entenderse que la extinción de la relación laboral deriva del expediente original, lo que conduciría a aplicar la redacción original de la LIRPF.

A tal efecto, y tomando en consideración la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia se concluye que el elemento esencial para valorar tal extremo es la existencia de modificaciones sustanciales en las condiciones aplicables a las extinciones de las relaciones laborales como consecuencia de la resolución complementaria, de tal manera que cuando la nueva resolución comporte tales modificaciones, tendrá la naturaleza de un nuevo expediente de regulación de empleo; en caso contrario, según se infiere de la citada sentencia, la nueva resolución no tendrá tal naturaleza.

Por tanto, en el presente caso, en el que la resolución complementaria se limita a concretar los trabajadores afectados por las extinciones de los contratos de trabajo, manteniendo las condiciones aplicables a dichas extinciones en los términos establecidos en el expediente original, cabe concluir que las resoluciones complementarias no tienen la naturaleza de nuevos expedientes de regulación de empleo y, por tanto, el límite exento de tributación será el que corresponde a la cantidad de 20 días de salario por año de servicio, con un máximo de 12 mensualidades

3.1.4. Exención por despido o cese en el ámbito de la relación laboral especial de los deportistas profesionales. V2719/2011, de 16 de noviembre (NFC043013)

En los supuestos de despido o cese en el ámbito de la relación laboral especial de los deportistas profesionales, la DGT ha venido considerando con normativa anterior a la actualmente vigente que, al amparo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995 (fundamentos de derecho tercero y cuarto), al no existir ningún límite, ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio respecto a las indemnizaciones de los deportistas profesionales, la totalidad de las indemnizaciones satisfechas por despido o cese estaban plenamente sometidas al impuesto y a su sistema de retenciones a cuenta.

Ahora bien, el Tribunal Supremo en Sentencias de 18 de noviembre de 2009, 19 de julio y 4 de noviembre de 2010 ha sentado jurisprudencia respecto al tratamiento tributario en el IRPF de la indemnización por despido improcedente de los deportistas profesionales, sentencias en las que llega a concluir que «en la relación laboral de los deportistas, sí existe un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador, siendo este límite el que sirve a efectos del Impuesto de la Renta para reconocer la exención parcial. (...).»

Atendiendo a esta configuración jurisprudencial, la DGT concluye que la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 está incluida en el ámbito de la exención que se recoge en el artículo 7 e) de la LIRPF. En este mismo sentido se manifiesta la Consulta V2006/2011, de 7 de septiembre (NFC042333).

3.1.5. Exención de becas de estudios en el extranjero. V1057/2011, de 26 de abril (NFC041292)

En esta consulta se analiza cómo se aplica la exención contenida en el artículo 7 j) de la LIRPF a las becas percibidas para cursar enseñanzas universitarias conducentes a la obtención de títulos extranjeros.

En estos supuestos, la beca podrá gozar de exención cuando se obtenga su correspondiente convalidación u homologación con arreglo al Real Decreto 285/2004.

En consecuencia, mientras los estudios realizados en el extranjero por el consultante no se hayan convalidado u homologado en los términos señalados, procederá la tributación de las cantidades derivadas de la beca en el IRPF como rendimientos del trabajo, pudiendo solicitar el interesado a partir del momento de la respectiva homologación o convalidación la devolución de los ingresos indebidos en los términos previstos en la Ley General Tributaria.

3.1.6. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Dietas exoneradas de gravamen. V2879/2011, de 13 de diciembre (NFC043187)

El consultante es empleado español del Ministerio de Medio Ambiente, y Medio Rural y Marino, que es destinado como experto nacional en comisión de servicios a la Agencia Europea de Medio Ambiente, con sede en Dinamarca. La Agencia Europea de Medio Ambiente le paga dietas, a razón de una cantidad diaria más una cantidad mensual para viajes.

En la contestación se señala que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del RIRPF únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto. En el supuesto planteado el consultante mantiene una relación estatutaria con la Administración española, que es quien conserva la condición de empleador a efectos de aplicación del régimen de dietas, dado que el consultante es funcionario en activo destinado en comisión de servicios y continúa percibiendo sus retribuciones de la Administración española. En consecuencia, a las cantidades percibidas de la Agencia, no les resultará de aplicación el régimen de dietas y, por tanto, serán objeto de gravamen, considerándose rendimientos del trabajo a efectos del cómputo del límite exento de 60.100 euros, en caso de resultar aplicable la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF.

3.1.7. Exención por trabajos realizados en el extranjero. Rendimientos derivados de la condición de administrador. V1567/2011, de 16 de junio (NFC041810)

Según la DGT, la exención por trabajos realizados en el extranjero no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo, sino a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

En el caso planteado –miembro del Consejo de Administración– no estamos en presencia de un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero, por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre su empresa y la destinataria de sus servicios, sino de un desplazamiento realizado por su condición de administrador de la entidad, quien no tiene con su empresa una relación de la que quepan predicar los requisitos de dependencia y alteridad que configuran las relaciones laborales por cuenta ajena. En consecuencia, no resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF.

3.2. Imputación temporal

3.2.1. Salarios abonados por el FOGASA. V1408/2011, de 2 de junio (NFC041681)

Las cantidades correspondientes a los salarios adeudados por la empresa y pagadas por el FOGASA tienen la consideración de rendimientos del trabajo y deben declararse a partir del momento en que percibe el pago, imputándose al correspondiente periodo de su exigibilidad, mediante, en su caso, una autoliquidación complementaria, teniendo de plazo para su presentación hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que el cómputo del plazo de prescripción no se inicia hasta la finalización del citado plazo para presentar la declaración complementaria [V2112/2011, de 19 de septiembre (NFC042380)].

En cuanto a la obligación de practicar retenciones, el FOGASA es un sujeto obligado a practicar retenciones o ingresos a cuenta del IRPF en cuanto satisfaga rentas sometidas a esta obligación. Entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta se encuentran los rendimientos del trabajo.

3.2.2. Salarios de tramitación abonados por el FOGASA. V2314/2011, de 29 de septiembre (NFC042531)

A partir del momento en que se perciban los salarios de tramitación del FOGASA (reconocidos por sentencia judicial), deben declarar tales rendimientos del trabajo, imputándolos al correspondiente periodo de su exigibilidad (en este caso, el periodo impositivo en el que la sentencia judicial que reconoce el derecho a su percepción haya adquirido firmeza), mediante, en su caso, una autoliquidación complementaria, teniendo de plazo para su presentación hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

Por otra parte, en caso de devolución por cobro indebido de prestación por desempleo, declarada en su momento, tal devolución no tiene incidencia en la declaración correspondiente al ejercicio en que se realice, sino en aquel en el que se declaró como ingreso, pudiendo instarse a estos efectos la rectificación de la autoliquidación.

3.3. Rendimientos del trabajo

3.3.1. Indemnización dineraria por reducción del horario de la jornada. V0962/2011, de 12 de abril (NFC041172)

En esta consulta se analiza si puede gozar de alguna exención o reducción fiscal la indemnización dineraria percibida por un trabajador como consecuencia de la reducción del horario de su jornada, concluyendo que ante la falta de una norma específica al respecto la totalidad de la indemnización tiene la consideración de rendimiento del trabajo.

3.3.2. Dietas exoneradas de gravamen. V1845/2011, de 21 de julio (NFC042172)

La exoneración de gravamen de las dietas por gastos de estancia y que deriven del desplazamiento del trabajador requiere que la contratación del alojamiento se efectúe con establecimientos de hostelería, circunstancia esta que no se da cuando el trabajador se aloje en una vivienda arrendada por temporadas de corta duración, aun cuando en el contrato de arrendamiento se incluya la contratación asimismo de servicios básicos y opcionales con una empresa dedicada al respecto, limpieza, cambio de ropa, custodia de maletas, etc.

3.3.3. Rentas en especie. Entrega gratuita de acciones. V2607/2011, de 2 de noviembre (NFC042895)

En esta consulta se plantea la aplicación de la exención por entrega de acciones gratuitas a los empleados cuando ha existido un supuesto de subrogación empresarial.

Al respecto, la DGT indica que la entrega por parte de la entidad A de acciones de una sociedad filial B a los propios trabajadores de esta sociedad cumple lo previsto en el artículo 43.1 del RIRPF porque, en el momento de realizarse la entrega –julio de 2011–, los trabajadores que hasta 30 de junio estaban empleados en la entidad A ya son trabajadores de la filial B, que sucede a la entidad consultante en todos sus derechos y obligaciones.

En consecuencia, la entrega gratuita de acciones a los trabajadores de la filial de la entidad consultante no tendrá la consideración de rendimiento del trabajo en especie, con el límite para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que se cumplan los restantes requisitos previstos en el artículo 43.2 del RIRPF.

3.3.4. Rentas en especie. Entrega del abono transportes. V0507/2011, de 1 de marzo (NFC040716)

En esta consulta se plantea si el pago del abono transportes por la empresa a sus empleados para desplazarse al lugar de trabajo se encuentra incluida en el ámbito de lo dispuesto en el artículo 42.2 h) de la Ley 35/2006 (no tributación de las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador).

En la contestación se señala que la finalidad de esta exención es incentivar la utilización de los medios de transporte público colectivo en los desplazamientos de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo. Por tanto, la entrega del abono transportes que una empresa hiciera a sus empleados se entendería cumplida esa finalidad siempre que el ámbito de validez espacial de los títulos de transporte adquiridos por la empresa y entregados a sus empleados tuviera en consideración las ubicaciones correspondientes a la residencia de estos últimos y al centro de trabajo donde prestan sus servicios.

Por tanto, cumplida esa finalidad en los términos señalados y con el límite de los 1.500 euros anuales que establece el precepto, los abonos transportes que una empresa entregase a sus empleados estarían amparados por la exención.

3.3.5. Rentas en especie. Cuotas de afiliación a las asociaciones de antiguos alumnos. Puesta a disposición de automóviles para el periodo vacacional. V2375/2011, de 6 de octubre (NFC042650)

En esta consulta se aborda la posible no consideración de rendimiento del trabajo en especie de las cuotas de afiliación a las asociaciones de antiguos alumnos pagadas por la empresa, así como la valoración del uso vacacional de un automóvil.

Al respecto, por una parte, se indica que en términos generales las cuotas de afiliación a asociaciones de antiguos alumnos de escuelas de negocios o similares pueden atribuir a sus afiliados derechos diferentes a la recepción de cursos, seminarios y conferencias relacionadas con la formación profesional del empleado, a lo que se une que los referidos servicios de formación no necesariamente quedan limitados a los exigidos por el desarrollo de la actividad o las características del puesto de trabajo del empleado.

En la medida en que en la cuota correspondiente a la afiliación no se distingue la parte correspondiente a los servicios de formación de los restantes, ni los servicios de formación que corresponderían al puesto de trabajo desempeñado, a las cantidades satisfechas por la entidad empleadora para la afiliación de sus empleados a las citadas asociaciones no les resulta de aplicación la exoneración de gravamen establecida en el citado artículo 42.2 b) de la LIRPF.

Por otra parte, la puesta a disposición de automóviles para el periodo vacacional del empleado se valorará por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, al tratarse de «prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares».

3.3.6. Rentas en especie. Utilización de vivienda. Límite del 10 por 100. V2766/2011, de 21 de noviembre (NFC043052)

El límite del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo al que está sometida la valoración de la renta en especie consistente en la utilización de vivienda comporta que la valoración del rendimiento de trabajo en especie que resulte de la aplicación de la norma del artículo 43.1.1.º a) de la LIRPF no podrá exceder de ese límite, debiendo reducirse (hasta el importe de ese límite) la valoración resultante en caso de exceso.

3.3.7. Gastos deducibles. Consideración de las cantidades satisfechas por el trabajador a un Convenio especial con la Seguridad Social. V0822/2011, de 30 de marzo (NFC041046)

En esta consulta se recuerda el tratamiento fiscal que tradicionalmente viene señalando la DGT en relación con las cantidades satisfechas a un Convenio especial con la Seguridad Social suscrito por el trabajador y que son abonadas por la empresa en la que trabajaba.

En la contestación se indica, en primer lugar, que las cantidades abonadas al trabajador para el pago del Convenio especial con la Seguridad Social constituyen para dicho trabajador rendimien-

tos del trabajo de naturaleza dineraria. En segundo lugar, que tales cotizaciones al Convenio especial de la Seguridad Social se encuentran incluidas entre los gastos deducibles para calcular el rendimiento neto del trabajo.

Por último, y para el cálculo de la retención por parte de la empresa en la que trabajaba, a efectos de determinar la base para calcular el tipo de retención, habrá de minorar de la cuantía total de las retribuciones, entre otros conceptos, las cotizaciones del consultante al Convenio especial con la Seguridad Social, en la medida en que se acrediten a la misma los importes correspondientes a dichas cotizaciones a la Seguridad Social.

3.3.8. Reducción por irregularidad. Salarios abonados por el FOGASA. V1443/2011, de 7 de junio (NFC041718)

En relación con la posible aplicación de la reducción por irregularidad a los salarios abonados en el mes de abril de 2011 por el FOGASA correspondientes a los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2008, la DGT contesta que tal reducción no les será de aplicación al no tener un periodo de generación superior a dos años ni tratarse de ninguno de los supuestos que el artículo 11 del Reglamento del Impuesto considera obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

3.3.9. Reducción por irregularidad. Revisiones salariales de ejercicios anteriores por adhesión a convenio colectivo. V2083/2011, de 16 de septiembre (NFC042594)

Se plantea la aplicación de la reducción por irregularidad respecto de revisiones económicas del salario de empleados correspondientes a ejercicios anteriores que se perciben como consecuencia de la adhesión a un convenio colectivo.

En la contestación, la DGT indica que la retroactividad de las revisiones salariales que conforme a los hechos conlleva la adhesión, unido a la exigibilidad conjunta de esas revisiones correspondientes a años anteriores y su extensión temporal a lo largo de un periodo que abarca más de dos años, lleva a concluir que a las mismas les resulta aplicable la reducción del 40 por 100 que indica el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto.

3.3.10. Reducción por irregularidad. Diferimiento de retribuciones. V1683/2011, de 29 de junio (NFC041940)

Se plantea la aplicación de la reducción por irregularidad respecto del rendimiento del trabajo correspondiente a ejercicios anteriores cuyo cobro quedaba diferido hasta la jubilación del trabajador.

En la contestación, la DGT señala que una vez que se produce su cobro, el rendimiento no tiene periodo de generación superior a dos años, dado que dicho rendimiento no es más que el resultado de sumar las cuantías generadas en cada uno de los años en que se han devengado las retribu-

ciones, por lo que estamos en presencia de un diferimiento de la exigibilidad de las retribuciones anuales, y sin que se trate tampoco de alguno de los supuestos calificados reglamentariamente como rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, por lo que no resulta aplicable la reducción por irregularidad al caso consultado.

3.3.11. Reducción por irregularidad. Opciones sobre acciones. V1120/2011, de 4 de mayo (NFC041323)

Según la disposición adicional 31.ª de la LIRPF en el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones solo se considerará que el rendimiento del trabajo tiene un periodo de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, cuando las opciones de compra se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente.

Si se cumplieran tales requisitos, el límite del salario anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento tanto si se entregan directamente las acciones al empleado o se le abona en metálico una cantidad equivalente a la diferencia entre el valor de cotización en la fecha de ejercicio y el fijado en el acuerdo de concesión como precio de ejercicio de las acciones, debiendo tener en cuenta la aplicación adicional desde el 1 de enero de 2011 del límite cuantitativo de 300.000 euros anuales.

En cuanto a la incidencia en el cómputo del periodo de generación de la introducción en el plan de opciones de supuestos adicionales que posibiliten el ejercicio, la DGT señala que el periodo de generación del rendimiento comprende el tiempo transcurrido desde la concesión de las opciones hasta el ejercicio de las mismas, salvo que este último hubiera sido habilitado por alguna cláusula o requisito introducido con posterioridad a la concesión, en cuyo caso no podrá computarse como periodo de generación del rendimiento del trabajo el tiempo transcurrido entre la citada concesión y la incorporación al plan de la mencionada cláusula en cuya virtud se ejercitaron las opciones.

3.3.12. Reducción por irregularidad. Pago compensatorio por la cancelación de la entrega de acciones gratuitas. V1304/2011, de 24 de mayo (NFC041525)

Según la DGT, los rendimientos del trabajo derivados del pago compensatorio por la cancelación de la entrega de acciones, previsto inicialmente el plan de entrega en caso de cumplirse determinada condición, no tienen periodo de generación superior a dos años dado que los derechos de entrega de acciones gratuitas fueron concedidos con menos de dos años de antelación respecto a la fecha del pago.

Tales rendimientos no se consideran obtenidos de forma notoriamente irregular dado que no tienen cabida en el supuesto de «Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo», puesto que no se trata de una compensación de un complemento salarial de carácter indefinido. No puede considerarse como una compensación, ya que no nace *ex novo* con

ocasión de la escisión y adquisición de la compañía y la cancelación del plan de acciones, sino que dicho rendimiento fue acordado previamente en el plan de acciones como una de las modalidades previstas para su pago. Por otro lado, los pagos efectuados no son sustitutorios de unos derechos económicos de duración indefinida.

3.3.13. Reducción por irregularidad. Compensación por traslado. V1818/2011, de 15 de julio (NFC042119)

Con motivo del traslado a otro centro de trabajo la empresa abona al trabajador una cantidad única y, posteriormente, 24 pagos mensuales.

Dado que los importes (cantidad única más 24 mensualidades) a percibir por el consultante son imputables a más de un periodo impositivo, a ninguna de dichas cantidades les resultará de aplicación la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF.

3.4. Rendimientos del capital inmobiliario

3.4.1. Arrendamiento del local en el que se ejerce la actividad económica. Compensación por cese de la actividad. V2699/2011, de 15 de noviembre (NFC042982)

Como contraprestación por el arrendamiento del local en el que se ejerce una actividad económica se percibe, además de la correspondiente renta mensual, una cuantía única en concepto de indemnización con motivo del abandono o cese de la actividad económica que se venía desarrollando en el local. El abono de dicha indemnización se configura contractualmente como requisito previo para la plena eficacia del contrato de arrendamiento del local comercial, con independencia de la duración de dicho contrato.

Según la DGT, excluida la naturaleza de rendimientos de actividades económicas, al no constar que se cumplan los requisitos del artículo 27.2, y la de rendimientos del capital mobiliario, al no arrendarse el negocio sino tan solo el local vacío, la indemnización a percibir por el consultante tendrá la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, por derivar, al igual que la renta mensual pactada, del arrendamiento del local.

La citada indemnización no cumple los requisitos establecidos en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, es decir, que se trate de rendimientos netos con un periodo de generación superior a dos años, o que se encuentre comprendida dentro de los rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo de acuerdo, por lo que no procede aplicar la reducción del 40 por 100 prevista para dichos rendimientos.

Por último, dado que el arrendatario es una persona obligada a retener y satisface las rentas en el ejercicio de su actividad económica, salvo que resultase aplicable alguno de los supuestos de exoneración del artículo 75.3 g) del Reglamento del Impuesto, existiría la obligación por parte de aquel de practicar la correspondiente retención sobre todas las rentas que satisfaga al arrendador.

3.5. Rendimientos del capital mobiliario

3.5.1. Entidad en fase de liquidación. Entrega a los socios de cantidades a cuenta de la cuota de liquidación. V0404/2011, de 21 de febrero (NFC040508)

Las cantidades a cuenta de la cuota de liquidación que perciban los socios tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario, y se integrarán en la base imponible de ahorro, si bien el abono de tales cantidades deberá tenerse en consideración para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la final disolución de la entidad.

3.6. Rendimientos de actividades económicas

3.6.1. Estimación objetiva. Efectos del IVA en el cálculo de los límites excluyentes de dicho régimen. V0644/2011, de 14 de marzo (NFC040907)

En esta consulta se analiza si para el cómputo de los límites excluyentes por volumen de ingresos o por volumen de compras y servicios a los efectos de la aplicación o no del método de estimación objetiva, debe tenerse en cuenta el IVA devengado o soportado y, en su caso, el recargo de equivalencia.

Según la contestación, a los efectos de verificar el cumplimiento del límite por volumen de ingresos, no se computarán como ingreso el IVA devengado y, en su caso, el recargo de equivalencia repercutido, en los casos de que la actividad desarrollada tribute por el régimen especial simplificado del IVA, es decir, aquellas incluidas en el artículo 1 de la mencionada Orden EHA/3063/2010. Sin embargo, cuando las actividades tributen por el régimen especial del recargo de equivalencia o por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, las cuotas de IVA teóricamente repercutidas por el régimen del recargo de equivalencia o las compensaciones derivadas del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deberán incluirse dentro del volumen de ingresos de las mencionadas actividades.

Por otra parte, en relación con el límite correspondiente al volumen de compras en bienes o servicios, se aclara en la contestación que no deberá computarse el IVA soportado ni, en su caso, el recargo de equivalencia que grave las operaciones.

3.6.2. Renuncia del método de estimación objetiva. V2036/2011, de 8 de septiembre (NFC042296)

El supuesto de hecho es la renuncia a la aplicación del método de estimación objetiva, y antes de que transcurran tres años desde la renuncia se produce la baja en la actividad, volviendo a los nueve meses a darse de alta en la misma actividad.

En la contestación se indica que al no haber transcurrido tres años desde la presentación de la renuncia al método de estimación objetiva, no podrá presentarse la revocación de la misma, debiendo determinar el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación directa, en la modalidad que corresponda.

3.6.3. Reducción por mantenimiento o creación de empleo. Asunción interina de notarías vacantes. V0465/2011, de 28 de febrero (NFC040570)

Para el cálculo de la plantilla de la notaría asumida interinamente hasta el nombramiento del nuevo titular, según la DGT, debe distinguirse si se produce subrogación de las relaciones laborales o por el contrario tiene lugar una nueva contratación.

La incorporación de nuevos trabajadores derivada de subrogación, con asunción de las obligaciones existentes por el nuevo empleador, no puede considerarse como creación de empleo, lo que implica que el nuevo empleador no pueda computar los nuevos trabajadores incorporados por cesión o subrogación como un incremento de la plantilla media respecto de la inicial. Desde la perspectiva del empleador que cede trabajadores por subrogación, y en consonancia con lo anterior, dicha cesión no debería dar lugar a una disminución de la plantilla media respecto de la inicial.

En caso de no haberse producido dicha subrogación, la contratación por un nuevo notario de los empleados procedentes de la notaría correspondiente a un notario anterior y las extinciones de las relaciones laborales computarán a efectos del cálculo de la plantilla media conforme a las reglas generales de la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF.

3.6.4. Reducción por mantenimiento o creación de empleo. Baja por maternidad. V1744/2011, de 7 de julio (NFC042043)

Según la DGT, para el cálculo de la plantilla media, los empleados con baja temporal por maternidad, enfermedad o situaciones similares, se computarán a efectos de determinar la plantilla media en cuanto tengan la consideración de empleados a efectos de la legislación laboral.

3.6.5. Reducción por mantenimiento o creación de empleo. Baja por enfermedad y sustitución de empleado. V1256/2011, de 19 de mayo (NFC041484)

Para el cálculo de la plantilla media se tendrán en cuenta todas las personas empleadas en los términos previstos por la legislación laboral, lo que incluye al empleado que estuvo de baja por enfermedad durante parte del ejercicio y al que fue contratado para sustituirle, que computarán en función del tiempo en que hubieran estado contratados en 2008 por la consultante y de la jornada correspondiente a su contrato.

3.7. Ganancias y pérdidas patrimoniales

3.7.1. Venta de un terreno. Impago del precio. V1681/2011, de 29 de junio (NFC041938)

En el caso de una ganancia patrimonial por la venta de un terreno en el que se percibe como precio un pagaré que no se ha podido hacer efectivo, la DGT contesta que al no existir una resolución

contractual que pudiera haber producido efectos retroactivos desde la celebración del contrato, es decir, con efectos *ex tunc* –lo que supondría volver al estado jurídico preexistente como si el negocio no se hubiera concluido–, no resulta posible retrotraer el estado de las cosas a su situación inicial, por lo que no desaparece la variación patrimonial inicial producida con la venta del terreno.

El importe no percibido del precio de la venta efectuada por el consultante no constituye de forma automática una pérdida patrimonial, ni tampoco una alteración del valor de transmisión de la venta efectuada, pues del incumplimiento contractual por la entrega por parte de la compradora del precio surge un derecho de crédito que el consultante tiene contra el comprador, y solo cuando ese derecho de crédito resulte judicialmente incobrable será cuando produzca sus efectos en la liquidación del IRPF, entendiéndose en ese momento producida una pérdida patrimonial.

3.7.2. Ejercicio de la condición resolutoria. V2236/2011, de 23 de septiembre (NFC042491)

La cuestión planteada se refiere a la venta de una finca en la que se acuerda el aplazamiento del pago de una parte del precio. La ganancia patrimonial se declaró íntegramente es su momento. La venta estaba sometida a condición resolutoria, resolviéndose el contrato en caso de impago del importe aplazado. En el caso de ejercicio de la condición resolutoria, el vendedor obtiene como indemnización el importe percibido en su día.

En la contestación, se parte del planteamiento del efecto retroactivo de la resolución del contrato a que da lugar el pacto comisorio (se declara resuelto el contrato de compraventa), por lo que sus efectos en el IRPF conllevan retrotraer el estado de las cosas a su situación inicial, por lo que desaparece la alteración patrimonial inicial, produciéndose otra nueva por la incorporación al patrimonio del contribuyente del importe correspondiente a la indemnización, dando lugar a una ganancia patrimonial por la incorporación al patrimonio del contribuyente de ese importe.

La regularización de la situación tributaria para excluir la ganancia patrimonial declarada en su momento por la venta ahora resuelta podrá efectuarse instando la rectificación de la autoliquidación.

3.7.3. Acciones de una entidad en concurso y préstamos concedidos a la misma entidad. Cómputo de la pérdida. V1908/2011, de 3 de agosto (NFC041973)

Respecto a la posibilidad de computar una pérdida patrimonial por el titular de las acciones de una entidad en concurso, la DGT señala que el hecho de tratarse de sociedades en concurso o liquidación no comporta de forma automática la existencia de una pérdida patrimonial para los socios, sino que es necesaria la disolución y liquidación de la sociedad, en cuyo caso se considerará ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda. La pérdida que, en su caso, se produzca se imputará al periodo impositivo en el que se produzca la liquidación.

Por lo que se refiere a la posibilidad de computar una pérdida patrimonial por el préstamo concedido a la sociedad, el importe de la deuda que tras la finalización del procedimiento concursal

deviniera incobrable constituirá una pérdida patrimonial. La referida pérdida deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el auto judicial firme que ponga fin al concurso, pues es en ese momento cuando se produce la alteración patrimonial, y su integración deberá efectuarse en la base imponible general del impuesto al no haberse puesto de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

3.7.4. Pacto de mejora con entrega de bienes. V1438/2011, de 6 de junio (NFC041740)

Los pactos de mejora regulados en el Derecho Civil de Galicia son aquellos por los cuales se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos, pudiendo suponer la entrega de presente de los bienes a quienes les afecten, determinando en este caso la adquisición de la propiedad por parte del mejorado.

De acuerdo con esta definición, la contestación señala que la transmisión de un bien inmueble al descendiente que conlleva el pacto sucesorio de mejora determina una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del elemento patrimonial adjudicado.

Al producirse la adjudicación (transmisión) del inmueble por un acto ínter vivos y no en el momento del fallecimiento del contribuyente, la ganancia patrimonial que en el caso de producirse no se encontraría amparada por la excepción de gravamen denominada plusvalía del muerto.

En caso de que el valor de adquisición fuera superior al de transmisión no se computará la pérdida patrimonial dado que se debe a transmisiones lucrativas por acto ínter vivos o a liberalidades.

3.7.5. Arrendamiento con opción de compra. Ejercicio de la opción. V1853/2011, de 21 de julio (NFC042194)

En el caso de un contrato de arrendamiento de un inmueble con opción de compra, para el propietario del inmueble, las rentas que percibe del arrendamiento tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario (salvo que deban calificarse como rendimientos de actividad económica).

El importe percibido del arrendatario por la concesión de la opción de compra produce en el concedente (el propietario del inmueble) una ganancia de patrimonio según lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LIRPF, que nace en el momento de dicha concesión y que, al no derivar de una transmisión, se clasifica como renta general.

En caso de que se ejercite la opción y por tanto se transmita el inmueble, las cuantías recibidas previamente por el propietario en concepto de precio del derecho de opción de compra sobre dicho inmueble, así como las cantidades satisfechas por el arrendamiento del citado inmueble hasta el ejercicio de opción de compra se descontarán, por tenerlo así pactado, del precio total convenido por la transmisión de dicha vivienda, por lo que las rentas derivadas del arrendamiento de la vivienda así como el

precio de la opción recibidos por el concedente constituirán un menor valor de transmisión de la vivienda a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial que derive de la citada transmisión.

3.7.6. Premios por recomendación de nuevos clientes. V2827/2011, de 30 de noviembre (NFC043082)

Según la DGT, el pago de premios a consumidores por sus propias compras, por los nuevos miembros que se den de alta por su recomendación y por el volumen de compras de los nuevos miembros aportados, si bien en una primera aproximación cabría la posibilidad de entender que responde a una labor de comisionista (actividad profesional) la efectuada por un consumidor que presenta a nuevos clientes, el hecho de tratarse de un simple acto de presentación de un posible cliente (sin realizar actividad alguna dirigida a procurar la conclusión de contratos de compraventa) excluye la calificación de rendimientos de actividad económica (profesional) respecto a los «premios» que se pudieran obtener por la presentación de nuevos clientes y los consumos efectuados por estos, por lo que la única consideración factible no es otra que la de ganancias patrimoniales, en cuanto comportan en el importe de su cuantía una incorporación de dinero (o de un bien o derecho) al patrimonio del contribuyente.

3.7.7. Pérdidas no computables. Recompra de acciones. V1429/2011, de 6 de junio (NFC041677)

La suscripción de nuevas acciones utilizando derechos de suscripción, según se indica en la contestación, se considera adquisición de valores homogéneos a los efectos de no computar la pérdida patrimonial derivada de la venta de acciones homogéneas. La citada pérdida computará en el periodo impositivo en el que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

3.7.8. Opción por la exención por reinversión. Imposibilidad de rectificación. V0343/2011, de 15 de febrero (NFC040444)

El consultante transmite su vivienda habitual declarando la ganancia patrimonial obtenida y tributa por ella, optando, de esta manera, por no acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual.

En la contestación se establece que al tratarse de una opción le es de aplicación el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, por lo que si ya se ha optado expresamente por el gravamen de las rentas derivadas de la transmisión de la vivienda, una vez finalizado el periodo reglamentario de declaración no resultaría posible rectificar la autoliquidación realizada en primer lugar.

3.7.9. Reducción por la transmisión de la licencia de un taxi. V2819/2011, de 29 de noviembre (NFC043096)

El artículo 42 del Reglamento del Impuesto establece una reducción de las ganancias patrimoniales que se les produzcan a los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis, siempre que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva y la transmisión

esté motivada por incapacidad permanente; jubilación; cese de actividad por reestructuración del sector; o se transmita, sin causa alguna, a familiar hasta el segundo grado.

Al respecto, la DGT entiende que la transmisión está motivada por jubilación cuando el transmitente ejerza la actividad en el momento de la jubilación y el rendimiento neto lo determinase por el método de estimación objetiva en el periodo impositivo de la misma, con independencia del momento en que se produzca la transmisión.

Por tanto, no existe un plazo máximo para la aplicación de la reducción, sino simplemente debe cumplirse lo expresado en el párrafo anterior.

Ahora bien, para la aplicación de la reducción se debe dejar de ejercer la actividad desde el momento en que se produzca la jubilación del consultante.

3.7.10. Régimen transitorio. Admisión a cotización después de 2005. V1861/2011, de 22 de julio (NFC042159)

Se plantea cómo aplicar la disposición transitoria novena de la LIRPF cuando se transmiten unas acciones que fueron admitidas a cotización después de 2005.

La contestación establece que tratándose de acciones que a la fecha de transmisión están admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados, a la ganancia patrimonial obtenida en su transmisión le resultaría aplicable el régimen establecido en la disposición transitoria novena de la LIRPF para dichos valores, si bien, en caso de que en 2005 no hubieran estado negociados en un mercado regulado, no resultará de aplicación lo establecido en la regla 2.ª del apartado 1 de la disposición transitoria novena, calculándose la ganancia patrimonial exenta mediante la aplicación de la regla general establecida para dicho cálculo (mediante la aplicación de los coeficientes de reducción a «... la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente»).

3.8. Deducciones

3.8.1. Deducción por inversión en vivienda en los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial. V0282/2011, de 8 de febrero (NFC040426)

En el caso de vivienda adquirida en régimen de gananciales financiada mediante préstamo hipotecario y posterior divorcio, en la medida en que la vivienda continúe siendo la vivienda habitual de su antiguo cónyuge y su hijo, el consultante que ha dejado de residir en la vivienda podrá continuar deduciéndose por las cantidades satisfechas por el pago de la mitad del préstamo hipotecario.

En cuanto a la aplicación de la deducción por una nueva vivienda habitual deben tenerse en cuenta las cantidades invertidas en la vivienda anterior en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Dado que la deducción por la anterior vivienda se continúa practicando año a año, simultaneándose con la inversión en la nueva vivienda, la base de deducción por la nueva vivienda deberá calcularse cada año teniendo en cuenta las cantidades que por la vivienda antigua se deduzcan ese año y se hayan deducido en años anteriores.

3.8.2. Deducción por inversión en vivienda. Cesión en precario a la antigua propietaria de la vivienda. V0342/2011, de 15 de febrero (NFC040443)

La cuestión planteada versa sobre la adquisición de una vivienda y posterior firma de un contrato de cesión en precario a la antigua propietaria de la vivienda para que viva unos meses hasta que se mude a su nueva vivienda.

La contestación señala que si se cumple el requisito de ocupación de la vivienda en el plazo de 12 meses desde su adquisición, podrá aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual, por las cantidades que satisfaga por la financiación ajena empleada en la adquisición de su vivienda habitual desde su adquisición.

3.8.3. Deducción por inversión en vivienda. Vivienda construida en régimen de derecho de superficie. Posterior adquisición del suelo. V1188/2011, de 12 de mayo (NFC041379)

La cuestión planteada se refiere a la posibilidad de aplicar la deducción por inversión en vivienda respecto de una vivienda construida en régimen de derecho de superficie, y sobre el suelo que se adquiere con posterioridad.

Al respecto se indica que es posible aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual en los casos en que se ostente el pleno dominio sobre lo edificado, como ocurre en el supuesto de un derecho de superficie. Si con posterioridad el titular del derecho de superficie adquiere el porcentaje de suelo que le corresponde, tendrá, como titular de la propiedad sobre la vivienda, derecho a la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades que satisfaga para la adquisición del suelo.

3.8.4. Deducción por inversión en vivienda. Arrendamiento con opción de compra. V1497/2011, de 9 de junio (NFC041782)

En el supuesto de una vivienda arrendada con opción de compra, la DGT señala que en tanto no se ejercite la opción de compra, el consultante no podrá aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual.

Las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la vivienda, con independencia de que se hubiese pactado que parte o la totalidad de su importe se descuente del precio total convenido por la transmisión del inmueble, no formarán parte de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual referida. Dichas cantidades formarán parte de la base de deducción por alquiler aplicable en cada uno de los ejercicios en que se hubieran satisfecho.

3.8.5. Deducción por inversión en vivienda. Instrumentos financieros para cubrir el riesgo de tipo de interés. V2415/2011, de 11 de octubre (NFC042698)

El importe satisfecho por el contribuyente por la contratación del instrumento de cobertura formará parte de la base máxima anual de deducción por inversión en vivienda habitual. En el supuesto de aplicación de la cobertura, la renta generada estará exenta en el IRPF y a efectos de la determinación de la base anual de deducción por inversión en vivienda habitual, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas en el mismo periodo impositivo por la aplicación del instrumento de cobertura.

3.8.6. Deducción por inversión en vivienda. Alquiler de una habitación. V2253/2011, de 26 de septiembre (NFC042509)

En caso de arrendarse a un tercero parte de la vivienda habitual propiedad de contribuyente, este podrá practicar la deducción por inversión en vivienda habitual con respecto de la parte de la vivienda que utilice de forma privada así como por las zonas comunes. Es decir, no podrá deducirse respecto de aquellas zonas que se establezcan de uso reservado para el arrendatario que conviviera en la vivienda.

La base de deducción está constituida por las cantidades que satisfaga en cada periodo impositivo por la adquisición de la vivienda habitual, si bien únicamente en la parte proporcional que se corresponda con las dependencias utilizadas por el contribuyente como residencia habitual.

En cuanto a las deducciones que hubieran podido practicar por las cantidades satisfechas con anterioridad a realizar el arrendamiento de parte de la vivienda, incluidas las procedentes de la cuenta vivienda, si dicho arrendamiento lo realizara una vez que la vivienda hubiera consolidado su consideración de habitual, por haber residido en ella durante el citado plazo de tres años, no será necesario efectuar ajuste alguno. Sin embargo, si el arrendamiento de la habitación se efectúa antes de que la vivienda consolide la consideración de habitual del consultante, por no haber residido en ella los tres años requeridos, deberá observar la proporción citada en los dos párrafos anteriores. En el caso de haber considerado una base de deducción superior a la procedente, conforme a lo señalado, se habrá producido un exceso de deducción, debiendo proceder a su regularización en el ejercicio en el que se produzca el incumplimiento conforme dispone el artículo 59 del RIRPF.

Por otra parte, las rentas que obtuviera por el arrendamiento de parte del inmueble, en el que radique su residencia habitual, se calificarán como rendimientos del capital inmobiliario.

3.8.7. Deducción por donativos. Cesión gratuita de un inmueble a una asociación sin ánimo de lucro. V1524/2011, de 13 de junio (NFC041750)

Se plantea la posibilidad de aplicar la deducción por donativos por la cesión gratuita de un inmueble a una asociación sin ánimo de lucro.

La contestación indica que en caso de que la entidad cesionaria se trate de una entidad sin fines lucrativos a la que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de la Ley 49/2002, dado que con la cesión del uso del apartamento se ha producido una adquisición a título gratuito ínter vivos a favor de la asociación a que se refiere la consultante, que encajaría dentro de los «donativos de derechos» a que se refiere el artículo 17.1 a) de la Ley 49/2002, resultaría aplicable el régimen fiscal regulado en los artículos 17, 18 y 19 de la citada Ley 49/2002. En consecuencia, podrá aplicarse una deducción del 25 por 100 del valor de mercado del derecho en el momento del devengo.

Asimismo, estarán exentas del IRPF que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con motivo de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta misma ley.

3.8.8. Deducción por alquiler de vivienda. Vivienda en el extranjero. V2416/2011, de 11 de octubre (NFC042700)

Según la DGT, en la medida en que el contribuyente tenga la consideración de contribuyente por el IRPF tendrá derecho a aplicar en dicho periodo impositivo la deducción por alquiler de la vivienda habitual prevista en el artículo 68.7 de la Ley del Impuesto, aun cuando la vivienda esté situada en el extranjero, siempre que cumpla los requisitos establecidos, y tomando como base de deducción las cantidades que haya satisfecho por dicho alquiler.

3.8.9. Deducción por alquiler de vivienda. Alquiler de plaza de garaje. V2008/2011, de 7 de septiembre (NFC042335).

Se plantea el caso de un contribuyente que tiene su residencia habitual en una vivienda alquilada por la que tiene derecho a la deducción por alquiler de vivienda habitual y tiene intención de alquilar una plaza de garaje para su vehículo.

Según la DGT, a efectos de la aplicación de la deducción por alquiler de vivienda habitual debe acudirse al concepto de arrendamiento de vivienda establecido en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, que al efecto establece en su artículo 2 lo siguiente:

«1. Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

2. Las normas reguladoras del arrendamiento de vivienda se aplicarán también al mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador.»

De acuerdo con lo anterior, el alquiler de la plaza de garaje no daría derecho a practicar la citada deducción.

3.8.10. Deducción por obras de mejora. Financiación ajena de las obras y pago a través de la comunidad de propietarios. V2546/2011, de 24 de octubre (NFC042832)

Se plantea la aplicación de la deducción por obras de mejora cuando las obras son financiadas por una entidad de crédito y la devolución del préstamo se realiza a través de la comunidad de propietarios.

En la contestación, la DGT señala que al tratarse de unas obras llevadas a cabo por una comunidad de propietarios, los medios de pago que deben emplearse como requisito para aplicar la deducción (tarjetas de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito) deberán ser utilizados por la comunidad de propietarios al satisfacer las obras a las personas o entidades que realicen las mismas.

La deducción se aplicará cuando la comunidad de propietarios satisfaga el importe de las obras de mejora realizadas (exista o no financiación ajena), por lo que será en ese momento cuando cada uno de los propietarios podrá aplicar la deducción sobre la parte del importe satisfecho por la comunidad que le corresponda.

En cuanto a la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente, esta vendrá determinada por el resultado de aplicar a los importes satisfechos del coste de las obras de mejora efectuadas por la comunidad de propietarios el coeficiente de participación que tuviese en la misma. En consecuencia, los intereses satisfechos a la entidad de crédito no forman parte de la base de la deducción.

Si en la factura se identifica a la comunidad de propietarios como destinataria final, con carácter general el contribuyente podrá justificar la inversión y gasto realizado mediante los recibos emitidos por la comunidad en los que se le exija el pago de las cantidades que proporcionalmente le correspondan, los documentos acreditativos del pago de las mismas, los documentos justificativos de las obras realizadas y demás medios de prueba admitidos en Derecho.

En el caso particular de que la comunidad de propietarios haya obtenido financiación ajena y prorratea en los recibos mensuales a pagar por los vecinos la cuota mensual del préstamo, deberá acreditarse que el pago se ha realizado con fondos procedentes de un préstamo concedido a la comunidad de propietarios, con independencia de la fecha e importe de los recibos correspondientes a las cuotas mensuales del préstamo.

3.9. Tributación conjunta

3.9.1. Separación de hecho. V2317/2011, de 29 de septiembre (NFC042536)

En esta consulta se indica que ante la falta de ruptura legal del vínculo matrimonial, los cónyuges separados de hecho siguen formando unidad familiar a los efectos, en su caso, de presentar declaración conjunta por el impuesto.

3.10. Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español

3.10.1. Aplicación del régimen a trabajadores que retornan a España. V0240/2011, de 3 de febrero (NFC040373)

Según la DGT, los trabajadores que se trasladan fuera de España obteniendo otra residencia fiscal pasando a tener la consideración de no residentes en España durante dos o tres años y posteriormente regresan a España, adquiriendo de nuevo la condición de residentes fiscales en nuestro país, no pueden optar por la aplicación del régimen especial, al exigir la normativa vigente entre los requisitos de aplicación del mismo el no haber sido residente en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

3.10.2. Cómputo de las retribuciones anteriores al desplazamiento a territorio español. V1859/2011, de 22 de julio (NFC042208)

En el caso de un contribuyente que se desplaza a territorio español en el primer semestre del año y pretende optar por el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, la contestación de la consulta establece que para la valoración del cumplimiento del requisito de que la suma de las retribuciones correspondientes a los trabajos se presten en el extranjero no exceda del 15 por 100 de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural [art. 93 c) de la LIRPF], no deberán considerarse las remuneraciones correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero previos a la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o, si fuese anterior a la misma, a la fecha del desplazamiento a territorio español por parte del empleado.

3.10.3. Aplicación del régimen de dietas. V1486/2011, de 9 de junio (NFC041780)

Los contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados tributarán por las rentas obtenidas en territorio español con arreglo a las normas establecidas en el TRLIRNR.

Con arreglo a esta norma el importe íntegro de los rendimientos del trabajo obtenidos sin mediación de establecimiento permanente se determinará de conformidad con las normas contenidas en la LIRPF, de manera que las cantidades que perciban en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viajes quedarán exceptuadas de gravamen cuando cumplan los requisitos y límites recogidos en el mencionado artículo 9 del RIRPF.

3.11. Pagos a cuenta

3.11.1. Aplicación del tipo mínimo de retención del 2 por 100. Se aplica a los trabajadores con contrato fijo discontinuo. V1121/2011, de 4 de mayo (NFC041324)

Según la DGT, el tipo mínimo de retención del 2 por 100 delimita su aplicación a los supuestos de contrato o relación de temporada (entendida esta como espacio de varios días o meses que se

consideran aparte formando un conjunto) inferior al año, no resultando aplicable en aquellos otros supuestos en los que la relación que se establece entre «empleado» y «empleador» es esporádica y diaria, aunque su reiteración en el tiempo pudiera llegar a generar la apariencia de una relación de temporada. A lo que hay que añadir que el mencionado tipo mínimo tampoco opera respecto a los trabajadores con contrato de trabajo fijo discontinuo, pues este tipo de contrato comporta una relación de carácter permanente y por tiempo indefinido con la empresa.

3.11.2. Retenciones sobre salarios de tramitación. V2533/2011, de 24 de octubre (NFC042793)

En esta consulta se señala que los salarios de tramitación se califican como rendimientos del trabajo, calificación que, evidentemente, comporta su sujeción al impuesto y su sometimiento a retención a cuenta. Al tratarse de una relación laboral común y de duración indefinida deben seguir el procedimiento general regulado en el artículo 82 y siguientes del Reglamento del Impuesto, lo que comporta también tener en cuenta el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener que se recoge en el artículo 81 del mismo reglamento.

Dado que en el caso planteado la cuantía total de retribuciones del trabajo (calculada conforme el art. 83.2 del Reglamento del Impuesto) no supera el importe anual establecido en el artículo 81 como excluyente de la obligación de retener, no procede la práctica de retención.

3.11.3. Retenciones sobre rendimientos del trabajo. Cantidades adeudadas a los trabajadores. Inclusión en el modelo 190. V0784/2011, de 28 de marzo (NFC041022)

En esta consulta se analiza la obligación de la empresa empleadora de incluir o no en el modelo 190 salarios que no se han abonado durante el ejercicio y que posteriormente fueron satisfechos en otro momento por el FOGASA.

En la contestación se aclara que la entidad empleadora, en la declaración resumen anual de retenciones de un ejercicio (modelo 190) deberá exclusivamente incluir los rendimientos abonados o satisfechos a los trabajadores durante dicho año, por los que habrá nacido su obligación de retener. Por tanto, no deberá incluir aquellas cantidades no satisfechas resultando al efecto irrelevante para la empresa su posterior abono por el FOGASA.

3.12. Obligación de declarar

3.12.1. Subrogación empresarial. Existencia de uno o dos pagadores. V1512/2011, de 9 de junio (NFC041762); V1890/2011, de 28 de julio (NFC042169)

La DGT señala en esta consulta que en los casos de subrogación empresarial en los contratos de los trabajadores el cesionario (el nuevo empresario) mantiene su condición de mismo empleador,

a efectos de la determinación del tipo de retención aplicable sobre los rendimientos del trabajo a percibir por los trabajadores «procedentes» de la empresa cedente. Por tanto, no se produce para estos últimos la existencia de más de un pagador, a efectos del límite determinante de la obligación de declarar respecto a los rendimientos del trabajo (V1512/2011, de 9 de julio)

No obstante, en caso de que la subrogación empresarial se limite a los trabajadores que voluntariamente la acepten y, en particular, cuando la subrogación comporte además una modificación del contrato, de la categoría laboral y de la jornada, al no existir obligatoriedad para las partes se considera que las dos entidades para las que ha trabajado el empleado constituyen dos pagadores distintos (V1890/2011, de 28 de julio).

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SU NORMATIVA DE DESARROLLO DURANTE 2011

Antonio Montero Domínguez

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

A través de las siguientes líneas van a exponerse las últimas modificaciones que se han introducido en las normas de Derecho Tributario general, que han afectado, esencialmente, a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y al Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, modificaciones que o bien se han producido durante el pasado año 2011 o bien durante el año 2010, pero con entrada en vigor durante el último ejercicio.

Palabras clave: LGT, notificaciones electrónicas, obligaciones formales, proceso concursal y asistencia mutua.

AMENDMENTS TO THE GENERAL TAX LAW AND ITS IMPLEMENTING REGULATIONS DURING 2011

ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

THROUGH the following lines will be exposed the latest amendments which have been introduced in the standards of general tax law that have affected, essentially, to Law 58/2003, of December 17, General Tax, and to the general regulation of actions and procedures of tax inspection and management and development of the common rules of procedures for implementation of the tributes approved by Royal Decree 1065/2007, of July 27, modifications or well have occurred during the past year 2011 either during the year 2010, but with an entry into force during the last financial year.

Keywords: GLT, electronic notifications, formal obligations, bankruptcy proceedings and mutual assistance.

Sumario

Primera parte. Modificaciones legales y reglamentarias en el ámbito de las notificaciones.

1. Notificaciones en la sede electrónica de las Administraciones tributarias; citación para comparecer.
2. Notificaciones y comunicaciones electrónicas en el ámbito de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Segunda parte. Modificaciones en el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

1. Real Decreto 1145/2011, de 29 de julio (BOE de 30 de julio).
2. Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre (BOE de 26 de noviembre).

Tercera parte. Otras modificaciones en la Ley General Tributaria.

1. Concepto, fines y clases de los tributos.
2. Modificaciones en relación con el ámbito concursal.
3. Modificaciones en relación con la asistencia mutua.

A través de las siguientes líneas van a exponerse las últimas modificaciones que se han introducido en las normas de Derecho Tributario general, que han afectado, esencialmente, a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y al Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, modificaciones que o bien se han producido durante el pasado año 2011 o bien durante el año 2010, pero con entrada en vigor durante el último ejercicio.

PRIMERA PARTE. MODIFICACIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN EL ÁMBITO DE LAS NOTIFICACIONES

1. Notificaciones en la sede electrónica de las Administraciones tributarias; citación para comparecer

A través del artículo 45 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE de 5 de marzo), se introdujo una modificación en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de notificaciones, con el siguiente literal:

«Artículo 45. Adaptación de la normativa tributaria a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

Se modifica el artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que queda redactado en los siguientes términos:

"Artículo 112. Notificación por comparecencia.

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se

harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, por alguno de los siguientes medios:

a) En la sede electrónica del organismo correspondiente, en las condiciones establecidas en los artículos 10 y 12 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria publicará por este medio los anuncios correspondientes a las notificaciones que deba practicar, en ejercicio de las competencias que le corresponden en aplicación del sistema tributario estatal y aduanero y en la gestión recaudatoria de los recursos que tiene atribuida o encomendada. Mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se determinarán las condiciones, fechas de publicación y plazos de permanencia de los anuncios en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Las demás Administraciones tributarias, cuando opten por este medio de publicación, deberán hacerlo de forma expresa mediante disposición normativa de su órgano de gobierno publicada en el 'Boletín Oficial' correspondiente y en la que se haga constar la fecha en la que empieza a surtir efectos.

b) En el 'Boletín Oficial del Estado' o en los boletines de las comunidades autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el 'Boletín Oficial' correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior.

Cada Administración tributaria podrá convenir con el boletín oficial correspondiente a su ámbito territorial de competencias que todos los anuncios a los que se refiere el párrafo anterior, con independencia de cuál sea el ámbito territorial de los órganos de esa Administración que los dicten, se publiquen exclusivamente en dicho 'Boletín Oficial'. El convenio, que será de aplicación a las citaciones que deban anunciarse a partir de su publicación oficial, podrá contener previsiones sobre recursos, medios adecuados para la práctica de los anuncios y fechas de publicación de los mismos.

Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2. En la publicación en la sede electrónica y en los boletines oficiales constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación en la sede electrónica o la publicación del anuncio en el correspondiente 'Boletín Oficial'. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección."»

Como puede observarse, el objetivo de la modificación es permitir que las notificaciones para comparecer sean publicadas, además de en los correspondientes boletines oficiales, en la sede electrónica del organismo correspondiente, y específicamente, para el caso de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la propia de dicho órgano.

2. Notificaciones y comunicaciones electrónicas en el ámbito de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria

La base legal de la regulación que a continuación pasamos a comentar hay que buscarla en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, continuadora en este ámbito de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que dedica dos preceptos específicamente a las comunicaciones y notificaciones mediante el uso de medios electrónicos, con el siguiente tenor literal:

«(...) Artículo 27. Comunicaciones electrónicas.

1. Los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones Públicas, sea o no por medios electrónicos, excepto en aquellos casos en los que de una norma con rango de Ley se establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico. La opción de comunicarse por unos u otros medios no vincula al ciudadano, que podrá, en cualquier momento, optar por un medio distinto del inicialmente elegido.

2. Las Administraciones Públicas utilizarán medios electrónicos en sus comunicaciones con los ciudadanos siempre que así lo hayan solicitado o consentido expresamente. La solicitud y el consentimiento podrán, en todo caso, emitirse y recabarse por medios electrónicos.

3. Las comunicaciones a través de medios electrónicos serán válidas siempre que exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas.

4. Las Administraciones publicarán, en el correspondiente Diario Oficial y en la propia sede electrónica, aquellos medios electrónicos que los ciudadanos pueden utilizar en cada supuesto en el ejercicio de su derecho a comunicarse con ellas.

5. Los requisitos de seguridad e integridad de las comunicaciones se establecerán en cada caso de forma apropiada al carácter de los datos objeto de aquellas, de acuerdo con criterios de proporcionalidad, conforme a lo dispuesto en la legislación vigente en materia de protección de datos de carácter personal.

6. Reglamentariamente, las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando solo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

7. Las Administraciones Públicas utilizarán preferentemente medios electrónicos en sus comunicaciones con otras Administraciones Públicas. Las condiciones que regirán estas comunicaciones se determinarán entre las Administraciones Públicas participantes.

Artículo 28. Práctica de la notificación por medios electrónicos.

1. Para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6. Tanto la indicación de la preferencia en el uso de medios electrónicos como el consentimiento citados anteriormente podrán emitirse y recabarse, en todo caso, por medios electrónicos.

2. El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales.

3. Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

4. Durante la tramitación del procedimiento el interesado podrá requerir al órgano correspondiente que las notificaciones sucesivas no se practiquen por medios electrónicos, utilizándose los demás medios admitidos en el artículo 59 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común, excepto en los casos previstos en el artículo 27.6 de la presente Ley.

5. Producirá los efectos propios de la notificación por comparecencia el acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes, siempre que quede constancia de dichos acceso. (...)».

Pues bien en desarrollo de los preceptos señalados y del artículo 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y, en el ámbito de la normativa tributaria, el artículo 115 bis del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, incorporado al texto reglamentario citado por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, estableció en su momento lo siguiente:

«Artículo 115 bis. Notificaciones en dirección electrónica.

1. Cada Administración tributaria podrá acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física. Asimismo, se podrá acordar la asignación de una dirección electrónica a las personas físicas que pertenezcan a los colectivos que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Esta dirección electrónica debe reunir los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

2. Transcurrido un mes desde la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.

3. La práctica de notificaciones en la dirección electrónica no impedirá que la Administración tributaria posibilite que los interesados puedan acceder electrónicamente al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia.

4. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se regulará el régimen de asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal.

En todo caso, los obligados a recibir las notificaciones telemáticas podrán comunicar que también se considere como dirección electrónica cualquier otra que haya sido habilitada por la Administración del Estado para recibir notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia.

5. A los efectos de este artículo, cualquier Administración tributaria podrá utilizar la dirección electrónica previamente asignada por otra Administración tributaria, previo el correspondiente convenio de colaboración, que será objeto de publicidad oficial.

6. Fuera de los supuestos que se establezcan conforme a lo dispuesto en este artículo, para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico, se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización.»

A través del precepto, se produjo la adecuación de la norma reglamentaria a las precisiones establecidas en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, y en concreto en sus artículos 27.6 y 28.

Tomando como límite subjetivo el establecido en la Ley 11/2007, la modificación reglamentaria tenía por objetivo:

- Afirmar la posibilidad de asignar de oficio una dirección electrónica.
- Hacer compatible este medio de notificación con otros.
- Reconocer la posibilidad de unificación, mediante distintas vías, de las distintas direcciones electrónicas que pudiesen existir habilitadas en distintas Administraciones.
- Establecer de forma indubitada que, fuera de los casos de asignación obligatoria que se regulasen, cualquier otra designación deberá pasar por la declaración expresa en tal sentido del obligado tributario.

El último paso, hasta el momento, dado en la dirección apuntada más arriba lo constituye la aprobación del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, real decreto publicado en el Boletín Oficial del Estado de 16 de noviembre de 2010, que entró en vigor el 1 de enero de 2011.

Hay que recordar que es la Ley 11/2007 la que permite establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con la Administración solamente a través de medios electrónicos a las personas jurídicas y a aquellas personas físicas que, atendidas sus circunstancias, puede entenderse que tienen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, aclarándose que esa previsión legal ha sido objeto de un doble desarrollo, ya que, por un lado, en el ámbito administrativo general, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, precisa que dicha obligación puede comprender la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos (a cuyo efecto desarrolla la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada, previendo la existencia de un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quedará a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios) y, por otro, expresamente en el ámbito tributario, el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, introdujo el artículo 115 bis del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos al que más arriba se hizo referencia, continente, como ya se vio, de una específica habilitación a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una direc-

ción electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de manera que tras la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicase, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.

Pues bien, en ese estado normativo, la Administración tributaria del Estado optó por, en lugar de establecer un sistema electrónico de notificación propio, adherirse al sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, respetando al mismo tiempo todos los derechos y garantías de los obligados tributarios que respecto de las notificaciones en dirección electrónica se establecen con carácter especial en la normativa reglamentaria tributaria.

Las características de la norma reglamentaria citada, Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, son las siguientes:

1. Ámbito objetivo

El ámbito objetivo del real decreto está ceñido a las comunicaciones y notificaciones que deba efectuar la Agencia Estatal de Administración Tributaria a las personas y entidades comprendidas en el ámbito subjetivo del real decreto, al que más abajo nos referiremos, en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada.

En ese aspecto, ámbito objetivo, el texto prevé una serie de supuestos en los que se permite que dichas notificaciones y comunicaciones se realicen por medios no electrónicos, utilizando los tradicionalmente regulados en los artículos 109 a 112 de la Ley General Tributaria:

- En aquellos supuestos en los que esa haya sido la opción elegida por el interesado que ha comparecido de forma espontánea en las oficinas administrativas.
- Por razones de eficacia de la actuación administrativa.
- Cuando las comunicaciones y notificaciones hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega a los obligados tributarios con antelación a la fecha en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Especial referencia dedica el preámbulo a la excepción basada en la eficacia en la actuación administrativa, ya que, se dice, se encuentra relacionada con la inevitable demora que conlleva el transcurso de los diez días que concede la normativa para acceder a la comunicación o notificación electrónica desde su puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada.

La concesión de ese plazo en ocasiones puede impedir realizar en el tiempo debido las actuaciones de la Administración tributaria perjudicando con ello –o incluso eliminando– la eficacia del acto de que se trate, supuesto en el que se incurriría cuando la Administración tributaria tuviera que practicar por vía electrónica una comunicación o notificación para la realización de actuaciones que, con arreglo a la norma que las regula, tienen un carácter inmediato o deben realizarse con una celeridad tal que resulta incompatible con una demora de diez días para la práctica de la notificación.

Esa demora resultaría todavía más injustificable cuando la notificación no electrónica pudiese practicarse de forma inmediata y personal al obligado tributario o a su representante que se encuentran en contacto de forma presencial con la Administración tributaria como ocurre, por ejemplo, en el curso de las actuaciones de comprobación o inspección.

Por otra parte, se ha establecido una serie de supuestos en los que en ningún caso se permite que se efectúen en la dirección electrónica habilitada notificaciones y comunicaciones:

- Cuando razones técnicas impidan la conversión del documento a notificar en formato electrónico.
- Cuando deban practicarse mediante personación u otra forma no electrónica por imposición de la normativa específica.
- Las que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, ya que tales comunicaciones y notificaciones no ha de realizarlas en el seno de actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior ni en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes. Dichas comunicaciones y notificaciones, en cuanto que han de efectuarse en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, habrán de ajustarse a la regulación que sobre estas contiene la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa, quedando por ello fuera del ámbito del real decreto.
- Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.
- Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- Las dirigidas a las entidades de crédito que actúen como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el desarrollo del servicio de colaboración.
- Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las entidades de crédito, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes.

- Las que deban practicarse con ocasión de la participación por vía telemática en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En el caso de procedimientos iniciados a solicitud del interesado en los que este o su representante haya señalado un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada de uno u otro, las mismas se practicarán en el lugar señalado por el interesado o su representante.

Cuando, tras dos intentos, no sea posible efectuar la notificación en el lugar señalado por el interesado o su representante por causas no imputables a la Administración, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar la notificación en la dirección electrónica habilitada del representante o del interesado si aquel no la tuviere o este no actuase por medio de representante.

2. Ámbito subjetivo

El ámbito subjetivo está conformado por los artículos 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, y 115 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, conforme a los cuales las concretas personas y entidades a las que se impone la obligación de recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tienen garantizado –por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros medios acreditados– el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Señala la parte expositiva del texto reglamentario que el caso concreto de las sociedades mercantiles, tanto anónimas como de responsabilidad limitada, se ha considerado que todas ellas –independientemente de su dimensión– disponen de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada.

Una clara evidencia de esa disponibilidad es que esas entidades ya están hoy obligadas a presentar telemáticamente la mayoría de sus declaraciones tributarias por lo que las mismas cuentan con la capacidad necesaria para el acceso a los medios técnicos precisos para recibir notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos.

A mayor abundamiento, se señala que a todas esas entidades la normativa mercantil les impone obligaciones contables y registrales que implican una capacidad técnica, económica y organizativa mayor que la que pudiera exigirles la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada.

Amén de lo anterior, se justifica la medida por cuanto que hoy día existe un uso generalizado de los medios electrónicos para las comunicaciones, lo que permite considerar que las sociedades mercantiles no son ajenas a esa realidad social y no han de encontrar dificultades para disponer de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de dirección electrónica habilitada.

En atención a dichos argumentos, la norma señala como obligados tributarios que van a ser destinatarios de este tipo de comunicación y notificación a los siguientes:

- Las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal –NIF– que empiece por la letra A).
- Sociedad de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por la letra B).
- Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF que empiece por la letra N).
- Los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF que empiece con la letra W).
- Las uniones temporales de empresas (entidades cuyo NIF empieza por la letra U).
- Las entidades cuyo NIF empiece por la letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos: agrupación de interés económico, agrupación de interés económico europea, fondo de pensiones, fondo de capital riesgo, fondo de inversiones, fondo de titulización de activos, fondo de regularización del mercado hipotecario, fondo de titulización hipotecaria o fondo de garantía de inversiones.
- Las personas y entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
  - Que estuvieran inscritas en el Registro de grandes empresas regulado por el artículo 3.5 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
  - Que hayan optado por la tributación en el régimen de consolidación fiscal, regulado por el Capítulo VII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
  - Que hayan optado por la tributación en el Régimen especial del grupo de entidades, regulado en el Capítulo IX del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
  - Que estuvieran inscritas en el Registro de devolución mensual, regulado en el artículo 30 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
  - Aquellas que tengan una autorización en vigor del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la presentación de declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 bis del Reglamento (CEE) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) 2913/92, del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario.

3. Aspectos procedimentales

Las reglas generales de procedimiento más significativas, referentes a la inclusión en el sistema y el acceso a las notificaciones, son las siguientes:

En cuanto a la inclusión en el sistema de notificación electrónica, el precepto establece que la Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Esa notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [se señala que, adicionalmente, la Agencia Tributaria incorporará estas comunicaciones en su Sede Electrónica (*https://www.agenciatributaria.gob.es/*), a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 del RD 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos].

Por razones de pura eficiencia administrativa (recuérdese lo dispuesto en el art. 3.2 de la LGT) se prevé que en los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada pueda realizarse conjuntamente con la correspondiente comunicación del número de identificación fiscal que se asigne al obligado tributario.

Después de establecer el cauce de acceso electrónico a la notificación, el texto señala una serie de especialidades, ya que en el supuesto específico de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, podrán acceder con el sistema de firma electrónica correspondiente a la persona jurídica o entidad, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el Registro de apoderamientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En este último caso, para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones, el acceso a la dirección electrónica habilitada podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica.

Por otra parte, existe una norma específica relacionada con obligados tributarios que presenten declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI), supuesto en el que las correspondientes comunicaciones y notificaciones se dirigirán a la dirección electrónica habilitada del titular de la autorización a que se hace referencia en el precepto específico de la norma que comentamos.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria certificará la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada.

Señala el texto que esta certificación, que podrá generarse de manera automatizada, incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha en la que se produjo la puesta a dispo-

sición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

La última modificación en esta materia se ha producido a través del **Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre**, por el que se introducen modificaciones en materia de obligaciones formales en el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y se modifica el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A través del mismo se añade una nueva disposición adicional tercera al Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con el siguiente literal:

«Disposición adicional tercera. Posibilidad de señalar días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada.

1. Los obligados tributarios que estén incluidos, con carácter obligatorio o voluntario, en el sistema de dirección electrónica habilitada en relación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán señalar, en los términos que por Orden Ministerial se disponga, un máximo de 30 días en cada año natural durante los cuales dicha Agencia no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

2. El retraso en la notificación derivado de la designación realizada por el obligado tributario según lo dispuesto en el apartado anterior se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104 i) del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

3. No obstante, cuando lo dispuesto en el apartado 1 anterior resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia, será de aplicación lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 3 de este Real Decreto, pudiendo la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en estos casos, desarrollar las actuaciones de notificación reguladas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.»

Como puede observarse, este precepto se refiere a la posibilidad de señalar por parte de los obligados tributarios determinados días en los que no se podrán poner a disposición de los mismos notificaciones en la dirección electrónica habilitada. Esta modificación implicará el reconocimiento de forma expresa de estos días como dilación no imputable a la Administración.

SEGUNDA PARTE. MODIFICACIONES EN EL REGLAMENTO GENERAL DE LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y DE DESARROLLO DE LAS NORMAS COMUNES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS, APROBADO POR REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO

1. Real Decreto 1145/2011, de 29 de julio (BOE de 30 de julio)

A través del citado real decreto se modifica el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en los siguientes términos:

Uno. Se modifican las letras b) y f) del apartado 2 del artículo 27, que quedan redactadas de la siguiente forma:

«b) Cuando se pretenda adquirir o transmitir valores representados por medio de títulos o anotaciones en cuenta y situados en España. En estos casos, las personas o entidades que pretendan la adquisición o transmisión deberán comunicar, al tiempo de dar la orden correspondiente, su número de identificación fiscal a la entidad emisora o intermediarios financieros respectivos, que no atenderán aquella hasta el cumplimiento de esta obligación, de acuerdo con el artículo 109 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Así mismo, el número de identificación fiscal del adquirente deberá figurar en las certificaciones acreditativas de la adquisición de activos financieros con rendimiento implícito.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las adquisiciones o transmisiones de valores que se realicen a través de las cuentas a las que se refiere el artículo 28.7 de este Reglamento.»

«f) Cuando se realicen operaciones de suscripción, adquisición, reembolso o transmisión de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas o que se comercialicen en España conforme a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva. En estos casos, las personas o entidades que realicen estas operaciones deberán comunicar su número de identificación fiscal a las entidades gestoras españolas o que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios, o en su defecto, a las sociedades de inversión o entidades comercializadores. El número de identificación fiscal deberá figurar en los documentos relativos a dichas operaciones.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las operaciones que se realicen a través de las cuentas a las que se refiere el artículo 28.7 de este Reglamento.»

Dos. Se modifica el apartado 7 y se añade un nuevo apartado 9 del artículo 28, que quedan redactados de la siguiente forma:

«7. Quedan exceptuadas del régimen de identificación previsto en este artículo las cuentas en euros y en divisas, sean cuentas de activo, de pasivo o de valores, a nombre de personas físicas o entidades que hayan acreditado la condición de no residentes en España. Esta excepción no se aplicará a las cuentas cuyos rendimientos se satisfagan a un establecimiento de su titular situado en España.»

«9. La condición de no residente, a los exclusivos efectos previstos en los supuestos a que se refieren los apartados 2, 7 y 8 anteriores, podrá acreditarse ante la entidad que corresponda a través de un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales del país de residencia o bien mediante una declaración de residencia fiscal ajustada al modelo y condiciones que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.»

Tres. Se modifica la rúbrica de la subsección 4.ª de la sección 2.ª del Capítulo V del Título II, que queda redactada de la siguiente forma:

«Subsección 4.ª Obligaciones de información respecto de determinadas operaciones con Deuda Pública del Estado, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda.»

Cuatro. Se modifica el artículo 44, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 44. Régimen de información respecto de determinadas operaciones con Deuda Pública del Estado, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda.

1. Lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación a los siguientes rendimientos:

a) Intereses de valores de Deuda Pública del Estado negociados en el Mercado de Deuda Pública en Anotaciones, así como otros rendimientos derivados de valores de la misma naturaleza emitidos al descuento o segregados.

b) Intereses de los valores regulados en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, así como rendimientos derivados de los instrumentos de deuda previstos en esta disposición emitidos al descuento a un plazo igual o inferior a doce meses.

2. Tratándose de Deuda Pública del Estado, el emisor o su agente de pagos autorizado abonará en cada vencimiento y por su importe íntegro, a las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones y a las entidades que gestionan los sistemas de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero, que tengan un convenio suscrito con una entidad de compensación y liquidación de valores domiciliada en territorio español, los rendimientos correspondientes a los valores que figuren registrados en sus cuentas de terceros a favor de:

a) No residentes sin establecimiento permanente en territorio español.

b) Sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como no residentes con establecimiento permanente en territorio español.

c) Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la parte correspondiente a cupones segregados y principales segregados, cuando en el reembolso intervenga una Entidad Gestora.

De igual forma se abonarán, por su importe íntegro, los rendimientos correspondientes a los saldos que figuren registrados en la cuenta propia de los Titulares de Cuenta en el Mercado de Deuda Pública en Anotaciones.

3. A efectos de lo previsto en el apartado 2, las Entidades Gestoras y las entidades que gestionan los sistemas de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero, citadas en dicho apartado, deberán presentar ante el emisor, en su caso a través del Banco de España, una declaración, ajustada al modelo que figura como anexo al presente Reglamento, que de acuerdo con lo que conste en sus registros contenga la siguiente información:

a) Identificación de los valores.

b) Importe total de los rendimientos.

c) Importe de los rendimientos correspondientes a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excepto cuando se trate de cupones segregados y principales segregados de Deuda Pública del Estado en cuyo reembolso intervenga una Entidad Gestora.

d) Importe de los rendimientos que conforme a lo previsto en el apartado 2 deban abonarse por su importe íntegro.

Esta declaración no procederá presentarla respecto de las Letras del Tesoro, ni por parte de las entidades gestoras respecto de los cupones segregados y principales segregados de Deuda Pública del Estado.

4. Tratándose de valores a que se refiere la letra b) del apartado 1, registrados originariamente en una entidad de compensación y liquidación de valores domiciliada en territorio español, la mencionada declaración será presentada, en los mismos términos señalados en el apartado 3, por las entidades que mantengan los valores registrados en sus cuentas de terceros, así como por las entidades que gestionan los sistemas de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero que tengan un convenio suscrito con la citada entidad de compensación y liquidación de valores domiciliada en territorio español.

Los rendimientos correspondientes a los titulares mencionados en las letras a) y b) del apartado 2 se abonarán igualmente por su importe íntegro.

De igual forma se abonarán, por su importe íntegro, los rendimientos correspondientes a los saldos que figuren registrados en la cuenta propia de las entidades depositarias.

5. Tratándose de valores a que se refiere la letra b) del apartado 1, registrados originariamente en las entidades que gestionan sistemas de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero, reconocidas a estos efectos por la normativa española o por la de otro país miembro de la OCDE, el agente de pagos designado por el emisor deberá presentar una declaración ante el emisor, ajustada al modelo que figura en el anexo al presente Reglamento, informando sobre la identificación de los valores y el importe total de los rendimientos correspondientes a cada entidad que gestiona el sistema de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero, los cuales se abonarán por su importe íntegro.

6. Las declaraciones mencionadas en los apartados anteriores se presentarán el día hábil anterior a la fecha de cada vencimiento de los intereses o, en el caso de valores emitidos al descuento o segregados, en el día hábil anterior a la fecha de cada amortización de los valores, reflejando la situación al cierre del mercado de ese mismo día. Dichas declaraciones podrán remitirse por medios telemáticos.

Tratándose de valores emitidos al descuento o segregados, la información de rendimientos se sustituirá por la información sobre importes a reembolsar. No obstante, respecto de los rendimientos derivados de la amortización de estos valores que se encuentren sometidos a retención, la declaración incluirá además el importe de tales rendimientos.

En el caso previsto en el párrafo anterior la declaración se presentará ante el emisor o, en su caso, ante la entidad financiera a la que el emisor haya encomendado la materialización de la amortización o reembolso.

7. En el caso de vencimiento de intereses, la falta de presentación de la declaración a que se refiere este artículo, por alguna de las entidades obligadas, en la fecha prevista en el primer párrafo del apartado 6 anterior determinará, para el emisor o su agente de pagos autorizado, la obligación de abonar los intereses que correspondan a dicha entidad por el importe líquido que resulte de la aplicación del tipo general de retención a la totalidad de los mismos.

Posteriormente, si dentro de los treinta días naturales a contar desde la fecha de vencimiento de los intereses en el supuesto de valores de Deuda Pública del Estado, o antes del día 10 del mes siguiente al mes en que venzan los intereses derivados de los valores a que se refiere el apartado 1 b) de este artículo, la entidad obligada presentara la correspondiente declaración regulada en este artículo, el emisor o su agente de pagos autorizado procederá, tan pronto como la reciba, a abonar las cantidades retenidas en exceso.

8. Todo lo previsto en los apartados anteriores se aplicará sin perjuicio de las obligaciones de información establecidas con carácter general en la normativa tributaria, para los emisores, así como para las entidades residentes en España que en su calidad de intermediarios financieros actúen como depositarios de los valores a que se refiere el apartado 1 de este artículo, en relación con los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente en España, que sean titulares de los valores de acuerdo con lo que conste en los registros de tales entidades.»

Cinco. Se añade una nueva disposición adicional decimosexta, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional decimosexta. Habilitaciones sobre el procedimiento de pago de rendimientos de Deuda Pública del Estado.

1. Se habilita al Banco de España para que, de acuerdo con el procedimiento previsto en el apartado 7 del artículo 44 de este Reglamento, abone a las Entidades Gestoras las cantidades retenidas en exceso por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera a los titulares de Deuda Pública del Estado.

2. El Ministro de Economía y Hacienda determinará la forma y plazos en que el Banco de España enviará la información pertinente a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y a la Administración tributaria para su comprobación por los procedimientos de intercambio de información previstos en el ordenamiento vigente.

3. El Ministro de Economía y Hacienda y el Banco de España adoptarán las disposiciones necesarias para el desarrollo del procedimiento previsto en el artículo 44 de este Reglamento.»

Según se explicita en el preámbulo del real decreto al que hacemos referencia, su objetivo principal es «simplificar las obligaciones de los inversores no residentes en instrumentos financieros de renta fija para la percepción efectiva de sus rendimientos» así como simplificar «las obligaciones relativas a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades respecto de la inversión en determinados instrumentos financieros de renta fija».

Con tal finalidad, se aclaran determinadas dudas respecto de la necesidad de que los inversores no residentes tengan asignado un NIF cuando inviertan en valores, de manera que no deban obtenerlo ineludiblemente.

Por otra parte, se regula el procedimiento para hacer efectivos los pagos a los tenedores de deuda, pública o privada, y que afectan, entre otros, a inversores no residentes que efectúan inversiones en instrumentos financieros de renta fija, ya sean emitidos directamente en España o por entidades que pertenecen a una entidad de crédito dominante o una entidad cotizada titular de los derechos de voto, para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento.

Lo anterior está vinculado a lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, que amplía el ámbito de las exenciones en relación con la Deuda Pública y otros instrumentos de renta fija para todos los no residentes con independencia de su lugar de residencia, existiendo conexión evidente con la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, que efectuó dos cambios significativos: uno de ellos en lo relativo a la deuda privada, respecto de la que la información a remitir a la Administración tributaria debe referirse en exclusiva a los titulares que deben tributar en España, y otro en lo atinente a la normativa tributaria

que afecta a los no residentes, eliminando la obligación de informar respecto de las rentas derivadas de Deuda Pública obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente en España.

Como consecuencia de la aprobación del Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, y de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se simplifica también el procedimiento vigente, tanto en lo relativo a la Deuda Pública como a los instrumentos de deuda privada.

Para ello, se modifica el artículo 44 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y en dicho precepto se unifica el procedimiento para la deuda privada y la Deuda Pública.

Con el esquema que se plantea, se simplifican en gran medida los condicionantes de índole formal preexistentes para efectuar el pago de rendimientos a favor de los inversores no residentes en instrumentos financieros de renta fija. Igualmente, los rendimientos a favor de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades seguirán el mismo sistema de pago, en aras de la simplificación de obligaciones formales.

Seis. Se añade un Anexo al Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007

El anexo en cuestión incorpora el Modelo de declaración a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 44 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

2. Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre (BOE de 26 de noviembre)

Mediante este real decreto se introducen modificaciones en materia de obligaciones formales en el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y se modifica el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 26 de noviembre).

Las introducidas en el Real Decreto 1363/2010 ya ha sido objeto de comentario más arriba, en la parte dedicada a las notificaciones, por lo que ahora nos ceñiremos a las incorporadas en el Reglamento general citado.

Uno. Se modifica el apartado 3 del artículo 21, que queda redactado de la siguiente forma:

«3. Cuando se detecte que una persona física dispone simultáneamente de un número de identificación fiscal asignado por la Administración tributaria y de un documento nacional de identidad o un número de identidad de extranjero, prevalecerá este último. La Administración tributaria deberá notificar al interesado la pérdida de validez del número de identificación fiscal previamente asig-

nado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, y pondrá en su conocimiento la obligación de comunicar su número válido a todas las personas o entidades a las que deba constar dicho número por razón de sus operaciones.»

Supone una modificación del apartado 3 del artículo 21 del reglamento citado estableciéndose, para el caso de que la persona física disponga simultáneamente de varios NIF, que la consecuencia no sea la revocación, sino la rectificación del NIF, al no poderse subsumir dicho supuesto de hecho entre ninguno de los regulados que dan lugar a la revocación del NIF. Ello implica que se reconozca de forma expresa la rectificación censal para estos casos.

Dos. Se modifica el artículo 32, que queda redactado de la siguiente forma:

«No estarán obligados a presentar la declaración anual:

a) Quienes realicen en España actividades empresariales o profesionales sin tener en territorio español la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal o, en el caso de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, sin tener presencia en territorio español.

b) Las personas físicas y entidades en atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las actividades que tributen en dicho impuesto por el método de estimación objetiva y, simultáneamente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido por los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, salvo por las operaciones por las que emitan factura.

c) Los obligados tributarios que no hayan realizado operaciones que en su conjunto, respecto de otra persona o entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente o de 300,51 euros durante el mismo periodo, cuando, en este último supuesto, realicen la función de cobro por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial o de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados.

d) Los obligados tributarios que hayan realizado exclusivamente operaciones no sometidas al deber de declaración, según lo dispuesto en el artículo 33.

e) Los obligados tributarios que deban informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro de acuerdo con el artículo 36.»

El párrafo b) se mejora técnicamente estableciendo que determinadas personas físicas y entidades en régimen de atribución que en principio no están obligadas a presentar la declaración de operaciones con terceras personas solo deban presentar dicha declaración por las operaciones por las cuales se haya expedido factura.

Asimismo, se modifica la redacción del párrafo e) del artículo exonerando de la obligación de presentación de la declaración de operaciones con terceras personas a quienes estuvieran obligados

a la presentación de la declaración de operaciones en libros registro del artículo 36 del reglamento, eliminando incluso el deber respecto a determinadas operaciones [subvenciones, operaciones de los párrafos d) al i) del art. 34.1, operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla así como las compensaciones agrícolas], ya que las mismas se deberán declarar en la declaración de las operaciones incluidas en los libros registro, modificándose también, en concordancia, el régimen jurídico de esta última declaración.

También se suprime el contenido anteriormente incluido en el apartado segundo del artículo 32 del reglamento, como consecuencia de la modificación operada en el artículo 32 e) del reglamento que se ha expuesto con anterioridad.

Tres. Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 33, que quedan redactados de la siguiente forma:

«1. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.1 de este reglamento deberán relacionar en la declaración anual todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente. La información sobre dichas operaciones se suministrará desglosada trimestralmente. A tales efectos, se computarán de forma separada las entregas y las adquisiciones de bienes y servicios.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, tendrán la consideración de operaciones tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios como las adquisiciones de los mismos. En ambos casos, se incluirán las operaciones típicas y habituales, las ocasionales, las operaciones inmobiliarias y las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables que puedan otorgar.

Con las excepciones que se señalan en el apartado siguiente, en la declaración anual se incluirán las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes y servicios sujetas y no exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las no sujetas o exentas de dicho impuesto.

Las entidades aseguradoras incluirán en su declaración anual las operaciones de seguro. A estos efectos, se atenderá al importe de las primas o contraprestaciones percibidas y a las indemnizaciones o prestaciones satisfechas y no será de aplicación a estas operaciones, en ningún caso, lo dispuesto en el párrafo a) del apartado siguiente.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, quedan excluidas del deber de declaración las siguientes operaciones:

a) Aquellas que hayan supuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que los obligados tributarios no debieron expedir y entregar factura o documento sustitutivo, así como aquellas en las que no debieron consignar los datos de identificación del destinatario o no debieron firmar el recibo emitido por el adquirente en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Aquellas operaciones realizadas al margen de la actividad empresarial o profesional del obligado tributario.

c) Las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios efectuadas a título gratuito no sujetas o exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Los arrendamientos de bienes exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido realizados por personas físicas o entidades sin personalidad jurídica al margen de cualquier otra actividad empresarial o profesional.

e) Las adquisiciones de efectos timbrados o estancados y signos de franqueo postal, excepto los que tengan la consideración de objetos de colección, según la definición que se contiene en el artículo 136.uno.3.º a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

f) Las operaciones realizadas por las entidades o establecimientos de carácter social a que se refiere el artículo 20.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que correspondan al sector de su actividad, cuyas entregas de bienes y prestaciones de servicios estén exentos de dicho impuesto.

g) Las importaciones y exportaciones de mercancías, así como las operaciones realizadas directamente desde o para un establecimiento permanente del obligado tributario situado fuera del territorio español, salvo que aquel tenga su sede en España y la persona o entidad con quien se realice la operación actúe desde un establecimiento situado en territorio español.

h) Las entregas y adquisiciones de bienes que supongan envíos entre el territorio peninsular español o las islas Baleares y las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

i) En general, todas aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria estatal mediante declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente.»

En el apartado 1 se modifica la declaración de operaciones con terceras personas en orden a establecer que los datos cuando se declaren queden desglosados por trimestres. En cuanto a la modificación del apartado 2 se realiza para mejorar técnicamente la redacción del precepto.

Cuatro. Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 35, que quedan redactados de la siguiente forma:

«1. Las operaciones que deben incluirse en la declaración anual son las realizadas por el obligado tributario en el año natural al que se refiere la declaración.

A estos efectos, las operaciones se entenderán producidas en el periodo en el que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se debe realizar la anotación registral de la factura o documento sustitutivo que sirva de justificante de las mismas.

2. En todos los casos previstos en el artículo 34.4, cuando estos tengan lugar en un año natural diferente a aquel al que corresponda la declaración anual de operaciones con terceras personas en la que debió incluirse la operación, deberán ser consignados en la declaración del año natural en que se hayan producido dichas circunstancias modificativas. A estos efectos, el importe total de las operaciones realizadas con la misma persona o entidad se declarará teniendo en cuenta dichas modificaciones.

Asimismo, en todos los casos previstos en el artículo 34.4, cuando estos tengan lugar en un trimestre natural diferente a aquel en el que deba incluirse la operación, deberán ser consignados en el apartado correspondiente al trimestre natural en que se hayan producido dichas circunstancias modificativas.»

La modificación del artículo 35.1 del reglamento establece como criterio general de imputación temporal aplicable a la declaración de operaciones con terceras personas el de la anotación registral de la factura o documento sustitutivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, sobre declaraciones censales; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, sobre el Número de Identificación Fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre sobre el deber de expedir y entregar factura (los empresarios y profesionales), y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, sobre aplicación de las Directivas de la Comunidad. Por otro lado, la modificación incluida en el apartado 2 se realiza como consecuencia de la necesidad del desglose de los datos con carácter trimestral en la declaración de operaciones con terceras personas que exige la modificación de ciertas reglas de imputación temporal para determinados casos particulares en los cuales se modifica el importe de las operaciones con posterioridad a su realización.

Cinco. Se modifica el artículo 36, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.2 f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario por medios telemáticos, estarán obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refiere el artículo 62.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y el artículo 30.1 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Canarias, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo.

2. En la misma declaración se deberá informar, en su caso, de la realización de las operaciones siguientes:

a) Las subvenciones, los auxilios o las ayudas satisfechas por las entidades integradas en las distintas Administraciones Públicas a las que se refiere el párrafo segundo del artículo 31.2.

b) Las operaciones a las que se refieren los párrafos d), e), f), g), h) e i) del artículo 34.1.

c) Las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla.

d) Las operaciones por las que los empresarios o profesionales que satisfagan compensaciones agrícolas hayan expedido el recibo a que se refiere el artículo 14.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

3. Existirá obligación de presentar esta declaración informativa por cada periodo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario. Dicha declaración contendrá los datos anotados hasta el último día del periodo de liquidación a que se refiera y deberá presentarse en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho periodo.»

Esta modificación está en coherencia con la modificación a la que se ha hecho referencia con anterioridad, respecto a la exención de la obligación de presentar la declaración de operaciones con terceras personas a quienes están obligados a la presentación de la declaración de operaciones incluidas en los libros registro, en la propia declaración de libros registro, se deberán declarar determinadas operaciones [subvenciones, operaciones de los párrafos d) al i) del art. 34.1, operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla así como las compensaciones agrícolas] que antes se debían incluir como excepción en la declaración de operaciones con terceras personas.

Seis. Se añade un nuevo párrafo i) al artículo 104:

«i) El retraso en la notificación derivado de lo dispuesto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en supuestos en que los actos a notificar se refieran a procedimientos de aplicación de los tributos ya iniciados. A tal efecto, deberá quedar acreditado que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en la fecha por él seleccionada conforme a lo dispuesto en la citada disposición adicional tercera.»

La modificación se produce para regular expresamente un nuevo supuesto de dilación no imputable a la Administración como consecuencia de la posibilidad de los obligados tributarios de señalar días en los que no se podrán poner a disposición notificaciones en la dirección electrónica habilitada.

Siete. Se modifica el apartado 1 del artículo 132, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. El pago de la cantidad a devolver se realizará mediante transferencia bancaria o mediante cheque cruzado a la cuenta bancaria que el obligado tributario o su representante legal autorizado indiquen como de su titularidad en la autoliquidación tributaria, comunicación de datos o en la solicitud correspondiente, sin que el obligado tributario pueda exigir responsabilidad alguna en el caso en que la devolución se envíe al número de cuenta bancaria por él designado.»

La entrada en vigor de la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de Servicios de Pago, que transpone la Directiva 2007/64/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de noviembre de 2007, sobre servicios de pago en el mercado interior, ha regulado en su artículo 44 los denominados «identificadores únicos incorrectos». En cumplimiento de esta normativa y con el fin de evitar dificultades ges-

toras vinculadas a la comprobación de la titularidad de las cuentas bancarias se hace necesario modificar la norma reglamentaria al objeto de que en las autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes se identifiquen expresamente dichas cuentas como de titularidad del obligado tributario.

Ocho. Se añade un nuevo párrafo e) al apartado 1 del artículo 146:

«e) Cuando conforme a lo dispuesto en el artículo 21.3 de este reglamento proceda la rectificación censal.»

Se introduce un nuevo supuesto de rectificación censal para los supuestos en que una persona física disponga simultáneamente de varios NIF, ya que no procede la revocación, sino la rectificación del NIF.

Nueve. Se modifica el apartado 2 de la disposición transitoria tercera, que queda redactada de la siguiente forma:

«2. La obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro a que se refiere el artículo 36 de este reglamento, será exigible desde el 1 de enero de 2009 únicamente para aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y para aquellos sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 8 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo. Para los restantes obligados tributarios, el cumplimiento de esta obligación será exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2014, de acuerdo con la forma, plazos y demás condiciones para el cumplimiento de la misma que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.»

Se modifica el régimen transitorio regulador de la declaración de operaciones incluidas en los libros registro, en el sentido de posponer hasta el año 2014, para todos los sujetos pasivos que no estén inscritos en el registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario, la entrada en vigor de la obligación de presentar electrónicamente la información de los libros registro de dichos impuestos contenida en el artículo 36 del reglamento.

TERCERA PARTE. OTRAS MODIFICACIONES EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

1. Concepto, fines y clases de los tributos

La Ley de Economía Sostenible contiene una disposición final quincuagésima octava a través de la cual se produce la modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria consistente en la supresión del segundo párrafo de la letra a) del apartado 2 del artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El hecho imponible en las tasas, por mor del mismo precepto, se configura como la utilización privativa o el aprovechamiento especial de dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Hasta la modificación que indicamos, la norma establecía que se entendería que el servicio se prestaba o las actividades se realizaban en régimen de derecho público cuando se llevasen a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad correspondiese a un ente público.

La limitación reflejada en el párrafo anterior es la que es objeto de supresión.

2. Modificaciones en relación con el ámbito concursal

A través de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se da nueva redacción a su disposición final undécima, que modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, afectando a los artículos 77 y 164 de esta última, con el siguiente alcance:

1. El apartado 2 del artículo 77 queda redactado de la forma siguiente:

«2. En el proceso concursal, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.»

En la redacción anterior del apartado, el sometimiento pleno a la Ley Concursal quedaba ceñido a los créditos tributarios a los que afectase el convenio al que hubiese sido posible llegar durante la tramitación del concurso, pero no al resto de créditos tributarios.

A partir de la reforma, el sometimiento a la Ley Concursal se predica de la totalidad de los créditos tributarios, con las consecuencias que ello tiene en relación con el derecho de prelación.

2. El artículo 164 queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 164. Concurrencia de procedimientos.

1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:

1.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo.

2.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Para ambos casos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

2. En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del periodo ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa.

3. Los jueces y tribunales colaborarán con la Administración tributaria facilitando a los órganos de recaudación los datos relativos a procesos concursales o universales de ejecución que precisen para el ejercicio de sus funciones.

Asimismo tendrán este deber de colaboración, respecto de sus procedimientos, cualesquiera órganos administrativos con competencia para tramitar procedimientos de ejecución.

4. El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria.

Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria.»

Sin duda alguna, la relevancia de la modificación introducida radica en la fecha que habrá de ser tenida en cuenta a la hora de determinar el carácter preferente del procedimiento administrativo o del procedimiento concursal para proseguir la ejecución de los bienes del concursado en relación con los créditos tributarios, ya que a partir de la entrada en vigor de la reforma será la fecha de la diligencia de embargo dictada en el procedimiento de apremio la que habrá de compararse con la fecha de declaración del concurso.

En la redacción anterior de la norma la fecha era la de providencia de apremio.

3. Modificaciones en relación con la asistencia mutua

La modificación normativa que pasamos a comentar, incorporada a través del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y finan-

ciera para la corrección del déficit público, BOE de 31 de diciembre, surge ante la necesidad de transponer en el ordenamiento interno la Directiva comunitaria aprobada en materia de asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea, Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (en adelante DR).

La Directiva que ha sido objeto de transposición ha sido desarrollada, además, por dos normas comunitarias, en concreto el Reglamento de Ejecución (UE) N.º 1189/2011, de la Comisión, de 18 de noviembre de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, y por la Decisión de Ejecución de la Comisión de 18 de noviembre de 2011, por la que se establecen disposiciones de aplicación en relación con determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

1. Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación

Se modifica el artículo 1, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación.

1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución.

Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco.

2. Esta ley establece, asimismo, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

A los efectos de esta ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.

La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3.ª de la Constitución.»

La definición introducida tiene carácter amplio para dar cobertura a todos aquellos tipos de actuaciones de la Administración tributaria estatal consecuencia de la colaboración o cooperación con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales. De esta forma, la asistencia cuyos principios se contienen en la Ley General Tributaria viene delimitada, no solo por el tipo de actuación (de suministro de información, de cobro de créditos, de notificación, etc.), sino también por el órgano competente en España para relacionarse con los otros Estados o entidades internacionales y llevar a cabo las actuaciones frente a los particulares a los que se dirige la petición de asistencia, esto es, la Administración tributaria estatal.

Mediante tal definición se consigue cubrir el ámbito objetivo de la asistencia mutua, que puede ser amplio y diverso. En esta línea de generalidad, y teniendo en cuenta que el ámbito objetivo de aplicación de la Directiva transpuesta comprende no solo créditos de naturaleza tributaria (como hacía la anterior Directiva 2008/55/CE) sino, en general, todos los ingresos de derecho público, cualquiera que sea el titular público del derecho, a través de la modificación normativa se da cobertura legal expresa a la asistencia respecto de créditos públicos no tributarios, respecto de los cuales la asistencia en la recaudación también compete a la Administración tributaria estatal, en particular, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Se introduce, además, una referencia al artículo 149.1.3.ª de la Constitución, dado que este precepto contiene el título competencial del Estado para la regulación y ejecución de las relaciones internacionales, en particular, las derivadas de la aplicación del sistema tributario. Y es que la asistencia mutua en materia tributaria no deja de ser uno de los ámbitos en los que se concreta las relaciones entre Estados.

2. Artículo 5. La Administración tributaria

Se modifica el apartado 3 del artículo 5, que queda redactado de la siguiente forma:

«3. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes.

Corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua.»

Se modifica el artículo 5.3 de la Ley General Tributaria para establecer la exclusividad que tiene el Estado, y más concretamente la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas de la normativa sobre asistencia mutua.

Esta exclusividad del Estado se ampara en el artículo 149.1.3.ª de la Constitución Española, que atribuye al Estado la competencia en materia de relaciones internacionales.

3. Artículo 17. La relación jurídico-tributaria

Se introduce un nuevo apartado 4 en el artículo 17, renumerándose el actual apartado 4 como 5, con la siguiente redacción:

«4. En el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley.»

Este precepto tiene por objeto acoger en la relación jurídico-tributaria a las obligaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua que, aunque se refieran o afecten a créditos de derecho público no tributarios, van a tener la consideración de obligaciones tributarias a efectos de la prestación de asistencia mutua. En este sentido, se incorpora una nueva disposición adicional a la que más adelante se hará referencia.

4. Artículo 26. Interés de demora

Se introduce un nuevo párrafo e) en el apartado 2 del artículo 26, reordenándose el actual párrafo e) como f), con la siguiente redacción:

«e) Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.»

Se modifica el artículo 26.2 para introducir un nuevo supuesto de exigibilidad de intereses de demora, el derivado del artículo 13.3 de la DR, que establece la aplicación de intereses de demora por parte de la autoridad requerida «a partir de la fecha en que reciba la petición de cobro». Por tanto, el devengo de intereses comenzaría en el momento de la recepción, conforme a la Directiva, de una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales.

Se configura así la regla general de exigibilidad de intereses de demora como resultado de la transposición de la DR. No obstante, si otra norma sobre asistencia mutua en el ámbito de la recaudación estableciese una regla de devengo de intereses diferente, entonces sería aplicable dicha regla.

5. Artículo 28. Recargos del periodo ejecutivo

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 28, con la siguiente redacción:

«6. No se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.»

La explicación de la modificación introducida en el artículo 28 de la Ley General Tributaria consiste en que, por las deudas de titularidad extranjera cuyo cobro se solicita a la Administración

tributaria española, al no haberse producido un hecho imponible en España y no ser deudas devengadas en territorio español, técnicamente, conforme a la normativa doméstica, no se puede hablar de la existencia de pago en periodo voluntario o en periodo ejecutivo.

Así, puesto que los recargos del periodo ejecutivo se devengan al inicio de dicho periodo y, como se ha señalado, técnicamente esta circunstancia no se produce en España, la modificación tiene la finalidad de destacar el consecuente no devengo de recargos del periodo ejecutivo en el caso de este tipo de deudas. Como siempre, dejando a salvo los casos en los que la normativa internacional específica reguladora de la asistencia mutua establezca otra cosa.

Esto es, salvo disposición en contrario, en los supuestos de asistencia en el cobro, la autoridad requerida únicamente puede exigir al obligado al pago las cantidades liquidadas por la autoridad requirente, así como, en su caso, los intereses de demora.

6. Artículo 29 bis. Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua

Se introduce una nueva Subsección 6.ª dentro del Título II, Capítulo I, Sección 2.ª, compuesta por el nuevo artículo 29 bis, con la siguiente redacción:

«Subsección 6.ª Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.

Artículo 29 bis. Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.

Son obligaciones tributarias aquellas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua. En el caso de su incumplimiento por los obligados tributarios, podrán imponerse las sanciones tributarias establecidas en la ley.»

La modificación del artículo 17 se complementa con la introducción de una nueva Subsección 6.ª en la Sección 1.ª (la relación jurídico-tributaria), compuesta por el nuevo artículo 29 bis, que hace referencia a la nueva categoría de obligaciones tributarias: las derivadas de la normativa sobre asistencia mutua, que pueden ser tanto de naturaleza material como formal.

Su inclusión en una subsección específica se justifica porque, en el caso de las obligaciones de pago de deudas de titularidad extranjera, estamos ante una obligación de carácter material que no puede englobarse en ninguna de las subsecciones anteriores. En particular, no puede incluirse dentro de la Subsección 1.ª (la obligación tributaria principal) dado que en estos supuestos no existe ningún hecho imponible en España que haya originado el nacimiento de la obligación de pago.

7. Artículo 35. Obligados tributarios

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 35, renumerándose el actual apartado 6 como 7, con la siguiente redacción:

«6. También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.»

Las modificaciones introducidas en el texto exigen, a su vez, reconocer una nueva categoría de obligados tributarios (en el nuevo art. 35.6), que lo son por mor de la normativa internacional sobre asistencia mutua.

8. Artículo 62. Plazos para el pago

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 62, renumerándose los actuales apartados 6 y siguientes, con la siguiente redacción:

«6. El pago de las deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua será requerido al obligado tributario, que deberá efectuarlo en los siguientes plazos:

a) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

No obstante lo anterior, cuando la norma reguladora de la asistencia mutua lo permita, la Administración tributaria podrá desarrollar actuaciones recaudatorias desde la recepción de la solicitud de cobro del Estado o entidad internacional o supranacional requirente, sin necesidad de que haya concluido el plazo al que se refiere este apartado.»

La modificación introducida en el artículo 62 deriva de que las deudas de titularidad extranjera cuyo cobro se solicita a la Administración tributaria española se encuentran ya, con carácter general, en el Estado titular, en fase ejecutiva. Sin embargo al no haberse producido un hecho imponible en España y no ser deudas devengadas en territorio español, en puridad no se puede hablar del pago en periodo voluntario o en periodo ejecutivo.

Cuando la Agencia Estatal de Administración Tributaria recibe una petición de cobro puede proceder directamente a la ejecución del crédito, sin perjuicio de que, para que el obligado tributario pueda proceder al pago, se le notifique el instrumento ejecutivo que contiene la deuda objeto de asistencia y se le requiera para que proceda al pago, concediéndosele a estos efectos el plazo establecido en el nuevo apartado 6 del artículo 62, cuya duración es igual a la del plazo regulado en el artículo 62.5.

9. Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 65, con la siguiente redacción:

«6. Lo establecido en los apartados anteriores será también de aplicación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya recibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.»

Se añade un último apartado en el artículo 65, por el que se transpone el artículo 13.4 de la DR, y que supone la aplicación de la normativa reguladora de los aplazamientos y fraccionamientos de las deudas internas a los deudores de créditos extranjeros.

10. Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción

Se introduce un nuevo apartado 5 en el artículo 68, renumerándose los actuales apartados 5 y siguientes, con la siguiente redacción:

«5. Las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen.»

El artículo 19 de la DR puede resumirse señalando que la normativa sobre prescripción aplicable en los supuestos de asistencia mutua es la vigente en el Estado requirente. De esta forma, las actuaciones llevadas a cabo en el extranjero por la autoridad requerida afectan a la prescripción si ese tipo de actuaciones hubiesen afectado en el supuesto de haber sido llevadas a cabo en el territorio del Estado requirente.

Por tanto, a través del nuevo apartado 5, para los supuestos en que la Administración tributaria española solicite asistencia a otros Estados o entidades, se reconocen los efectos interruptivos en España de las actuaciones llevadas a cabo en el otro Estado en virtud de la solicitud de asistencia.

Para ello no es necesario que las actuaciones llevadas a cabo en el extranjero sean iguales a las que habría que llevar a cabo en España para que tenga lugar la interrupción, sino que tengan naturaleza o contenido semejante o análogo.

11. Artículo 80 bis. Prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados

Se introduce un nuevo artículo 80 bis, con la siguiente redacción:

«Artículo 80 bis. Prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados.

Los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales no gozarán de prelación alguna cuando concurran con otros créditos de derecho público, ni del resto de las garantías establecidas en los artículos anteriores de esta sección, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.»

Se crea un nuevo artículo 80 bis para transponer el tercer párrafo del artículo 13.1 de la DR que permite a los Estados miembros requeridos no conceder a los créditos de los demás Estados miembros cuyo cobro se solicita las preferencias concedidas a créditos similares internos.

En este sentido, el nuevo precepto sitúa al crédito respecto al que se presta la asistencia en el mismo lugar que a los créditos de derecho privado.

12. Artículo 81. Medidas cautelares

Se modifica el apartado 1 y se introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 81, renumerándose los actuales apartados 2 y siguientes, con la siguiente redacción:

«1. Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación.

2. Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española.»

Se modifica el artículo 81 para que la Administración tributaria pueda adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de deudas de derecho público (tributarias o no) de titularidad de otros Estados, tal y como exige el artículo 16 de la DR.

Para ello no será necesario el reconocimiento, adición o sustitución del documento que a estos efectos haya remitido la autoridad requirente.

13. Artículo 83. Ámbito de la aplicación de los tributos

Se modifica el apartado 1 del artículo 83, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.»

La modificación del artículo 83.1 de la Ley General Tributaria tiene por objeto poner de manifiesto, de forma expresa y clara, que se hace extensiva la normativa reguladora de la aplicación de los tributos a los créditos de titularidad extranjera respecto de los cuales se pide asistencia a la Administración tributaria.

Dado que las obligaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua ya han sido calificadas como «obligaciones tributarias» en el artículo 29 bis, y los obligados en virtud de dicha normativa ya han sido definidos en el nuevo artículo 35.6 como «obligados tributarios», las «actividades administrativas» y las «actuaciones de los obligados» a las que se refiere el primer párrafo del artículo 83.1 de la Ley General Tributaria ya englobarían las derivadas de la asistencia mutua, y, por tanto, estas últimas ya formarían parte de la aplicación de los tributos.

Con la introducción del segundo párrafo esa circunstancia queda expresamente reflejada en la ley.

Como ya se ha señalado, el ámbito objetivo de aplicación de la Directiva se extiende a todo tipo de crédito de derecho público, tanto de naturaleza tributaria como no tributaria. Por ello la Ley General Tributaria va a dar cobertura normativa a la asistencia respecto de créditos públicos no tributarios, respecto de los cuales la asistencia en la recaudación también compete a la Administración tributaria, en particular, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

14. Artículo 95. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria

Se introduce un nuevo apartado 5 en el artículo 95, con la siguiente redacción:

«5. La cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua se regirá por lo dispuesto en el artículo 177 ter de esta Ley.»

La modificación no altera el régimen general de cesión de información regulado en el artículo 95 de la Ley General Tributaria. A través del nuevo apartado 5 simplemente se hace una remisión al nuevo artículo 177 ter en lo referente a la cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua.

15. Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba

Se introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 106, renumerándose los actuales apartados 2 y siguientes, con la siguiente redacción:

«2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.»

A través de esta modificación, que introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 106, renumerándose los demás apartados del artículo, de conformidad con el artículo 23.6 de la DR, se reconoce expresamente el valor probatorio de la información suministrada por otros Estados o entidades en el marco de la asistencia mutua, valor probatorio que se determinará siguiendo la regla general del apartado 1 del mismo precepto.

16. Artículos 177 bis a 177 quaterdecies

Se introduce un nuevo Capítulo VI en el Título III, con la siguiente redacción:

«Capítulo VI.

Asistencia mutua

Sección 1.ª Introducción»

16.1. «Artículo 177 bis. Actuaciones de asistencia mutua.

1. La Administración tributaria podrá requerir y prestará asistencia mutua tendente al intercambio de información, a la recaudación de créditos o a otros fines previstos en la normativa reguladora de dicha asistencia.

2. De conformidad con lo establecido en el artículo 83.1, segundo párrafo, de esta Ley, se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades y actuaciones a las que se refiere ese apartado realizadas en el ámbito de la normativa sobre asistencia mutua.

3. A las actuaciones que la Administración tributaria realice como consecuencia de solicitudes de asistencia recibidas les será de aplicación lo establecido en los capítulos anteriores de este título, con las especialidades contenidas en este capítulo.

4. La asistencia que la Administración tributaria preste a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua estará sometida a las limitaciones establecidas en esta última.»

La Sección 1.ª se compone de un artículo introductorio, el 177 bis, a través del cual se prevé la prestación y solicitud de asistencia mutua por parte de la Administración tributaria y se asimilan las actuaciones que la Administración tributaria tenga que efectuar y las actividades de los obligados en el marco de la asistencia a la aplicación de los tributos, de forma que, como ya se ha señalado, todo lo establecido en los Capítulos I a V del Título III de la LGT será también aplicable en el ámbito de la asistencia mutua, incluso cuando la asistencia se refiera a créditos públicos de naturaleza no tributaria, pero con las especialidades contenidas en el nuevo Capítulo VI.

El último apartado del artículo pretende llamar la atención sobre la existencia de diversos límites o condiciones, establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que deberán tenerse en cuenta a la hora de determinar si la Administración debe o no prestar la asistencia que le ha sido solicitada.

A título de ejemplo se pueden citar las condiciones que deben darse para que la autoridad requirente pueda formular una petición de cobro a otro Estado miembro, que se establecen en el artículo 11 de la DR, y que, de no darse, facultarían al Estado requerido a no prestar la asistencia, por ejemplo, con carácter general, la impugnación del crédito en el Estado requirente.

Otro artículo que limita las obligaciones de asistencia es el artículo 18 de la DR que, entre otros, establece un límite cuantitativo al ámbito objetivo de la Directiva al facultar a los Estados miembros a negarse a prestar la asistencia solicitada si el importe del crédito afectado es inferior a 1.500 euros.

«Sección 2.ª Normas comunes»

16.2. «Artículo 177 ter. Intercambio de información.

1. La Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa.

A fin de proporcionar la citada información, la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos. A tal efecto, la Administración podrá utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en esta Ley.

La Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizar expresamente, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que la información facilitada conforme al apartado anterior sea transmitida a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional.

2. La información suministrada a la Administración tributaria por otros Estados o por entidades internacionales o supranacionales en virtud de normas sobre asistencia mutua tendrá carácter reservado en los términos señalados en el artículo 95.1 de esta Ley, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.

No obstante, la cesión a terceros establecida en los distintos párrafos del artículo 95.1 de esta Ley será posible solo si la normativa del Estado o entidad que ha facilitado la información permite su utilización para fines similares, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.

El procedimiento de cesión de esta información a terceros se desarrollará reglamentariamente.

En su caso, la información a que se refiere este apartado podrá ser remitida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales si así lo permite la normativa sobre asistencia mutua, y en las condiciones establecidas en la misma.»

Este artículo está relacionado con el artículo 95 de la Ley General Tributaria, y se divide en dos apartados.

El apartado 1 se refiere a la información de origen español. Supone, por un lado, de acuerdo con el artículo 23.1 de la DR, que la información obtenida por la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones, incluyendo la información conseguida como consecuencia de actuaciones

de investigación realizadas a instancias de otros Estados o entidades internacionales, tiene carácter reservado, pudiendo, no obstante, ser cedida a otros Estados o entidades que la soliciten en el marco de la asistencia mutua.

La cesión, en principio, debe tener por objeto la aplicación de los tributos, créditos, derechos o cualquier otro concepto de titularidad del otro Estado o entidad requirente cubiertos por la normativa sobre asistencia mutua aplicable. No obstante, si así lo establece dicha normativa, podrá también ser utilizada por el Estado o ente receptor para otros fines dentro del propio Estado o ente.

En cambio, la Administración española, de la que parte la información, podrá oponerse o tendrá que autorizar (en función de lo que establezca la normativa internacional sobre asistencia mutua) al Estado receptor para que este, a su vez, pueda transmitir la información a un tercer Estado. En este sentido se pronuncia el artículo 23.4 y 5 de la DR.

El apartado 2 se refiere a la información de origen externo. Este apartado, conforme al artículo 23.1 de la DR, establece también el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria procedente de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en virtud de normativa sobre asistencia mutua. Esta información, como regla general, debe destinarse a la gestión de los créditos cuya gestión tenga encomendada y la Administración tributaria solo podrá cederla a terceros en los supuestos del artículo 95.1 de la Ley General Tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

Esto es lo que ocurriría, por ejemplo, con los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España que contienen un artículo sobre intercambio de información equivalente al artículo 26 del Modelo de la OCDE de Convenio para evitar la doble imposición, en el que se basan los Convenios bilaterales españoles. Este artículo establece la utilización de la información obtenida procedente del otro Estado exclusivamente para la aplicación de los tributos, para la resolución de los recursos relacionados con los mismos, o para «la supervisión de las funciones anteriores». Por tanto, la Administración tributaria no podría ceder la información a los terceros previstos en los distintos párrafos del artículo 95.1 de la Ley General Tributaria.

Para los casos en los que la normativa sobre asistencia mutua sí permite la cesión de la información a terceros, como sucede con la DR, se establece en la Ley General Tributaria, como regla general, la establecida en el artículo 23.3 de la DR, esto es, la posibilidad de proceder a tal cesión a terceros siempre y cuando la normativa del Estado suministrador de la información prevea la utilización de la información para fines similares a los del artículo 95.1 de la Ley General Tributaria.

Nuevamente, esta regla general consistente en condicionar la cesión a terceros a la concordancia normativa tendría las excepciones que, en su caso, prevea la normativa internacional sobre asistencia mutua.

Por ejemplo, el artículo 23.1, segundo párrafo, de la DR permite al Estado receptor utilizar la información recibida para la aplicación de las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social. Así, aunque este uso no esté permitido por la legislación del Estado que suministró los datos, el Estado receptor podrá hacer tal uso.

En el último párrafo se prevé también la posible transmisión de la información recibida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales distintas de aquellas que suministraron la información. Para ello es menester que la normativa internacional sobre asistencia mutua lo permita y que se den las condiciones establecidas en la misma (art. 23.4 de la DR).

16.3. «Artículo 177 quáter. Controles simultáneos.

1. Son controles simultáneos las actuaciones realizadas de acuerdo con otro u otros Estados con el objeto de intercambiar la información obtenida en relación con personas o entidades que sean de interés común o complementario para los Estados intervinientes.

2. La Administración tributaria podrá participar, junto con las autoridades competentes de otros Estados, en controles simultáneos, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua.

A los intercambios de información que sean necesarios para los controles simultáneos les será de aplicación lo dispuesto en el artículo anterior.»

Este artículo tiene por objeto reconocer en la Ley General Tributaria otra forma de asistencia entre Estados actualmente existente: los controles simultáneos, ya previstos en el artículo 11 del Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria, por el que se adapta la normativa nacional a las Directivas 77/799/CEE, de 19 de diciembre, y la 79/1070/CEE, de 6 de diciembre, relativas a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, así como en materia del IVA, respectivamente.

A estos efectos, se introduce una definición de dichos controles, como una forma más de asistencia entre los Estados tendente al intercambio de información referente a personas o entidades que, en estos casos, son de interés común o complementario para los Estados intervinientes.

En definitiva, a través de este precepto se pretende que la Ley General Tributaria contemple expresamente la posibilidad de que la Administración tributaria española participe en controles simultáneos de acuerdo y en colaboración con otro u otros Estados, participación que, hasta ahora, en la normativa tributaria general, solo estaba reconocida de manera indirecta en sede reglamentaria, en particular, en el artículo 61.3 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, debiendo recordarse que la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, se refiere en su artículo 12, expresamente, a la figura de los controles simultáneos.

16.4. «Artículo 177 quinquies. Presencia en las actuaciones de asistencia y en controles simultáneos.

1. En el desarrollo de las actuaciones de asistencia a otros Estados, podrán estar presentes funcionarios designados por el Estado requirente, previa autorización de la autoridad competente española o previo acuerdo entre los Estados.

2. Asimismo, los funcionarios designados por la autoridad competente española podrán desplazarse a otros Estados en el marco de peticiones de asistencia efectuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o como consecuencia de controles simultáneos.»

Para que la asistencia mutua sea eficaz, en determinadas ocasiones puede ser necesario o conveniente el desplazamiento de los funcionarios de la Administración requirente (previsto en el art. 7 de la DR), ya que su presencia en el desarrollo de las actuaciones realizadas por las autoridades requeridas puede contribuir a que la asistencia prestada sea efectivamente útil al Estado que la ha solicitado.

Así, este artículo tiene por objeto establecer en la Ley General Tributaria la posible presencia de funcionarios extranjeros en el desarrollo en España de actuaciones de asistencia por la Administración tributaria, previa autorización o previo acuerdo entre los Estados. Estos funcionarios no gozarían de las facultades de la inspección de los tributos, pero el obligado tributario no podrá oponerse a su presencia o colaboración pasiva, ya que, de lo contrario, incurriría en la infracción tributaria del artículo 203 de la Ley General Tributaria, tal y como señala el nuevo apartado 6 de dicho artículo, también introducido a través de esta modificación normativa.

Igualmente, con la misma finalidad, los funcionarios españoles podrán desplazarse a otros Estados a los que se haya solicitado asistencia.

Uno de los supuestos, expresamente contemplados en el artículo 7.1 c) de la DR, en el que sería necesario dicho desplazamiento sería, por ejemplo, cuando se solicita la adopción de una determinada medida cautelar para la cual la autoridad requerida, de acuerdo con su normativa, necesita autorización judicial, siendo en estos casos de especial importancia la comparecencia ante esa autoridad judicial del funcionario español que puede justificar adecuadamente la necesidad de la medida.

16.5. «Artículo 177 sexies. Asistencia en la notificación.

1. En el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado.

Tales notificaciones producirán los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española, sin más requisito que la comunicación recibida de la autoridad requerida de que se ha efectuado la notificación solicitada.

En los casos en que se haya solicitado asistencia a otro Estado, si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación no se ha podido realizar la notificación en el extranjero o la Administración tributaria no ha recibido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia regulada en el artículo 112 de esta Ley.

Si en estos supuestos se produjese una doble notificación del acto, se considerará como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar.

2. Cuando, en el marco de la asistencia mutua, la Administración tributaria reciba una petición de notificación de documentos por parte de la autoridad competente de otro Estado o de entidades internacionales o supranacionales, será aplicable el régimen de notificación regulado en la Sección 3.ª del Capítulo II de este título.

La notificación podrá efectuarse, en su caso, además de en los lugares establecidos en el artículo 110 de esta Ley, en el lugar que a estos efectos señale la autoridad extranjera.

En los supuestos en los que no sea posible la notificación al interesado por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada bien en el domicilio fiscal o bien en el lugar señalado a estos efectos por la autoridad extranjera, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 112 de esta Ley.

Los documentos objeto de notificación serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.»

Otra de las formas de colaboración entre Estados es la asistencia en la notificación de documentos, prevista no solamente en el artículo 8 de la DR respecto de actos tendentes al cobro de créditos (créditos ya liquidados), sino también en otras normas internacionales sobre asistencia, por ejemplo, en el ámbito de la Directiva 77/799/CEE (así como en la Directiva que la sustituirá a partir del 1 de enero de 2013: la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE). En este ámbito, el artículo 10 del Real Decreto 1326/1987 regula la asistencia en las notificaciones de actos relativos a la aplicación de los tributos en general. Consecuentemente, este precepto se encuadra dentro de la sección sobre normas comunes a todos los ámbitos de la asistencia mutua.

El primer apartado del artículo se refiere a las solicitudes de asistencia que formule la Administración tributaria española a otros Estados o entidades internacionales. En relación con las solicitudes de notificación que formule la Administración tributaria española a otros Estados o entidades internacionales, en beneficio de la seguridad jurídica, se otorgan a la comunicación recibida del otro Estado, en la que señale que se ha efectuado la notificación en el extranjero, los efectos propios de las notificaciones realizadas en España conforme a la normativa interna. Asimismo, se establece un plazo de dos meses para que la autoridad requerida comunique si dicha notificación se ha producido. De forma que una vez transcurrido dicho plazo sin que se haya realizado dicha notificación o bien, sin que se haya recepcionado comunicación de la autoridad extranjera requerida, la Administración tributaria pueda proceder, si lo considera oportuno, a iniciar el procedimiento de notificación por comparecencia.

Es preciso recordar que el artículo 8.3 de la DR obliga a la autoridad requerida a informar de la notificación efectuada. Con base en ello, y en pro de la seguridad jurídica, se otorga a la comunicación recibida los efectos propios de las notificaciones efectuadas en España conforme a la normativa interna, aunque las fórmulas legales de notificación reguladas en el extranjero no coincidan con las establecidas en la norma doméstica española.

El segundo apartado del artículo 177 sexies regula las especialidades de las notificaciones que deben llevarse a cabo en España en cumplimiento de una solicitud de asistencia recibida.

En estos casos, por mor del artículo 9.1 de la DR, la notificación sigue el régimen general, si bien, se establece un lugar adicional en el que puede practicarse la notificación: el lugar que señale la autoridad extranjera [al que debe referirse el Estado requirente según el art. 8.1 a) de la DR]. Así, la Administración tributaria, según las circunstancias concretas de cada caso, puede optar por intentar la notificación en el domicilio fiscal y/o en el lugar señalado por la autoridad extranjera, sirviendo tanto uno como otro lugar a efectos del cómputo de los dos intentos de notificación a los que se refiere el artículo 112.1 de la Ley General Tributaria.

Por último, teniendo en cuenta que el artículo 22.2 de la DR establece la posible remisión al Estado requerido de los documentos a notificar en la lengua del Estado requirente, como regla general, y salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa, los documentos serán remitidos al destinatario en esa misma lengua, contribuyendo así a dar agilidad al procedimiento de notificación, así como a la seguridad jurídica de la Administración actuante.

16.6. «Artículo 177 septies. Medios de comunicación.

Las comunicaciones que la Administración tributaria entable con otros Estados o con entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua se llevarán a cabo a través de los medios establecidos en la normativa que regule la asistencia en cada caso.

En defecto de regulación específica, para las comunicaciones se utilizarán preferentemente medios electrónicos, informáticos y telemáticos, en los términos establecidos en esta Ley y en su normativa de desarrollo.»

Este artículo, a diferencia de lo que ocurre con los anteriores, afecta, exclusivamente, a las relaciones entre Estados, en particular, a los medios utilizados por la Administración tributaria para comunicarse con otros Estados o con entidades internacionales o supranacionales.

En línea con la regulación de la DR (art. 21), se pretende incentivar la utilización de medios informáticos con el objeto de dar mayor dinamismo a las comunicaciones y que la asistencia pueda llevarse a cabo de forma rápida y eficaz.

A estos efectos, en el ámbito de la Unión Europea, se ha creado la red RCC como plataforma común basada en una red común de comunicaciones para todas las comunicaciones electrónicas entre las autoridades competentes de los Estados de la Unión Europea [art. 3 e) de la DR].

Fuera del ámbito de la Unión Europea, si la normativa sobre asistencia sí regula los medios de comunicación entre autoridades, las comunicaciones deberán ajustarse a esa normativa. En caso contrario, esto es, en los casos en los que la normativa sobre asistencia no regule los medios de comunicación, las comunicaciones que se lleven a cabo por medios electrónicos deberán cumplir con las garantías de seguridad establecidas en la normativa tributaria en relación con la utilización de tecnologías informáticas (art. 96 de la LGT).

«Sección 3.ª Asistencia en la recaudación»

16.7. «Artículo 177 octies. Procedimiento de recaudación en el ámbito de la asistencia mutua.

La recaudación de deudas en el ámbito de la asistencia mutua se realizará mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los términos previstos en los artículos 62.6 y 65.6 de esta Ley, así como, en su caso, a través de la aplicación de las normas de la Sección 2.ª del Capítulo V del Título III de esta Ley, sin perjuicio de las especialidades contenidas en el presente capítulo.»

A través de este artículo se transpone el artículo 13.1 y 4 de la DR, poniéndose de manifiesto que las actuaciones recaudatorias que lleve a cabo la Administración tributaria para asistir en el cobro a otro Estado o entidad internacional se regirán por las normas del procedimiento de apremio, con las especialidades derivadas de la DR que se transponen en los artículos siguientes.

Ahora bien, si se concede al obligado al pago el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, o si el obligado procede al pago íntegro de la misma dentro del plazo al que se refiere el nuevo artículo 62.6 de la Ley General Tributaria, entonces, si la Administración tributaria no ha iniciado las actuaciones ejecutivas con anterioridad a la concesión o al pago, obviamente tampoco las iniciará con posterioridad y no serán de aplicación las normas reguladoras del procedimiento de apremio.

16.8. «Artículo 177 nonies. Instrumento de ejecución.

1. Tendrá la consideración de instrumento de ejecución aquel que, en virtud de las normas de asistencia mutua, habilite para el ejercicio de las actuaciones recaudatorias a las que se refiere el Capítulo V del Título III de esta Ley.

2. El instrumento de ejecución se asimila a la providencia de apremio. En particular, será considerado título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio a la que se refiere el artículo 167.2 de esta Ley para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.

3. Cuando el instrumento de ejecución vaya acompañado de otros documentos referentes al mismo y expedidos por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente, dichos documentos serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

4. En ningún caso, ni el instrumento de ejecución ni los documentos que acompañen y se refieran al mismo, que hayan sido recibidos conforme a la normativa de asistencia mutua, estarán sujetos a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.»

En este artículo se regula el instrumento de ejecución de las deudas objeto de asistencia por parte de la Administración tributaria.

Dentro del término «instrumento de ejecución» se incluye, no solamente el instrumento normalizado regulado en el artículo 12 de la DR («instrumento uniforme que permite la ejecución»),

sino también todo instrumento que, en virtud de la normativa sobre asistencia mutua aplicable, permita poner en marcha el procedimiento recaudatorio ejecutivo, ya sea emitido el instrumento por la autoridad requirente o por la Administración tributaria española.

Con el fin de no afectar a la regulación general del procedimiento de apremio actual, se ha optado por asimilar el instrumento de ejecución a la providencia de apremio, de forma que, cuando el procedimiento se desarrolle en el ámbito de la asistencia mutua, las referencias de la normativa doméstica a la providencia de apremio se deberán entender realizadas al instrumento de ejecución.

Señala el artículo 12.2 de la DR que «la petición de cobro de un crédito podrá ir acompañada de otros documentos referentes al mismo y expedidos en el Estado miembro requirente». Cuando estos documentos deban remitirse al obligado tributario, se le remitirán en la lengua en la que hayan sido recibidos.

Como regla general, y en transposición del artículo 12.1, segundo párrafo de la DR, tanto el instrumento de ejecución como los documentos que le acompañen serán válidos y surtirán plenos efectos, sin necesidad de ser reconocidos o sustituidos en el Estado requerido, cualquiera que sea el medio de comunicación a través del cual sean recibidos y siempre que dicho medio se ajuste a la normativa sobre medios de comunicación aplicable.

Dicha validez y eficacia existirán siempre que la normativa sobre asistencia mutua no establezca otra cosa, lo que ocurre, por ejemplo, cuando la normativa sobre asistencia no contemple un instrumento ejecutivo uniforme y solo se remita una solicitud de cobro que la Administración española deba completar emitiendo un instrumento equivalente a la providencia de apremio.

16.9. «Artículo 177 decies. Motivos de oposición contra los instrumentos de ejecución.

Contra el instrumento de ejecución dictado al amparo de las normas de asistencia mutua no serán admisibles los motivos de oposición a los que se refiere el artículo 167.3 de esta Ley, siendo de aplicación lo establecido en el artículo 177 duodecies.1 de esta Ley.»

Por su íntima conexión, efectuamos el comentario conjuntamente con el artículo siguiente.

16.10. «Artículo 177 undecies. Motivos de oposición contra las diligencias de embargo y contra el resto de actuaciones derivadas de una solicitud de cobro recibida en el ámbito de la asistencia mutua.

1. Contra las diligencias de embargo dictadas al amparo de la asistencia mutua solo serán admisibles como motivos de oposición aquellos a los que se refiere el artículo 170.3 de esta Ley.

En el caso de que el motivo de oposición se fundamente en medios de prueba obtenidos en actuaciones ante instancias administrativas o judiciales de otro Estado o entidad internacional o supranacional, se deberá solicitar por el órgano competente la debida acreditación de los mismos. La información remitida a estos efectos tendrá el valor probatorio que proceda en derecho de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.2 de esta Ley.

2. Contra el resto de las actuaciones de la Administración tributaria española derivadas de una solicitud de cobro recibida en el marco de la asistencia mutua serán oponibles los motivos que deriven de la presente Ley y su normativa de desarrollo.»

Estos artículos regulan los motivos de oposición en España, como Estado requerido al cobro, contra el instrumento de ejecución y contra las actuaciones recaudatorias que se lleven a cabo en ejecución de una petición de asistencia en el cobro respectivamente, encontrándose entre estas últimas actuaciones las diligencias de embargo.

Dado que el instrumento ejecutivo o bien es remitido directamente por la autoridad requirente o bien, si es emitido por la Administración tributaria como autoridad requerida, esta lo expide en virtud de una solicitud de cobro que se presume válida, el Estado requerido no es competente para la revisión de dicho instrumento, y, consecuentemente, no es oponible ningún motivo contra el mismo en el Estado requerido.

En cambio, de las diligencias de embargo que practique la autoridad requerida debe responder quien las expide, esto es, la Administración tributaria española, y contra ellas se podrá alegar cualquiera de los motivos de oposición tasados en el artículo 170.3 de la Ley General Tributaria.

En caso de que el motivo de oposición radique en actuaciones llevadas a cabo en el Estado requirente, por ejemplo, si se alega el pago o extinción de la deuda en el Estado requirente, entonces, para resolver deberá solicitarse la acreditación de tal circunstancia.

Contra el resto de las actuaciones recaudatorias que la Administración tributaria española lleve a cabo en ejecución de una petición de asistencia en el cobro, como puede ser la denegación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, una derivación de responsabilidad, etc., se podrá oponer cualquier motivo derivado de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.

16.11. «Artículo 177 duodecies. Competencia para la revisión de las actuaciones recaudatorias.

1. La revisión del instrumento de ejecución al que se refiere el artículo 177 nonies de esta Ley se llevará a cabo por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente de la asistencia mutua, salvo que las normas reguladoras de la misma establezcan otra cosa.

2. La revisión de las diligencias de embargo y demás actuaciones de la Administración tributaria derivadas de una solicitud de cobro recibida, se llevará a cabo por los órganos revisores establecidos en la presente Ley y en su normativa de desarrollo.»

En este precepto se determina el Estado competente para revisar los actos recaudatorios derivados de la asistencia mutua.

Su fundamento jurídico se encuentra en el artículo 14 de la DR que hace una distribución de responsabilidades de los Estados intervinientes en la asistencia en función de cuál sea la autoridad responsable del acto contra el cual se manifiesta la disconformidad.

Como ya se ha señalado, dado que el instrumento de ejecución o es remitido directamente por la autoridad requirente o, si es emitido por la Administración tributaria como autoridad requerida, esta lo expide en virtud de una solicitud de cobro que se presume válida, la revisión de dicho instrumento va a corresponder al Estado requirente, no al requerido.

De las diligencias de embargo que practique la autoridad requerida, en cambio, debe responder quien las expide, esto es, la Administración tributaria española, por lo que la revisión de las mismas corresponderá a la Administración española.

Lo mismo ocurre con otras actuaciones de recaudación que pueden llevarse a cabo durante la prestación de asistencia en el cobro, como puede ser la denegación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento o una derivación de responsabilidad. En estos casos la revisión corresponde también a los órganos competentes de la Administración española.

16.12. «Artículo 177 terdecies. Suspensión del procedimiento de recaudación.

1. Se acordará la suspensión de oficio del procedimiento de recaudación instado al amparo de las normas de asistencia mutua por la comunicación de la existencia de un litigio por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente que pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. Dicha suspensión también tendrá lugar cuando el interesado en el procedimiento comunique y acredite fehacientemente la existencia del mismo.

No obstante lo anterior, dicha suspensión no se acordará o quedará sin efecto cuando dicho Estado o entidad internacional o supranacional manifieste su voluntad a favor de la ejecución.

2. Cuando el litigio se refiera solo a una parte de la solicitud de asistencia, la suspensión referida en el apartado anterior se entenderá producida solo respecto de la parte afectada por la impugnación, pudiéndose continuar con la ejecución de la parte no afectada.

3. Salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa, también se suspenderá el procedimiento de recaudación cuando alguno de los Estados o entidades internacionales o supranacionales intervinientes en dicha asistencia hubieran iniciado un procedimiento amistoso y el resultado de dicho procedimiento pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. La suspensión surtirá efectos hasta que concluya dicho procedimiento, salvo que, entre otros supuestos, existan indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, en cuyo caso se continuará la ejecución. No obstante lo anterior, se podrán adoptar las medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 81.2 de esta Ley.»

Este artículo transpone las causas, adicionales a los supuestos generales de suspensión derivados del artículo 165 de la Ley General Tributaria, que, en virtud del artículo 14.4 de la DR, determinan la suspensión del procedimiento de recaudación tramitado a instancias de otro Estado o entidad internacional o supranacional.

Puede resumirse el contenido de este precepto señalando que se producirá la suspensión del procedimiento recaudatorio por dos motivos adicionales:

- Cuando se comunique por parte del Estado requirente o se acredite por parte del interesado en el procedimiento, que existe un litigio en el Estado requirente que puede afectar al crédito objeto del procedimiento recaudatorio, salvo que el Estado requirente manifieste la voluntad de que se continúe con el procedimiento recaudatorio.

- Cuando se esté tramitando un procedimiento amistoso cuyo resultado pudiera afectar al crédito objeto de asistencia. En estos casos la Administración tributaria española podrá adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito.

16.13. «Artículo 177 quaterdecies. Terminación de los procedimientos de recaudación tramitados al amparo de las normas de asistencia mutua.

Los procedimientos de recaudación tramitados al amparo de la asistencia mutua podrán terminar, además de por las causas del artículo 173 de esta Ley, por la modificación o retirada de la petición de cobro original efectuada por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente de dicha asistencia.»

En transposición del artículo 15 de la DR, se establece en este precepto una causa adicional que puede implicar la conclusión de los procedimientos de recaudación llevados a cabo como consecuencia de solicitudes de asistencia recibidas: la modificación o retirada de la petición de cobro original.

De acuerdo con la DR, cuando la modificación de la petición no implique la finalización del procedimiento, se conservarán aquellas actuaciones recaudatorias ya realizadas que sean compatibles con la petición modificada.

17. Artículo 181. Sujetos infractores

Se introduce un nuevo párrafo g) en el apartado 1 del artículo 181, con la siguiente redacción:

«g) Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.»

Como ya se dijo más arriba, las modificaciones aludidas exigen reconocer una nueva categoría de sujetos infractores (en el art. 181.1 de la LGT): los vinculados a la existencia de obligados conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

18. Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 203, renumerándose el actual apartado 6 como 7, con la siguiente redacción:

«6. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera a actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la asistencia mutua.»

El nuevo apartado tiene por objeto cumplir con el principio de tipificación de las infracciones y sanciones al que se refiere el artículo 178 de la Ley General Tributaria, con base en lo dispuesto en el artículo 8 g) de la misma ley.

Como consecuencia de las distintas formas de prestar asistencia a otros Estados o entidades internacionales, los obligados a prestar dicha asistencia pueden cometer infracciones. Dado que se ha considerado obligados tributarios a aquellos a quienes se impongan obligaciones conforme a la normativa sobre asistencia mutua (en el art. 35.6 de la LGT) y se les ha calificado como posibles infractores (en el art. 181 de la LGT), se tipifica expresamente para estos casos la infracción regulada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria.

19. Disposición adicional decimoséptima

Se introduce una nueva disposición adicional decimoséptima, con la siguiente redacción:

«Disposición adicional decimoséptima. Naturaleza jurídica de los créditos gestionados en el ámbito de la asistencia mutua.

1. A efectos de la asistencia mutua a la que se refiere el artículo 1.2 de esta Ley y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 80 bis de esta Ley, tendrán la consideración de derechos de la Hacienda Pública de naturaleza pública todo crédito de otro Estado o entidad supranacional o internacional respecto del que se ejerzan las acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que preste el Estado español en ejercicio de dicha asistencia mutua.

2. A los efectos del ejercicio de dichas acciones de asistencia mutua tales derechos conservarán su naturaleza jurídica originaria conforme a la normativa española y les será de aplicación el régimen jurídico regulado en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y en la presente Ley.»

Esta disposición adicional supone la transposición en Derecho interno del artículo 13.1 de la DR. Este precepto establece expresamente que los créditos procedentes de otro Estado o entidad internacional o supranacional tienen la consideración de créditos de derecho público del Estado español. De esta forma se cumple con las exigencias de transposición del artículo citado de la DR.

Por último, derivado de lo anterior, en la citada disposición se reconoce a dichos créditos objeto de asistencia mutua la conservación de su naturaleza jurídica originaria conforme a la normativa española, lo que se les hace partícipes del régimen jurídico propio de la Ley General Presupuestaria y de la Ley General Tributaria.

NOVEDADES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO PARA EL AÑO 2012

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Economista. Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

Extracto:

En relación con el año 2012, hay varias modificaciones o aclaraciones en el IVA. Son las siguientes:

a) Especificación de la no sujeción de la transmisión de unidades económicas autónomas.

b) Incidencia del IVA en las relaciones laborales, en particular, en las retribuciones en especie.

c) Obligaciones formales.

d) Inversión del sujeto pasivo en entregas de inmuebles efectuadas por entidades declaradas en situación de concurso.

e) Tipo impositivo aplicable a las entregas de viviendas.

Palabras clave: unidad económica autónoma, retribuciones en especie, obligaciones formales, concurso, inmuebles, tipo impositivo y vivienda.

VAT, AMENDMENTS FOR 2012

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Economista. Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

Abstract:

Regarding 2012, there are several amendments o clarifications about VAT. They are the following:

a) Specification of the non taxation of the transmission of economic independent units or on going assets.

b) Incidence of VAT on labor relations and, in particular, in retributions in kind.

c) Formal obligations.

d) Reverse charge on supplies of immovable properties done by entities declared in bankruptcy.

e) Tax rate on supplies of dwellings.

Keywords: economic independent unit, retributions in kind, formal obligations, bankruptcy, immovable properties, tax rate and dwellings.

Sumario

I. No sujeción de la transmisión de unidades económicas autónomas.

II. La aplicación del IVA en las relaciones laborales.

a) La calificación de las relaciones como de dependencia.
b) La sujeción a IVA de las retribuciones en especie.

III. Obligaciones formales.

IV. Inversión del sujeto pasivo en la transmisión de inmuebles por parte de entidades declaradas en situación de concurso.

V. Tipo impositivo aplicable a las entregas de viviendas.

Pocas son las novedades introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a lo largo del año 2011, especialmente si por tales entendemos las modificaciones normativas que en otros años han supuesto una alteración importante en la regulación sustantiva del impuesto, aunque alguna hay. Desde el punto de vista jurisprudencial o de la doctrina administrativa sí que se han producido, por el contrario, novedades o controversias importantes, en las que centraremos este comentario. Los aspectos a los que nos referiremos son los siguientes:

a) La no sujeción al IVA de la transmisión de unidades económicas autónomas, por referencia a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 10-11-2011, Schriever, Asunto C-444/10 (NFJ044772).

b) La sujeción de las retribuciones en especie, en este caso, según criterio de la Dirección General de Tributos (DGT), expresado en contestaciones de 30-5-2011 (NFC041317) o 7-6-2011 (NFC041741).

c) La revisión de ciertas obligaciones formales, según modificaciones en los Reglamentos del IVA y General de Aplicación de los Tributos.

d) La supresión de la repercusión del IVA en la transmisión de inmuebles por parte de empresarios o profesionales declarados en situación de concurso, mediante la aplicación de la inversión del sujeto pasivo conforme a la letra e) del artículo 84.uno.2.º de la LIVA, que se ha añadido como novedad.

e) La aplicación del tipo reducido a las entregas de viviendas.

I. NO SUJECIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE UNIDADES ECONÓMICAS AUTÓNOMAS

Como es sabido, a finales de 2008 entró en vigor la actual redacción del artículo 7.1.º de la Ley 37/1992, reguladora del IVA en nuestro país, LIVA en lo sucesivo. Esta es la norma que establece las condiciones de no sujeción al IVA de la venta de negocios en marcha. La modificación normativa acometida en esta fecha supuso la adecuación de la norma interna al contenido de la Sentencia del TJUE de 27-11-2003, Zita Modes, Asunto C-497/01 (NFJ015629).

La regulación que se estableció a partir del 26-12-2008 ponía, y sigue poniendo, el énfasis en la delimitación objetiva del conjunto de bienes y derechos transmitidos, de suerte que, si estos constituyen un conjunto de elementos patrimoniales capaces de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sí mismos, y supuesto que no dejan de estar afectos a una actividad de este tenor, la transmisión de los mismos se sitúa extramuros del ámbito de aplicación del impuesto. Elementos tales como el régimen aplicable en otros impuestos, la configuración mercantil de la operación o el hecho de que los elementos

transmitidos constituyan o no el total del patrimonio empresarial del transmitente han dejado de tener relevancia. La no sujeción de las operaciones se condiciona, pues, a que el citado conjunto de bienes y derechos transmitidos constituya, en palabras de la propia LIVA, una unidad económica autónoma.

En esta aproximación objetiva al perímetro de la no sujeción es fundamental la definición de lo que haya de considerarse como unidad económica autónoma, ya que únicamente si los bienes y derechos comprendidos en una transmisión pueden ser considerados como constitutivos de una de estas unidades, la operación se podrá considerar no sujeta al impuesto.

En esta controversia, la Sentencia del TJUE del pasado 10-11-2011 (NFJ044772), Schriever, ha venido a aclarar ciertas dudas, amén de resolver un supuesto específico que ya había sido tratado en nuestro país con pronunciamientos administrativos no necesariamente alineados.

Según se describe en la sentencia, la Sra. Schriever explotaba una tienda minorista de artículos deportivos en unos locales comerciales de su propiedad, negocio que vendió a la mercantil Sport S sin repercutir IVA, en el entendido de que era aplicable la regla de no sujeción de la venta de negocios en marcha. Se indica en la sentencia que el objeto de la operación fue las existencias y el equipamiento de la tienda. Paralelamente, la Sra. Schriever arrendó a Sport S por tiempo indefinido los locales comerciales en los que se llevaba a cabo la actividad comercial, la cual continuó unos años más. La Administración tributaria alemana entendió que la operación no tenía cabida dentro de la regla de no sujeción, lo que suscitó la correspondiente controversia.

El TJUE basó su sentencia en la previa sobre esta cuestión, que es la Sentencia de 27-11-2003, Zita Modes, Asunto C-497/01 (NFJ015629), en la que ya se había establecido que la razón de ser de la norma de no sujeción es permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, evitando sobrecargar la tesorería del adquirente con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado. Del mismo modo, se había dispuesto que como universalidad total o parcial de bienes, que es la expresión que utiliza la Directiva 2006/112/CE para referirse a las unidades económicas autónomas, debe considerarse el establecimiento mercantil o parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias, de donde resulta que para que pueda considerarse, a estos efectos, que existe una transmisión no sujeta es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea apto para permitir desarrollar una actividad económica por sí mismos.

Con estas premisas, la sentencia Schriever indica que la cuestión de si este conjunto debe contener bienes tanto mobiliarios como inmobiliarios debe apreciarse a la luz de la naturaleza de la actividad económica de que se trate. En el caso de que una actividad económica no requiera la utilización de locales específicos o equipados de instalaciones fijas necesarias para llevar a cabo la actividad económica, puede haber una transmisión no sujeta incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble. Por el contrario, no es posible considerar que existe tal transmisión no sujeta sin que el cesionario tome posesión de los locales comerciales cuando la actividad económica de que se trata consiste en la explotación de un conjunto inseparable de bienes muebles e inmuebles. En

particular, si los locales comerciales están equipados con instalaciones fijas necesarias para desarrollar la actividad económica, dichos inmuebles deben formar parte de los elementos enajenados para que se produzca una transmisión excluida de la sujeción al tributo.

A partir de estas explicaciones, contenidas en los apartados 26 a 28 de la sentencia, bien podría considerarse que la operación a la que se refería la sentencia se iba a considerar excluida de la no sujeción al tributo, no fue así. Antes bien, el TJUE ha indicado que: «también puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si este dispone él mismo de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate» (apdo. 29 de la sentencia).

El apartado 30 completa al anterior indicando que, de no ser así, se provocaría una distinción arbitraria entre, por una parte, las transmisiones realizadas por los propietarios de los locales donde se encuentran los establecimientos mercantiles o la parte de la empresa cuya cesión se pretende y, por otra, las realizadas por los cedentes que solamente son titulares de un derecho de arrendamiento sobre esos mismos locales, cuya transmisión nunca podría incluir la propiedad del local en el que se desarrolla la actividad. Esta discriminación se considera por el TJUE carente de soporte en la norma que se pretende interpretar.

Por referencia, de manera específica, a la operación que se analizaba, el TJUE admitió la no sujeción, en el entendido de que, aunque la actividad de comercio minorista requiere del uso de un local «nada se opone, en principio, a que la posesión se transmita mediante la celebración de un contrato de arrendamiento» (apdo. 36).

Adicionalmente, se valoró si la posibilidad de resolver el contrato de arrendamiento por anticipado podía ser considerada como un indicio de la falta de intención de continuidad en la actividad, consideración que se encontraba estrechamente relacionada con la jurisprudencia germana, bastante restrictiva en este particular. El TJUE descartó cualquier tipo de conclusión determinante en este sentido.

La sentencia Schriever es importante porque viene a pacificar la tributación de este tipo de operaciones, relativamente habituales, en las que el transmitente no entrega el inmueble en el que se desarrolla la actividad, pero transmite el resto de elementos necesarios para la misma, procediendo a arrendar el inmueble al adquirente del resto de los activos. En tal caso, parece pacífico que la citada transmisión ha de considerarse no sujeta al impuesto. De suyo, esta no sujeción ya es importante; sin embargo, si la referimos a ciertos sectores de la economía que, por razón de la naturaleza de sus actividades o de su régimen tributario en el IVA, sufren limitaciones en su derecho a la deducción, puede resultar crucial.

Con todo, lo más interesante no es tanto el caso sometido a la valoración del TJUE y la conclusión a la que este llegó, sino las afirmaciones que, con carácter más general, se contienen en la sentencia.

Así, se puede concluir de ella que la apreciación de la autonomía de funcionamiento que ha de concurrir para que sea aplicable la norma de no sujeción debe efectuarse por referencia al adquirente o destinatario de la operación, de forma que si este recibe el total de elementos necesarios para continuar con el desarrollo de una actividad económica, la transmisión habrá de considerarse no sujeta al impues-

to. Este es el caso de la venta de su negocio por parte de la Sra. Schriever, en la que la circunstancia determinante de la no sujeción es el hecho de que el destinatario o cesionario de la misma recibió el total de los elementos necesarios para la continuidad en la actividad, aunque una parte de ellos lo fuera en concepto de arrendatario, como ocurría con los locales. Siendo que, del conjunto de contratos otorgados, el destinatario de los mismos recibía un conjunto de elementos patrimoniales aptos para el funcionamiento autónomo del que precisa la norma, se concluye que la no sujeción es el tratamiento correspondiente.

De igual modo, carece de relevancia el título jurídico en virtud del cual se produzca la puesta de los bienes afectados en posesión del destinatario de la transmisión. El hecho de que los inmuebles que ocupaba el negocio minorista de la Sra. Schriever se arrendaran al adquirente del resto del equipamiento del mismo, pero no se le transmitieran, no es óbice para la aplicación de la norma de no sujeción. Lo relevante es que con el arrendamiento de los citados inmuebles más la propiedad del resto de bienes adquiridos, cabía la continuidad en la realización de actividades empresariales o profesionales, que es el requisito y, a la vez, razón de ser de la norma de no sujeción.

En la traslación de esta apreciación a otras circunstancias o situaciones parecidas es necesario ser prudente, sin embargo, es obvio que resulta un antecedente de la máxima relevancia. En particular, por lo que se refiere a la influencia que puede tener el hecho de que la operación que se discute sea una operación de reestructuración empresarial a los efectos del Impuesto sobre Sociedades (IS) o no, se puede considerar que este es un extremo irrelevante de cara a la no sujeción. Así lo indica la propia LIVA, en el inciso final del primer párrafo de su artículo 7.1.º y puede considerarse que ha venido a refutar el TJUE.

Finalmente, hay un aserto en la sentencia que produce cierta perplejidad y que, llevado al extremo, puede conducir a conclusiones carentes de sentido; se trata de la afirmación que se hace, al final de su apartado 29, antes transcrito, de que también cabe la no sujeción cuando el destinatario de la operación «dispone él mismo de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate». En este caso, ya no se trata de que al destinatario de la operación se le transmita una parte de los elementos afectos a la misma y se le arriende el resto, sino de que con los elementos transmitidos, unidos a aquellos de lo que él mismo disponga, sea capaz de conformar un patrimonio susceptible de continuar con el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En tal caso, con ocasión de la transmisión efectuada ya no se está poniendo a disposición del destinatario un conjunto de elementos con capacidad para el funcionamiento autónomo, como parece exigir la norma, sino que se está admitiendo su aplicación en situaciones en las que los elementos transmitidos, más los que aporta el adquirente, vienen a configurar ese patrimonio apto para la continuación de una actividad empresarial. Llevada al extremo, esta conclusión podría conducir a afirmar la no sujeción de la transmisión de elementos aislados, tales que su adquirente los afecta, junto con otros elementos de los que ya dispusiera, al desarrollo de actividades empresariales o profesionales, lo cual se puede considerar carente de sentido y ajeno a la razón de ser de la norma, cuya pretensión es liberar de tensiones de tesorería la transmisión de actividades en marcha, comprensivas del total de los elementos necesarios para la continuidad en la actividad, no la mera venta de existencias o de elementos aislados (vide apdo. 40 de la sentencia Zita Modes). Como se decía, es un aserto que produce una cierta perplejidad y sobre el que habrá que estar a la evolución de la doctrina y la jurisprudencia.

II. LA APLICACIÓN DEL IVA EN LAS RELACIONES LABORALES

Como es sabido, los servicios prestados en régimen de dependencia laboral o administrativa no están sujetos al IVA. Así lo señala el artículo 7.5.º de la LIVA y resulta igualmente de la definición de empresario o profesional que se contiene en el artículo 5 de la LIVA, que no se puede predicar de quien presta sus servicios en virtud de una de estas relaciones.

En la Directiva 2006/112/CE el concepto de empresario o profesional se define, más bien se apunta, por su artículo 9, que lo vincula a la realización de actividades económicas con carácter independiente, insistiendo su artículo 10 en que no cabe predicar esta condición de: «los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

Tanto en la norma comunitaria como en la nacional, parece claro que los servicios prestados por quienes desarrollan su actividad en régimen de dependencia se sitúan extramuros de la sujeción al tributo. La anterior parece una cuestión pacífica; no obstante, en relación con esta no sujeción, se suscitan dos cuestiones controvertidas, o que se han demostrado como controvertidas en los últimos meses, que son las siguientes:

a) El alcance de la no sujeción, esto es, la delimitación precisa de los supuestos a los que es aplicable.

b) La posibilidad de que las retribuciones que se reciban a cambio de los servicios prestados en régimen de dependencia estén sujetas a IVA.

a) La calificación de las relaciones como de dependencia

Respecto a la delimitación de los supuestos en los que cabe apreciar la existencia de una relación de dependencia y, por tanto, se puede considerar que los servicios prestados no están sujetos al impuesto, cabe entender que si la relación en virtud de la cual se prestan dichos servicios es una relación laboral, los servicios prestados por el trabajador no estarán sujetos al impuesto. En este sentido, es ilustrativa la contestación de la DGT de 10-12-2003, n.º 2164/2003 (NFC035348), en la que se enuncian los elementos que sirven para reconocer la existencia de una relación laboral y diferenciarla de otras, que son los siguientes:

a) Dependencia, que viene dada por la incardinación del trabajador en la organización empresarial en la que trabaja, incluyendo sus aspectos rectores y disciplinarios.

b) Ajenidad, tanto en los frutos como en los riesgos de la actividad. Esta última faceta incluye la no asunción, por parte del trabajador, de ninguno de los riesgos de la actividad, ni el relativo a su sueldo ni el relativo a los frutos o beneficios de la misma.

c) Carácter personalísimo, de suerte que el desarrollo de la actividad ha de realizarse por el empleado, que no puede colocar en su situación a un tercero.

d) Existencia de una remuneración, tal que si falla no se puede considerar que exista una relación laboral.

En esta misma contestación, la DGT hace referencia a otros contratos que pueden ser similares, pero no tienen la condición de relaciones laborales. Son los siguientes:

a) Contrato de ejecución de obra, en el que fallan los requisitos de dependencia y ajenidad, antes expuestos.

b) Contrato de arrendamiento de servicios, en el que faltan igualmente los citados requisitos, así como en el hecho de que en este contrato no existe el carácter personalísimo que sí que concurre en el contrato de trabajo.

En el caso sometido a la valoración de la DGT no concluye si la relación que unía a un profesional médico con su contraparte era laboral o no, pero sí que se afirma que únicamente en caso de que la citada relación tuviera la condición de laboral estaría excluida de la sujeción al impuesto, no así en otro caso.

Una duda que se puede suscitar en este contexto es si la calificación del contrato desde el punto de vista del Derecho laboral ha de ser determinante o no es así. En este sentido, parece fácil defender que un contrato calificado como laboral de acuerdo con el Derecho del trabajo ha de dar lugar a que los servicios prestados en virtud del mismo se califiquen como no sujetos al IVA. Más controvertida es la calificación en el sentido contrario, esto es, si el hecho de que un contrato no se califique como laboral ha de conducir indefectiblemente a la conclusión de que los servicios prestados en el desarrollo del mismo deben quedar sujetos a IVA.

Partiendo de conclusiones de neutralidad o no discriminación, se podría defender que un contrato en el que el prestador de servicios se incardina en una organización empresarial que es la que, efectivamente, toma las decisiones y asume los riesgos de la actividad, tanto en cuanto a costes como en cuanto a apropiación de beneficios, caso de producirse, ha de calificar a quien preste los servicios como dependiente a los efectos del IVA, no empresario o profesional, quedando sus servicios fuera del ámbito de aplicación del tributo. En este sentido se ha pronunciado la DGT, que ha concluido que no están sujetos al IVA los servicios prestados por deportistas profesionales en el desarrollo de contratos de trabajo «o de cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario» [contestación de 4-9-2003, n.º 1163/2003 (NFC018291)].

Un ámbito en el que la aplicación de este supuesto de no sujeción ha resultado polémico es el de las empresas de servicios profesionales, en las que se integran personas físicas que, bajo modalidades contractuales distintas, prestan sus servicios. Una de las discusiones suscitadas en relación con este tipo de organizaciones es la calificación de los servicios prestados por los profesionales incardinados en ellas, que en muchas ocasiones se han calificado como contratos de arrendamiento de servicios, sujetos a IVA y no exentos.

A estos efectos, es relevante la contestación de 18-7-2008, n.º V1492/2008 (NFC030726), relativa a una entidad dedicada a la prestación de servicios de asistencia jurídica y consultoría de empresas,

que planteaba la sujeción a IVA de los servicios prestados por sus socios profesionales, que suscribían un contrato de prestación de servicios en exclusiva a la entidad, eran propietarios de aproximadamente el 4 por 100 del capital social de la entidad y se comprometían a participar en las labores de gobierno de la misma conforme a sus condiciones de capacidad e idoneidad. La retribución de los socios de la firma se determinaba en función de varios parámetros, como el volumen de ingresos generado, las responsabilidades asumidas, el conocimiento del mercado u otros. Adicionalmente, en el desempeño de sus funciones por parte de dichos socios, estos contaban con una gran independencia, según describe la consulta, de suerte que podían determinar su horario y permanencia en el lugar de trabajo. La DGT concluye que, en este caso, faltaban los requisitos de dependencia y ajenidad propios de la relación laboral, de donde infiere que los servicios prestados habían de considerarse sujetos al IVA.

En lo que al IVA se refiere, se podría llegar a la misma conclusión en cuanto a las cantidades recibidas por administradores o miembros de Consejos de Administración, aunque se trata de una cuestión polémica. En este caso, el criterio reiterado de la DGT ha consistido en señalar su sujeción al impuesto [DGT, 28-4-1998, n.º 0719/1998 (NFC043404), 0721/1998 (NFC043405), 0722/1998 (NFC043406) o 723/1998 (NFC043407), 17-4-2000, n.º 0865/2000 (NFC012223), 7-11-2003, n.º 1861/2003 (NFC027164), o 10-12-2003, n.º 2165/2003 (NFC018801)]. Hay que tener en cuenta que estas contestaciones se referían en todo caso a entidades mercantiles que participaban en los Consejos de Administración de otras, rectificando, como se indica en las primeras de ellas, el criterio que se había mantenido hasta la fecha. A este respecto, se suscitan dos dudas muy importantes:

a) La extrapolación de este criterio a la actualidad, a raíz del cambio operado en la dicción del artículo 5.uno b) de la LIVA, al haber desaparecido la atribución de la condición de empresario o profesional en todo caso a las entidades mercantiles.

b) La posibilidad de trasladar el criterio a personas físicas, tanto si se trata de miembros de Consejos de Administración como si nos encontramos ante administradores unipersonales. Probablemente, esta ha sido la principal fuente de controversia en los últimos meses, especialmente a raíz de ciertas actuaciones de la Administración tributaria. A estos efectos, quizá la confusión venga dada por la calificación como rendimientos del trabajo que tienen las retribuciones de los miembros de Consejos de Administración [art. 17.2 e) LIRPF]; a lo que se podría contestar que esta calificación lo es por mandato expreso de la norma, no porque la misma derive de la delimitación general que se hace en el artículo 17.1 de la misma.

Tampoco en el Derecho comunitario la cuestión es pacífica. Así, de la lectura comparada de las Conclusiones del Abogado General con la sentencia que definitivamente dictó el TJUE en el Asunto Polysar, 20-6-1991, C-60/90 (NFJ001249), se podría concluir que los servicios prestados por administradores a las entidades administradas son servicios sujetos, considerando que el primero había propuesto que este tipo de operaciones quedaran excluidas del ámbito de aplicación del tributo, conclusión en la que no fue seguido por el TJUE, que limitó la no inclusión de los dividendos en el ámbito de aplicación del tributo únicamente a los casos en que no hay ningún tipo de intervención en la sociedad participada. El Abogado General había asimilado este tipo de operaciones a los actos internos que la sociedad participada realiza en el desarrollo de su actividad y que, en principio, no son operaciones sujetas al tributo. Considerando que se trataba de actuaciones equivalentes, señaló que las actuaciones de la sociedad *holding* en la sociedad filial tampoco constituyen actividades económicas,

ya que no se realizan de forma independiente. En cierto modo, la sentencia Polysar desdijo al Abogado General en esta parte concreta de sus conclusiones, al requerir para la exclusión de los dividendos del ámbito de aplicación del tributo que no hubiese ninguna participación por parte de la entidad accionista en la entidad participada, ni directa ni indirecta.

De sentido contrario es la Sentencia de 18-10-2007, Asunto C-355/06, J.A. van der Steen (NFJ026440), en la que el TJUE llegó a la conclusión de que los servicios prestados por el Sr. van der Steen a la sociedad de la que era empleado, accionista y administrador único, no estaban sujetos al tributo, lo que podría sustentar una conclusión distinta. No obstante, hay que tener en cuenta que la valoración se centró en el contrato de trabajo que le unía a dicha sociedad, no en otros extremos.

Parece que la única alternativa que se ofrece será el análisis, caso a caso, del contrato otorgado entre la entidad y su administrador, determinando, a partir de su clausulado, si cabe entender que el mismo cumple con los requisitos de dependencia, ajenidad, carácter personalísimo de la prestación y existencia de una remuneración.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta la posibilidad de que existan administradores de sociedades que, a su condición de tales, añadan la de prestadores de servicios por otros conceptos a la entidad e incluso cabe la posibilidad de que una parte de las cantidades que reciban se califiquen como dividendos derivados de su condición de accionistas. A los efectos del IVA, el hecho de que las cantidades que recibe un administrador se puedan considerar contraprestación por su condición de administrador o por otros servicios profesionales prestados a la entidad carece de relevancia, ya que en cualquier caso se pueden entender sujetos al IVA; sin embargo, en caso de que una parte de las mismas se pueda entender que son dividendos, hay que tener en cuenta que los mismos no se encuentran sujetos al tributo, por lo que cabría hacer una separación de las cantidades recibidas. Esta separación se podría hacer en función del valor de mercado de las prestaciones respectivas, tal y como establece el artículo 79.dos de la LIVA.

b) La sujeción a IVA de las retribuciones en especie

Establecidas las condiciones en las que cabe considerar los servicios prestados en régimen de dependencia como servicios no sujetos al IVA, nos ocuparemos ahora de la posible sujeción al mismo de la contraprestación que recibe el trabajador, en particular, de las no dinerarias (para las dinerarias, la no sujeción que establece el art. 7.12.º despeja cualquier atisbo de duda que pudiera haber) y de su tratamiento.

La calificación de las retribuciones en especie como operaciones sujetas al impuesto

De entrada, se suscita la duda de la sujeción al impuesto de estas operaciones, sobre la cual hay que indicar que, en principio, esta retribución, la que el empleador satisface a un empleado como contraprestación total o parcial por sus servicios, puede ser una operación sujeta al IVA, supuesto que se cumplan los requisitos que establecen para ello los artículos 4 y 5 de la LIVA.

A estos efectos, hay que evitar la confusión entre la no sujeción de los servicios prestados por parte del personal dependiente, a los que tanto la no sujeción que dispone el artículo 7.5.º de la LIVA

como la aplicación del concepto mismo de empresario o profesional excluyen de la tributación por IVA, y la sujeción de las retribuciones en especie satisfechas, en su caso, por los empleadores. En relación con estas, si concurren todos los requisitos para que se encuentren sujetas al tributo, la premisa de la que ha de partirse en su análisis es esa, su sujeción al IVA.

Con todo, se trata de una cuestión controvertida, como pone de manifiesto la atención que han suscitado las dos contestaciones de la DGT a las que se hizo referencia al principio, de 30-5-2011, n.º V1379/2011 (NFC041317), y de 7-6-2011, n.º V1466/2011 (NFC041741).

A la sujeción de estas operaciones al IVA se ha referido el TJUE en varias de sus sentencias. Así, la Sentencia del TJUE de 16-10-1997, Asunto C-258/95, Julius Fillibeck (NFJ007097), analiza el carácter gratuito u oneroso de ciertas prestaciones realizadas por un empresario o profesional para sus empleados. Julius Fillibeck gestionaba una empresa de construcción y transportaba gratuitamente a algunos de sus trabajadores desde sus domicilios hasta las distintas obras en las que estos trabajaban cuando la distancia entre el domicilio y el lugar de trabajo superaba un mínimo preestablecido.

La primera cuestión discutida fue si la citada prestación se efectuaba a título gratuito o si, por el contrario, debía considerarse como una prestación retribuida, debiendo entenderse como contraprestación de la misma una parte de los servicios laborales prestados por los empleados. A este respecto, el TJUE dispuso lo siguiente:

«15. De la resolución de remisión se deduce, por una parte, que Julius Fillibeck Söhne realiza el transporte de sus trabajadores desde sus domicilios a su lugar de trabajo cuando dicho trayecto es superior a determinada distancia y, por otra parte, que estos trabajadores no efectúan ningún pago en contrapartida y no sufren ninguna disminución de salario por el valor correspondiente a ese servicio.

16. Por otra parte, puesto que el trabajo que debe ser realizado y el salario percibido no dependen de que los trabajadores utilicen o no el transporte que les proporciona su empresario, no cabe considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida de la prestación de transporte.

17. En estas circunstancias, no existe contrapartida que tenga un valor subjetivo y una relación directa con el servicio prestado. Por consiguiente, no se cumplen los requisitos de una prestación de servicios realizada a título oneroso.

18. Por tanto, procede responder a la primera cuestión que el punto 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un empresario que efectúa el transporte de sus trabajadores, a partir de una distancia determinada, desde sus domicilios hasta su lugar de trabajo, gratuitamente y sin relación concreta con la prestación laboral o el salario no realiza una prestación de servicios a título oneroso en el sentido de esta disposición.»

La sentencia concluyó afirmando que los referidos servicios no estaban sujetos al tributo porque, prestados a título gratuito, servían a los fines de la actividad empresarial o profesional, no a los particulares del empleado, por lo que su gravamen, en concepto de autoconsumo de servicios, no era procedente (ello en línea con lo que serían los actuales arts. 26 de la Directiva 2006/112/CE o 12.3.º LIVA).

En la misma línea, la Sentencia de 19-11-1998, Asunto C-85/97, Société financière d'investissements SPRL (NFJ045812), se refiere a la inclusión en la base imponible de las retribuciones en especie del IVA pagado en otro Estado por el arrendamiento de un medio de transporte cedido a un empleado tal que, en caso de haberse arrendado el vehículo en el mismo Estado, no se hubiera procedido a dicha inclusión. El TJUE consideró esta inclusión incompatible con la normativa comunitaria, asumiendo, *obiter dictum*, la sujeción al IVA de estas operaciones.

Finalmente, debe hacerse referencia a la Sentencia de 29-7-2010, Asunto C-40/09, Astra Zeneca UK (NFJ039296), en la que, ya de manera expresa, se afronta la posible sujeción al IVA de las retribuciones en especie de los empleados.

Astra Zeneca ofrecía a sus empleados un sistema de retribución que incluía la entrega de unos vales de compra canjeables en determinados comercios. Los vales tenían un valor nominal de 10 libras, pero el descuento que se aplicaba a cada empleado por cada vale era inferior (entre 9,25 y 9,55 libras). Los empleados podían optar por recibir una parte de sus salarios en vales, asumiendo los correspondientes descuentos. Astra Zeneca entendió inicialmente que no estaba obligada a facturar el IVA repercutido al entregar los vales de compra a sus empleados, pero tampoco podía deducir el IVA soportado al adquirirlos. Con posterioridad, sin embargo, entendió que el coste de la adquisición de dichos vales formaba parte de los gastos generales de la empresa, por lo que podía deducir el IVA soportado en dicha adquisición, sin obligación de repercutir IVA en su entrega, ya que tal entrega no se realizaba a título oneroso.

Suscitada la controversia ante el TJUE, este, tras calificar como prestación de servicios la entrega de los vales, dispuso lo siguiente:

«27. En lo que respecta a la cuestión de determinar si una prestación de servicios como la analizada en el litigio principal se realiza a título oneroso, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el concepto de "prestación de servicios realizada a título oneroso", en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (…).

29. Pues bien, por lo que se refiere a la operación examinada en el litigio principal, es preciso hacer constar que existe una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trata por Astra Zeneca a sus empleados y la parte de la retribución en metálico a la que estos deben renunciar como contraprestación de la entrega de vales.

30. En efecto, los empleados de Astra Zeneca que hayan optado por recibir estos vales no reciben la totalidad de su retribución en metálico, sino que deben renunciar a una parte de ella a cambio de dichos vales, operación que se traduce en la aplicación de un determinado descuento al fondo de cada empleado que haya escogido tal opción.

31. (…) no cabe dudar de que Astra Zeneca recibe realmente una contraprestación por la entrega de los referidos vales de compra, contraprestación que además se expresa en dinero, puesto que consiste en una parte de la retribución en metálico de sus empleados.

34. Dadas estas circunstancias, la operación controvertida en el litigio principal constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.»

El planteamiento de Astra Zeneca fue rebatido por el TJUE, que entendió que la entrega de los vales no se producía a título gratuito, sino que era una operación onerosa, sujeta, como tal, al IVA.

Es importante la comparación de esta situación con la que se había valorado por el TJUE en la sentencia Julius Fillibeck, ya que en esta el salario del empleado no se veía alterado como consecuencia del transporte proporcionado por parte del empresario hasta los lugares de las obras, cosa que sí ocurría en Astra Zeneca, en la que el empleado que optaba por recibir una determinada cantidad de vales veía reducida su retribución dineraria.

La doctrina administrativa ha señalado de manera reiterada la sujeción de estas operaciones, como acreditan las contestaciones de la DGT de 4-6-1985, n.º 0158/1985, 6-9-2007, n.º V1823/2007 (NFC027352), o, en el año pasado de 30-5-2011 (NFC041317) o 7-6-2011 (NFC041741).

La determinación de si las prestaciones efectuadas por un empleador a favor de sus empleados se han realizado a título gratuito u oneroso ha de efectuarse aplicando los criterios generales conforme a los cuales se deben calificar las operaciones como gratuitas u onerosas. Una retribución en especie será onerosa cuando la misma disponga de una contraprestación que se pueda considerar como precio de la misma. El problema de calificación viene dado por el hecho de que la retribución en especie tiene como destinatario a alguien, el empleado, que presta servicios a la empresa que le retribuye de este modo, lo que complica un tanto el análisis.

Los criterios conforme a los cuales se podrá determinar si una determinada retribución es gratuita u onerosa son los contenidos en las sentencias del TJUE que se han expuesto con anterioridad (Julius Fillibeck y Astra Zeneca UK), completadas con el resto de la jurisprudencia comunitaria.

Retribuciones en especie gratuitas o no retribuidas serían, por tanto, aquellas que ni tengan una contraprestación específica ni incidan en el resto de retribuciones que reciba el trabajador. Las situaciones que valoró el TJUE en las dos sentencias que hemos referidos anteriormente son, a la par, ilustrativas y de sencilla apreciación, ya que en una de ellas falta la contraprestación y la incidencia en el resto de los emolumentos del empleado (Julius Fillibeck), a la vez que en la complementaria la percepción de los vales de compra se hace contra la reducción de una parte de la retribución dineraria que el empleado recibe (Astra Zeneca).

Adicionalmente, hemos de tener en cuenta que la sujeción al IVA de los servicios prestados a título gratuito solo es procedente cuando estos se efectúan para fines ajenos a los propios de la actividad empresarial o profesional de quien los presta, según señala el artículo 12.3.º de la LIVA. En muchas ocasiones, ocurre que los servicios prestados a título gratuito a los empleados lo son para el mejor desempeño de sus funciones en la actividad empresarial o profesional, por lo que difícilmente se puede mantener su tributación. De hecho, esta fue la razón que condujo al TJUE a señalar la no sujeción de los servicios prestados por Julius Fillibeck a sus empleados.

Las principales dudas se pueden suscitar con situaciones que se encuentren a mitad de camino entre una y otra situación.

Casos en los que se ofrece al empleado la alternativa u opción de elegir entre recibir el total de su retribución en dinero o parcialmente en dinero y en especie, parece que habrían de reconducirse al segundo de los supuestos planteados, pudiendo considerarse como operaciones efectuadas a título oneroso. Este parece ser el supuesto que se analiza en la contestación de la DGT de 7-6-2011, n.º V1466/2011 (NFC041741).

Las situaciones más controvertidas pueden ser aquellas en las que no existe dicha alternativa y el empleado, al menos en una primera aproximación, o de manera expresa, no tiene posibilidad de elección. Reciba o no la retribución en especie, la retribución dineraria que recibirá es la misma. Estos supuestos más bien parece que se pueden asimilar al analizado por el TJUE en la sentencia Julius Fillibeck, si bien hay que decir que cuando la retribución no dineraria es cuantitativamente relevante, es chocante que se produzca esta no incidencia en la retribución dineraria del empleado como consecuencia de la existencia de la retribución en especie.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta la existencia de varios supuestos de no sujeción que limitan la sujeción de las mismas, alguno de ellos de manera muy específica.

Así, el artículo 7.10.º de la LIVA establece la no sujeción al IVA de las prestaciones de servicios a título gratuito obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia. La aplicación de este precepto exige la concurrencia de dos requisitos, como son la gratuidad de las operaciones y su carácter obligatorio:

a) La gratuidad de las operaciones habrá de determinarse conforme a los criterios antes expuestos, por lo que no abundaremos en ella.

b) El carácter obligatorio de las mismas habrá de entenderse como el compromiso a su prestación, ello en los términos que se hayan establecido en el convenio colectivo o disposición de la que traigan causa.

Concurriendo los dos requisitos que se han expuesto, los servicios en cuestión quedarían no sujetos al IVA.

La segunda norma de excepción a la tributación de los autoconsumos que podría ser aplicable en este caso es la que se contiene en el artículo 7.7.º de la LIVA, conforme al cual no están sujetos al tributo los autoconsumos de bienes o servicios cuando el empresario o profesional que los realice no puede deducir, en ninguna medida ni cuantía, el IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos en su realización.

Recordemos que el IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos para ser entregados en concepto de atenciones a los asalariados no es deducible, tal y como establece el artículo 96.uno.5.º de la LIVA. En caso de que un empresario o profesional adquiera bienes o servicios para su entrega

gratuita a los empleados de la empresa, el IVA soportado no será deducible, pero tampoco estará sujeta al tributo la posterior entrega o provisión gratuita de los mismos. Es importante señalar que la norma parte de un *prius*, cual es la adquisición de bienes y servicios para ser entregados en concepto de atenciones o regalos, esto es, para la realización de operaciones sin contraprestación, contexto distinto del que analizamos, relativo a operaciones retribuidas, que no se pueden considerar como atenciones o regalos [así lo indica la contestación de la DGT de 30-5-2011 (NFC041317)]. Sea como fuere, bienes y servicios adquiridos para ser entregados en concepto de atenciones a empleados generarán un IVA soportado no deducible, resultando su entrega gratuita no sujeta al impuesto.

Este elemento es igualmente importante en operaciones que hayan de considerarse efectuadas a título oneroso, ya que el IVA correspondiente a las mismas habrá de ser soportado por el empleado únicamente en la parte proporcional correspondiente al consumo final que se realice de las mismas, no a su uso empresarial.

Asumida la posible sujeción de estas operaciones, quedan varias cuestiones por analizar, que son las siguientes:

a) La calificación de las retribuciones como dinerarias o en especie.

b) La posibilidad de que estas operaciones puedan estar exentas.

c) La base imponible de las operaciones.

d) La afectación a la actividad de los bienes y servicios utilizados en la prestación de retribuciones en especie. El derecho a la deducción del IVA soportado.

La calificación de las retribuciones a los empleados como dinerarias o en especie

El segundo aspecto que habría que tratar a estos efectos es la calificación de las retribuciones como dinerarias o en especie.

En principio, se podría entender que cualquier supuesto en el cual lo que se proporciona al trabajador o empleado es una prestación no dineraria debería ser calificado como retribución en especie, sujeta, en principio, al IVA; no obstante, se pueden suscitar algunas dudas por razón de la forma en la que se haya procedido a sus condiciones de contratación.

Cuando el empleador contrata en nombre y por cuenta propia la prestación y, a continuación, se la proporciona a su empleado, parece pacífico que la calificación que ha de hacerse de la prestación es no dineraria, esto es, en especie.

Al contrario, cuando es el empleado quien contrata en nombre y por cuenta propia la operación de que se trate, si ocurre que su patrono o empleador le resarce del gasto incurrido, habría que entender que nos encontramos ante una retribución dineraria, en la cual el empleador únicamente asume un coste ajeno. Lo mismo ocurre si el empleador paga directamente cantidades correspondientes a pres-

taciones contratadas por los trabajadores, en los que nos encontraríamos, en última instancia, ante una mediación en el pago de las prestaciones, que no altera su naturaleza dineraria, resultando su no sujeción al IVA. Precisamente porque los destinatarios de las operaciones son los empleados y no las empresas para las que trabajan, las cuotas de IVA soportadas en estos casos no son deducibles para estas [Sentencia de 10-3-2005, Asunto C-33/03, Comisión contra el Reino Unido (NFJ020053)].

No obstante, la doctrina de la DGT en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) [entre otras, contestación de 8-6-2010, n.º V1267/2010 (NFC038428)] ha señalado que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, estaremos en presencia de retribuciones dinerarias, ya que, en ocasiones, la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores. De este modo, se ha entendido cuando la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores en el convenio colectivo o en el contrato de trabajo correspondiente, no cabe entender que se produce un supuesto de mediación de pago, sino la satisfacción de una retribución en especie. Como se decía, es doctrina reiterada, por lo que cabe entender que asentada, en la DGT.

En lo que al IVA se refiere, no existiendo mediación en nombre propio, no se puede entender que se hayan recibido y prestado los servicios respectivos (art. 11.dos.15.º LIVA); no obstante, la doctrina administrativa, en lo que al IRPF se refiere, es reiterada en el sentido antes expuesto. De la discrepancia existente entre ambos tributos podría resultar que la retribución se califica, a los efectos del IRPF, como retribución *in natura*, siendo aplicables las reglas que se contienen en el artículo 43 de la LIRPF, siendo que en cuanto al IVA se considera como un retribución dineraria, cabe entender que no sujeta, como tal, al IVA.

Exenciones aplicables a las retribuciones en especie a los empleados

Asumida, con todas las dudas que hemos indicado, la sujeción al IVA de las retribuciones en especie, hay varios supuestos de exención que podrían ser aplicables, que son los siguientes:

a) Servicios sanitarios, exentos como tales con independencia de quién asuma la obligación de pago de su contraprestación.

b) Actividades formativas, respecto de las cuales asimismo habría que cuestionar si realmente constituyen una retribución en especie, ya que lo más probable es que dichas actividades estén relacionadas con las funciones que desarrolle el trabajador para su empresa, por lo que no deberían estar sujetas al IVA en cuanto a la relación entre empleado y empresa. De no ser así, estarían exentas de imposición.

c) Seguros de diversa naturaleza –vida, asistencia médica, etc.–, igualmente exentos. Nótese que la exención se aplica tanto al servicio prestado por la entidad aseguradora como al prestado por la empresa que lo recibe para prestárselo a su empleado, sin que sea impedimento, a estos efectos, el hecho de que esta última no sea una entidad aseguradora. Asimismo, hay que notar que el hecho de que la empresa aparezca en el contrato de seguro como tomadora del mismo, siendo los asegurados sus empleados (o sus familias) se puede considerar como

determinante de una mediación en nombre propio a los efectos del IVA en la prestación de estos servicios, tal y como se deduce de la Sentencia de 25-2-1999, Card Protection Plan, Asunto C-349/96 (NFJ007331).

d) Servicios financieros, que constituyen una de las prestaciones en especie habituales para los empleados de las entidades financieras. En este caso, son pacíficas tanto la sujeción como la exención, aunque es discutible el alcance que haya de darse a la retribución en especie.

e) Cesiones de viviendas, en relación con las cuales es pacífico que la cesión de uso de una vivienda por parte de una empresa a uno de sus empleados es una operación exenta, suscitándose las dudas respecto a la exención del arrendamiento a la empresa que lo ha de ceder a su empleado. A este respecto, la doctrina administrativa viene señalando de manera reiterada la no exención del mismo, a la vez que los Tribunales Superiores de Justicia tienden a indicar lo contrario.

Valoración

En el entendido de que la retribución en especie que estemos analizando haya de calificarse como sujeta y no exenta al IVA, es importante recordar la existencia de una regla especial de valoración para determinadas operaciones entre personas o entidades vinculadas, contenida en el artículo 79.cinco de la LIVA, conforme a la cual la base imponible de las citadas operaciones debería cuantificarse en su valor normal de mercado, entre otros supuestos, cuando el destinatario no tiene derecho a la deducción del IVA que soporta, como es este el caso.

El mismo artículo 79.cinco de la LIVA contiene una referencia cruzada a la normativa del IS, que resultará aplicable a estos efectos en cuanto resulte procedente. Parece, pues, que para la evaluación de estas prestaciones habrá que estar a lo que resulte del TRLIS. A contrario sensu, cabe deducir que no deberían ser directamente trasladables a este ámbito los criterios de valoración que se contienen en el artículo 43 de la LIRPF para la cuantificación de ciertas retribuciones en especie a los efectos del IRPF, como son las relativas a viviendas o automóviles. No debe confundirse lo anterior con el hecho de que, establecido un determinado valor de mercado para estas operaciones a los efectos del IRPF, este mismo valor sea trasladable al IVA. En este sentido se ha pronunciado la DGT, que así lo ha admitido en contestación de 5-7-2007, n.º V1492/2007 (NFC026898).

Establecido el valor de mercado de la retribución en especie, hay un elemento adicional que se debe tomar en consideración, que es la parte en la cual la misma se puede considerar que sirve a los fines particulares del empleado. En buena lógica, la repercusión del IVA que haya de hacerse deberá ser proporcional a la misma, sin incluir la parte en la cual el bien o servicio de que se trate sirva a los fines de la actividad empresarial o profesional. De alguna manera, se trata de emular el inciso que se contiene en el artículo 42.1 de la LIRPF, conforme al cual la retribución en especie se limita a la obtención de bienes y servicios para fines particulares, inciso que, como tal, no se contiene en la LIVA, pero que resulta de puro sentido común e inherente a la mecánica de funcionamiento del impuesto.

En consecuencia, únicamente la parte en la que la retribución en especie sirva a los fines particulares del empleado que la recibe habrá que considerar que existe una prestación de servicios por

parte de la empresa al empleado, no así en cuanto al resto, si lo hay. Así, y por referencia a los vehículos de empresa, la retribución en especie únicamente habrá de alcanzar a la parte proporcional en la que se pueda entender que estos se utilizan por los empleados para su uso privado, no en la parte restante, en la que habrán de considerarse utilizados en la actividad empresarial o profesional. La concreción de este extremo habrá de realizarse, en buena lógica, caso a caso en función de las características de la actividad empresarial y del puesto que desempeñe el empleado.

Finalmente, hay que advertir que, tratándose de operaciones sujetas y no exentas, cuando este sea el caso, por las retribuciones en especie habrá que ingresar el IVA correspondiente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y repercutirlo al empleado, que es el destinatario de las mismas [así lo indica la contestación de 30-5-2011 (NFC041317)].

La afectación a la actividad de los bienes y servicios utilizados en la prestación de retribuciones en especie. La deducción del IVA soportado por este concepto

El último aspecto que se ha de analizar en relación con las retribuciones en especie de los empleados es la afectación de los bienes y servicios que sirven parcialmente a los fines de la actividad empresarial o profesional y a los de sus empleados. El supuesto más habitual es el de los vehículos de empresa. En lo que al IVA se refiere, lo que se trata de dilucidar es si los citados bienes y servicios han de considerarse afectos a la actividad empresarial o profesional y en qué proporción o medida. Asimismo, habrá que determinar la incidencia de otros aspectos o elementos limitativos del derecho a la deducción.

En una primera aproximación, se podría considerar que este es un supuesto de afectación parcial cuya problemática habría de resolverse conforme a las disposiciones sobre afectación que se contienen en el artículo 95 de la LIVA. Sin embargo, la misma Administración tributaria ya ha admitido que vehículos cuyo coste sea imputado a los empleados que tienen derecho a su utilización han de considerarse exclusivamente afectos a la actividad, precisamente, por razón de dicha imputación [contestación de 24-4-2001, n.º 819/2001 (NFC043403), entre otras]. De este modo, en relación con vehículos que son objeto de la citada imputación en concepto de retribución en especie, la cual, en buena lógica, ha de responder al uso privado de los mismos, la afectación se admite como exclusiva. Esta exclusividad vendría dada por la adición del uso estrictamente empresarial y el uso privado por parte del empleado, uso privado que sería el que daría lugar a la retribución en especie. Huelga decir que la consecuencia de esta exclusividad en el uso del vehículo a lo que conduce es a la deducción del total del IVA soportado por el mismo, como también señala la DGT en la doctrina evacuada sobre la materia en 2011.

El corolario de lo anterior es que el citado uso privado del vehículo por parte del empleado al que se efectúa la imputación de la retribución en especie es el que ha de determinar la base imponible de la cesión de uso del vehículo al empleado, como ya hemos indicado en el epígrafe anterior.

Huelga señalar que, de facto, las anteriores consideraciones implican dejar sin efecto, en este contexto, la presunción de afectación que establece el artículo 95.tres.2.ª de la LIVA o, dicho con

mas precisión, enervarla, al considerar los vehículos así cedidos como afectos por completo a la actividad.

Otra cuestión que se plantea en relación con las retribuciones en especie es la incidencia que pueda tener la realización de operaciones limitadoras del derecho a la deducción en el ejercicio de este derecho cuando se trata de cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos para la realización de prestaciones en especie. La contestación a esta cuestión habría de ser, en principio, sencilla, ya que las citadas cuotas habrían de ser deducibles para los empresarios o profesionales que las efectúen, sin perjuicio de la posterior repercusión del tributo en cuanto proceda.

Tratándose de empresarios o profesionales con pleno derecho a la deducción, la cuestión puede ser pacífica, ya que el total del IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos será deducible, sin perjuicio de la precitada repercusión, sin que se produzca ningún tipo de disfunción a estos efectos. Sin embargo, cuando nos encontramos ante empresarios o profesionales que realizan operaciones exentas, limitativas del derecho a la deducción, la cuestión se puede complicar.

A estos efectos, hay que valorar la posibilidad de que, como consecuencia de la realización de estas operaciones, se pueda llegar a la conclusión de que hay sectores diferenciados en la actividad, los cuales vendrían constituidos por la actividad ordinaria y por las operaciones a que da lugar la realización de las retribuciones en especie. De ser este el caso, supuesto que hay más de 50 puntos de diferencia entre las prorratas respectivas de deducción y que las retribuciones en especie no son accesorias de la actividad principal de la empresa, se podría concluir que existen dos sectores diferenciados para la misma. En tal caso, la deducción del IVA soportado por los bienes y servicios utilizados parcialmente para retribuir a los empleados habría de realizarse conforme a lo dispuesto por el artículo 101 de la LIVA, el cual, al menos en una primera aproximación, conduce a la deducción de estas cuotas conforme a la prorrata común de la entidad.

Esta conclusión puede conducir a una distorsión significativa, que vendría dada por la obligación de repercutir al empleado que disfruta de la retribución en especie el IVA correspondiente a la misma, pongamos, de un 40 por 100 de su valor normal de mercado, no pudiendo deducirse el IVA correspondiente, ya que del IVA soportado solo cabría la deducción del importe resultante de la aplicación de la prorrata general de la entidad.

Frente a esta situación caben dos tipos de argumentos.

En primer lugar, se puede argüir que la anterior es la consecuencia del ajuste general que determina la aplicación del procedimiento de prorrata general o de *inputs* comunes, conforme al cual no se hace un seguimiento específico y pormenorizado del uso de los bienes y servicios, sino que se determina la deducibilidad del IVA soportado por su adquisición en función de un porcentaje global, que es, precisamente, el resultante de la aplicación de la prorrata de deducción. Esta deducción aproximada se entiende compensada por operaciones en las que existe una distorsión a favor de la Hacienda Pública, como ocurre en este caso con otras en las que el efecto es el contrario, esto es, operaciones en las que, a pesar de faltar la repercusión e ingreso del tributo, cabe la deducción de una parte del IVA soportado, precisamente la parte resultante de la aplicación de la regla de prorrata. Para el caso de bienes o servicios indivisibles, como puede ser este el caso, esta conclusión puede parecer más clara.

Alternativamente, se podría acudir a un razonamiento construido a partir de la división que se ha hecho del servicio en función de que el mismo sirva a los intereses particulares del empleado o a los empresariales de su empleador. Partiendo de esta premisa, bien se podría defender el traslado de esta división al ámbito de la deducción, arbitrando esta misma división en lo que a la imputación del IVA soportado se refiere, admitiendo la deducción del total del IVA soportado en la parte proporcional correspondiente a la retribución en especie imputada al empleado y dejando la deducción del resto para su realización conforme a la prorrata general de la entidad.

En caso de que no se admita la existencia de sectores diferenciados de la actividad, la realización de las retribuciones en especie que comentamos debería considerarse como una parte más de las actividades ordinarias de la empresa, no constitutiva, como tal, de un sector diferenciado de la actividad. En esta hipótesis, el problema que se puede suscitar es exactamente el mismo, incluso en la hipótesis de que se haya optado por la regla de prorrata especial, opción que, al menos en una interpretación literal de la norma, podría resultar más difícil de enervar, habida cuenta de lo exigente de la redacción del artículo 106 de la LIVA.

III. OBLIGACIONES FORMALES

El inicio del año 2012 nos ha traído también algún cambio en lo que a obligaciones formales se refiere.

El primero de ellos se refiere a las declaraciones informativas de operaciones con terceras personas, modelo 347, y de presentación telemática de los libros registro de IVA, modelo 340. En este caso, es la aprobación del Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, la que ha traído consigo estas modificaciones.

En cuanto a la declaración anual de operaciones con terceras personas, se ha dispuesto, en primer lugar, la exclusión de la obligación de su presentación para todos los obligados tributarios que tengan la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro del IVA o del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) (modelo 340).

Para la determinación de cuándo habrán de considerarse realizadas las operaciones, el criterio que se ha establecido es el de la anotación de los documentos justificativos correspondientes en los libros registro.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta que a partir del 1-1-2013, la presentación de esta declaración se realizará durante el mes de febrero de cada año en relación con las operaciones realizadas durante el año natural anterior. La declaración del año 2011 se ha de presentar en marzo de 2012, tal y como venía siendo habitual.

En cuanto a la declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro de IVA o de IGIC (modelo 340), en ella se han añadido ciertas operaciones que, con anterioridad a la entra-

da en vigor del Real Decreto 1615/2011, suponían la obligación de presentar, como excepción, el modelo 347, ello como consecuencia de la incompatibilidad que se ha establecido entre uno y otro modelo. Asimismo, se ha vuelto a posponer, hasta 2014, la obligatoriedad de presentación de esta declaración para todos los sujetos que no estén inscritos en el registro de devolución mensual del IVA o del IGIC, por lo que deberá empezar a presentarse por referencia a enero de dicho año.

Finalmente, hay que hacer referencia a la reducción a 50.000 euros del umbral cuya superación obliga a la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349, con periodicidad mensual, reducción operada como consecuencia del cese en sus efectos de la disposición transitoria primera del Real Decreto 192/2010. En consecuencia, desde el 1-1-2012, cualquier empresario o profesional que supere en un trimestre natural el citado umbral de 50.000 euros con sus entregas intracomunitarias de bienes o prestaciones intracomunitarias de servicios habrá de presentar el citado modelo mensualmente durante los 12 meses siguientes.

Recordemos que, a estos efectos, no se computan las adquisiciones intracomunitarias de bienes ni de servicios. Por su parte, las delimitaciones de las entregas intracomunitarias de bienes o prestaciones intracomunitarias de servicios que han de computarse a estos efectos son las que se contienen en el artículo 79 del RIVA.

IV. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN LA TRANSMISIÓN DE INMUEBLES POR PARTE DE ENTIDADES DECLARADAS EN SITUACIÓN DE CONCURSO

La siguiente modificación que comentaremos consiste en la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en la transmisión de inmuebles por parte de entidades declaradas en situación de concurso, operada mediante la adición de un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo al artículo 84.uno.2.º de la LIVA, contenido en su letra e).

Así, desde el 1-1-2012, serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto cuando se trate de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

La razón de ser de la norma parece obvia, evitar que cuotas repercutidas y no ingresadas por los transmitentes de los inmuebles en cuestión, precisamente como consecuencia de su situación de insolvencia, sin embargo resulten deducidas por los adquirentes de dichos inmuebles. De este modo, disponiendo la aplicación del procedimiento de autoliquidación que resulta de la regla de inversión del sujeto pasivo, se evita que la distinción entre quien repercute el tributo y quien lo ha de deducir redunde en un perjuicio de la Hacienda Pública. Coincidiendo en una sola persona las condiciones de sujeto pasivo del impuesto, obligado a su ingreso, y titular del derecho a su deducción, se excluye el perjuicio a las arcas públicas que, de otro modo, podría resultar.

De acuerdo con la redacción de la norma, son los adquirentes de inmuebles a estas entidades quienes han de liquidar el impuesto a la Administración tributaria, procediendo a su deducción en

función de sus propios parámetros. Los elementos que hay que analizar para determinar el ámbito o alcance de aplicación de la norma son los siguientes:

a) La referencia al ordenamiento comunitario.

b) La condición del adquirente, que ha de ser empresario o profesional.

c) La condición del transmitente, que ha de ser una entidad declarada en situación de concurso.

d) Las operaciones a las que se ha de aplicar el tributo, que deben estar sujetas al tributo.

e) La interacción de esta medida con otras disposiciones de la LIVA, en particular, con su artículo 87.cinco y con su disposición adicional sexta.

La referencia a la norma comunitaria resulta siempre obligada cuando de IVA se trata; aunque en este caso resulta de mayor relevancia, si cabe, habida cuenta de que se trata de una medida de excepción, que altera el mecanismo normal de funcionamiento del impuesto.

La inversión del sujeto pasivo que se ha establecido encuentra su antecedente comunitario en el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, conforme al cual los Estados comunitarios pueden adoptar esta medida. De acuerdo con dicho precepto, los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo –empresario o profesional en la jerga interna– destinatario de operaciones diversas, entre las que se incluyen las siguientes:

a) Las entregas de terrenos y edificaciones sujetas pero exentas conforme al artículo 135.1 j) y k), cuando el vendedor haya renunciado a la exención [art. 199.1 c) de la Directiva].

b) Las entregas de inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación [art. 199.1 g) de la Directiva].

La misma norma establece que cuando se haga uso de la ejecución de esta posibilidad, los Estados miembros podrán limitar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios cubiertas así como las categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a quienes puedan aplicarse estas medidas.

Las operaciones para las que cabe la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, por referencia a los dos supuestos que hemos referido, son entregas de inmuebles exentas en las que se renuncie a la exención y entregas de inmuebles efectuadas por deudores judiciales en procedimientos obligatorios de liquidación.

La referencia a ambos supuestos puede ser relevante, especialmente si se pretende que la norma interna dé cobertura a operaciones efectuadas por entidades declaradas en situación de concurso pero que no se puedan considerar como dirigidas a la liquidación de la entidad concursada, sino únicamente producidas en el desarrollo ordinario de sus actividades, aunque bajo la tutela de la Admi-

nistración concursal. De ser este el caso, la referencia exclusiva al artículo 199.1 g) de la Directiva 2006/112/CE podría resultar dudosa, no así si se le da entrada a la letra c) de esta misma norma.

Asimismo, se dispone que, a estos efectos, los Estados miembros podrán tomar las siguientes disposiciones:

a) Estipular que un sujeto pasivo que lleve a cabo asimismo actividades u operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto tendrá la consideración de sujeto pasivo respecto de las operaciones para las que se establezca la aplicación de este supuesto de inversión del sujeto pasivo.

b) Disponer que un organismo de Derecho público que no sea sujeto pasivo se considere como tal (ello en cuanto a la segunda de las categorías descritas, no de la primera).

La Directiva 2006/112/CE parece limitar la aplicación de la medida a operaciones en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúa como tal, ya que admite expresamente su ampliación a personas o entidades que desarrollen simultáneamente operaciones sujetas al impuesto y otras que no lo estén –sujetos pasivos parciales–, así como a entes públicos, si bien en este caso por referencia exclusiva a entregas en procedimientos obligatorios de liquidación.

Finalmente, se añade que los Estados miembros informarán al Comité del IVA de las medidas de Derecho interno adoptadas, salvo que se trate de medidas autorizadas por el Consejo antes del 13-8-2006 y que sigan vigentes, comunicación que es de suponer que España ya habrá efectuado, ya que, de otro modo, esta medida podría quedar invalidada ante el TJUE.

No parece, pues, que la norma que comentamos suscite especiales dudas desde el punto de vista del Derecho de la Unión.

De vuelta a la norma interna, y procurando su interpretación a la luz de la comunitaria, como procede, el primer elemento al que hay que hacer referencia es el subjetivo, ello tanto en lo que se refiere al comprador como al vendedor.

Este último ha de ser empresario o profesional y actuar en el desarrollo de sus actividades. No lo establece así la norma, pero la exigencia de que las operaciones a las que se aplique esta disposición sean operaciones sujetas al impuesto no admite otra intelección.

El adquirente de los inmuebles transmitidos ha de tener igualmente la condición de empresario o profesional, aspecto que habrá de determinarse conforme a los criterios generales del impuesto. Cuestión distinta es si en la adquisición del inmueble ha de actuar como tal o no es así. La norma interna no distingue, por lo que tampoco parece que sea necesario distinguir. De otro lado, recordemos que el artículo 199.3 a) de la Directiva permite a los Estados comunitarios considerar como sujetos pasivos, a estos efectos, a quienes realizan tanto actividades sujetas al tributo como otras que no lo están. Cabe concluir, por tanto, que basta con que el adquirente tenga el estatuto de empresario o profesional para que opere la inversión del sujeto pasivo, con independencia de que actúe como tal

en relación con la adquisición en liza o no sea este el caso. De cualquier modo, no parece que esta haya de ser una cuestión especialmente controvertida a estos efectos.

Las operaciones a las que se ha de aplicar esta disposición deben ser en todo caso operaciones sujetas al impuesto, lo cual, como es sabido, requiere de la concurrencia de los requisitos objetivos y territoriales habituales en la mecánica de funcionamiento del impuesto. Transmisiones de suelo edificable afecto a actividades empresariales o profesionales o de edificaciones promovidas por sus transmitentes serían los supuestos más idóneos para la aplicación de la norma.

En este contexto, podría cuestionarse la procedencia en la aplicación de esta disposición a operaciones no sujetas en tanto que transmisión de unidades económicas autónomas, ello en el supuesto de que cupiera la renuncia a esta no sujeción. Esta posibilidad debe descartarse, ya que la citada renuncia no es procedente. Las operaciones dentro del ámbito de aplicación de la no sujeción que establece el artículo 7.1.º de la LIVA son operaciones para las cuales no cabe la renuncia. Resultando operaciones no sujetas al impuesto, carece de sentido la determinación del sujeto pasivo de un impuesto que no se devengará.

El caso de operaciones sujetas pero exentas puede resultar algo más polémico.

De entrada, hay que señalar que se trata de operaciones sujetas al impuesto, ya que, de otro modo, no entraría en juego la norma de exención.

Sobre la posibilidad de que se renuncie a la exención en estas operaciones, evitando de este modo la exacción de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no parece que debiera haber impedimentos de fondo para que así sea, supuesto que se cumplan los demás requisitos a los que se condiciona la misma, especialmente por lo que se refiere al pleno derecho a la deducción en sede del adquirente conforme al destino previsible del inmueble objeto de la transacción. Más dudosa sería la forma en la que se sustancie la comunicación que el adquirente del inmueble ha de dirigir al transmitente para indicarle su condición de sujeto pasivo del impuesto con pleno derecho a la deducción del impuesto soportado (art. 8 del Reglamento del Impuesto), comunicación que carece de sentido cuando uno y otro coinciden en la misma persona. Más allá de interpretaciones literales de la norma, habría que admitir la renuncia por parte del adquirente, aun en ausencia de esta comunicación, habida cuenta de la carencia de sentido de la misma en este contexto.

Finalmente, se puede suscitar la duda de si la regla de inversión del sujeto pasivo alcanza a cualquier entrega de inmuebles realizada por una entidad declarada en situación de concurso o únicamente a las que se puedan ordenar en fase de liquidación. En este punto, la norma es un tanto confusa, ya que menciona únicamente las entregas que se produzcan como consecuencia del proceso concursal, pareciendo limitarse a las que traigan causa de la existencia del mismo.

A estos efectos, quizá se puede hacer referencia a la razón de ser de la disposición, que ya expusimos, tendente a evitar que un tributo repercutido por entidades en situación de insolvencia es deducido por el adquirente del inmueble siendo que su transmitente no lo ingresará a la Hacienda Pública. Es obvio que la quiebra en los ingresos públicos resultante puede afectar tanto a operaciones realizadas en la fase de liquidación de la entidad declarada en concurso como a cualesquiera otras

efectuadas por ella mientras se mantenga esta situación. En cualquier caso, y de ser esta la *voluntas legislatoris*, hubiera sido preferible una mayor claridad en la redacción de la norma, comprendiendo cualquier entrega de inmuebles que se efectúe por una entidad concursada, con independencia de las circunstancias en las que se produzca esta entrega.

El último aspecto que ha de cubrir este análisis es la relación de esta norma con otras dos incluidas igualmente en la LIVA y podrían ser aplicables en estas situaciones.

La primera de ellas es el supuesto de responsabilidad subsidiaria que se regula por el artículo 87.cinco de la LIVA, conforme al cual serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas los destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales y que debieran razonablemente presumir que el IVA repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

La aplicación de esta disposición a entidades declaradas en situación de concurso es discutible.

En primer lugar, hay que tener en cuenta que la norma requiere la realización de la operación por un precio notoriamente anómalo y que no concurran circunstancias que justifiquen esta anomalía. No parece extraño que transacciones efectuadas por una entidad declarada en concurso de acreedores se realicen por precios atípicos, pudiendo justificarse la anomalía en el precio por la situación, cuanto menos de iliquidez, de la entidad. Con todo, resulta una situación discutible, especialmente por las actuales circunstancias del mercado inmobiliario.

Más discutible es la apreciación del segundo de los requisitos que establece el precepto para la exigencia de la responsabilidad, que es la presunción de la falta de ingreso de la cuota correspondiente a la operación, satisfecha por el adquirente del inmueble. En este punto, quizá puede ser relevante el hecho de que el precio del inmueble adquirido se haga efectivo por parte de su adquirente o que, por el contrario, la adquisición se haga en dación de pago, cancelando deuda que su transmitente pudiera tener con el adquirente del mismo. En este segundo caso, es más previsible que no se produzca el ingreso del impuesto satisfecho, por lo que pudiera resultar exigible la responsabilidad que se comenta.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta las complejidades del procedimiento de exigencia de esta responsabilidad, tanto en lo que se refiere a la insolvencia del transmitente como en cuanto a la derivación que ha de realizarse hacia el adquirente del inmueble.

A la vista de lo anterior, no parece exagerado afirmar que la aplicación y efectividad de la responsabilidad subsidiaria que establece el artículo 87.cinco de la LIVA a estas operaciones es dudosa y no exenta de problemas, lo que muy probablemente ha justificado la introducción de la medida de inversión del sujeto pasivo que comentamos. Desde el 1-1-2012, resultando aplicable el procedimiento de autoliquidación a estas operaciones, ya no cabe la exigencia de la responsabilidad subsidiaria comentada.

La segunda disposición con la que podría colisionar el nuevo artículo 84.uno.2.º e) de la LIVA es la disposición adicional sexta de la misma, sobre la que nos limitaremos a indicar que establece un supuesto de representación voluntaria para operaciones efectuadas en procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa para los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos de este impuesto. Conforme a esta disposición, los citados adquirentes se encuentran facultados para, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquellos, expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta el impuesto, presentar la autoliquidación correspondiente y proceder al ingreso del impuesto resultante, así como para efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones inmobiliarias que pudieran ser aplicables.

Por especialidad jurídica, hay que indicar que operaciones en las que fuera aplicable la inversión del sujeto pasivo que estamos analizando impedirían la entrada en juego de la referida disposición adicional sexta de la LIVA, quedando excluido, por tanto, el recurso a este supuesto de representación. Nótese que, de aplicarse el referido artículo 84.uno.2.º e) de la LIVA, la condición de sujeto pasivo del impuesto, obligado a su autoliquidación e ingreso, recae en el adquirente del inmueble, por lo que carece de sentido que, adicionalmente, se atribuya la condición de representante del mismo con las facultades a las que se refiere la norma, que en este caso se transformarían en obligaciones.

Al hilo de este comentario, hay una última cuestión dudosa que resaltaremos, que es la documentación de estas operaciones, esto es, la factura que ha de expedirse para la justificación del derecho a la deducción del IVA satisfecho por las mismas. En principio, la norma resulta clara, ya que, conforme al artículo 97.uno.4.º de la LIVA, para cualesquiera de las transacciones a las que se refiere el artículo 84.uno.2.º de la LIVA, el justificante formal del derecho a la deducción es la factura o justificante contable expedido por quien realizó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente. En los casos en los que dicho obligado a la expedición de factura se encuentra establecido en la Comunidad, la norma añade que la factura habrá de cumplir las especificaciones que se contienen en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE, que son coincidentes, en lo básico, con el Reglamento sobre obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003.

La aplicación de este dispositivo a las operaciones que comentamos debería conducir a que fuera la entidad declarada en situación de concurso la que expida la factura en la que se documente la operación, por más que sea su destinatario quien tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto. Esta conclusión, sin embargo, es chocante, especialmente en operaciones interiores, en las que falta cualquier tipo de componente internacional y para las que, en ocasiones, es de prever una relativa falta de colaboración por parte de su transmitente, habida cuenta de su especial situación. Ante esta tesitura, habría que plantearse si cabe la expedición de la factura en la que se documente la operación por parte de su adquirente, apelando, llegado el caso, a la propia disposición adicional sexta de la LIVA, que así lo permite para otros casos similares, pero no para este, al menos en la dicción literal de la norma.

En este punto, quizá hubiera sido preferible una previsión específica sobre el particular, especialmente si tenemos en cuenta el relativo margen de maniobra que ofrece a los Estados comunitarios el artículo 178 f) de la Directiva 2006/112/CE.

V. TIPO IMPOSITIVO APLICABLE A LAS ENTREGAS DE VIVIENDAS

La última disposición a la que ha de hacerse referencia supone la continuación para el año 2012 de la aplicación del 4 por 100 a las entregas de viviendas, que se había dispuesto por real decreto-ley desde el mes de agosto, en principio, con una vigencia temporal limitada a 31-12-2011.

Así, la disposición adicional cuarta del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 diciembre, ha dado nueva redacción a la disposición transitoria cuarta del Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, que era la que había establecido la aplicación de este beneficio fiscal, extendiendo su aplicación hasta el 31-12-2012.

Las dudas que suscita la norma son las mismas que ya se produjeron a la entrada en vigor del real decreto-ley del mes de agosto, por lo que es de prever que los criterios administrativos para su resolución sean los mismos. En particular, y por lo que se refiere a su aplicación temporal, la misma será aplicable a cobros recibidos a lo largo del año 2012 a cuenta de viviendas que se entregarán después, así como a entregas que se produzcan durante este año, con excepción de los cobros anticipados recibidos antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 9/2011. En última instancia, se trata de aplicar los criterios que determinan el devengo del impuesto, conforme al artículo 75 de la LIVA, que son los que igualmente determinan el tipo impositivo aplicable, tal y como establece el artículo 90.dos de la LIVA.

Una duda adicional que se ha suscitado en este punto ha sido la compatibilidad de esta disposición con la norma comunitaria, especialmente si tenemos en cuenta que el artículo 99.1 de la Directiva 2006/112/CE parece excluir la aplicación de tipos reducidos inferiores al 5 por 100. En este punto, hay que tener en cuenta que la norma que permite a España aplicar un tipo superreducido del 4 por 100 es el artículo 114 de la Directiva, que establece que los Estados miembros que el 1-1-1993 se vieron obligados a aumentar en más del 2 por 100 su tipo normal vigente el 1-1-1991 podrán aplicar un tipo reducido inferior al mínimo que se establece en el artículo 99 a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III. La misma norma señala que dichos Estados podrán aplicar ese mismo tipo a la ropa y al calzado infantiles y a la vivienda.

Como consecuencia de la armonización relativa de tipos que se produjo el 1-1-1993, España se vio obligada a subir su tipo general en más de dos puntos, pasando del 12 al 15 por 100. Por esta razón, nuestro país aplica el 4 por 100 a determinadas categorías de bienes y servicios incluidas en el anexo III de la Directiva, excepcionando el tipo mínimo que establece su artículo 99.

Considerando que el referido artículo 114 extiende la posibilidad de aplicar este tipo inferior al 5 por 100 a las entregas de vivienda, sin hacer distinción, bien se podría entender que esta posibilidad tiene amparo en la Directiva, aunque habrá que estar a cualquier pronunciamiento que se pueda producir por parte del TJUE, si es así, aunque con la salvaguarda de que el mismo debería respetar situaciones en las que los contribuyentes hayan observado las prescripciones de la ley interna, aunque esta contraviniera el Derecho de la Unión (no parece que se discuta la posible calificación de esta medida como una ayuda de Estado).

NOVEDADES FISCALES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 20/2011

Ignacio Ucelay Sanz

Licenciado en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

El Real Decreto-Ley 20/2011 contempla una serie de medidas fiscales enmarcadas en la exigencia de la corrección en la desviación del déficit público experimentado en 2011, que resumidamente las más significativas son las siguientes:

Las normas tributarias de mayor impacto son la reforma realizada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de carácter transitorio y excepcional para los años 2012 y 2013 mediante la creación de un gravamen complementario sobre la cuota íntegra estatal, con carácter progresivo, que ha incrementado de forma sustancial los tipos marginales a aplicar sobre la base liquidable general, así como de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo. El gravamen complementario ha afectado también a la tributación de las rentas del ahorro, que junto a una subida efectiva de la tributación al 21 por 100 (se ha subido la retención del 19 al 21%), en función de su cuantía puede llegar al 27 por 100.

Así mismo se ha subido el tipo de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a fin de incrementar la financiación de los entes locales, si bien dicha subida se modula en función de cuándo se aprobaron las ponencias de valores.

Por otro lado, se ha resucitado la regulación de la deducción por inversión en vivienda vigente en 2010 (por lo que no se discrimina en función de la renta obtenida por el contribuyente) con efectos 2011, se amplía a 2012 el tipo reducido del 4 por 100 en el Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas de viviendas y se amplía la vigencia temporal a 2012 de determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, cual es el tipo reducido de las microempresas y la deducción por determinados gastos de formación del personal.

Se modifica la Ley General Tributaria para incorporar a nuestro Derecho interno la Directiva 2010/24/UE sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos.

Palabras clave: Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y novedades Real Decreto-Ley 20/2011.

MAIN NEW FISCAL FEATURES OF GOVERNMENT DECREE LAW 20/2011

Ignacio Ucelay Sanz

Licenciado en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

The Government Decree Law 20/2011 provides some fiscal measures directed to the correction of the public deficit occurred in 2011. A summary of the most important is as follows:

The most important change is the one related to the income tax, with temporary and exceptional effect in years 2012 and 2013 using a complementary tax on state grass tax quota, with progressive effect, that has significantly increased the marginal rates to apply to the general base resultant, as well as the withholding tax on labour tax. The complementary tax has also affected the taxation on capital rents income, that apart the increase of the rate from 19% to 21%, can achive now the rate of 27%.

It has also been increased the rate of the Property Tax, in order to increase the funds for the public local council corporations, but this increase is linked to the date of approval of the value proposals.

On the other side, it has been recovered the deduction on house investment applied in 2010 (so it is not considered in the tax the income earned by the payer) up to 2011, the reduced rate of the 4% on value added tax is extended to 2012 in certain supplies of housing operations, and it is also extended to 2012 some fiscal benefits on corporation tax, the case of reduced rate on microenterprises and deduction on personnel training expenses.

The General Tax Law is modified to include in our internal law the Directive 2010/24/UE related to mutual assistance in cash collection of public funds.

Keywords: Property Tax, Personal Income Tax and developments in Government Decree Law 20/2011.

Sumario

I. Modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

II. Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

III. Modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

IV. Modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

V. Modificaciones en la Ley de Impuestos Especiales.

VI. Modificaciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

VII. Modificaciones en la Ley General Tributaria.

El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público contempla una serie de medidas fiscales enmarcadas en la exigencia de la corrección en la desviación del déficit público experimentado en 2011. Si bien el Capítulo IV, dedicado a las «Normas tributarias», parece recoger dicho mandato, lo cierto es que las normas tributarias de mayor impacto en los contribuyentes se recogen en las disposiciones finales, sobre todo en lo referente a la creación del gravamen complementario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), determinadas medidas beneficiosas en el Impuesto sobre Sociedades sobre todo en el ámbito de las micropymes, y la aplicación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), como así lo describe la exposición de motivos, del tipo reducido del 4 por 100 a determinadas entregas de viviendas, por los efectos beneficiosos que pueden ejercer sobre la actividad económica.

Una primera impresión, para calificar el calado de las modificaciones realizadas, es que se contemplan medidas de choque para incrementar los recursos públicos de una forma no solo rápida de implementación, sino con cierta seguridad en su aplicación, cual es la subida del IRPF, y de las consiguientes retenciones (por lo que el incremento de recaudación se va a producir desde febrero) –cuya recaudación mayoritaria dado nuestro sistema de financiación va a Estado y Comunidades Autónomas, si bien en estas existen competencias propias para la subida correlativa en la escala autonómica–, y de otro un incremento de los tipos de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) cuya recaudación va a los entes locales, siendo la gestión de esta subida fácil de implementar.

De otro, se contemplan determinadas medidas fiscales bien necesarias por la propia mecánica de las distintas figuras impositivas, como es el pago fraccionado en el Impuesto sobre Sociedades, bien medidas fiscales para las pymes o mantenimiento de tipos de gravamen en el IVA para incentivar de alguna manera la actividad económica en el ámbito inmobiliario.

Estas últimas medidas, vistas las manifestaciones públicas en distintos medios de comunicación, parece que van a ser a cuenta de una futura Ley de Emprendedores donde se recojan medidas que pudieran ser efectivas para incrementar la actividad económica. Esto se va a producir previsiblemente en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades –con sus consiguientes efectos en el IRPF– si bien cabe recordar que determinadas medidas ya se aprobaron en 2011 con ese motivo, y siguen vigentes, como el beneficio fiscal de libertad de amortización sin exigencia de incremento o mantenimiento de empleo, o las reformas realizadas en el ámbito de las empresas de reducida dimensión.

A efectos expositivos, se van a señalar por impuestos las modificaciones fiscales:

I. MODIFICACIONES EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

a) En materia de pagos fraccionados.

El artículo 7 del Real Decreto-Ley 20/2011 establece que para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2012 el porcentaje del pago fraccionado a que se refiere el artículo 45.4 del TRLIS (modalidad de «cuota histórica») será del 18 por 100.

Para la modalidad de base imponible, el porcentaje será el resultado de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen de la entidad, redondeado por defecto.

Hasta aquí ninguna novedad. Lo que podemos entender como novedad es el mantenimiento para la modalidad de base imponible de lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011.

Como recordatorio, la regulación del pago fraccionado es la siguiente de 2011 a 2013:

- Contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al artículo 121 de la LIVA, no haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro de los años 2011, 2012 y 2013. Se mantiene la opción del contribuyente de realizar el pago fraccionado conforme al artículo 45.2 (sistema de cuota «histórica») o al 45.3, en función de la base imponible. En este último caso, el porcentaje del pago fraccionado a aplicar se mantiene en los 5/7 del tipo de gravamen redondeado por defecto (tipo 30%, porcentaje del 21).
- Contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al artículo 121 de la LIVA, ha superado la cantidad de 6.010.121,04 euros en las mismas condiciones temporales anteriores, cuando el importe neto de la cifra de negocios sea inferior en esos 12 meses a 20 millones de euros: La modalidad obligatoria del pago fraccionado es la prevista en el artículo 45.3 del TRLIS, si bien se mantiene el porcentaje en los 5/7 del tipo de gravamen redondeado por defecto.
- Contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al artículo 121 de la LIVA, ha superado la cantidad de 6.010.121,04 euros en las mismas condiciones temporales anteriores, cuando el importe neto de la cifra de negocios sea en esos 12 meses al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros. La modalidad obligatoria del pago fraccionado es la prevista en el artículo 45.3 del TRLIS, si bien el porcentaje se fija en los 8/10 del tipo de gravamen redondeado por defecto. Si se aplica el tipo general del 30 por 100, sería del 24 por 100 el porcentaje.
- Contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al artículo 121 de la LIVA, ha superado la cantidad de 6.010.121,04 euros en las mismas condiciones temporales anteriores, cuando el importe neto de la cifra de negocios sea en esos 12 meses al menos de 60 millones de euros. La modalidad obligatoria del pago fraccionado es la prevista en el artículo 45.3 del TRLIS, si bien el porcentaje se fija en los 9/10 del tipo de gravamen redondeado por defecto. Si se aplica el tipo general del 30 por 100, sería del 27 por 100 el porcentaje.

b) Actividades prioritarias de mecenazgo.

La disposición adicional tercera del Real Decreto-Ley 20/2011 recoge las actividades prioritarias de mecenazgo conforme a lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 49/2002, en concreto, las siguientes:

- Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y la difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios audiovisuales.
- La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los distintos territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo VIII de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011, así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte y el Ministerio de Industria, Energía y Turismo, en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español, «patrimonio.es», al que se refiere el artículo 75 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
- Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de Información y, en particular, aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.
- La investigación, desarrollo e innovación en las Instalaciones Científicas que, a este efecto, se relacionan en el Anexo XII de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011.
- La investigación, desarrollo e innovación en los ámbitos de las nanotecnologías, la salud, la genómica, la proteómica y la energía, y en entornos de excelencia internacional, realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a propuesta del Ministerio de Economía y Competitividad.
- El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación, llevada a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.
- Los programas dirigidos a la lucha contra la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas o se realicen en colaboración con estas.
- Durante 2011 y 2012 se consideran actividades prioritarias de mecenazgo las donaciones y aportaciones vinculadas a la ejecución de los proyectos incluidos en el Plan Director de Recuperación del Patrimonio Cultural de Lorca.

Todas estas actividades dan lugar a que la realización de las mismas den derecho a disfrutar de los porcentajes y límites a que se refieren los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002 incrementados en 5 puntos porcentuales.

c) La disposición final segunda, en su apartado tercero, número uno, modifica el apartado primero de la disposición adicional vigésima quinta de la Ley 35/2006, con efectos desde 1 de enero de 2012 conforme al cual los gastos e inversiones efectuados durante los años 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012 para habituar a los empleados en la utilización en las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización solo pueda efectuarse fuera del lugar y horario de trabajo dan lugar a la deducción prevista en el artículo 40 del TRLIS.

En definitiva, la redacción del precepto en la práctica lo que supone es una prórroga del beneficio fiscal (que ya se había prorrogado en 2011) al 2012, entendiéndose que el porcentaje de deducción será del 1 por 100 (que es el correspondiente al 2010).

Adicionalmente, a los efectos de la LIRPF, se establece que estos gastos e inversiones tienen la consideración de gastos de formación en los términos previstos en el artículo 42.2 b) de la LIRPF (no son rendimientos del trabajo en especie).

Se cierra la modificación con la nueva redacción de la disposición transitoria vigésima, por la que se establece que sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición derogatoria segunda (por la cual se derogaba el art. 40 a efectos prácticos en 2001) prorrogará su vigencia el artículo 40.3 del TRLIS durante los años 2011 y 2012.

d) Se añade una disposición adicional decimocuarta al TRLIS, referente a los porcentajes de retención e ingreso a cuenta en los ejercicios 2012 y 2013, conforme al cual los porcentajes de retención o ingreso a cuenta del 19 por 100 a que se refiere el artículo 140.6 a) se eleva al 21 por 100 desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013, ambos inclusive.

e) Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012 se modifica la disposición adicional duodécima del TRLIS, referente al tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo (el tipo reducido de las microempresas como usualmente se le conoce) al objeto de que en los periodos impositivos iniciados durante 2012 también sea de aplicación el tipo de gravamen especial (para 2011 y 2012 el tipo del 20% se aplica sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, y el exceso tributa al tipo del 25%). Se aplica a las entidades que en los periodos iniciados en 2009 a 2012 inclusive tengan en dichos periodos un importe neto de cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, concurriendo estos dos requisitos de forma independiente en cada uno de los periodos impositivos como señala el apartado segundo de dicha disposición.

Adicionalmente a estas modificaciones, a título de recordatorio como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley 2/2011 con efectos en los periodos impositivos que se inicien a partir de su entrada en vigor (6 de marzo de 2011), la deducción por innovación tecnológica se incrementa al 12 por 100 (y los límites en la cuota a que se refiere el art. 44 del TRLIS al 60%) y la deducción medioambiental prevista en el artículo 39.1 del TRLIS se fija en el 8 por 100.

II. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La disposición final segunda del Real Decreto-Ley 20/2011, junto a las modificaciones paralelas experimentadas por las modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, contiene las dos modificaciones más importantes en orden a la aplicación a una generalidad de contribuyentes, una onerosa y otra positiva. La onerosa es el establecimiento de un gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012 y 2013, con un incremento de las cuotas de retención en los rendimientos del trabajo. La positiva es la restauración retroactiva, en cuanto que la modificación opera con efectos desde el 1 de enero de 2011, de la deducción por vivienda habitual en los términos contemplados antes de la limitación introducida en la citada deducción en función de la base imponible de los contribuyentes.

a) Establecimiento del gravamen complementario a la cuota íntegra estatal en 2012 y 2013.

El gravamen complementario se introduce en la cuota íntegra estatal, sin perjuicio del que pudieran establecer las Comunidades en el ejercicio de sus competencias.

Dado que la cuota íntegra estatal es la suma de aplicar a las bases liquidables generales y del ahorro los tipos de gravamen previstos en los artículos 63 y 66 de la LIRPF, la técnica del legislador ha sido determinar la cuota íntegra estatal, junto a la suma de las cuotas resultantes de aplicar los tipos previstos en los artículos 62 y 66.

La tarifa general del impuesto contempla muy pocos tramos a efectos de la aplicación de los tipos progresivos (hasta 17.707,20; 33.007,20; 53.407,20; 120.000,20; 175.000,20 y en adelante, con un marginal del 47%).

El gravamen complementario distingue entre más tramos en la escala a fin de aplicar los importes correspondientes.

Así, mantiene los seis tramos inferiores e introduce un séptimo, desde 300.000,20 euros:

- Hasta 17.707,20 euros, con un tipo del 0,75 por 100.
- Desde 17.707,20 hasta 33.007,20, un tipo del 2 por 100.
- Desde 33.007,20 hasta 53.407,20, un tipo del 3 por 100.
- Desde 53.407,20 hasta 120.000,20, un tipo del 4 por 100
- Desde 120.000,20 hasta 175.000,20 euros, un tipo del 5 por 100.
- Desde 175.000,20 hasta 300.000,20, un tipo del 6 por 100.
- Desde 300.000,20 euros, un tipo del 7 por 100.

La subida impositiva es significativa, y teniendo en cuenta el escaso número de contribuyentes cuyas rentas declaradas suponen una base liquidable superior a los 120.000 euros, la subida recaudatoria donde va a suponer una mayor contribución a la Hacienda Pública va a ser en las clases medias, si por ellas entendemos las que obtienen rentas entre los 33.007,20 y los 120.000,20 euros.

Un contribuyente con una base liquidable de 53.407,20 euros, que según la tarifa general, entre la cuota estatal y autonómica (sin tarifa propia) supone una cuota de 16.081,72 euros, le supone una carga adicional de 1.050,80 euros (un 6,53% más). Cuanto más suba la base imponible, mayor contribución proporcional a esta subida de impuestos.

Los contribuyentes con una base imponible superior a los 53.407,20 euros, y cuya tarifa general supone que cada renta tributa a un 43 por 100 (sin mencionar las especialidades autonómicas), van a tributar hasta los 120.000,20 euros a un 47 por 100 efectivo a los euros que superen dicho importe, por la aplicación del gravamen complementario. Los de más de 300.000,20 euros de renta tributarán a un 54 por 100.

Estos tipos efectivos, que parecen propios de un tiempo pasado (dada una situación excepcional de déficit público), potencialmente van a incrementar el uso de mecanismos legales para poder aplicar a las rentas las reducciones previstas en el IRPF, que en el caso de las rentas del trabajo serán aquellas fórmulas de retribución que puedan acogerse a los reductores previstos en el artículo 18 de la LIRPF o las retribuciones en especie que atenúen el impacto fiscal.

En cuanto que la técnica del legislador ha sido la de utilizar un gravamen complementario en vez de modificar la escala a aplicar a la base liquidable general (quizás para resaltar el carácter de excepcionalidad y temporalidad), después de establecer la escala del gravamen complementario establece la siguiente mecánica liquidatoria:

- La cuantía resultante de aplicar la escala se minora en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal a que se refiere el artículo 56 de la LIRPF, la escala prevista para el gravamen complementario. Esto es, replica el artículo 63.1.2.º de la LIRPF, a fin de someter la base liquidable tras minorarla en el mínimo personal y familiar a la escala del gravamen complementario. Se persiste en definitiva en el mecanismo previsto para que el efecto de minoración del mínimo personal y familiar no sea minorando la base liquidable sino a través de una minoración en cuota a fin de que el ahorro tributario sea independiente de los marginales y sea por lo tanto más equitativo (según el criterio del legislador).

- Caso de que el contribuyente satisfaga anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y el importe de las anualidades sea inferior a la base liquidable general, aplicará la escala del gravamen complementario separadamente al importe de los alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en la escala del gravamen complementario a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales, sin que el resultado de la minoración pueda resultar negativo.

Replica el artículo 64, relativo a las especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos.

La cuota íntegra estatal se incrementa asimismo en el resultado de aplicar a la base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda en su caso al mínimo personal y familiar, los tipos a la siguiente escala –también distinta a la tarifa establecida en el art. 66 de la LIRPF–.

A la base liquidable del ahorro hasta 6.000 euros se le aplica un tipo del 2 por 100 (que sumado a la escala del art. 66 de la LIRPF suma un 21%), de 6.000 euros hasta 24.000 euros se le aplica un porcentaje del 4 por 100 (que sumado al 21 supone un 25%) y más de 24.000 euros corresponde un porcentaje del 6 por 100 (que supone un 27%).

El incremento de los tipos efectivos en las rentas del ahorro en este caso incrementará la inversión en productos en que se produzca un diferimiento del impuesto (caso de la inversión en instituciones de inversión colectiva) o que se pacten contratos en los que las cláusulas de exigibilidad de los intereses sea en plazo superior al 2013 (si se produce en el futuro una disminución efectiva de la tributación de las rentas del ahorro).

Adicionalmente, en orden a la gestión del impuesto, la disparidad de tipos reales y las retenciones motivarán liquidaciones a ingresar en las autoliquidaciones de los contribuyentes.

b) Modificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta.

La disposición final segunda.primero.2, 3 y 4 del Real Decreto-Ley 20/2011 establece modificaciones en el régimen de retenciones e ingresos a cuenta:

I. El importe de las retenciones cuyo tipo es del 19 por 100 previsto en el artículo 101 de la LIRPF se eleva al 21 por 100. Además, el ingreso a cuenta regulado en el artículo 92.8 de la LIRPF para la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (reglamentariamente fijado en el 19 por 100) pasa al 21 por 100.

II. El porcentaje de retención del 35 por 100 previsto en el artículo 101.2 (rendimientos del trabajo por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración) se eleva al 42 por 100 en los periodos 2012 y 2013. Nótese que el resto de los rendimientos del trabajo que se abonen o satisfagan a partir del 1 de febrero de 2012 sufren el aumento de las retenciones. En este caso (al igual que las retenciones incrementadas del 19 al 21%) se produce la modificación desde el 1 de enero de 2012.

III. Para los rendimientos del trabajo la cuota de retención se incrementa en el importe resultante de aplicar a la base para calcular el tipo de retención los tipos previstos en una escala, la misma escala para determinar el gravamen complementario a la base liquidable general. La cuantía resultante se minora en el importe derivado de aplicar al importe del mínimo personal y familiar al tipo de retención previsto en el artículo 84 del RIRPF la escala prevista por la norma sin que el resultado pueda ser negativo. Contempla, sin que sea novedad alguna, los supuestos en los que el perceptor satisfaga anualidades por alimentos a favor de los hijos (replica el 85.2 del RIRPF). Como novedad, caso de regularizaciones del tipo de retención, en ningún

caso podrá ser superior al 52 por 100, 26 por 100 respecto de los obtenidos en Ceuta y Melilla (el art. 87.5 del RIRPF establecía conforme al tipo marginal máximo previsto en su momento un 43%). Las retenciones se aplican respecto de los rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir del 1 de febrero de 2012, pero siempre que no correspondan a rendimientos pertenecientes al mes de enero, practicándose la regularización prevista en el RIRPF en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfaga o abone, si procede.

Ya he señalado que la tributación de las rentas del ahorro puede modificar el esquema de las inversiones de los contribuyentes. Si bien para los pequeños patrimonios con acciones que supongan unos dividendos inferiores en 1.500 euros, su tributación sigue a cero (sin perjuicio de que se devuelvan las retenciones), al articular una subida de impuestos temporal en principio, pero que en 2014 es posible que se vuelva a los tipos anteriores, en estos ejercicios nos podemos encontrar, a título de ejemplo:

- Desviación de las inversiones a instituciones de inversión colectiva (sobre todo aquellas cuyo cambio de fondo no determine renta tributable).
- Las empresas cotizadas como ya se está apreciando (aunque generalmente para incentivar el incremento de fondos propios) fijen la política de remuneración al accionista mediante ventas de derechos de suscripción, acciones liberadas e incluso distribución de primas de emisión o devolución de aportaciones (esto último más común en entidades no cotizadas).
- Incremento de los instrumentos de ahorro cuyo plazo de vencimiento sea posterior a 31 de diciembre de 2013.

c) Modificaciones en materia de deducción por vivienda habitual.

Con efectos desde el 1 de enero de 2011 se modifica el artículo 68.1, relativo a la deducción por inversión en vivienda habitual, restableciendo la deducción a la regulación vigente en 2010.

La aplicación de la deducción estaba condicionada en 2011 a que el contribuyente obtuviera una base imponible inferior a 24.107,20 euros anuales (y ello tanto en lo referente a la adquisición de vivienda como a las cantidades depositadas en entidades de crédito). Adicionalmente, por las obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual también exigía para su aplicación que los contribuyentes tuvieran una base imponible inferior a 24.107,20 euros. En la base máxima de deducción en las modalidades de deducción se distinguía la base máxima de deducción, en función de que la base imponible fuera igual o inferior a 17.707,20 euros anuales o superior hasta los 24.107,20 euros anuales.

Tras la modificación, los contribuyentes, con independencia de su base imponible, pueden deducirse el 7,5 por 100 de las cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de vivienda, o por las cantidades depositadas en cuentas de ahorro vivienda o por la adecuación de obras e instalaciones de adecuación. En el caso de inversión en adquisición de vivienda o rehabilitación, así como las cantidades depositadas en entidades de crédito, la base máxima de deducción es de 9.040 euros anuales. En las obras de adecuación el porcentaje es el 10 por 100 siendo la base máxima de deducción de 12.080 euros, con independencia de la base de 9.040 euros para inversión en adquisición de vivienda o rehabilitación, así como las cantidades depositadas en entidades de crédito.

Adicionalmente, se suprime la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF, relativa a la deducción por inversión en vivienda habitual adquirida con anterioridad a 1 de enero de 2011, precepto lógico dada la retroacción de la norma prevista en el Real Decreto-Ley 20/2011 a 1 de enero de 2011, por lo que en definitiva la legislación inicialmente vigente para 2011 no ha estado en la práctica nunca vigente, y de ahí la supresión del régimen transitorio.

d) Incorporación de la disposición adicional vigésima tercera, relativa a la consideración de la deducción por inversión en vivienda en el cálculo de los pagos a cuenta.

Los artículos 86.1 (tipo de retención en los rendimientos del trabajo), 88.1 (comunicación de datos del perceptor de rentas a su pagador) y 110.3 d) (importe del fraccionamiento en los pagos fraccionados) del RIRPF establecían una minoración del tipo de retención (dos enteros) o del pago fraccionado porque el contribuyente destinase cantidades a la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, siendo la cuantía determinante para aplicar la reducción del tipo de retención o del pago fraccionado la de 22.000 euros. Dicha cuantía se eleva a 33.007,20 euros, si bien solo afectará esta modificación a los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir de 1 de febrero de 2012 (salvo que sean correspondientes a enero). En enero la cuantía seguirá en los 22.000 euros.

e) Gastos de formación del personal (art. 40.3 del TRLIS).

En sede del Impuesto sobre Sociedades ya se ha comentado la modificación (se mantiene la deducción prevista en el art. 40.3 del TRLIS en 2012), con lo que los contribuyentes que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa podrán aplicar dicha deducción. Se señala que dichos gastos tienen la consideración de gastos de formación, y por lo tanto no tienen la consideración de retribuciones en especie.

f) Se da nueva redacción a la disposición adicional vigésima séptima, relativa a la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo a fin de adecuarla a la modificación del precepto parejo en el TRLIS, la disposición adicional duodécima del TRLIS (tipo de gravamen de las microempresas) a fin de hacer extensivo el beneficio fiscal al año 2012.

III. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

Se añade una disposición adicional tercera al TRIRNR, conforme a la cual desde 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013, ambos inclusive, el tipo de retención del 19 por 100 a que se refieren los artículos 19.2 y 25.1 f) se elevan al 21 por 100, y el tipo del 24 por 100 previsto en el artículo 25.1 a) se eleva al 24,75 por 100.

En definitiva, se adecúa el tipo de retención del IRNR a la subida del tipo de retención del 19 al 21 por 100.

IV. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Se da nueva redacción a lo dispuesto en la disposición transitoria cuarta del Real Decreto-Ley 20/2011, referente al tipo impositivo aplicable del IVA a la entrega de viviendas ampliando la vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012 (antes 31 de diciembre de 2011) –compromiso electoral en su momento del actual gobierno–) del tipo reducido del 4 por 100 a las entregas de viviendas a que se refiere el artículo 91.1.uno, número 7 de la LIVA.

V. MODIFICACIONES EN LA LEY DE IMPUESTOS ESPECIALES

Con efectos desde el 1 de enero de 2012 se modifica el artículo 52 bis.6, letra a), relativo a la devolución parcial del gasóleo de uso profesional, conforme al cual el tipo de la devolución, expresado en euros por 1.000 litros, será el importe positivo de restar la cantidad de 306 euros (se ha elevado esta cantidad) del tipo impositivo del epígrafe 1.3 vigente en el momento de generarse el derecho a la devolución.

Este precepto como señala la exposición de motivos trae causa del artículo 18.3 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo que tiene que estar vigente a 1 de enero de 2012.

VI. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

Dada la mala situación financiera de las entidades locales y con el carácter de transitoriedad y excepcionalidad en los ejercicios 2012 y 2013 se incrementa el tipo impositivo del IBI, teniendo en consideración el año de entrada en vigor de la ponencia total de valores del municipio.

El artículo 8 del Real Decreto-Ley 20/2011 contempla la regulación del tipo incrementado del IBI, distinguiendo:

a) Se incrementa el tipo en un 10 por 100 para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada con anterioridad al año 2002, no pudiendo resultar un tipo de gravamen mínimo y supletorio inferior al 0,5 por 100 en 2012 y al 0,6 por 100 en 2013.

b) El 6 por 100 si con los requisitos anteriores la ponencia de valores total fue aprobada entre 2002 y 2004, no pudiendo resultar un tipo de gravamen mínimo y supletorio inferior al 0,5 por 100.

c) El 4 por 100 si con los requisitos anteriores la ponencia de valores total fue aprobada entre 2008 y 2011.

No se aplica el artículo si las ponencias de valores se aprobaron entre 2005 y 2007 (lo justifica la exposición de motivos al haber sido aprobadas en un momento de elevados valores de mercado, esto es, en plena burbuja inmobiliaria), ni tampoco para el periodo impositivo que se inicie en 2013 para aquellos municipios en los que se apruebe una ponencia de valores total en el año 2012.

El tipo del 10 por 100 se explica en la exposición de motivos porque al haber transcurrido más de 10 años desde la entrada en vigor de la ponencia, no se produce un incremento de la base liquidable. En los otros años puede experimentarse un incremento de base liquidable más el efecto del tipo de gravamen, por lo que se atenúa la aplicación del porcentaje.

La aplicación del tipo incrementado se aprueba únicamente:

- A los inmuebles de uso no residencial, incluidos los inmuebles gravados por tipos diferenciados a que se refiere el artículo 72.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL).
- A la totalidad de los inmuebles de uso residencial a los que resulte aprobada una ponencia de valores aprobada con anterioridad al año 2002.
- A los inmuebles de uso residencial a los que resulte de aplicación una ponencia de valores aprobada en el año 2002 o con posterioridad y que pertenezcan a la mitad (de los inmuebles) con mayor valor catastral del conjunto de los inmuebles del municipio que tengan el uso residencial.

Caso de que el tipo aprobado por un municipio para 2012 o 2013 fuese inferior al vigente en 2011 se aplica el tipo incrementado tomando como base el tipo vigente en 2011. Además, se señala que el tipo máximo aplicable no podrá ser superior en ningún caso al establecido en el artículo 72 de la LRHL. En definitiva, como el objetivo es sanear las finanzas locales, aplica restricciones a la tentación de bajar tipos de un lado, y por otra mantiene el límite del tipo máximo.

VII. MODIFICACIONES EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La disposición final primera del Real Decreto-Ley 20/2011 recoge la transposición a nuestro ordenamiento interno de la Directiva comunitaria 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de los cobros de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, introduciendo, como señala la exposición de motivos, importantes cambios en materia de asistencia mutua, cuya entidad justifica que las citadas modificaciones se recojan en la Ley General Tributaria (LGT).

La Directiva 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo, relativa a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas establece en su artículo 2 que la misma se aplica al conjunto de impuestos y derechos recaudados por

un Estado miembro, sus divisiones territoriales y administrativas, los entes locales, o en su nombre o por cuenta de la Unión, así como las devoluciones del Feaga y Feader, y las exacciones y otros derechos previstos en la organización común del mercado del azúcar. Comprende también las sanciones administrativas, multas, tasas y recargos conexos, determinadas tasas y los intereses y gastos conexos a los créditos en relación con los cuales pueda solicitarse la asistencia mutua.

La Directiva recoge el intercambio de información y la asistencia para la notificación de documentos partiendo de que es en cobro de los créditos, sin perjuicio (art. 24) de una asistencia más amplia por acuerdos bilaterales o multilaterales.

La técnica utilizada por el legislador ha sido modificar en los preceptos que entiende afectados del Título II de la LGT a fin de incorporar las menciones específicas a la asistencia mutua, y, de otro, regular, en el nuevo Capítulo VI del Título III, la asistencia mutua.

Las modificaciones en la LGT surten efectos desde el 1 de enero de 2012.

Las modificaciones en la parte general de la LGT son las siguientes:

a) Se modifica el artículo 1 de la LGT recogiendo en su apartado segundo que dicha norma, además de establecer los principios y normas generales del Derecho tributario (apartado primero) establece los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los Convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

   Se define la asistencia mutua como «el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea (...) o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales».

   Esta asistencia mutua, según señala la norma, no supone solo una actuación entre Estados, sino que puede comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios para asegurar su efectividad.

   Se señala que la asistencia mutua participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a que se refiere el artículo 149.1.3.ª de la Constitución, de lo que se infiere su carácter de competencia estatal. De hecho, en la modificación del apartado 3 del artículo 5, sin perjuicio de señalar la competencia de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales en la aplicación de los tributos y potestad sancionadora, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias derivadas de la aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua.

b) Se añade un apartado cuarto al artículo 17, relativo a la relación jurídico-tributaria, por el cual en el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis

de la LGT, de nueva redacción (como autónomo de las obligaciones principales y formales de la relación jurídico-tributaria) que reitera que son obligaciones tributarias aquellas que deriven de la normativa de la asistencia mutua, y que en el caso de incumplimiento por los obligados tributarios, puede determinar la imposición de sanciones tributarias.

c) Se da nueva redacción al artículo 26.2 (relativo a la exigencia de intereses de demora), introduciendo un nuevo apartado e) y se reordena el antiguo e) en f), conforme al cual se exigirá el interés de demora cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.

d) Se introduce un nuevo apartado 6 al artículo 28 (relativo a los recargos en el periodo ejecutivo) conforme al cual no se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.

e) Se introduce un nuevo apartado 6, renumerándose el anterior 6 en 7 del artículo 35, referente a los obligados tributarios, conforme al cual también tendrán la consideración de obligados tributarios todos aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

f) Se introduce un nuevo apartado 6 al artículo 62, relativo a los plazos para el pago, conforme al cual «el pago de las deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua será requerido al obligado tributario, que deberá efectuarlo en los siguientes plazos:

   a. Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de la recepción de la notificación, hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, desde el inmediato hábil siguiente.

   b. Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente».

   Prevé no obstante la disposición que cuando la norma reguladora de la asistencia mutua lo permita, la Administración tributaria podrá realizar actuaciones recaudatorias desde la solicitud de cobro del Estado o entidad nacional o supranacional requirente, sin necesidad de que haya concluido este plazo. Dentro de este concepto de actuaciones recaudatorias que lógicamente se incluirían por ejemplo la adopción de medidas cautelares si se requiriesen.

g) En el artículo 65, relativo al aplazamiento y fraccionamiento del pago, se incorpora un apartado sexto, conforme al cual son de aplicación los apartados primero a quinto del artículo 65 a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya percibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua hubiera establecido otra cosa.

h) Se introduce un apartado quinto al artículo 68, relativo a la interrupción de los plazos de prescripción, conforme al cual las actuaciones a que se refieren los apartados primero a cuarto del artículo 68 y a las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en que materialmente se realicen. Esto es, en materia de prescripción, las actuaciones dirigidas a interrumpir la misma se rigen por el Estado que pide la asistencia mutua respecto de sus créditos y no por el ejecutor de la asistencia mutua, como es lo lógico.

i) Se introduce un artículo 80 bis en la LGT, relativo a la prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados conforme al cual los créditos de titularidad de otros Estados no gozan de prelación cuando concurran con otros créditos de derecho público, ni del resto de garantías previstas en los artículos 77 a 80 de la LGT, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

j) Se modifica el artículo 81 de la LGT relativo a las medidas cautelares conforme al cual la Administración tributaria para cuya recaudación sea competente (con lo cual incluye los créditos de otros Estados o entidades) puede adoptar medidas cautelares de carácter provisional, añadiendo el apartado segundo que cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española.

k) Se modifica el artículo 83.1 de la LGT, relativa al ámbito de la aplicación de los tributos, conforme al cual también considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados tributarios que se realicen en el marco de la asistencia mutua.

l) Introduce un nuevo apartado quinto al artículo 95, relativo al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, remitiéndose, en cuanto a la cesión de información, a lo previsto en el artículo 177 ter de la LGT.

m) Se introduce un apartado segundo al artículo 106, relativo a las normas sobre medios y valoración de la prueba, por el cual las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse al procedimiento que corresponda con el valor probatorio que señala el artículo 106.1 de la LGT (remisión al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil).

Se incorpora un nuevo Capítulo VI, en el Título III de la LGT, relativo a la asistencia mutua. Dicho capítulo está estructurado en una parte introductoria, normas comunes y asistencia a la recaudación.

Parte introductoria

En la parte introductoria, la asistencia mutua se incardina dentro del ámbito de la aplicación de los tributos, realizada en el ámbito de la normativa sobre asistencia mutua. Señala dos aspectos a tener en cuenta:

i) Son de aplicación las normas previstas en la LGT relativa a la aplicación de los tributos, en sus distintos procedimientos, pero con las especialidades contenidas en materia de asistencia mutua previstas en el Capítulo VI. En definitiva, aplicación de las normas de la LGT con especialidades propias de la asistencia mutua.

ii) La asistencia que la Administración tributaria preste a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales en virtud de las normas sobre asistencia mutua está sometida a las limitaciones previstas en la normativa de asistencia mutua.

Normas comunes

En las normas comunes, se contemplan básicamente los mecanismos de intercambios de información, los controles simultáneos, la presencia de funcionarios en las actuaciones de asistencia mutua y las notificaciones.

Respecto del intercambio de información, se establece que la Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados (o a entidades internacionales o supranacionales) los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de los tributos de dichos Estados o entidades, en los términos y límites previstos en la asistencia mutua. Se permite la utilización de los datos obtenidos para otros fines si así lo permite la normativa de asistencia mutua.

La obtención de dicha información para estos países o entidades terceros se va a realizar conforme a los procedimientos previstos en el Título III de la LGT, según proceda, aun cuando la información suministrada no sea precisa para la determinación de tributos internos (caso por ejemplo de datos que determinan la base imponible de un impuesto inexistente en España pero sí en el Estado requirente de la información).

En cuanto a la información es para la entidad requirente, la Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizarlo expresamente que la información suministrada sea transmitida a un tercer Estado o entidad en los términos previstos en la normativa sobre asistencia mutua.

Por otro lado, el artículo 177 ter, en su apartado segundo recoge las consecuencias cuando es la Administración tributaria la requirente de la información, siendo calificada la información obtenida como de carácter reservado a los efectos de lo dispuesto en el artículo 95.1 de la LGT, salvo que la normativa sobre asistencia determine otra cosa.

La información recibida podrá cederse a terceros solo si la normativa de la entidad cedente lo permite (salvo que la normativa sobre asistencia mutua lo permita) y dentro de las condiciones y la normativa sobre asistencia mutua.

El artículo 177 quáter, referente a los controles simultáneos, los define como «las actuaciones realizadas de acuerdo con otro u otros Estados con el objeto de intercambiar la información obtenida en relación con personas o entidades que sean de interés común o complementario para los Estados intervinientes». La existencia de estos controles simultáneos, vista la evolución del control e inspección de

las empresas multinacionales –cada vez más complejas, con la existencia de precios de transferencia y problemas comunes en distintas soberanías fiscales, así como la existencia de tramas de IVA supranacionales– va a ser cada vez más frecuente a fin de atajar determinados comportamientos que bien por el carácter supranacional, o compartir experiencias comunes en los cruces de información y controles, las van a hacer cada vez más frecuentes. Se establece por ello la posibilidad de participar la Administración en los controles simultáneos si bien con las garantías previstas en los intercambios de información.

El artículo 177 quinquies recoge la presencia en las actuaciones de asistencia y controles simultáneos de funcionarios del Estado requirente en las actuaciones de obtención de información y de los controles simultáneos, previa autorización de la autoridad competente española o previo acuerdo entre los Estados. De igual manera se prevé el desplazamiento de los funcionarios españoles a otros Estados en las mismas condiciones.

El artículo 177 sexies regula la asistencia en la notificación, contemplados dos supuestos:

- Cuando la Administración tributaria española es la que solicita la asistencia mutua en materia de notificación, las notificaciones efectuadas por el Estado tercero tienen los mismos efectos que si se hubieren realizado conforme a la normativa española (la notificación es en la forma prevista no por nuestra normativa sino por el Estado tercero, asumiendo los efectos conforme a la normativa española) sin más requisito que la comunicación recibida del tercer Estado de que se ha efectuado la notificación solicitada.

  Si solicitada la asistencia al tercer Estado, ha transcurrido el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación y esta no se ha podido realizar o no se tiene respuesta de la autoridad requerida, la Administración tributaria española podrá proceder a la notificación por comparecencia prevista en el artículo 112 de la LGT (publicación en sede electrónica o en diarios oficiales).

  Caso de que se pudiera producir una doble notificación (por ejemplo se haga por comparecencia pero el Estado tercero haya logrado notificar) se considera fecha de notificación la efectuada en primer lugar.

- Cuando es la Administración tributaria española la que recibe la solicitud de asistencia mutua en notificaciones, se aplica en materia de notificaciones lo previsto en los artículos 109 a 112 de la LGT siendo este último precepto (el art. 112, notificación por comparecencia) el aplicable cuando no sea posible la notificación por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada bien en el domicilio fiscal o en el lugar señalado para la notificación por la autoridad extranjera. Señala el precepto que los documentos objeto de notificación serán remitidos al destinatario en la lengua en que sean recibidos por la Administración tributaria española de la autoridad extranjera, salvo que la norma sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

Respecto a los medios de comunicación entre las Administraciones tributarias o entidades internacionales o supranacionales se llevará a cabo por los medios establecidos en la normativa de asistencia mutua que regule la asistencia en cada caso, si bien se prevé que en defecto de normativa

específica se utilizarán para las comunicaciones preferentemente medios electrónicos, informáticos y telemáticos, en los términos previstos en la LGT y normativa de desarrollo.

Asistencia en la recaudación

El artículo 177 octies, relativo al procedimiento de recaudación en el ámbito de la asistencia mutua remite, en orden a la recaudación de las deudas en el ámbito de la asistencia mutua, a lo previsto en los artículos 62.6 y 65.6 de la LGT, así como a las normas de la Sección 2.ª del Capítulo V del Título III de la LGT (procedimiento de apremio).

Dado que el artículo 10 de la Directiva exige para poder proceder al cobro de un crédito la existencia de un instrumento que permita su ejecución en el Estado miembro requirente, el artículo 177 nonies explicita que se entiende por tal instrumento aquel que, en virtud de las normas de asistencia mutua, habilite para el ejercicio de las actuaciones recaudatorias a que se refiere el Capítulo V del Título III de la LGT.

El instrumento de ejecución se asimila legalmente a la providencia de apremio, considerándose título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación y con su misma fuerza ejecutiva conforme al artículo 167.2 de la LGT.

Nada dice la LGT sobre el contenido mínimo del instrumento, que sí se señala en el artículo 12.1 de la Directiva.

Cuando el instrumento de ejecución vaya acompañado de otros documentos referentes al mismo, expedidos por la autoridad requirente, serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria salvo que las normas sobre asistencia mutua señalen otra cosa.

Ni el instrumento de ejecución ni los documentos anexos recibidos conforme a la normativa de asistencia mutua están sujetos a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española salvo que se señale otra cosa por la normativa de asistencia mutua.

El artículo 177 decies, sobre los motivos de oposición contra los instrumentos de ejecución, señala que no serán admisibles los establecidos en el artículo 167.3 de la LGT (extinción de la deuda o prescripción, solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, falta de notificación de la liquidación, anulación de la liquidación, error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada) y sí lo establecido en el artículo 177 duodecies.1 de la LGT, conforme al cual:

- La revisión del documento del instrumento de ejecución se lleva a cabo por el Estado requirente. El artículo 14 de la Directiva es más explícito al señalar que todo litigio respecto del crédito, el instrumento inicial de ejecución, el instrumento uniforme que permite la ejecución y sobre la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente del Estado requirente, la competencia de revisión es del Estado requirente.

- La revisión de las diligencias de embargo y demás actuaciones de la Administración tributaria derivadas de una solicitud de cobro recibida se llevará a cabo por los órganos revisores previstos en la LGT.

El artículo 177 undecies, relativo a la oposición a las diligencias de embargo y contra el resto de actuaciones derivadas de una solicitud de cobro recibida en el ámbito de la asistencia mutua, señala que contra las diligencias de embargo dictadas al amparo de la asistencia mutua solo son admisibles como motivos de oposición los previstos en el artículo 170.3 de la LGT (extinción de la deuda o prescripción, falta de notificación de la providencia de apremio, incumplimiento de las normas del embargo y suspensión del procedimiento de recaudación). Señala además la norma que si el motivo de oposición se fundamenta en actuaciones ante instancias administrativas o judiciales de otro Estado o entidad se deberá solicitar por el órgano competente su acreditación, teniendo la información remitida el valor probatorio que proceda en Derecho conforme al artículo 106.2 de la LGT (parece más correcta la remisión al art. 106.1 de la LGT). Respecto del resto de actuaciones realizadas por la Administración tributaria española en el marco de la asistencia mutua por una solicitud de cobro, son oponibles los motivos previstos en la LGT y normativa de desarrollo.

El artículo 177 terdecies regula la suspensión del procedimiento de recaudación. La suspensión se produce de oficio caso de comunicación de la existencia de litigio por el Estado o entidad requirente que pudiera afectar al crédito por el que se solicita asistencia. También se produce la suspensión de oficio si quien acredita fehacientemente el hecho es el interesado y así se lo comunica a la Administración.

La suspensión puede no obstante no acordarse o dejarse sin efecto si el Estado o entidad manifiesta su voluntad a favor de la ejecución. Caso de litigio sobre una parte de la solicitud de asistencia la suspensión si se produce también será parcial.

La norma también prevé la suspensión (salvo que la normativa de asistencia mutua establezca otra cosa) caso de que se hubiere iniciado un procedimiento amistoso por parte de alguno de los Estados o entidades intervinientes en la asistencia mutua y el resultado del procedimiento pudiera afectar al crédito. En este caso la suspensión surte efectos hasta que finalice el procedimiento salvo indicios racionales de que el cobro se vea frustrado o gravemente dificultado, en cuyo caso se ejecutará, pudiéndose no obstante adoptar medidas cautelares.

Por último, el artículo 177 quaterdecies de la LGT establece que los procedimientos de recaudación tramitados al amparo de la asistencia mutua podrán terminar además de por las causas del artículo 173 de la LGT (pago, incobrable acuerdo de extinción de la deuda por cualquier otra causa), por la modificación o retirada de la petición del cobro original efectuada por el Estado o entidad requirente de la asistencia.

Adicionalmente, se establecen las siguientes modificaciones en la LGT:

- Se añaden como sujetos infractores [art 181.1 g)] a los obligados tributarios conforme a la normativa de asistencia mutua.

- Se añade un apartado 6 al artículo 203 (y el 6 se renumera al 7), relativo a las infracciones tributarias por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria señalando que lo dispuesto en los apartados anteriores es de aplicación a las actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de asistencia mutua.

- Se añade una disposición adicional, la decimoséptima, a la LGT, relativa a la naturaleza jurídica de los créditos gestionados en el ámbito de la asistencia mutua, calificando como derechos de la Hacienda de naturaleza pública a todo crédito de otro Estado o entidad en el ámbito de la asistencia mutua, conservando dichos derechos su naturaleza jurídica originaria conforme a la normativa española siendo de aplicación lo dispuesto en la Ley General Presupuestaria y en la LGT.

LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: PROPUESTAS PARA SU MEDICIÓN

Manuel Santolaya Blay

Inspector de Hacienda del Estado

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel Casado Ollero, don José Manuel Calderón Carrero, don Diego Marín Barnuevo Fabo, don Juan Manuel Moral Calvo y don Eduardo Ramírez Medina.

Extracto:

La existencia del IVA se justifica por su neutralidad. Este principio, el más destacado de cuantos se asocian al tributo, significa que gravando el valor añadido generado en los distintos y sucesivos estadios de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios (gravamen mediato) se obtiene el mismo resultado que si se gravara, directamente, a cada consumidor final (gravamen inmediato). Las exenciones limitadas, la deducción según prorrata, los regímenes especiales obligatorios y, en general, cualquier otro mecanismo que altere el normal devenir de este mecanismo básico de deducción-repercusión rompe dicha neutralidad. Este trabajo desarrolla un procedimiento formal que permite detectar dichas alteraciones de neutralidad, explicar su origen y, en consecuencia, cuantificarlas y compararlas.

Palabras clave: IVA, neutralidad, precio de fase, efecto cascada y repercusión encubierta.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

THE NEUTRALITY OF VAT: PROPOSALS FOR ITS MEASUREMENT

Manuel Santolaya Blay
Inspector de Hacienda del Estado

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel Casado Ollero, don José Manuel Calderón Carrero, don Diego Marín Barnuevo Fabo, don Juan Manuel Moral Calvo y don Eduardo Ramírez Medina.

Abstract:

The existence of the VAT justifies itself for its neutrality. This beginning most emphasized from all that they collaborate to the tax, it means that burdening the extra cost generated in the different and successive stadiums of the production line and distribution of goods and services (mediate tax(burden)) the same result obtains that if there was burdened, straight, every final consumer (immediate tax(burden)). The limited exemptions, the deduction as share, the obligatory special systems and, in general, any other mechanism that the normal one alters to occur of this basic deduction-aftereffect mechanism breaks the above mentioned neutrality. This work develops a formal procedure that allows to detect the above mentioned neutrality alterations, tell its origin and, consequently, quantify them and compare them.

Keywords: VAT, neutrality, price phase, cascade effect and impact covert.

RCyT. CEF, núm. 348, págs. 1-28
Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

Sumario

1. Introducción.

2. El proceso de producción y distribución de bienes y servicios: la generación de valor añadido.

3. Introducción del impuesto sobre el consumo.

   3.1. Características básicas del impuesto.
   3.2. Incidencia en la ley de formación del precio.
   3.3. Medición de la neutralidad.

4. Exenciones y neutralidad.

5. La regla de prorrata.

6. El régimen de recargo de equivalencia.

   6.1. Indiferencia entre el régimen general y el especial del recargo de equivalencia.
   6.2. Determinación de la pérdida de neutralidad.

7. Conclusiones.

NOTA: El autor desea agradecer a don José Luis MORALES GALLEGO (Inspector de Hacienda del Estado, también) la deferencia de haber revisado el manuscrito antes de su publicación.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

1. INTRODUCCIÓN

El día 12 de junio de 1985, miércoles, se firmaba en el Salón de Columnas del Palacio Real de Madrid el Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas. El ingreso, efectivo desde el 1 de enero del año siguiente, obligaba a la implantación de un impuesto llamado «sobre el valor añadido». El IVA sustituyó al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (ITE), vigente en el momento de la incorporación y de negra singladura en nuestra Hacienda Pública [1]. Se consideraba que, frente al ITE, el IVA era neutral. Y, por ello, más justo y moderno.

A las excelencias del IVA tuvo ocasión de referirse extensamente la Exposición de Motivos de la Ley 2/1985, de 2 de agosto, la primera que reguló el tributo en España.

Comprender por qué el IVA es neutral y el ITE no, obliga a efectuar una serie de reflexiones previas básicas.

Tanto el ITE como el IVA, que son impuestos indirectos, pretenden gravar el consumo final de toda clase de bienes y servicios, frente a otros impuestos que someten a gravamen solo determinados consumos (los llamados Impuestos Especiales, sobre tabaco, alcohol, hidrocarburos, etc.). Por razones operativas, este objetivo no puede lograrse, sin embargo, exigiendo el pago del tributo de los consumidores finales. Son muchísimos (toda la población, de hecho). En consecuencia, optar por este método (que llamaremos «frontal») exigiría un despliegue de medios, materiales y humanos, sencillamente impensable. Se recurre, en sustitución, al gravamen de los agentes previos al consumidor final (método lateral). En su conjunto, tales agentes definen la cadena productiva que hace posible que el producto fluya desde el punto de origen (producción) al de venta. Por tanto, gravando cada una de las fases del proceso de producción y comercialización, el tributo llegará igualmente al consumidor final, en forma de un mayor precio de venta. Si en cada fase, del impuesto que recae sobre la venta se permite deducir el que grava la compra (como sucede en el IVA), la carga total que soportará el consumidor final será la misma que si se hubiera optado por gravarle directamente, es decir, se cumplirá que Gravamen frontal = Gravamen lateral. El impuesto será, desde este punto de vista, neutral. En cambio, si la posibilidad de deducir la carga fiscal soportada se elimina, el gra-

[1] *Vid*. Fuentes Quintana, Enrique: *Las reformas tributarias en España: Teoría, historia y propuestas*. Edición de Francisco Comín (Crítica, 1990). En particular, el capítulo 2, epígrafe 2.6, aborda un examen crítico de la figura. El autor no muestra reparo en tildar al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas de nueva alcabala española, algo después de haberse referido a esta (pág. 141) como «figura siniestra».

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

vamen del consumo por la vía de los agentes previos al consumidor final será mayor que el que supondría gravar a este (Gravamen lateral > Gravamen frontal). Si φ = Gravamen lateral – Gravamen frontal, φ será positivo (φ > 0) y, además, mayor cuanto más larga sea la cadena productiva.

Esta diferencia entre ambos impuestos tiene su origen en que en el segundo caso (ITE) surge lo que se llama «efecto cascada», ausente en el primero (IVA). El efecto cascada lo produce el hecho, propio de todo agente económicamente racional, de que el coste del que no puede resarcirse expresamente lo incorpora, de forma encubierta, sobre el precio (resarcimiento implícito). El precio (sin impuesto) es así cada vez mayor; en consecuencia, también el impuesto que recae sobre él.

Neutralidad no significa, por el contrario, que el impuesto total no dependa de la longitud de la cadena productiva. El consumidor final soporta siempre un impuesto mayor por el consumo de aquellos bienes cuya producción requiere de un proceso más complejo o de mayor longitud. Tanto en el ITE como en el IVA. La razón es obvia: a mayor número de intermediarios, mayor precio, puesto que son más los agentes cuyo esfuerzo debe retribuirse. Y, por tanto, mayor impuesto.

El mecanismo que hace posible la neutralidad del IVA –que elimina, dicho de otro modo, el aludido efecto cascada– es el de repercusión-deducción: se repercute IVA por las ventas y se soporta por las compras, que son ventas de un agente previo. La cuantía que debe ser ingresada en la Hacienda Pública es entonces la diferencia entre los IVA repercutidos y soportados durante un periodo de tiempo dado, generalmente un trimestre (aunque algunos sujetos están sometidos a la liquidación mensual).

Existen, sin embargo, supuestos en los que la venta se declara exenta. Esto significa que no debe repercutirse el IVA por su realización. Pero, a cambio, queda vedada la posibilidad de deducirse el IVA soportado en la compra vinculada a dicha venta. No sucede siempre, solo en las llamadas «exenciones limitadas» (art. 20.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del tributo en la actualidad). Sin embargo, estas son la mayoría. Se las llama «limitadas» por la limitación, precisamente, que imponen a la deducción del impuesto soportado. Frente a ellas existen otras, llamadas «plenas» –vinculadas, básicamente, a la exportación y a las entregas intracomunitarias (exportaciones a estados miembros de la Unión Europea)–, en las que la dispensa de repercusión va acompañada de la posibilidad de deducción.

Las exenciones plenas no comprometen la neutralidad del IVA; las limitadas, sí.

La existencia de exenciones limitadas –constitutivas de un apéndice extraño al IVA– obedece a razones exógenas (sociales, educativas, sanitarias, etc.), que el legislador considera más importantes que la preservación de la estructura lógica del impuesto.

La neutralidad, auténtica seña de identidad del IVA y origen de su bondad técnica frente al ITE, puede resultar de ardua comprensión cuando se recurre para su explicación al método literario, como acabamos de hacer aquí. Pero tiene una plasmación matemática evidente. Recurriendo a su tratamiento formal, como nos proponemos en este trabajo –o, al decir de Murray [2], fijando nuestros anclajes fuera del «reino menos puro de las palabras»– resulta posible comprenderla mejor que a través de estas.

[2] Murray, A.: *Reason and Society in the Middle Ages*, Oxford, 1978, pág. 206. Citado por Wood, Diana: *El pensamiento económico medieval*, Ed. Crítica, 2002, pág. 29.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

En principio, este podría parecer un trabajo teórico. De hecho, se basa en conceptos tales como «precios de fase» y «longitud de la cadena productiva», cuya medición en la realidad no es fácil. Los múltiples procesos productivos que, de forma simultánea, se suceden en la economía imprimen un halo de dificultad a la descripción de su funcionamiento. Pero ello constituye un obstáculo que, en la práctica, se puede superar mediante la utilización de valores medios para tales variables (precios medios y longitudes medias), así como identificando los procesos-tipo reales. Desarrollando un trabajo de campo de ese tipo, y gestionando la información resultante en clave matricial –a fin de contemplar diversos procesos a un tiempo»–, es como verdaderamente se revela la utilidad práctica de la propuesta que aquí se ofrece.

La estructura del trabajo es sencilla. Se comienza analizando el modo de producción y distribución de bienes y servicios. A continuación, se estudian las repercusiones que sobre el mismo tiene la introducción de un impuesto sobre el consumo. Finalmente, una vez comparadas las dos grandes opciones existentes (IVA e ITE) –y habiéndonos decantado por la primera–, se abordan diversos aspectos del IVA que comprometen su neutralidad (exenciones limitadas, prorrata y recargo de equivalencia). En cada uno de los casos tratados se identifica el origen de este efecto y se cuantifica la pérdida de neutralidad que supone. De este modo, obviamente, no se agotan todas las posibilidades de un impuesto de tan rica casuística como es el IVA, pero se define un método de trabajo aplicable a los supuestos no analizados.

Por razones de manejabilidad operativa, se efectúan determinadas hipótesis simplificadoras que en ulteriores análisis podrían ser abandonadas. Sin ellas, aunque sobre la misma base metodológica, es posible conseguir resultados más precisos e interesantes. En este aspecto, nos confesamos tributarios de PASINETTI [3], que ante «la complejidad de las relaciones económicas concretas» propone «... iniciar el análisis con un sistema económico simple. Este sistema económico simplificado es estudiado de forma rigurosa con instrumentos analíticos que al menos en línea de principio no deben dejar lugar a ambigüedades. Y precisamente después de haber estudiado un sistema económico simplificado es cuando... intentan introducir poco a poco hipótesis más complicadas».

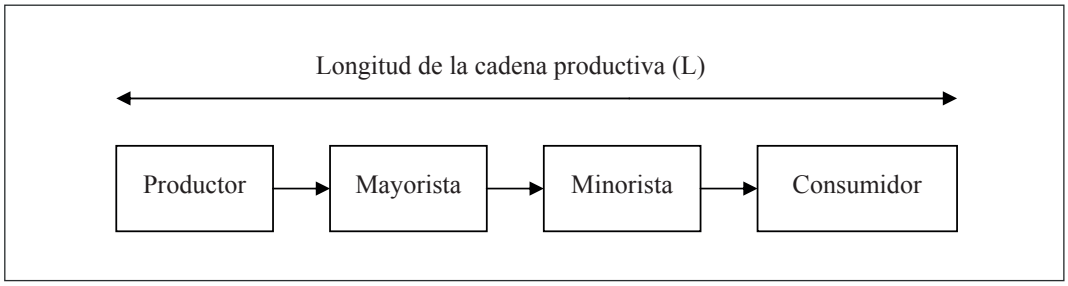
2. EL PROCESO DE PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE BIENES Y SERVICIOS: LA GENERACIÓN DE VALOR AÑADIDO

La actividad de consumo se asienta sobre una larga cadena de agentes económicos que acercan el producto desde el origen (fabricación o recolección) hasta el consumidor. A grandes rasgos, podemos considerar que son tres: a) Productor; b) Mayorista; c) Minorista. El productor lo fabrica (o, si se trata de un producto natural, lo recolecta, identificándose con el agricultor) y lo vende al por mayor. El mayorista lo distribuye a los minoristas, que son las tiendas y superficies comerciales en las que los consumidores finales lo adquieren. La distancia entre el productor y el consumidor define la longitud de la cadena productiva (L):

[3] PASINETTI, Luigi: *Lecciones de teoría de la producción*, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1983, pág. 51.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

FIGURA 1. *Esquema simplificado del proceso de producción y distribución de bienes y servicios.*



Cada uno de tales agentes –excepto el consumidor final– aplica trabajo, capital y dirección empresarial a las materias primas adquiridas del agente previo, de suerte que ofrece un producto de mayor grado de elaboración, es decir, más apto para su consumo final. En otras palabras, añade valor a las adquisiciones de la fase previa. Este valor añadido es, en términos cuantitativos, la parte de sus ventas que supone retribución de los factores productivos (trabajo, capital y empresariado) que han intervenido en la fase. Se obtiene como diferencia entre dichas ventas y las compras que las hacen posibles.

Puede, así, escribirse una primera ecuación:

Valor Añadido = Ventas – Compras **[1]**

es decir,

Ventas = Valor Añadido + Compras **[2]**

A la ecuación [1] –o a la [2]– se llega considerando que el beneficio es la diferencia entre ingresos y costes. Y que los costes, por su parte, proceden de tres grandes rúbricas: personal (sueldos y salarios), intereses (gastos financieros) y aprovisionamientos (compras de materias primas y, en general, existencias).

Por tanto, puede escribirse una secuencia como la siguiente:

Beneficio = Ventas – Costes

Ventas = Costes + Beneficio

Costes = Salarios + Intereses + Compras

Ventas = (Salarios + Intereses + Compras) + Beneficio = (Salarios + Intereses + Beneficio) + Compras = Valor añadido + Compras

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

La denominación de «valor añadido» proviene, ya se ha mencionado, del hecho de que aplicando los factores productivos a las existencias se añade valor a estas, haciéndolas aptas para la venta. Ese valor añadido puede implicar transformación física (ej.: madera → mueble de madera) o simplemente económica (ej.: mercancía disponible en el lugar X → mercancía disponible en el lugar Y / mercancía disponible en el momento t_1 → mercancía disponible en el momento t_2).

El valor añadido se descompone, por tanto, en tres sumandos:

- **Salarios:** retribución del factor trabajo.
- **Intereses:** retribución del factor capital.
- **Beneficios:** retribución del empresario.

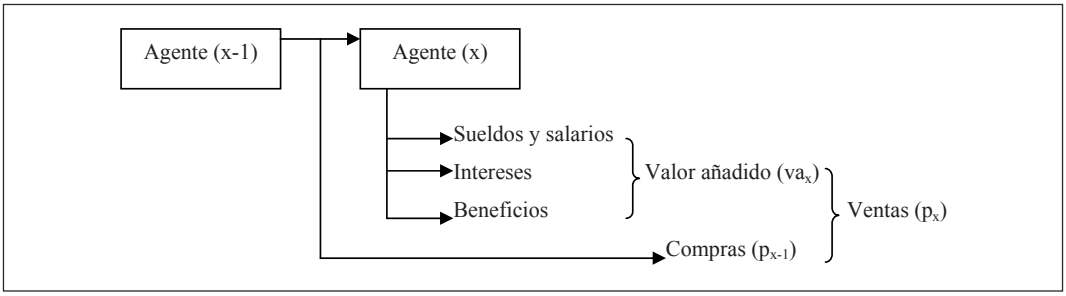
Si razonamos en términos unitarios, es decir, en términos de una unidad de producto vendido, la ecuación [2] da paso a esta otra, sin más que dividir sus dos miembros por la cantidad de producto:

Precio de venta = Valor añadido unitario (va) + Precio de compra **[3]**

Para que esta ecuación sea válida, las unidades vendidas deben ser, en rigor, las anteriormente compradas. En decir, debe tratarse de una actividad comercial (sin transformación). Si se cumple esta condición, la ecuación V (ventas) = VA (valor añadido) + C (compras) puede escribirse, efectivamente, como $p_v\, q = VA + p_c\, q$, en donde «q» es la cantidad de producto. Dividiendo entonces por «q» sus dos miembros resulta que $p_v = (VA/q) + p_c = va + p_c$. Si, por el contrario, la actividad es de transformación, las unidades compradas (q_c) no son las mismas que se venden (q_v). La ecuación queda entonces de esta otra forma: $p_v = (VA/q_v) + p_c\,(q_c/q_v) = va + \tau\, p_c$. El factor $\tau = q_c/q_v$ es el coeficiente unitario de transformación insumo-producto y muestra la cantidad de insumos (compras) necesaria por cada unidad de producto vendido. Se trata de un condicionante técnico que, por razones de simplificación, puede considerarse unitario ($\tau = 1$). Ello no altera la validez de los resultados, aunque los hace operativamente más sencillos.

Si aislamos un eslabón cualquiera (al que llamaremos el i-ésimo) de la cadena productiva incorporada a la **figura 1**, su representación gráfica será la siguiente:

FIGURA 2. *Detalle del eslabón genérico de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios.*



Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

Una simple inspección a este gráfico permite escribir la ecuación siguiente:

$$\mathbf{p_x = va_x + p_{x-1}} \qquad \mathbf{[4]}$$

Esta ecuación es equivalente a la [3], pues el precio de compra para el agente x-ésimo es el precio de venta para el agente (x-1)-ésimo. Muestra la regla de formación de precios: el de una fase cualquiera (p_x) es fruto de agregar al precio de la fase previa (p_{x-1}) el valor añadido (unitario) en la actual (va_x).

Aplicando esta regla a los cuatro agentes de la **figura 1** tenemos la secuencia que a continuación se indica:

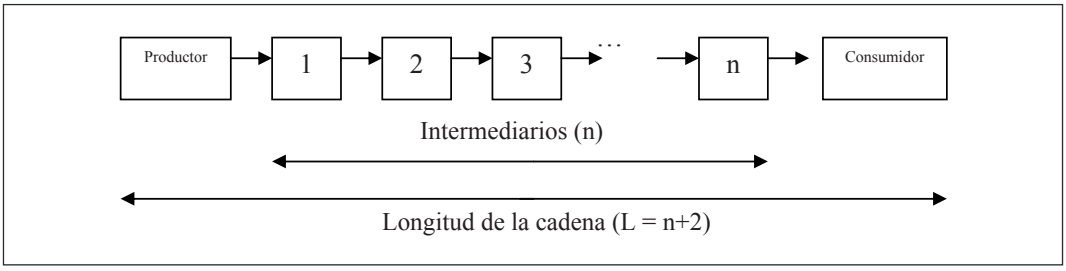
- p_0
- $p_1 = va_1 + p_0$
- $p_2 = va_2 + p_1 = va_2 + (va_1 + p_0) = (va_1 + va_2) + p_0$

Si admitimos que el agricultor emplea trabajo y capital para obtener rendimiento de una tierra a la que no se aplican materias primas, será $p_0 = va_0$, puesto que no soporta coste por la adquisición de tales materias primas. Esta forma de analizar el proceso supone, ciertamente, una simplificación. No es descartable que en realidad deban usarse también semillas y fertilizantes, por ejemplo. Aunque siempre resultaría posible considerar, en tal caso, la existencia de diferentes agricultores, hasta llegar al agricultor básico, que es quien extrae el producto de la tierra sin más instrumentos que sus manos.

Analizando la tercera fila de la secuencia anterior, y teniendo en cuenta que $p_0 = va_0$, se llega a que $p_2 = va_0 + va_1 + va_2$. El precio que soporta el consumidor final (p_2) es, así, igual a la suma de los valores añadidos que se han ido generando en las distintas fases previas de la cadena productiva.

Si en vez de considerar una cadena productiva simplificada como la de la **figura 1** tomamos otra en la que exista un número indeterminado (n) de agentes intermedios, el esquema de producción y distribución será:

FIGURA 3. *Esquema genérico del proceso de producción y distribución de bienes y servicios.*



Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

En este esquema, de los «n» intermediarios, es el último (n), el minorista, quien vende al consumidor final. La longitud de la cadena (L) aumenta al hacerlo el número de intermediarios (n), puesto que $L = n + 2$.

Será, por tanto:

$$\mathbf{p_n = \Sigma_{x=0}^{n} va_x} \qquad \textbf{[5]}$$

Una simple inspección de la ecuación [5] permite ver que cuanto más larga sea la cadena productiva, más elevado es el precio al que se enfrenta el consumidor final. Simplemente, al aumentar «L» (↑ L) se incrementa el número de agentes a retribuir su aplicación en el proceso (↑ n). Y dichas retribuciones son sus respectivos valores añadidos, cuya suma es el precio final ($\uparrow p_n$). La causación completa es la siguiente:

$$\uparrow L \rightarrow \uparrow n \rightarrow \uparrow \sum_{x=0}^{n} va_x \rightarrow \uparrow p_n$$

Este resultado (mayor precio final a mayor longitud de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios) es también de índole exclusivamente económica. Resulta predicable, consecuentemente, con independencia del tipo de impuesto sobre el consumo que apliquemos (IVA o ITE, en particular). De hecho, hemos llegado a él sin efectuar todavía ninguna consideración fiscal.

3. INTRODUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO

3.1. Características básicas del impuesto

El modo de producción descrito en el epígrafe 2 obedece, exclusivamente, a consideraciones de mercado. No tiene nada de fiscal. Pero la Hacienda Pública aprovecha su existencia para recaudar el impuesto sobre el consumo. Conforme ya se ha dicho, una primera opción sería exigirlo del consumidor. Así, cada vez que este acudiera al supermercado debería no solo soportar el impuesto (como ahora) sino también ingresarlo. Atendida la ingente cantidad de consumidores existente, ello resulta inviable desde el punto de vista de la gestión tributaria. Es mucho más operativo exigir el impuesto a los sujetos que preceden al consumidor en la cadena de producción y distribución y permitirles que lo repercutan hacia delante, que cada uno de ellos lo aplique a quien inmediatamente le sigue en dicha cadena. Al diseñar así la tributación, el impuesto fluye por toda ella y acaba residenciándose en el consumidor igualmente. Como el agua, que discurriendo por el cauce del río, cubre el trayecto que separa su nacimiento de la desembocadura. Con este modo alternativo de recaudación se obtiene la ventaja derivada del hecho de que es más fácil relacionarse con pocos individuos que con muchos.

Sobre la base de esta idea, el Fisco debe tomar algunas decisiones antes de implantar un impuesto indirecto sobre el consumo:

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

1. Gravar todos los productos o solo algunos. En el primer caso el impuesto es general; en el segundo, especial.

2. Elegidos los consumos sometidos a tributación, gravar todas y cada una de sus fases o solo algunas. En el primer caso el impuesto se denomina «plurifásico». En el segundo suele optarse por gravar solo una, en cuyo caso se habla de impuesto «monofásico». En el impuesto monofásico el gravamen se sitúa al principio de la cadena, pues de todos los colectivos, el de productores es el más reducido. Son monofásicos, por ejemplo, los impuestos especiales de fabricación (alcohol, cerveza, hidrocarburos, tabaco, etc.), en los que se sujeta a gravamen al fabricante.

3. Establecer el impuesto sobre el precio de la fase o sobre el valor añadido generado en la fase.

Tanto el IVA como el ITE ofrecen la misma respuesta a las dos primeras preguntas. Ambos son, pues, tributos generales (gravan todos los bienes y servicios) y plurifásicos (a todos los agentes). Sin embargo, optan por soluciones radicalmente diferentes a la hora de abordar la tercera: el ITE recae sobre el precio y el IVA, como su propia denominación permite adivinar, únicamente sobre el valor añadido. Se trata de una diferencia de trascendencia máxima. El impuesto es neutral –ya se ha dicho también en la introducción– solo si recaudarlo de los agentes intermedios es equivalente a hacerlo del consumidor final, es decir, si de ambos modos se obtiene la misma recaudación. El IVA garantiza este resultado, mientras que en el ITE la aplicación del tributo a los agentes intermedios conduce a una recaudación progresivamente mayor sobre el consumidor final cuanto más larga es dicha cadena, es decir, cuantos más son los agentes que la componen. Decimos por este motivo que en el ITE el tributo pagado en cada fase se añade al de la fase posterior, en una suerte de efecto dominó o cascada. Por eso, según la respuesta que se dé a esta tercera cuestión, los impuestos sobre el consumo se clasifican en impuestos de cascada o neutrales. Que el IVA es neutral desde este punto de vista significa, pues –permítasenos una reiteración más–, que su incidencia sobre el consumidor final no depende de la longitud de la cadena productiva (L) de la que surge el producto que se pone a su disposición. Sea esta más o menos larga, establecer el gravamen sobre los agentes intermedios conduce siempre al mismo resultado que si se recaudara directamente a pie de supermercado. En el IVA no hay efecto cascada.

Se trata de un teorema que puede ser demostrado matemáticamente. Y a este cometido dedicamos el resto de este epígrafe.

3.2. Incidencia en la ley de formación del precio

Supongamos que existe un único tipo impositivo, al que llamaremos «t». Se trata, nuevamente, de una simplificación. En el IVA actual hay tres tipos, no uno (4%, 8% y 18%) [4]. Pero ello no oscurecerá la validez de los resultados a los que lleguemos y, sin embargo, evitará que la demos-

[4] Llamados respectivamente tipo superreducido, reducido y ordinario. Hasta 1 de julio de 2010 eran 4, 7 y 16 por 100. La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010 (Ley 26/2009, de 23 de diciembre) elevó los dos últimos a su nivel actual con efecto desde la citada fecha.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

tración sea demasiado farragosa [5]. La introducción del impuesto obliga a considerar una nueva ecuación:

$$\mathbf{p^*_x = (1 + t)\, p_x} \qquad \mathbf{[6]}$$

Así, si el impuesto se exige al 10 por 100, un precio sin impuesto de 30 euros ($p_x = 30$) se convierte en un precio con impuesto incluido de $p^*_x = 1{,}10 \times 30 = (1 + 0{,}10) \times 30 = 33$ euros.

Analizando los dos componentes del segundo miembro de la ecuación [6], vemos que son el propio precio (p_x) y el impuesto que lo grava ($t\, p_x$).

La diferencia entre el IVA y el ITE estriba en la consideración que tiene el impuesto pagado sobre el precio ($t\, p_x$). En el IVA es deducible, es decir, se permite al agente que lo soporta su deducción. Como el impuesto recae sobre el valor añadido, el pago que debe hacer el agente (x+1)-ésimo es $H_{x+1} = t\, va_{x+1} = t\,(p_{x+1} - p_x)$ [6] $= t\, p_{x+1} - t\, p_x$. La primera magnitud es el IVA repercutido por el agente (x+1)-ésimo ($IVAR_{x+1} = t\, p_{x+1}$); la segunda, el impuesto soportado por ese mismo agente, que le ha sido repercutido por el agente x-ésimo ($IVAS_{x+1} = t\, p_x = IVAR_x$). Vemos así que $IVAS_{x+1}$ resta de $IVAR_{x+1}$, ingresándose solo la diferencia, es decir, que $H_{x+1} = IVAR_{x+1} - IVAS_{x+1}$. Es en este preciso sentido que decimos que el IVA soportado es deducible. El IVA soportado por un agente es, además, el repercutido por el agente inmediatamente precedente. En términos de deducibilidad del impuesto, el IVA puede ser considerado, pues, como una cadena de sucesivas repercusiones y deducciones, según decíamos antes. Permitiendo deducir el impuesto soportado en la fase previa del impuesto repercutido en la fase actual queda garantizado que solo se traslade al precio final lo que debe ser trasladado (el valor añadido).

En cambio, si el impuesto es en cascada (ITE), cada agente ingresa en la Hacienda Pública el impuesto repercutido, del cual no se minora el soportado. Entonces, simplemente tenemos que $H_{x+1} = t\, p_{x+1}$. Pero lo que no puede hacer de derecho tratará de hacerlo de hecho. Es decir, en la medida que no le cabe resarcirse del impuesto soportado a través de su declaración tributaria, tratará de lograr dicho resarcimiento por la vía de incluir ese impuesto soportado, encubiertamente, en el precio que aplica (repercusión en la sombra). A fin de cuentas, desde el punto de vista de su estricto cálculo financiero, al agente le resulta indiferente quién financie el impuesto que grava sus compras, si el Fisco (repercusión explícita) o su cliente (repercusión encubierta) [7].

Gráficamente, esta situación puede ser descrita del siguiente modo:

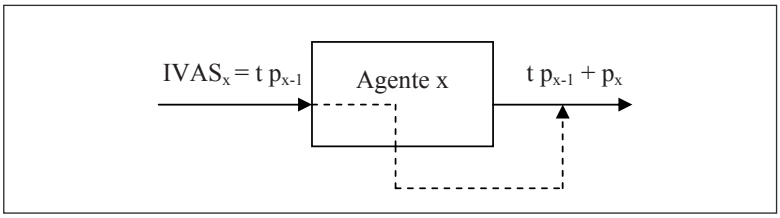
[5] Siempre cabe, además, que el lector reformule el análisis abordado en este capítulo relajando la hipótesis de tipo de gravamen único.

[6] Según la ecuación [4] es $p_x = va_x + p_{x-1}$, luego $va_x = p_x - p_{x-1}$. Si adelantamos una fase la ecuación, es decir, si sustituimos en ella el subíndice «x» por el «x+1» queda que $va_{x+1} = p_{x+1} - p_x$, puesto que $(x + 1) - 1 = x + (1 - 1) = x$.

[7] Como bien saben quienes se manejan con cierta soltura en los rudimentos de la teoría microeconómica, una repercusión total del impuesto exige curvas de demanda absolutamente inelásticas o, alternativamente, curvas de oferta absolutamente elásticas. Lo habitual, sin embargo, es una situación comprendida entre ambos extremos, es decir, un escenario de mercado en el que solo parte del impuesto soportado se traslada al consumidor. Si deseáramos recoger esta opción –más general, desde luego, que la usada en el texto principal–, la ecuación [6] debería modificarse, para ser $p^*_x = (1 + \beta\, t)\, p_{x-1}$, en donde $0 < \beta < 1$. Como puede verse, aquí hemos supuesto que $\beta = 1$.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

FIGURA 4. *Efecto cascada causado por una repercusión no deducible.*



En resumen, en el IVA la introducción de la fiscalidad no modifica la regla de formación del precio actual, que sigue dada por la ecuación [4]. No puede decirse lo mismo de la introducción del ITE, que obliga a sustituirla por esta otra:

$$\mathbf{p_x = va_x + p^*_{x-1}} \qquad \mathbf{[7]}$$

Introduciendo en [7] el valor de p^*_{x-1} según la ecuación [6], desfasada en un periodo, queda:

$$\mathbf{p_x = va_x + (1 + t)\, p_{x-1}}^{8} \qquad \mathbf{[8]}$$

Aplicando ahora la misma técnica de ecuaciones sucesivas recurrentes de antes, tenemos que dichas ecuaciones son las siguientes:

- $p_0 = va_0$
- $p_1 = va_1 + (1 + t)\, p_0 = va_1 + (1 + t)\, va_0$
- $p_2 = va_2 + (1 + t)\, p_1 = va_2 + (1 + t)\, [va_1 + (1 + t)\, va_0] = va_2 + (1 + t)\, va_1 + (1 + t)^2\, va_0$.

Si generalizamos este resultado al proceso productivo de la **figura 3** («n» agentes), el precio al consumidor final toma ahora la forma $p_n = va_n + (1 + t)\, va_{n-1} + (1 + t)^2\, va_{n-2} + (1 + t)^3\, va_{n-3} + \ldots$ ^{n} $\ldots + (1 + t)^{n-2}\, va_2 + (1 + t)^{n-1}\, va_1 + (1 + t)^n\, va_0 = va_n + [(1 + t)^n\, va_0 + (1 + t)^{n-1}\, va_1 + (1 + t)^{n-2}\, va_2 + \ldots$ ^{n} $\ldots + (1 + t)^3\, va_{n-3} + (1 + t)^2\, va_{n-2} + (1 + t)\, va_{n-1}]$. A esta fórmula se llega teniendo en cuenta que el precio se forma añadiendo al valor añadido en la última fase (va_n) una cantidad con sucesivos sumandos ($n - 1$) del tipo $va_x\, (1 + t)^h$, en donde $x + h = n$ siempre, es decir, con sucesivos sumandos de la forma $va_x\, (1 + t)^{n-x}$. Podemos escribir, pues, de forma compacta:

$$\mathbf{p_n = va_n + \Sigma_{x=0}^{\,n-1}\, (1+t)^{n-x}\, va_x} \qquad \mathbf{[9]}$$

3.3. Medición de la neutralidad

La condición de neutralidad exige, como decíamos, que el impuesto recaudado del consumidor final ($T = t\, p_n$) sea igual al recaudado de los agentes previos (T'). En el IVA es $T' = \Sigma_{x=0}^{\,n} T'_x = \Sigma_{x=0}^{\,n}$

[8] Esta ecuación es la misma que figura en la parte derecha de la **figura 4**, puesto que $va_i + (1 + t)\, p_{i-1} = (va_i + p_{i-1}) + t p_{i-1} = p_i + t\, p_{i-1}$.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

$(t\ va_x) = t\ \Sigma_{x=0}^{n}\ va_x$. Pero $\Sigma_{x=0}^{n}\ va_x = p_n$, según la ecuación [5]. Luego $T' = t\ p_n$. Así pues, $T = T'$. En este resultado no influye la longitud de la cadena productiva, como habíamos aventurado. Tenga más o menos eslabones, es siempre $p_n = \Sigma\ va_x$. Ello no encierra nada de sorprendente, si consideramos que $va_x = p_x - p_{x-1}$. Así pues, $p_n = va_0 + va_1 + va_2 + va_3 + ... + va_{n-1} + va_n = p_0 + (p_1 - p_0) + (p_2 - p_1) + (p_3 - p_2) + ... + (p_{n-1} - p_{n-2}) + (p_n - p_{n-1}) = p_n$. Todos los precios diferentes del último (p_n) figuran en el valor añadido dos veces, una con signo positivo y otra restando. Por tanto, siempre se anulan, con independencia de su número. Una cadena más larga simplemente supone introducir más sumandos positivos y negativos de igual valor, luego su aporte al resultado final es nulo (por pares).

En el ITE, el impuesto calculado sobre el precio final es también, como en el caso del IVA, $T = t\ p_n = t\ \Sigma_{x=0}^{n}\ va_x$. Sin embargo, su aplicación en cada fase conduce a esta otra magnitud: $T' = \Sigma_{x=0}^{n}\ t\ p_x$. El valor de p_x, por su parte, se obtiene de la ecuación [8]. Por tanto, será $T' = \Sigma_{x=0}^{n}\ (t\ p_i) = \Sigma_{x=0}^{n}\ \{t\ [va_x + (1 + t)\ p_{x-1}]\} =$ [9] $= t\ \Sigma_{x=0}^{n}\ va_x + t\ (1 + t)\ \Sigma_{x=1}^{n}\ p_{x-1} = t\ p_n + t\ (1 + t)\ \Sigma_{x=1}^{n}\ p_{x-1} = T + t\ (1 + t)\ \Sigma_{x=1}^{n}\ p_{x-1}$. Vemos que es, pues, $T' > T$. La diferencia, $\phi_c = T' - T = t\ (1 + t)\ \Sigma_{x=1}^{n}\ p_{x-1}$, es la expresión matemática del efecto cascada del ITE:

$$\phi_c = t\ (1 + t)\ \Sigma_{x=1}^{n}\ p_{x-1} \qquad [10]$$

Si se desarrolla el sumatorio se llega a una formulación para ϕ_c que es función creciente de «n», mostrando que el efecto cascada es mayor cuanto más larga resulte la cadena de producción y distribución de bienes y servicios.

Basta para ello expresar cada precio como suma de valores añadidos (ecuación [5]):

- $p_0 = va_0$
- $p_1 = va_0 + va_1$
- $p_2 = va_0 + va_1 + va_2$

. . . . . .

- $p_{n-2} = va_0 + va_1 + va_2 + ... + va_{n-2}$
- $p_{n-1} = va_0 + va_1 + va_2 + ... + va_{n-2} + va_{n-1}$

Sumando verticalmente los términos de ambos miembros de las distintas ecuaciones anteriores queda:

$$\Sigma_{x=1}^{n}\ p_{x-1} = n\ va_0 + (n - 1)\ va_1 + (n - 2)\ va_2 + ... + 2\ va_{n-2} + va_{n-1}$$

Así pues, el efecto cascada como función de «n» adopta la forma:

[9] Al desdoblar este sumatorio hemos modificado el recorrido del segundo sumatorio resultante ($\Sigma_{x=1}^{n}\ p_{x-1}$ y no $\Sigma_{x=0}^{n}\ p_{x-1}$) porque el subíndice del precio es «x-1». Luego no tiene sentido darle como primer valor a x el de x = 0. Conduce al precio p_{-1}, que no está definido (el primer precio es p_0).

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

$$\phi_c = t\,(1 + t)\,\Sigma_{x=0}^{n-1}\,[(n - x)\,va_x] \qquad [11]$$

El efecto cascada es, en definitiva, la diferencia entre la recaudación que proporcionan, constante el tipo impositivo (t) y la duración del proceso productivo (n), el ITE y el IVA.

La ecuación [11] permite formular algunas conclusiones:

1.ª Conforme la longitud de la cadena productiva es mayor ($n \to \infty$), también lo es el efecto cascada ($\phi_c \to \infty$). No hay límite a este efecto. Una cadena infinitamente larga generaría un efecto cascada infinitamente elevado.

2.ª En el proceso básico ($n = 0$) no hay efecto cascada [10]. Esta otra situación es la que se da cuando el agricultor-productor vende directamente al consumidor final, pues entonces no existen agentes intermedios entre uno y otro. Bajo una estructura productiva como esta, ambos impuestos (IVA e ITE) son, pues, equivalentes (ambos neutros) [11].

3.ª El argumento de que el ITE recauda más que el IVA no es técnicamente admisible. Siempre cabe recaudar lo mismo con IVA que con ITE sin comprometer la neutralidad resultante. Si el ITE recauda $H_{ITE} = t\,p_n + \phi_c$ al tipo t, el tipo al que debe exigirse el IVA para obtener esta misma recaudación (t*), será tal que:

$$t^*\,p_n = H_{ITE}$$

Luego:

$$t^* = H_{ITE}/p_n = (t\,p_n + \phi_c)/p_n = t + (\phi_c/p_n)$$

Es decir:

$$t^* = t\left\{1 + (1 + t)\,\frac{\sum_{x=0}^{n}\,[(n - x)\,va_x]}{\sum_{x=0}^{n} va_x}\right\} \qquad [12]$$

Se pone de manifiesto así otra nueva circunstancia:

4.ª El tipo de IVA requerido será mayor ($t^* \to \infty$) conforme sean las fases más cercanas al origen del proceso productivo ($x \to 0$) las que aporten un valor añadido relativo mayor (respecto del valor añadido total, representando por el precio que paga el consumidor, p_n). Esto es simple consecuencia de que, bajo tales condiciones, el efecto cascada comienza a dejarse sentir antes. En términos formales significa que el sumatorio $\sum_{x=0}^{n-1}\,[(n - x)\,va_x]$ aumente.

10 El primer término se anula y los demás no tienen sentido, por conducir a valores negativos, luego se desprecian. Así, efectivamente es $\phi_c = 0$.

11 Conviene, en cualquier caso, distinguir el impuesto monofásico que lo es porque recae sobre un proceso productivo que consta de una sola fase de aquel otro que recae sobre una sola fase cuando el proceso productivo consta de al menos dos. En realidad, el primero debería llamarse plurifásico, pues afectaría a todas las fases, que en este caso especial quedan reducidas a una sola. Ello significa que la neutralidad del ITE monofásico (en caso de varias fases) no existe. Habiendo al menos una fase intermedia ($n > 0$), uno al menos de los sumandos «$(n-x)\,va_x$» será no nulo y, en consecuencia, también será $\phi_c > 0$.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

4. EXENCIONES Y NEUTRALIDAD

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora en la actualidad del IVA, contiene numerosos supuestos de exención. En ellos, la realización del hecho imponible (entrega de bienes o prestación de servicios) no conlleva la repercusión del IVA. En cuanto al IVA soportado en las adquisiciones vinculadas a la entrega o prestación exenta, las posibilidades son dos:

a) Deducción. Sucede en las denominadas exenciones plenas (exportaciones, entregas intracomunitarias y operaciones asimiladas a unas y otras).

b) No deducción. Es el caso de las operaciones interiores, reguladas en el artículo 20.1 de la Ley 37/1992, que generan exenciones limitadas.

Las exenciones plenas no inciden, según vemos, en la mecánica de deducción-repercusión, luego tampoco afectan a la neutralidad del IVA. Las exenciones limitadas, por el contrario, introducen un efecto cascada que nace en la fase correspondiente al agente exento y se transmite a todas y cada una de las que le siguen, hasta el final de la cadena. Ocasionan, por ello, una pérdida de neutralidad. Se trata de una pérdida acotada y susceptible de cuantificación.

Esta cuantificación requiere comparar la situación a la que conduce la exención con aquella otra que se daría de no operar esta. Como en este segundo caso el efecto cascada es nulo ($\phi_c = 0$) –puesto que nos hallamos en el marco del IVA, que es neutral–, la pérdida de neutralidad que ocasiona la introducción de una exención limitada es el valor del efecto cascada que induce.

En lo que sigue, admitiremos que existe una sola exención en todo el proceso productivo, que esta es limitada y que se residencia en el agente k-ésimo ($1 \leq k \leq n$).

En términos operativos, se trata de establecer la regla de formación de precios que siguen los distintos agentes en presencia de la exención. Los clasificamos, para ello, en los siguientes cuatro grupos:

a) Los agentes previos al exento (desde 0 hasta k-1).

b) El exento (k).

c) El inmediatamente posterior al exento (k+1).

d) Todos los demás (desde k+2 hasta n).

Los previos al exento tienen la regla propia del IVA, que viene dada por la ecuación [4]. Luego el precio pk-1 será:

$$p_{k-1} = \Sigma_{x=0}^{k-1} va_x$$

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

Todos los demás ajustan, sin embargo, la suya, para que su valor añadido se mantenga [12]. Si soportan un precio de compra mayor, deben aplicar un precio de venta correlativamente mayor también.

Así, el agente k-ésimo (exento) verificará la ecuación $va_k = p_k - p_{k-1} = p^*_k - p^*_{k-1} \rightarrow p^*_k = va_k + p^*_{k-1} = va_k + (1 + t)\, p_{k-1} = (va_k + p_{k-1}) + t\, p_{k-1} = p_k + t\, p_{k-1}$. Es decir, incrementará efectivamente su precio de venta (p_k) en la cuantía del impuesto soportado no deducible ($t\, p_{k-1}$). Del mismo modo en que lo haría si se estuviera enfrentando al ITE. En cuanto al agente (k+1)-ésimo, vuelve a poder deducirse todo el IVA soportado. Luego aplicará un precio que se rige por la ecuación [4], es decir, será $p^*_{k+1} = va_{k+1} + p^*_k = va_{k+1} + (p_k + t\, p_{k-1}) = (va_{k+1} + p_k) + t\, p_{k-1} = p_{k+1} + t\, p_{k-1}$. Conoce, pues, cuál es la parte del precio consistente en IVA encubierto ($t\, p_{k-1}$) y se limita a trasladarla hacia delante, mediante su incorporación a su propio precio de venta.

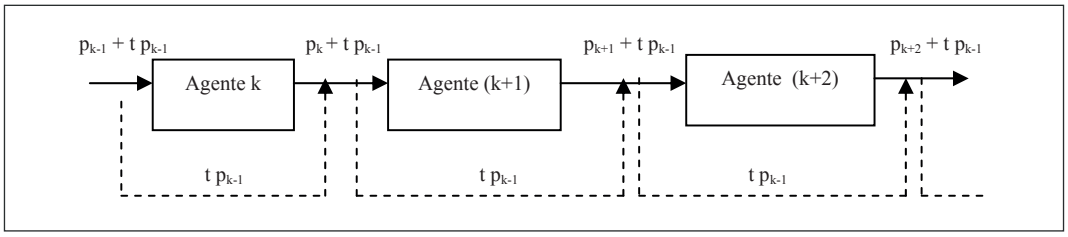
De igual modo, será $p^*_{k+2} = va_{k+2} + p^*_{k+1} = (va_{k+2} + p_{k+1}) + t\, p_{k-1} = p_{k+2} + t\, p_{k-1}$.

Como vemos, la situación del agente $(k + 1)$ es la misma que la de todos los que le siguen $(k + m;\ m \geq 2)$.

En general, todos los agentes, desde el k-ésimo hacia delante, trasladan el sobreprecio que representa el IVA soportado no deducible del agente k-ésimo ($t\, p_{k-1}$) a quien les sigue inmediatamente después en la cadena de producción y distribución de bienes y servicios.

Gráficamente:

FIGURA 5. *Exención limitada sobre el agente k-ésimo.*



Recapitulando, las ecuaciones con las que debemos trabajar son las siguientes:

- $p_{k-1} = \Sigma_{x=0}{}^{k-1}\, va_x$
- $p^*_k = va_k + (1 + t)\, p_{k-1}$
- $p^*_{k+\sigma} = va_{k+\sigma} + p^*_{k+\sigma-1}$, con $\sigma = 1, 2, ..., n$.

12 En realidad, el agente trata de mantener el beneficio, lo que podría hacerse, constante el valor añadido, reduciendo las otras dos rúbricas de coste que influyen en su determinación (gastos de personal y financieros). Admitiendo que ello no sea posible, el único modo de lograr que el beneficio no se resienta (reduzca) es aumentando el precio de venta. Nuevamente, una hipótesis adecuada sobre el grado de absorción del incremento de coste por parte de esas otras rúbricas (β) permitiría considerar un incremento de precio solo parcial $[(1-\beta)\, t\, p_{i-1}]$, con $0 < \beta < 1$. Véase, en este mismo sentido, la nota número 7.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

A partir de la tercera de estas ecuaciones, puede expresarse que el precio de una fase cualquiera (posterior a la exenta) es función de todas las precedentes (y posteriores, también, a la exenta) del siguiente modo:

$$p^*_{k+\sigma} = \sum_{x=k+\sigma-h+1}^{k+\sigma} va_x + p^*_{k+\sigma-h}$$

Haciendo entonces $\sigma = h$ queda, si usamos también las ecuaciones segunda y primera (por este orden) y apuramos el desarrollo:

$$p^*_{k+\sigma} = \sum_{x=k+1}^{k+\sigma} va_x + p^*_k = \sum_{x=k+1}^{k+\sigma} va_x + [va_k + (1 + t)\, p_{k-1}] = \sum_{x=k+1}^{k+\sigma} va_x + va_k + \\ + (1 + t) \sum_{x=0}^{k-1} va_x = \sum_{x=k}^{k+\sigma} va_x + (1 + t) \sum_{x=0}^{k-1} va_x = \sum_{x=0}^{k-1} va_x + \sum_{x=k}^{k+\sigma} va_x + t \sum_{x=0}^{k-1} va_x = \sum_{x=0}^{k+\sigma} va_x + t \sum_{x=0}^{k-1} va_x = p_{k+\sigma} + t \sum_{x=0}^{k-1} va_x$$

Haciendo, finalmente, $\sigma = n - k$ obtenemos el nuevo precio final que paga el consumidor:

$$\mathbf{p^*_n = p_n + t \sum_{x=0}^{k-1} va_x} \qquad \mathbf{[13]}$$

La ecuación [13] conduce al precio p_n cuando t = 0, es decir, cuando no hay acumulación del impuesto soportado por el agente i-ésimo al precio que este aplica, porque no hay exención [13]. El segundo componente de la ecuación [13] es la parte del precio final generada en el tramo de la cadena [0, k-1] afectada (multiplicada) por el tipo impositivo.

En tales condiciones, aplicar el impuesto directamente sobre el precio final que paga el consumidor conduce a una recaudación:

$$T = t\, p^*_n = t\,(p_n + t \sum_{x=0}^{k-1} va_x) = t\, p_n + t^2 \sum_{x=0}^{k-1} va_x = t\, p_n + t^2\, p_{k-1}$$

Se trata de calcular ahora T´, la recaudación que depara gravar cada fase previa a la de consumo final. A cada uno de los «k-1» primeros agentes de dicha cadena productiva se le grava su valor añadido, que es «t va_x», con x = 0,1,...,k-1.

Por tanto, su suma vale $T'_{<k} = t \sum_{x=0}^{k-1} va_x$. Del sujeto k-ésimo no se recauda nada ($T'_k = 0$), puesto que no repercute IVA ($IVAR_k = 0$) y tampoco se deduce el IVA soportado ($IVASD_k = 0$). En cuanto a los agentes posteriores al k-ésimo, el primero de ellos es el (k+1)-ésimo, que presenta el siguiente balance de IVA:

a) IVA soportado:

$$IVAS_{k+1} = 0$$

b) IVA repercutido:

$$IVAR_{k+1} = t\, p^*_{k+1} = t\,[va_{k+1} + p_k + t\, p_{k-1}] = t\, va_{k+1} + t\, p_k + t^2\, p_{k-1}$$

[13] Con t = 0 también se representa el caso trivial de ausencia de imposición indirecta.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

Luego, $T'_{k+1} = IVAR_{k+1} - IVAS_{k+1} = t\,va_{k+1} + t\,p_k + t^2\,p_{k-1}$

Los agentes posteriores (x, con x = k+2,...,n) ofrecen una recaudación individual que es $T'_x = t\,va^*_x = t\,va_x$, luego $T'_{>k+1} = t\,\Sigma_{x=k+2}^{n}\,va_x$.

En definitiva:

$$T' = T'_{<k} + T'_k + T'_{k+1} + T'_{>k+1} = t\,\Sigma_{x=0}^{k-1}\,va_x + 0 + [t\,va_{k+1} + t\,p_k + t^2\,p_{k-1}] + t\,\Sigma_{x=k+2}^{n}\,va_x = t\,\Sigma_{x\neq k}^{n}\,va_x + t\,p_k + t^2\,p_{k-1} = t\,\Sigma_{x=k}^{n}\,va_x + t\,(1+t)\,p_{k-1} = t\,p_n + t\,(1+t)\,p_{k-1}$$

Y como $\phi_c = T' - T \rightarrow \phi_c = t\,p_{k-1}$.

Nuevamente, si no hay exención (t = 0) –o si no existe imposición indirecta– el efecto cascada es nulo.

Si desarrollamos la expresión obtenida tendremos que $\phi_c = t\,\Sigma_{x=0}^{k-1}\,va_x = t\,p_n\,(\sum_{x=0}^{k-1} va_x / \sum_{x=0}^{n} va_x)$, puesto que $p_n = \sum_{k=0}^{n} va_x$.

Es decir:

$$\phi_c = t\,p_n \left[\frac{\sum_{x=0}^{k-1} va_x}{\sum_{x=0}^{n} va_x} \right] \qquad \textbf{[14]}$$

Luego, tomando como dada la estructura de la cadena productiva, la pérdida de neutralidad que supone introducir una exención en una fase dada de la misma es menor conforme más cercana al origen se sitúe dicha exención. Formalmente, $\phi_c = \phi(k)$ con $\phi' > 0$ [14].

5. LA REGLA DE PRORRATA

A un mismo sujeto pasivo del IVA (agente productivo, en la terminología de este trabajo) le cabe desarrollar tantas actividades como desee. Unas pueden estar exentas (limitadamente) y otras no. Cuando no posean diferente codificación de acuerdo con la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) formarán parte del mismo sector diferenciado de actividad (SDA) [15].

[14] Dicho de otro modo, una exención produce un efecto cascada menor cuanto menos peso relativo corresponda al valor añadido generado hasta la fase previa a la exenta.

[15] En cualquier caso, constituyen un SDA por sí mismas (uno cada una de ellas): 1) El arrendamiento financiero; 2) Las operaciones de cesión de préstamos y créditos; 3) Las operaciones incluidas en algunos regímenes especiales del IVA: 3.1) Simplificado; 3.2) Agricultura, ganadería y pesca; 3.3) Oro de inversión; 3.4) Recargo de equivalencia. También debe tenerse en cuenta que ciertas actividades se consideran manifestaciones de otra principal y, en consecuencia, forman parte siempre de su mismo SDA. Son aquellas que contribuyen al desarrollo de la principal y representan no más del 15 por 100 de la facturación total. Por otra parte, si poseen diferente CNAE solo constituirán SDA si sus respectivos porcentajes de deducción del impuesto soportado se diferencian en más de un 50 por 100.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

En tal caso, salvo que las adquisiciones puedan vincularse específicamente a unas (exentas) u otras (no exentas) –prorrata especial–, habrá que considerar como cantidad deducible de cada cuota de IVA soportado un porcentaje denominado «prorrata (general)». La prorrata se obtiene dividiendo el importe (IVA excluido) de las operaciones que confieren el derecho a deducción (D) entre el total de operaciones del sujeto pasivo, es decir, entre la suma de las que le otorgan tal derecho (D) y las que no ($\underline{D}$):

$$\zeta = \frac{\mathbf{D}}{\mathbf{D} + \underline{\mathbf{D}}} \times \mathbf{100} \qquad \textbf{[15]}$$

El valor de la prorrata queda comprendido entre un mínimo del $\zeta_{mín} = 0\%$ y un máximo del $\zeta_{máx} = 100\%$ ($\zeta_{mín} \leq \zeta \leq \zeta_{máx}$). Aunque solo cabe hablar, verdaderamente, de régimen de prorrata cuando la aplicable no alcanza ninguno de ambos extremos ($\zeta_{mín} < \zeta < \zeta_{máx}$). Porque si $\zeta = \zeta_{mín}$ ninguna de las actividades confiere derecho a deducción ($D = 0$); y si es $\zeta = \zeta_{máx}$, todas lo otorgan ($\underline{D} = 0$). En particular, si $\zeta = 0$ el régimen cambia, pues al no ejercerse más que actividades exentas, no hay obligación de repercusión del IVA, obligación que, en cambio, se mantiene cuando $\zeta \rightarrow 0^{+}$, es decir, cuando la prorrata, aun siendo muy pequeña, no es nula. El caso $\zeta = 100$ no afecta, sin embargo, a la obligación de repercusión, que se mantiene para $\zeta \leq 100$. Esto nos permite aventurar ya que el caso $\zeta = 0$ es diferente de los demás ($0 < \zeta \leq 100$).

En presencia de prorrata se rompe la igualdad entre el IVA soportado (IVA_S) y el IVA soportado deducible (IVA_{SD}), magnitudes que ya no son iguales ($IVA_S \neq IVA_{SD}$). Más concretamente, la segunda es inferior a la primera ($IVA_{SD} < IVA_S$). La relación entre ambas –que hasta ahora habíamos dado, implícitamente, por supuesta– pasa a ser:

$$\mathbf{IVA_{SD} = 0{,}01 \times \zeta \times IVA_S} \qquad \textbf{[16]}$$

Así, con una prorrata del 35 por 100, un IVA soportado de 10.000 conlleva una deducción por IVA soportado de $0{,}35 \times 10.000 = (0{,}01 \times 35) \times 10.000 = 3.500$ euros.

Nada impide que en una misma cadena productiva coexistan una exención limitada y el régimen de prorrata, pues las distintas situaciones posibles se predican de los agentes, no de la cadena en la que estos se integran. Nada, tampoco, puede decirse del orden en que se dispondrán una y otra. En lo que sigue consideraremos que tal coexistencia –que se deja como ejercicio, ciertamente interesante, al lector– no se da. Simplemente, donde antes hemos considerado un sujeto exento ubicamos ahora un sujeto sometido a prorrata. Se trata de ver, bajo esta nueva hipótesis, cuál es la expresión formal que adquiere nuestra ecuación [14]. Intuitivamente, aventuraríamos que la pérdida de neutralidad será menor. Pero esta sola apreciación no basta, debiéndonos hallar en posición de confirmar si las cosas suceden, efectivamente, de tal modo y, entonces, cuánto menor resultará.

Para nuestro cometido, trabajar con el factor «$0{,}01 \times \zeta$» es más incómodo que hacerlo con el factor «$\zeta^* = 0{,}01 \times \zeta$». En lo que sigue usaremos por este motivo el segundo (ζ^*). El cambio de

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

escala no altera el signo de los resultados ($\zeta^* = 0 \rightarrow D = 0$; $\zeta^* = 1 \rightarrow \underline{D} = 0$). Simplemente, reduce en proporción el intervalo de variación, que ahora será $0 \leq \zeta^* \leq 1$. La prorrata se da, pues, cuando las desigualdades se cumplen de modo estricto ($0 < \zeta^* < 1$).

Las ecuaciones básicas se convierten en estas otras:

- $p_{k-1} = \Sigma_{x=0}^{k-1} va_x$
- $p^*_k = va_k + [1 + (1 - \zeta^*) t] p_{k-1}$
- $p^*_{k+\sigma} = va_{k+\sigma} + p^*_{k+\sigma-1}$, con $\sigma = 1, 2, ..., n$.

La primera y la tercera son las mismas que hemos usado al tratar las exenciones. La diferencia estriba únicamente, pues, en la segunda. Ahora, el agente k-ésimo no repercute encubiertamente al agente (k+1)-ésimo todo el impuesto soportado del agente (k-1)-ésimo ($t\, p_{k-1}$), sino solamente la parte del mismo que no le resulta deducible, es decir, $(1 - \zeta^*)\, t\, p_{k-1}$.

Esquemáticamente:

$$(1+t)\, p_{k-1} \begin{cases} p_{k-1} \\ t\, p_{k-1} \begin{cases} (1-\zeta^*)\, t\, p_{k-1} \end{cases} \end{cases} p_{k-1} + (1 - \zeta^*)\, t\, p_{k-1} = [1 + (1 - \zeta^*)\, t]\, p_{k-1}$$

$$t\, p_{k-1} \begin{cases} \\ \\ \zeta^*\, t\, p_{k-1} \rightarrow \text{deducible} \end{cases}$$

Razonando como en el caso del epígrafe 4, el precio que paga el consumidor final es:

$$p^*_n = p_n + (1 - \zeta^*)\, t\, \Sigma_{x=0}^{k-1} va_x = p_n + (1 - \zeta^*)\, t\, p_{k-1}$$

Si $\zeta^* = 0$ obtenemos el mismo valor de p^*_n que en el caso de la exención limitada (ecuación [13]). Luego el caso de prorrata es el general del que se deriva aquel, en lo que a repercusión encubierta de precios se refiere.

Por otra parte, hay que tener en cuenta dos diferencias con el caso de exención limitada:

1.ª El agente k-ésimo sí ingresa, cosa que no sucedía antes. Su ingreso es $T_k = IVAR_k - IVASD_k = t\, p^*_k - t\, \zeta^*\, p_{k-1} = t\, \{va_k + [1 + (1 - \zeta^*)\, t]\, p_{k-1}\} - t\, \zeta^*\, p_{k-1} = t\, va_k + t\, p_{k-1} + t^2 (1 - \zeta^*)\, p_{k-1} - t\, \zeta^*\, p_{i-1} = t\, va_k + (1 - \zeta^*)\, t\, p_{k-1} + (1 - \zeta^*)\, t^2\, p_{k-1} = t\, va_k + (1 - \zeta^*)\, t\, (1 + t)\, p_{k-1}$.

Esta ecuación, sin embargo, no es equivalente a la del caso del epígrafe 4. Si el agente está exento, $T_k = 0$. En cambio, haciendo en esta expresión $\zeta^* \rightarrow 0$ se obtiene que $T_k \rightarrow t\, va_k + t\, (1 + t)\, p_{k-1} = t\, (va_k + p_{k-1}) + t^2\, p_{k-1} = t\, p_k + t^2\, p_{k-1} > 0$. Ello es debido a

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

que si $\zeta^* \rightarrow 0$, aunque $D \rightarrow 0$, no por ello queda el agente dispensado de repercutir el impuesto por sus ventas (aunque se mantiene el modo de repercusión encubierta del impuesto no deducible propio de la exención [16]). Es por este motivo que resulte importante mantenerse dentro del rango $\zeta^* > 0$, según ya se decía al comienzo de este epígrafe 5. No sucede lo mismo en el caso $\zeta^* = 1$, que conduce al valor $T_k = t\, va_k$, propio del supuesto en que $\underline{D} = 0$.

2.ª El agente (k+1)-ésimo ingresa menos que antes, puesto que posee IVA soportado [17]:

$$T_{k+1} = IVAR_{k+1} - IVAS_{k+1} = t\, p^*_{k+1} - t\, p^*_k = t\,(p_{k+1} - p_k) = t\, va_{k+1}$$

Lo mismo sucede con los agentes posteriores.

Los valores T´ y T, cuya diferencia origina ϕ_c, son:

$$T' = T'_{<k} + T'_k + T'_{>k} = t\,\Sigma_{x=0}^{k-1} va_x + [t\, va_k + (1 - \zeta^*)\, t\,(1 + t)\, p_{k-1}] + t\,\Sigma_{x=k+1}^{n} va_x = t\,(\Sigma_{x=0}^{k-1} va_x + va_k + \Sigma_{x=k+1}^{n} va_x) + (1 - \zeta^*)\, t\,(1 + t)\, p_{k-1} = t\,\Sigma_{x=0}^{n} va_x + (1 - \zeta^*)\, t\,(1 + t)\, p_{k-1} = t\, p_n + (1 - \zeta^*)\, t\,(1 + t)\, p_{k-1}$$

Por otra parte:

$$T = t\, p^*_n = t\,\{p_n + (1 - \zeta^*)\, t\, p_{k-1}\} = t\, p_n + t^2\,(1 - \zeta^*)\, p_{k-1}$$

Así pues,

$$\phi_c = T' - T = (1 - \zeta^*)\, t\, p_{k-1}$$

Es decir:

$$\mathbf{\phi_c = (1 - \zeta^*)\, t\, p_{k-1}} \qquad \mathbf{[17]}$$

Nótese que si hacemos $\zeta^* = 0$ en esta ecuación [17] se obtiene el efecto cascada propio de una exención.

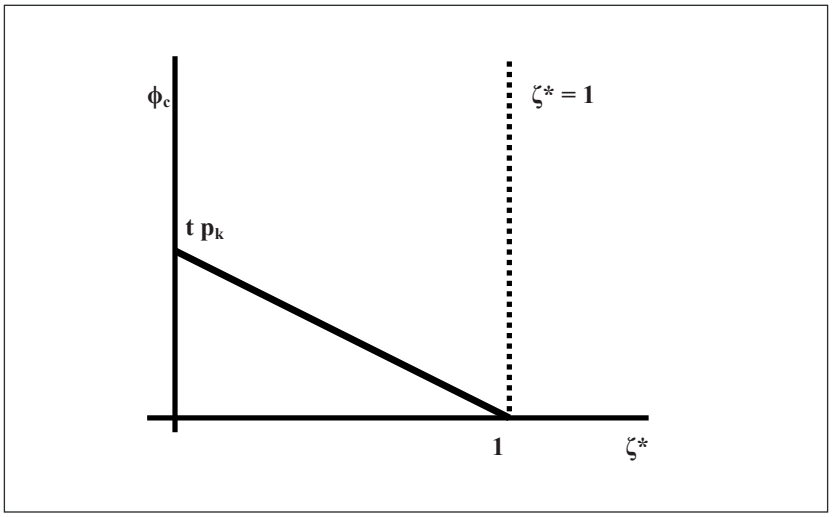
La pérdida de neutralidad es menor, conforme la prorrata unitaria (y la porcentual) es mayor, como era de esperar. En términos gráficos, la representación de esta dependencia funcional es la siguiente:

16 A esto otro obedece que la ecuación de formación de p^*_n conduzca, para $\zeta^* = 0$, a la del caso de exención, conforme se ha dicho ya en el texto principal.

17 Tampoco esta otra ecuación se reduce a la del caso del epígrafe 4 modulando el valor de ζ^*, que, de hecho, ni siquiera interviene ahora.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

FIGURA 6. *Representación gráfica del efecto cascada en función de la prorrata.*



A partir de la ecuación [17] es posible efectuar un análisis conjunto de las repercusiones sobre la neutralidad del IVA de variaciones en la prorrata y el tipo impositivo. Al ser $\phi_c = \phi(\zeta^*, t)$, dicha variación permite escribir $d\phi_c = \phi_{\zeta^*} d\zeta^* + \phi_t dt = - t p_{k-1} d\zeta^* + (1 - \zeta^*) p_{k-1} dt = p_{k-1} [d t - d (t \zeta^*)]$, en donde $\phi_{\zeta^*} = \partial\phi_c/\partial\zeta^*$; $\phi_t = \partial\phi_c/\partial t$.

6. EL RÉGIMEN DE RECARGO DE EQUIVALENCIA

Desde el punto de vista de la neutralidad del IVA, el régimen especial del recargo de equivalencia es –valga esta vez la reiteración– especialmente interesante. Se trata de un régimen obligatorio en el que quedan encuadrados aquellos sujetos pasivos del IVA que actúan como minoristas. En la terminología de este trabajo, tales minoristas se identifican con el n-ésimo agente intermedio (el último) entre el productor y el consumidor final en la cadena de producción y distribución de bienes y servicios.

De la Ley 37/1992 y su reglamento de desarrollo se deduce que son dos las condiciones para poder ser conceptuado como minorista:

a) Desarrollar una actividad consistente en la realización habitual de entregas de bienes muebles o semovientes no sometidos a transformación, es decir, en el mismo estado de su adquisición. Se trata, pues, de actividades de compraventa [18].

[18] Quedan, en cualquier caso, exceptuadas de la consideración de actividades de compraventa las que expresamente se mencionan: vehículos y remolques; embarcaciones y buques; aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves; accesorios y piezas de recambio de los anteriores medios de transporte; joyas, alhajas y piedras preciosas; prendas de vestir confeccionadas con pieles suntuarias; objetos de arte, antigüedad y colección; bienes utilizados previamente a su transmisión; aparatos y accesorios de avicultura y apicultura; productos petrolíferos; maquinaria industrial; materiales de construcción; minerales distintos del carbón, oro de inversión y metales no facturados.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

b) Que más del 80 por 100 de los ingresos que genere la actividad procedan de ventas a consumidores finales. Consumidores finales son todos aquellos que no pueden deducirse el IVA soportado. Sin embargo, la ley no los incluye a todos, a estos efectos, ya que reputa como tales solo a quienes no sean empresarios ni profesionales (incluida la Seguridad Social y sus entidades gestoras, que también se reputan no empresarios ni profesionales).

Los sujetos acogidos al régimen deben comunicar a sus proveedores que se hallan incluidos en él. De este modo, el proveedor les repercutirá el impuesto más un recargo; a cambio, no ingresarán IVA alguno (aunque podrán repercutirlo y quedárselo). El recargo sobre las adquisiciones sustituye, así, al mecanismo habitual de deducción-repercusión.

En determinados supuestos ambos métodos conducirán al mismo resultado, es decir, el recargo será exactamente igual a la cuota a ingresar que dimanaría de la aplicación del régimen general. En los demás, al no coincidir ambas magnitudes, la neutralidad del impuesto se verá distorsionada.

Analicemos este teorema.

6.1. Indiferencia entre el régimen general y el especial del recargo de equivalencia

Tratándose del n-ésimo agente intermedio de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, su tributación de acuerdo con el régimen general será $T_n = t\, va_n = t\,(p_n - p_{n-1})$. Si, por el contrario, queda encuadrado en el régimen especial del recargo de equivalencia, el impuesto será $T'_n = \mu\, p_{n-1}$, en donde μ $(0 < \mu < 1)$ representa el tipo de recargo, expresado en tanto por uno [19]. Si le sale a pagar menos de lo que tendría que ingresar en el régimen general, el recargo de equivalencia le beneficia; en caso contrario le perjudica. Podemos definir por ello su beneficio fiscal como $\pi_n = T_n - T'_n = t\,(p_n - p_{n-1}) - \mu\, p_{n-1} = t\, p_n - (t + \mu)\, p_{n-1}$. Si, además, suponemos que el minorista aplica un determinado margen comercial a sus compras (γ), será $p_n = (1 + \gamma)\, p_{n-1}$. Ello permite escribir el beneficio como $\pi_n = [t\,(1 + \gamma) - (t + \mu)]\, p_{n-1} = (\gamma\, t - \mu)\, p_{n-1}$. La condición de indiferencia entre ambos regímenes exige que sea $\pi_n = 0$, luego se da cuando $\gamma\, t - \mu = 0$. Como el margen comercial está, generalmente, dado $(\gamma = \chi)$ la condición de indiferencia es que [20]:

$$\mu = \chi\, t \qquad [18]$$

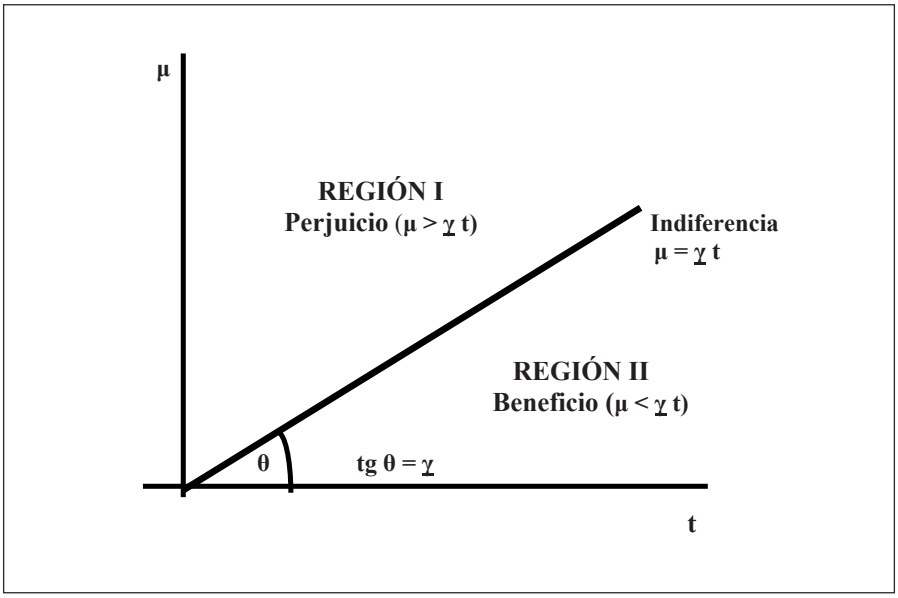
La relación obtenida muestra una dependencia lineal del tipo de recargo (μ) respecto del tipo impositivo (t), dado el margen comercial (χ). Su representación gráfica es la siguiente:

19 El régimen legal contempla varios recargos, que se mueven en el intervalo comprendido entre un mínimo del 0,50 ($\mu_{mín}$ = = 0,005) y un máximo del 4 por 100 ($\mu_{máx}$ = 0,04).

20 Es fácil ver, según esta ecuación, que un recargo del 4 por 100 (μ = 0,04), a un tipo impositivo general de IVA del 18 por 100 (t = 0,18) presupone un margen del 22 por 100 ($\chi = \mu/t = 0{,}04/0{,}18 = 22{,}2\ldots$).

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

FIGURA 7. *Comparación del régimen general con el de recargo de equivalencia.*



Como vamos a tener ocasión de comprobar en el epígrafe 6.2, para que la neutralidad se preserve, al minorista debe resultarle indiferente uno u otro régimen. Es decir, debe situarse sobre la línea que separa la región I de la II.

Con la prueba de este teorema cerramos el trabajo.

6.2. Determinación de la pérdida de neutralidad

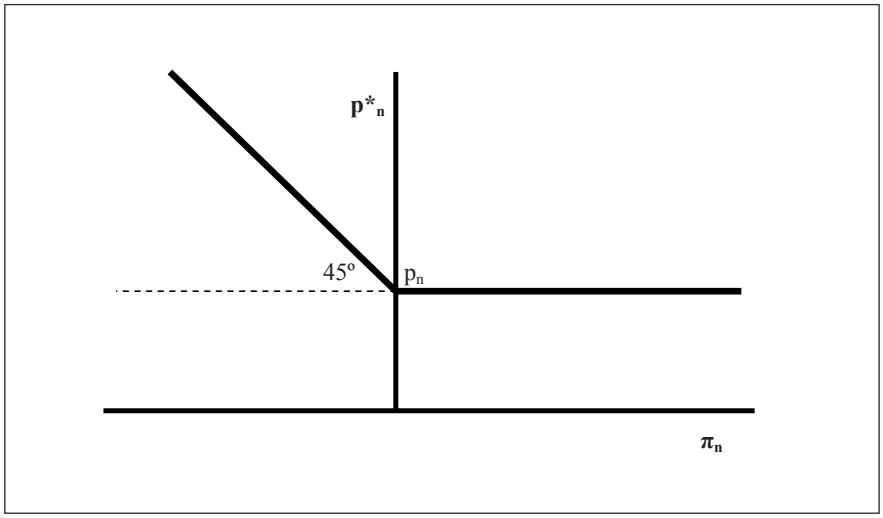
Si admitimos que el minorista traslada en su totalidad al consumidor final la pérdida, pero no el beneficio, que le supone hallarse en régimen de recargo de equivalencia ($\pi_n = T_n - T'_n$), el precio que le aplique será:

$$p^*_n = \begin{cases} p_n - \pi_n & \text{si } \pi_n < 0 \\ p_n & \text{si } \pi_n \geq 0 \end{cases}$$

La representación gráfica de esta función es la siguiente:

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

FIGURA 8. *Representación del precio repercutido en función del beneficio.*



Analicemos ambos casos:

$$\text{Si } \pi_n < 0 \text{ será } T = t\, p^*_n = t\, p_n - t\, \pi_n$$

Por otra parte,

$$T' = \Sigma_{x=0}^{n-1}\, t\, va_x + \mu\, p_{n-1} = t\, \Sigma_{x=0}^{n-1}\, va_x + \mu\, p_{n-1} = (t + \mu)\, p_{n-1}.$$

Así pues,

$$\phi_c = T' - T = (t + \mu)\, p_{n-1} - t\,(1 + \gamma)\, p_{n-1} + t\, \pi_n = (\mu - t\,\gamma)\, p_{n-1} + t\, \pi_n = -\pi_n + t\, \pi_n = -(1 - t)\, \pi_n$$

Es decir:

$$\boldsymbol{\phi_c = -(1 - t)\, \pi_n} \qquad \textbf{[19]}$$

Para que sea $\phi_c = 0$ el recargo debe tomar, pues, el valor $\mu = t\,\gamma$, que es el que hace que $\pi_n = 0$.

Por otra parte, si $\pi_n \geq 0$ será $T = t\, p^*_n = t\, p_n$ y el efecto cascada tomará la forma $\phi_c = T' - T = (t + \mu)\, p_{n-1} - t\, p_n = (t + \mu)\, p_{n-1} - t\,(1 + \gamma)\, p_{n-1} = (\mu - t\,\gamma)\, p_{n-1} = -\pi_n$.

Es decir:

$$\boldsymbol{\phi_c = -\pi_n} \qquad \textbf{[20]}$$

RCyT. CEF, núm. 348, págs. 1-28
Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

También aquí es $\mu = t\chi$ la condición para que $\phi_c = 0$.

Dicho de otro modo, cuando el minorista sale beneficiado ($\pi_n > 0$ en la ecuación [20]) existe efecto cascada negativo (hiperneutralidad), mientras que si sale perjudicado ($\pi_n < 0$ en la ecuación [19]), se produce un efecto cascada positivo. Para que el impuesto sea neutral, el minorista debe ser exactamente indiferente entre el régimen general y el especial. En tal caso, $\pi_n = 0$ y, según cualquiera de las dos ecuaciones mencionadas, $\phi_c = 0$. La indiferencia del minorista es, así, la neutralidad del impuesto.

7. CONCLUSIONES

El lector no debe permitir que el desarrollo formal de los argumentos sobre la neutralidad del IVA usados en este trabajo oscurezca su comprensión de los resultados a los que conduce. Con el objeto de clarificarlos, se exponen a continuación, a modo de conclusión, de forma resumida.

1. La existencia del IVA se justifica por su neutralidad. Este principio, el más destacado de cuantos se asocian al tributo, significa que gravando el valor añadido generado en los distintos y sucesivos estadios de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios (gravamen mediato) se obtiene el mismo resultado que si se gravara, directamente, a cada consumidor final (gravamen inmediato). Ello representa una enorme ventaja, desde el punto de vista de la gestión del tributo, pues reduce sensiblemente el número de interlocutores de la Hacienda Pública (obligados tributarios) sin introducir efectos económicos indeseados.

2. El principio de neutralidad mantiene su validez con independencia de la longitud de dicha cadena. Conforme más larga sea, mayor será el precio final –puesto que mayores son los agentes intervinientes, mayores los valores añadidos y mayor la suma de tales valores, constitutiva del precio final que paga el consumidor–, pero la equivalencia entre ambas formas de gravamen del consumo (mediata e inmediata) será en todo caso absoluta.

3. El mecanismo que hace posible la neutralidad es el de deducción-repercusión. Su libre juego garantiza el flujo hacia delante del gravamen sin interferencias, en términos de efectos en cascada.

4. Las exenciones limitadas, la deducción según prorrata, los regímenes especiales obligatorios y, en general, cualquier otro mecanismo que altere el normal devenir de este mecanismo básico de deducción-repercusión rompe dicha neutralidad.

5. El análisis formal permite detectar dichas alteraciones de neutralidad, explicar su origen y, sobre todo, cuantificarlas. En consecuencia, compararlas también.

Conviene aclarar, en cualquier caso, que el trabajo desarrollado aquí representa apenas un mero esbozo de las posibilidades existentes en este ámbito. Se limita a tomar en consideración unos cuantos casos puros que, sin embargo, podrían ser combinados. La consideración simultánea adicional de

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

varios procesos productivos, si bien obligará al uso del álgebra matricial, permitirá también un bosquejo de condiciones globales de neutralidad en toda la economía. Por otra parte, cuestiones no tratadas, pero igualmente interesantes, pueden ser enjuiciadas a la luz del principio de neutralidad mediante la técnica apuntada, ampliándose así el horizonte de esta propuesta metodológica. A fin de hacer operativos los razonamientos generalizadores expuestos deberían tomarse, no obstante, valores medios para las variables utilizadas (precios de fase y longitud de la cadena productiva), así como procesos-tipo reales.

Fecha de entrada: 03-05-2011 / Fecha de aceptación: 12-07-2011 / Fecha de revisión: 04-02-2012

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

CRITERIOS RECIENTES EN MATERIA DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

Es indiscutible la creciente importancia de la doctrina y de la jurisprudencia en el ámbito tributario, dado el progresivo incremento de la complejidad de la normativa que regula esta materia.

Por ello, el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el **CEF** ha dedicado una de sus ponencias al repaso de los más importantes pronunciamientos del Tribunal Supremo en materia de procedimientos tributarios de estos últimos meses. Dicha recopilación estuvo acompañada de los criterios mantenidos por la Audiencia Nacional y por el Tribunal Económico-Administrativo Central respecto de los temas examinados.

Un repaso que tuvo lugar tras analizar la trascendencia de la reforma introducida en la Ley de Enjuiciamiento Civil, por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, en cuanto a la cuantía mínima para recurrir en casación se refiere, pues dicha reforma dota a este recurso de un carácter realmente excepcional, lo cual limitará sobremanera, de ahora en adelante, los temas y las materias tratadas en sede del Tribunal Supremo.

El presente artículo es resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 12 de enero de 2012.

Palabras clave: Tribunal Supremo, procedimientos tributarios y jurisprudencia.

ISSUES TO DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

RECENT CRITERIA ON THE SUBJECT OF TRIBUTARY (TAX) PROCEDURES

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Abstract:

THERE is indisputable the increasing importance of the doctrine and of the jurisprudence in the tributary(tax) ambience, considering the progressive increase of the complexity of the regulation that regulates this matter.

Therefore, the **Course of Improvement and updating tax t**hat is taught in the **CEF** has dedicated one of his presentations to the review of the more important pronouncements of the Supreme Court in the area of tax procedures in recent months.

The above mentioned compilation was accompanied by the criteria maintained by the National Court and by the Central Administrative Economic (Economical) Court with regard to the examined topics.

A review that took place after analyzing the significance of the reform introduced in the Law on Civil Procedure, by Law 37/2011, of October 10 , of measures which should be speeded up procedural, in regard to the minimum amount to appeal for cassation is concerned, since such reform gives this resource from a truly exceptional, thereby limiting greatly, from now on, the issues and subjects treated in the Headquarters of the Supreme Court.

This article is a summary of the Conference which took place on January 12, 2012.

Keywords: Supreme Court, tax procedures and jurisprudence.

Sumario

1. Introducción.
2. Procedimiento inspector.
3. Procedimiento sancionador.
4. Procedimiento de recaudación.
5. Procedimiento de revisión.
6. Normas comunes.

1. INTRODUCCIÓN

La complejidad de la normativa tributaria aporta, día a día, un creciente valor a la doctrina y jurisprudencia en el ámbito tributario. Complejidades e inseguridades jurídicas que se resuelven en muchos casos, no a través de modificaciones normativas, sino mediante los pronunciamientos de los distintos tribunales en relación con interpretaciones a las normas jurídico-tributarias.

A lo largo de este artículo se hará referencia a los más importantes pronunciamientos del Tribunal Supremo de estos últimos meses, a sus nuevos criterios y contradicciones, concluyendo el mismo con referencia a dos de las últimas resoluciones emitidas por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Todo ello en materia de procedimientos tributarios.

Si bien, con carácter previo a la exposición de dichos pronunciamientos, es necesario hacer referencia a la trascendencia de la reforma introducida en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal. Dicha reforma supone que la cuantía mínima para recurrir en casación se eleva desde los 150.000 euros establecidos hasta ahora hasta los 600.000 euros en el orden contencioso-administrativo, lo que delimita sobremanera las posibilidades impugnatorias del contribuyente, limitando el procedimiento en la mayoría de los casos a una única instancia. Esto es, el recurso de casación se convierte en un recurso de carácter excepcional, y no únicamente por el límite mínimo impuesto sino también por la fórmula del cómputo utilizado por el Tribunal para calcular dicho importe.

2. PROCEDIMIENTO INSPECTOR

El Tribunal Supremo ha emitido importantes pronunciamientos en estos últimos meses en relación con el primero de los procedimientos tributarios que vamos a tratar.

Con respecto al **régimen de estimación indirecta** y, en concreto, en lo referente al informe justificativo de la aplicación de este régimen [a que se refería el art. 51 de la Ley 230/1963 (LGT) – actual art. 158 de la Ley 58/2003 (LGT)– y el art. 64.3 del RD 939/1986 (RGIT)], que debe acompañar a las actas, el Tribunal Supremo, en recurso de casación para unificación de doctrina, en *Sentencia de 15 de julio de 2011, rec. n.º 177/2006 (NFJ044113)*, analiza las consecuencias que comporta la ausencia en el expediente de la inspección del referido informe. Para ello, en primer lugar, afirma que dicho informe justificativo es distinto del informe ampliatorio a que se refiere el artículo 56.3 del Real Decreto 939/1986 (RGIT).

La Sala entiende que la ausencia del informe justificativo de la aplicación del régimen de estimación indirecta, si no causa indefensión, no puede ser determinante de una anulación de actuaciones. Conviene, pues, expone el Tribunal: «diferenciar el supuesto en el que no pueden deducirse del expe-

diente las causas de aplicación del régimen de estimación indirecta ni el modo de proceder por parte de la Inspección por no obrar el informe, ni haberse subsanado en el posterior ampliatorio, del caso, como el litigioso, en el que existe una concentración de trámites del procedimiento en el informe ampliatorio del acta, consignándose en el mismo también los aspectos esenciales a que alude el artículo 51.1 de la Ley, no siendo obstáculo esta circunstancia para el ejercicio de los derechos del contribuyente».

La necesidad del informe controvertido tiene su razón de ser en el carácter excepcional del régimen de determinación de las bases imponibles, para el que no basta, recuerda el Tribunal, que se den los presupuestos del artículo 50 de la Ley 230/1963 (LGT), sino que es necesario también que impidan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la determinación de las bases imponibles o de los rendimientos.

Respecto a la **eficacia interruptiva de diligencias que reiteran requerimientos de documentación ya efectuados e incumplidos**, se pronuncia el *Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de marzo de 2011, recurso n.º 2046/2006 (NFJ042654)*.

Sostiene el Alto Tribunal en el caso de autos que la paralización del procedimiento inspector se debió solo y exclusivamente a la actitud del sujeto pasivo, que no aportó la documentación que le fue requerida, de forma que no puede apreciarse la alegada interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras producida por causas no imputables al obligado tributario.

Para alcanzar dicha conclusión resume los hechos y expone que en la diligencia extendida el 2 de abril de 1996, con independencia de la documentación que aportó, hubo que emplazar de nuevo al compareciente para que, el día 30 de abril de 1996, aportase los Libros Oficiales de Contabilidad de la sociedad, ejercicios 1989 a 1993, ambos inclusive, que le habían sido solicitados en la diligencia de 17 de julio de 1995 y que no aportó en la comparecencia del día 10 de enero de 1996. Fue, pues, la actuación poco diligente de la empresa recurrente la que provocó sucesivas interrupciones de las actuaciones inspectoras.

Otro de los temas tratados por este Tribunal en varias ocasiones ha sido el **acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección.** Dos de las sentencias que analizan esta materia se exponen a continuación.

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2011, recurso n.º 391/2009 (NFJ044943). Esta sentencia, así como otras, en relación con el mismo tema tratado por el Alto Tribunal, suponen una mitigación del rigor que hasta ahora se venía imponiendo en relación con los acuerdos de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector. Y ello, porque en el caso de autos se considera suficientemente motivado el acuerdo de ampliación al entender que las actuaciones revestían especial complejidad y que era necesaria la coordinación de los datos de las diversas sociedades al concurrir en el caso las circunstancias de que el volumen de las operaciones de los ejercicios comprobados era superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas de las sociedades y el hecho de formar parte el sujeto pasivo, en calidad de entidad dominante, de un grupo en régimen de tributación consolidada.

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2011, recurso n.º 558/2008 (NFJ045304). En este caso, se analiza la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección entre

entidades vinculadas con base en actuaciones que revisten especial complejidad. En este contexto el Tribunal dispone que: «no cabe aceptar la alegación de que aunque es cierto que es una entidad vinculada con otras sociedades que, a su vez estaban siendo comprobadas, la actuación particular frente a ella no requería para nada la comprobación de las otras sociedades por la inexistencia de operaciones vinculadas, pues bastaba el hecho de comprobación de diversas sociedades vinculadas para que pudiera darse el supuesto de especial complejidad en las actuaciones de comprobación, todo ello al margen del resultado final sobre la existencia o no de operaciones entre ellas».

En la *Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011, recurso n.º 1908/2008 (NFJ044123)*, el Alto Tribunal analiza un supuesto de **retroacción de actuaciones en un caso de actuaciones inspectoras en ejecución de un acto resolutorio judicial**. Como conclusión de la misma puede extraerse la primacía del artículo 150.5, sobre el artículo 68.1 a) y b) de la Ley 58/2003 (LGT). Pero expongamos los hechos acontecidos en el caso de autos.

La sentencia declara probado que la ONI recibió, para su ejecución, la sentencia del Tribunal Supremo y que no procedió a dar de baja la liquidación anulada y a practicar una nueva sino una vez transcurrido un plazo superior al de seis meses desde su recepción para ejecutarla.

Pues bien, al carácter de actuaciones inspectoras de las de ejecución cuando se decreta la retroacción, debe añadirse que la remisión del apartado 5 del artículo 150 de la LGT al apartado 1 del mismo supone la necesidad de que ello se haga en el plazo que reste o en el de seis meses si aquel fuera inferior, lo que arrastra la necesidad de aplicación del apartado 2 del citado precepto, en cuanto a las consecuencias del transcurso del plazo o de interrupción de actuaciones por más de seis meses.

No tendría sentido, continúa el Tribunal, considerar las actuaciones que estudiamos como integrantes del procedimiento inspector y no establecer para ellas todas las consecuencias vinculadas al transcurso del plazo máximo de duración.

Analiza el Tribunal Supremo el efecto de la **interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario**, en *Sentencia de 14 de julio de 2011, recurso n.º 212/2007 (NFJ044119)*. Contradiciendo el criterio sostenido por la Audiencia Nacional en *Sentencia de 14 de febrero de 2002, recurso n.º 381/1999 (NFJ012855)*, este Tribunal mantiene que el escrito solicitando la devolución de ingresos indebidos interrumpe la prescripción.

Para alcanzar dicha conclusión fundamenta que el artículo 66.1 b) y c) de la Ley 230/1963 (LGT) señala que los plazos de prescripción se interrumpen «Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase», y «Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda» y que no hay duda de que el escrito presentado por el mismo tiene directa conexión con el expediente de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones, al pretender que se rectifique la autoliquidación que por dicho Impuesto había presentado con anterioridad, rectificación que obedecía a que no se habían deducido cantidades que el causante adeudaba por IRPF, y que eran deducibles según el artículo 32.2 del Real Decreto 1629/1991 (Rgto. ISD). El escrito presentado, en este caso, encaja perfectamente en cualquiera de los supuestos, pues la devolución de ingresos inde-

bidos entra en la categoría de reclamación en relación con el expediente del Impuesto sobre Sucesiones, y tiende, además, a la correcta liquidación de la deuda.

En el siguiente caso analizado, *Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de enero de 2011, recurso n.º 164/2007 (NFJ042033)*, el Tribunal entiende que «en principio, salvo supuestos excepcionales –que no es necesario ahora especificar–, las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación», y ello en el marco de **procedimientos comprensivos de varios Impuestos o ejercicios en los que se realizan actuaciones respecto de solo algunos de ellos**. Así, no existe interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en la medida en que las diligencias extendidas en el periodo litigioso, al referirse a tributos, conceptos y ejercicios incluidos en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector seguido con la recurrente, tuvieron efectos interruptivos de la prescripción.

Con este pronunciamiento en el que establece el carácter unitario del procedimiento inspector, el Tribunal Supremo matiza el criterio sostenido por el mismo en sentencias anteriores, las cuales iban en línea con los pronunciamientos de la Audiencia Nacional, en el sentido de respetar el principio de estanqueidad tributaria, en las cuales se establecía que cada diligencia interrumpía únicamente al concepto afectado.

Y por último, en lo que respecta a este procedimiento, destacamos la *Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de septiembre de 2011, recurso n.º 525/2008 (NFJ044947)*, en la cual en recurso de casación para unificación de doctrina, el Tribunal establece que, en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, constituye **dilación imputable al contribuyente** el aplazamiento de las actuaciones, interesado por el mismo, por el disfrute de las vacaciones de los trabajadores, en cuanto esta circunstancia es plenamente atribuible al contribuyente, y si se le reconoce ha de ser con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento.

3. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

Destacamos en este procedimiento la *Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 2011, recurso n.º 5259/2006 (NFJ043357)*. En ella, y en relación con uno de los elementos de la infracción tributaria, y concretamente en lo que a **culpabilidad** se refiere, el Tribunal considera que, si bien es cierto que, como en muchas ocasiones ha mantenido, el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles, sucede, sin embargo, en este caso, que la imputación y posterior sanción tiene su presupuesto no ya en que determinados rendimientos hayan merecido una u otra calificación, como incrementos patrimoniales o como rendimientos de actividades empresariales, sino simple y llanamente que, sin perjuicio de que pudiera ser razonable una u otra calificación, los recurrentes dejaron de declararlos, no tuvieron para los mismos una u otra clasificación, sino que intentaron sustraerlo al gravamen tributario, resultando insostenible la exclusión de responsabilidad pretendida por ausencia de negligencia.

4. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

La primera sentencia a la que hacemos referencia en esta materia analiza un tema controvertido, como puede observarse de la lectura de la propia sentencia, en relación con la **suspensión de la ejecutividad de actos de contenido negativo**. Se trata de la *Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2011, recurso n.º 3941/2009 (NFJ044743)*.

Aunque en algunas ocasiones, como se reconoce en la propia sentencia, este Tribunal haya concedido la suspensión de actos de contenido negativo, en materia tributaria, no es procedente la concesión de la suspensión de actos de denegación de aplazamientos.

Una comparativa entre un supuesto en materia de extranjería, otro en relación a concesiones administrativas y, por último, otro en el ámbito tributario, pone de relieve una casuística de lo más variada, circunstancia que dificulta el establecimiento de una doctrina general aplicable a todos los casos y en todas las circunstancias; resulta, por tanto, menester atender a los hechos del supuesto analizado, no sin dejar constancia de que en el ámbito en el que ahora nos movemos, el tributario, el criterio general es la no suspensión de los actos negativos.

En referencia al ámbito tributario, el Tribunal ha mantenido el criterio general de no acordar la medida cautelar de suspensión de actos de contenido negativo, y ello porque la suspensión debe referirse a un acto de contenido positivo, que sea ejecutable, sin que quepa dejar sin efecto cautelarmente los actos negativos, como es ahora el caso, pues, dado su contenido, la suspensión cautelar supondría la concesión de lo pedido, siquiera sea con carácter temporal (mientras dura la sustanciación del proceso).

En el presente caso, la Administración tributaria denegó el aplazamiento pedido por el contribuyente. En sede administrativa, con la consiguiente revisión económico-administrativa y como cuestión incidental, se interesó la «suspensión» de esta denegación, que acertadamente fue denegada. Sin embargo, interpuesto recurso contencioso-administrativo, la Sala de instancia acogió la pretensión de «suspender» el acuerdo denegatorio del aplazamiento y en consecuencia la concedió. Efectivamente, pese a que la sentencia impugnada afirme lo contrario, lo que materialmente ha hecho es otorgar el aplazamiento, lo cual no puede ser compartido por este Tribunal. Y es que, a diferencia de lo que ocurre en sede jurisdiccional, no hay un catálogo abierto de medidas cautelares susceptibles de adoptarse en las vías administrativa y económico-administrativa, sino que la única medida cautelar posible frente a un acto tributario es la suspensión de su ejecutividad. Así, no cabe, ni está legalmente previsto, otro tipo de medidas cautelares y mucho menos las de carácter positivo, como la concedida por la sentencia que se impugna.

Por último, dentro del ámbito de recaudación, hay que destacar la *Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2011, recurso n.º 5782/2009 (NFJ045215)*, en la que el Alto Tribunal matiza los **límites de los órganos de recaudación a la hora de requerir información**.

En el caso de autos, el órgano de recaudación solicitó información a un banco sobre los titulares (y las personas autorizadas) de los contratos de alquiler de cajas de seguridad que hubiera concertado en las Islas Baleares, vigentes en el momento del requerimiento. La sentencia analiza el ámbito competencial del órgano de la Administración que practicó el requerimiento de información solicitado.

La sentencia de instancia concluyó que el tipo y el alcance del requerimiento practicado excedían el ámbito competencial del órgano de recaudación, ya que no constaba que se refiriera al cobro de una concreta deuda tributaria. Entendió que el artículo 93.1 c) de la Ley 58/2003 (LGT) circunscribe la posibilidad de que se practiquen este tipo de requerimientos por los órganos de recaudación a las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en periodo ejecutivo en el ejercicio de sus funciones. Frente a este razonamiento el abogado del Estado arguye que el artículo 10.2 del Real Decreto 939/2005 (RGR), con su remisión al artículo 93 de la LGT, contempla la previsión de que los órganos de recaudación practiquen requerimientos de información. Luego no es necesario que sea llevado a cabo con ocasión del cobro de una concreta deuda.

Frente a ello, el Tribunal expone que la circunstancia de que se contemple la posibilidad de que los órganos de recaudación puedan practicar requerimientos de información tributaria no significa reconocerles la potestad de realizar requerimientos de información a cualquier obligado tributario y en cualquier clase de contexto o situación. Se trata del ejercicio de una potestad que debe estar directamente vinculada al ámbito competencial y actividad que desarrolle el órgano en cuestión, es decir, sujeta a la previsión legal que justifica la actuación misma del órgano administrativo. En otras palabras, por definición, un órgano de recaudación no puede practicar requerimientos genéricos de información. Y concluye su exposición con las siguientes palabras: «En suma, tratándose de la recaudación y, por lo tanto, de los órganos administrativos que la tienen encomendada, no cabe practicar requerimientos desvinculados del cobro o de la exacción de créditos concretos y específicos».

5. PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN

En relación con el último de los procedimientos administrativos en materia tributaria que vamos a tratar, destacamos en primer lugar la *Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2011, recurso n.º 1538/2008 (NFJ043917)*, cuya materia objeto de análisis versa sobre el **plazo para la interposición de recurso cuando media desestimación por silencio administrativo de una reclamación económico-administrativa**.

Rechaza el Tribunal una interpretación de los artículos 240.1 y 241.1 de la Ley 58/2003 (LGT) conforme a la que, transcurrido un año y un mes desde la interposición de la reclamación sin que exista resolución expresa y sin que el interesado haya interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, debe entenderse que se ha producido una desestimación presunta que ha devenido firme e inatacable por no haber sido impugnada en el plazo de un mes. Esa interpretación resulta contraria al artículo 24.1 de la Constitución Española. En una situación tal, el administrado puede seguir esperando a obtener una resolución expresa o, transcurrido el año que el Tribunal Económico-Administrativo tenía para resolver, entender desestimada su pretensión e interponer el recurso pertinente en cualquier momento, pues, no se ha iniciado plazo alguno para recurrir.

Dicho criterio ha sido sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en *Resolución de 7 de junio de 2011, RG 1257/2009 (NFJ043425)*, modificando su doctrina anterior, en la

cual mantiene que el sometimiento a plazo de la posibilidad de interponer recurso de alzada que resulta del artículo 241 de la Ley 58/2003 (LGT) debe atemperarse por la exigencia del cumplimiento previo de lo dispuesto en el artículo 42.4 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), que obliga a las Administraciones públicas a informar a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo. No constando que se hubiera notificado al interesado comunicación, puede afirmarse que no consta que se le hubiera advertido de los plazos para interponer el recurso de alzada, y ante qué órgano procedía. Podría equiparse ese silencio negativo con una notificación defectuosa, al haberse omitido tales advertencias, por lo que el plazo de interposición del recurso no comenzaría a correr sino desde que interpone el interesado el recurso, por lo que este debe reputarse interpuesto en plazo.

De entre los temas abordados en la *Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de abril de 2011, recurso n.º 872/2006 (NFJ042953)*, merece de especial interés destacar la cuestión relativa a la extensión de la facultad de revisión que otorga la ley a los órganos económico-administrativos, y en concreto respecto al **límite de funciones y potestades que le vienen asignadas a los Tribunales Económico Administrativos**.

Concluye el Tribunal que no cabe, cuando no existe vicio formal del procedimiento, una retroacción de actuaciones a los efectos de unas nuevas valoraciones hasta lograr el acierto en la determinación de los elementos relevantes; menos aún es factible que el Tribunal Económico-Administrativo, excediéndose de sus funciones, indique siquiera, a la Inspección, cómo llevar a cabo la comprobación a los efectos de las actuaciones de valoración, indicando el método cuando este ya viene determinado en el artículo 16.3 de la Ley 43/1995 (Ley IS). Es más, teniendo por acreditado que la valoración resultaba incongruente y poco razonable, y habiendo llegado también a la conclusión de la improcedencia e incorrección de aplicar los valores declarados por el contribuyente, debió limitarse a declarar la nulidad de la liquidación –y sanción–, especificando las medidas a adoptar, en su caso, para ajustar a Derecho las liquidaciones.

Procede la **práctica de una nueva liquidación tributaria cuando la Inspección ha errado ya por dos veces**. Con este titular se puede determinar la trascendencia de la *Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2011, recurso n.º 466/2009 (NFJ042955)*. Esto es, existe la posibilidad de reponer actuaciones inspectoras y de liquidar más de una vez para subsanar errores distintos. En palabras del Tribunal: «Lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez».

Si no existe una actitud contumaz de la Administración tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. Esto es lo que sucede en el presente caso, en el que nada tiene que ver la causa de la primera anulación y la vuelta atrás en las actuaciones inspectoras (comprobar las fechas de adquisición de las acciones transmitidas para calcular el incremento de patrimonio) con el defecto que motivó la segunda (la falta de incoación de la correspondiente acta de inspección y la necesidad de poner de manifiesto para alegaciones la propuesta de liquidación antes de la emisión de la segunda liquidación).

En el siguiente caso analizado, *Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2011, recurso n.º 2790/2009 (NFJ045436)*, el Tribunal trata la **inadmisión a trámite de una solicitud de suspensión de requerimiento de información tributaria**.

En cuanto al segundo motivo de casación que se invoca en esta sentencia (perjuicios irreparables que se ocasionarían a los contribuyentes si con posterioridad el requerimiento fuera anulado), precisamente la invocación de la supuesta lesión al derecho a la intimidad de los contribuyentes revela que la inadmisión de la solicitud de suspensión por el órgano de revisión de la Administración fue acertada. El derecho a la intimidad, que reconoce el artículo 18.1 de la Constitución Española, no puede ser desvinculado del artículo 31.1, que establece el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el sistema tributario, de tal manera que le cabe a la Administración exigir los datos relativos a la situación económica del contribuyente, quien tiene el deber jurídico de colaborar, deber que se extiende a quienes puedan prestar su ayuda en la tarea de alcanzar la equidad fiscal, como los bancos.

Una última sentencia a destacar respecto a este procedimiento es la *Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2011, recurso n.º 206/2010 (NFJ044901)*. Con igual criterio que el mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en *Resoluciones, de 25 de octubre de 2011, RG 3732/2008 (NFJ044863), y de 25 de octubre de 2011, RG 6912/2008 (NFJ044862)*, en las cuales se mantiene que para determinar la **cuantía de las reclamaciones interpuestas contra los acuerdos de liquidación y contra los acuerdos sancionadores**, habrá que estar a la deuda de mayor importe (referida a cada periodo de liquidación) que se impugne frente a la regularización de una situación tributaria referida a un periodo de comprobación comprensivo de varios periodos de liquidación, el Tribunal Supremo mantiene que ante un supuesto en el que la liquidación comprende en un solo documento cuatro deudas tributarias, una por cada ejercicio, y, acumulado, un solo acuerdo sancionador que comprende hasta cuatro sanciones una por cada ejercicio, la cuantía a tener en cuenta a efecto de cuantificar la reclamación es la deuda, esto es, cuota más intereses, o acto, esto es sanción, de mayor importe. En este caso, visto que ninguna supera la cuantía de los 150.000 euros no cabía contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. Por tanto, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional agotaba la vía económico-administrativa, resultando competente el Tribunal Superior de Justicia.

6. NORMAS COMUNES

Notificaciones. *Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2011, recurso n.º 5838/2007 (NFJ043362).* Abordando la validez de una notificación recogida por un vigilante de seguridad, el Supremo efectúa una completa recopilación de los criterios existentes en materia de notificaciones.

Posibilidad de comprobación por parte de la Inspección en ejercicios prescritos. El Tribunal Supremo analiza, en *Sentencia de 14 de septiembre de 2011, recurso n.º 402/2008 (NFJ045475)*, dictada sobre recurso de casación para unificación de doctrina, sobre el Impuesto sobre Sociedades y concretamente para los ejercicios 1995 y 1996, si producida la prescripción, puede o no la Administración ejercer funciones de investigación o comprobación sobre hechos económicos acaecidos en ese ejercicio, aunque

ello solo sea para determinar hechos imponibles que se producen en ejercicios posteriores, y concluye que «la prescripción recae sobre el derecho a liquidar y no sobre el derecho a investigar y comprobar determinados hechos económicos que pueden proyectar sus efectos económicos hacia el futuro».

Para terminar, incluimos en este apartado dos importantes y recientes resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Resolución de 28 de noviembre de 2011, RG 2549/2009 (NFJ045031). **Recargos del artículo 27 de la LGT *versus* intereses de demora del artículo 26 de la LGT**. En el caso de autos, una determinada entidad presenta autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades con resultado a devolver, presentando posteriormente autoliquidación extemporánea también con resultado a devolver, si bien por importe inferior al solicitado y obtenido con anterioridad. Pues bien, dispone el Tribunal que, al no tratarse de una autoliquidación con resultado a ingresar, no resulta de aplicación el régimen de recargos previsto en el artículo 27 de la Ley 58/2003 (LGT), sino la liquidación de intereses de demora a que hace referencia el artículo 26 de la citada ley, consecuencia del cobro de una devolución improcedente.

Resolución de 1 de diciembre de 2011, RG 4633/2009 (NFJ045517). **Regularización de un ejercicio por parte de la Administración con incidencia tanto en dicho ejercicio como en un ejercicio distinto que no ha sido objeto de comprobación o inspección.**

En la actuación inspectora se modifica, con acomodo a Derecho, la imputación temporal de unas rentas, anticipándola, de modo que se exige su pago en un ejercicio anterior a aquel al que las imputó el contribuyente en la correspondiente autoliquidación, que ya había sido ingresada. Cuando la Administración realiza esa liquidación es conocedora de la circunstancia descrita, de modo que, obligando a pagar al contribuyente las cantidades que le constan ya ingresadas por autoliquidación le está conminando a realizar un pago que bien puede considerarse indebido por duplicado.

La Administración tributaria no realizó ninguna actuación tendente a devolver ese ingreso indebido cuya existencia acepta en el acta referida, y las solicitudes de devolución realizadas por el reclamante fueron desestimadas, en síntesis, por entender que el ingreso de las cantidades liquidadas por la Inspección nunca puede considerarse indebido, al referirse a los ejercicios en los que se han devengado las retenciones, y por llegar tarde, pasados más de cuatro años, para remover la autoliquidación en la que se produjo el pago inicialmente.

Una actuación más congruente hubiera sido que, sin perjuicio, por supuesto, de la liquidación de los intereses de demora y sanciones que correspondiesen por la ausencia de ingreso en el ejercicio correspondiente de las cuotas devengadas, se exigiese tan solo el ingreso de la deuda correspondiente a los ejercicios regularizados que no estuviese ya ingresado en la Hacienda Pública.

Con base en ello, concluye el Tribunal que los ingresos que generan un enriquecimiento injusto de la Administración, y deben ser reintegrados por indebidos, son los realizados en pago de la deuda liquidada por la Administración pese a constatar que se trataba de cuotas que, aun referidas a un ejercicio posterior al de su devengo y, por tanto, más tarde de lo legalmente obligado, ya habían sido ingresadas en la Hacienda Pública.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (I)

Javier Romano Aparicio
Profesor del CEF

Extracto:

Con motivo de la aprobación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011), el Centro de Estudios Financieros publicará una serie de artículos en relación con las novedades y materias específicas contempladas en la nueva norma.

En este primer trabajo se analizan las principales novedades así como el estudio del marco conceptual y de las normas de registro y valoración relativas a: inmovilizado material, normas particulares sobre el inmovilizado intangible, bienes del Patrimonio Histórico, créditos y débitos y existencias.

Palabras clave: contabilidad, fundaciones, asociaciones y entidades sin fines lucrativos.

ACCOUNTING GENERAL PLAN NON-PROFIT ORGANIZATIONS (I)

JAVIER ROMANO APARICIO
Profesor del CEF

Abstract:

ON the occasion of the adoption of rules to adapt the General Accounting Plan to non-profit organizations (RD 1491/2011), the Centro de Estudios Financieros will publish a series of articles regarding developments and specific matters referred into the new norm.

This first paper analyzes the main developments and the study's conceptual framework and accounting policies and valuation related to: fixed assets special rules on intangible assets, Historical Heritage assets, creditors and debtors and inventory.

Keywords: accounting, foundations, associations and non-profit entities.

Sumario

1. Introducción.

2. Obligaciones contables de las entidades sin fines lucrativos.

3. Estructura del PGC ESFL.

4. Marco conceptual de la contabilidad.

   4.1. Cuentas anuales. Imagen fiel.
   4.2. Elementos de las cuentas anuales.
   4.3. Criterios de valoración.

5. Normas de registro y valoración.

   5.1. Inmovilizado material.
   5.2. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.
   5.3. Bienes del Patrimonio Histórico.
   5.4. Créditos y débitos.
   5.5. Existencias.

1. INTRODUCCIÓN

El Real Decreto 1491/2011 ha aprobado las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos (PGC ESFL) y el modelo del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. Este tipo de entidades se caracteriza por cumplir unas funciones sociales sin pretender obtener beneficios con ellas. Ejemplos de ellas son: ONG, fundaciones y asociaciones entre otras.

Hasta el 31 de diciembre de 2011 las entidades sin fines lucrativos han aplicado la adaptación sectorial del PGC ESFL aprobada por el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, si bien como consecuencia de la entrada en vigor el 1 de enero de 2008 del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprobó un nuevo Plan General de Contabilidad (PGC 2007), y según se establecía en la disposición transitoria quinta podían seguir aplicando sus respectivas normas en todos los aspectos que no habían sido modificados por la nueva normativa, o, en su caso, Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad para pequeñas y medianas empresas (PGC PYMES 2007)

Las normas de adaptación del PGC ESFL serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. En particular, les serán de aplicación a las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional (art. 3 del RD 1491/2011).

Lógicamente la nueva normativa –disp. derog. única– deroga el Real Decreto 776/1998 por el que se regulaban las normas contables anteriores así como las normas de igual o inferior rango cuyo contenido se oponga a lo establecido en la nueva normativa, cuya fecha de entrada en vigor es para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2012.

Las fundaciones, además de la regulación contable del Real Decreto 1491/2011, tienen regulación sustantiva a nivel estatal a través de las siguientes normas:

- Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.
- Real Decreto 1337/2005, 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

También hay una regulación a nivel autonómico en las siguientes comunidades autónomas: Andalucía, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia, La Rioja, Madrid, País Vasco y Comunidad Valenciana.

En relación con las asociaciones, la regulación estatal se recoge en:

- Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.
- Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y sus relaciones con los restantes registros de asociaciones.

2. OBLIGACIONES CONTABLES DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

El plan de actuación de las fundaciones se describe en el artículo 23 «Principios de actuación» de la Ley 50/2002:

«Las fundaciones están obligadas a:

a. Destinar efectivamente el patrimonio y sus rentas, de acuerdo con la presente Ley y los Estatutos de la fundación, a sus fines fundacionales.

b. Dar información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados.

c. Actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios.»

Y con respecto a sus obligaciones contables, el artículo 25.1 «Contabilidad, auditoría y plan de actuación» indica: «Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su

actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello llevarán necesariamente un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.»

El mismo artículo en su apartado 2 se refiere a las cuentas anuales en los siguientes términos: «Las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.»

En el mismo sentido se expresa el artículo 28 del Real Decreto 1337/2005: «Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria. Se formularán al cierre del ejercicio, de conformidad con los criterios establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, y se expresarán los valores en euros. Cuando las cuentas vayan a ser sometidas a auditoría externa, habrán de formularse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. El ejercicio económico coincidirá con el año natural, salvo que en los estatutos se establezca un periodo anual diferente».

La disposición final tercera de la Ley de Fundaciones (50/2002) señala que corresponde al Gobierno efectuar la actualización de las normas de adaptación del PGC ESFL. Con esta delegación, y atendiendo a las especiales características y operaciones de las entidades sin fines lucrativos, se constituyó por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por Resolución de 18 de noviembre de 2010, un grupo de trabajo para adaptar las normas contables de este tipo de entidades cuyo trabajo ha culminado con la publicación del Real Decreto 1491/2011.

3. ESTRUCTURA DEL PGC ESFL

El PGC ESFL reproduce en gran parte el contenido de la regulación comprendida en el Real Decreto 1514/2007, por el que se aprobó el vigente Plan General de Contabilidad, si bien contiene disposiciones y criterios específicos para este tipo de entidades.

La nueva norma tiene la misma estructura que el PGC 2007, si bien en la misma solamente se recogen las normas específicas aplicables a este tipo de entidades.

Para el tratamiento contable del resto de las operaciones y hechos económicos se aplicará lo dispuesto en la normativa general según el caso:

- PGC 2007.
- PGC PYMES 2007.
- Criterios aplicables a microentidades 2007.

Para evitar la posible dispersión de la normativa conforme a lo señalado en los párrafos anteriores, se ha conferido la habilitación al ICAC para que elabore, mediante resolución, un texto que

de forma refundida presente el PGC ESFL, con el objetivo de proporcionar a los sujetos contables un texto único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar, tanto de actividades propias como de actividades mercantiles.

Por tanto, la estructura del PGC ESFL es similar a la desarrollada en el PGC 2007 y está dividida en cinco partes:

1. Marco conceptual de la contabilidad.
2. Normas de registro y valoración.
3. Cuentas anuales.
4. Cuadro de cuentas.
5. Definiciones y relaciones contables.

4. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

El Marco Conceptual de la Contabilidad es el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce en un proceso lógico deductivo al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales. Su incorporación al PGC y, en consecuencia, la atribución al mismo de la categoría de norma jurídica, tiene como objetivo garantizar el rigor y coherencia del posterior proceso de elaboración de las normas de registro y valoración, así como de la posterior interpretación e integración del Derecho Contable.

Esta parte de la norma contiene los mismos apartados que el PGC 2007 y ha sido redactada en su totalidad en el PGC ESFL por lo que no hay que remitirse a la norma mencionada. Los apartados son los siguientes:

1. Cuentas anuales. Imagen fiel.
2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales.
3. Principios contables.
4. Elementos de las cuentas anuales.
5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.
6. Criterios de valoración.
7. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Las principales diferencias con respecto al Marco Conceptual del PGC se producen en los apartados de las cuentas anuales, elementos de las cuentas anuales y criterios de valoración.

4.1. Cuentas anuales. Imagen fiel

Las cuentas anuales de una entidad no lucrativa comprenden:

- Balance.
- Cuenta de resultados.
- Memoria.

Esta es la mayor diferencia que existe con el PGC 2007, ya que en este mismo apartado de Marco Conceptual indica que las cuentas anuales son:

- Balance.
- Cuenta de resultados.
- Estado de cambios en el patrimonio neto.
- Estado de flujos de efectivo.
- Memoria.

Puede observarse que la diferencia radica en que en el PGC ESFL no se califican como cuentas anuales el estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo.

La situación reflejada tiene su explicación en la legislación sustantiva de entidades sin fines lucrativos, concretamente en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, que dispone en su artículo 25.2:

«Las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.»

La divergencia se produce porque la Ley 50/2002 [1] tiene una redacción anterior a la reforma incorporada en el artículo 34 del Código de Comercio por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

[1] En el mismo sentido se expresa el artículo 14 de la Ley 1/2000, reguladora del Derecho de asociación en el artículo 14.

La solución que se ha dado en el PGC ESFL ha sido incluir en la cuenta de resultados el excedente del ejercicio y todas las demás variaciones de patrimonio que puedan producirse en la entidad, en consonancia con las proposiciones de otros emisores de normas [2].

En cuanto al estado de flujos de efectivo, se ha optado por incluirlo como un apartado más en la memoria:

«La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular, contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad, de acuerdo con lo indicado en la tercera parte de esta adaptación.»

4.2. Elementos de las cuentas anuales

En este apartado se han introducido cambios en la redacción de las definiciones de los elementos que integran las cuentas anuales: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos adaptándolos a los objetivos que generalmente persiguen las entidades sin ánimo de lucro no coincidentes con los de las sociedades mercantiles.

Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, de los que se espera que la entidad obtenga rendimientos aprovechables en su actividad futura. En particular, cumplirán esta definición aquellos que incorporan un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad.

Pasivos: obligaciones actuales surgidas como resultado de sucesos pasados, para cuya extinción la entidad espera desprenderse de recursos económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional o fondo social, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por los fundadores o asociados, que no tengan la consideración de pasivos, así como los excedentes acumulados u otras variaciones que le afecten.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en la cuenta de resultados son:

Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en nuevas aportaciones, monetarias o no, a la dotación fundacional o fondo social.

[2] FASB: Declaración de conceptos número 4, sobre los *Objetivos de la información financiera en las entidades sin ánimo de lucro* y el Documento n.º 2 de AECA: *Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos*, de 2010.

Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos.

4.3. Criterios de valoración

El PGC ESFL mantiene los siguientes criterios de valoración establecidos en el PGC 2007 con una redacción similar:

- Coste histórico o coste.
- Valor razonable.
- Valor neto realizable.
- Valor actual.
- Valor en uso.
- Costes de venta.
- Coste amortizado.
- Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero.
- Valor contable o en libros.
- Valor residual.

La novedad que aporta el PGC ESFL es la introducción de un nuevo criterio de valoración –no contemplado en el PGC 2007– y que es el coste de reposición. La norma lo define de la siguiente forma:

«El coste de reposición de un activo es el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.»

El coste de reposición se utiliza como la mejor estimación del valor en uso de los activos no generadores de flujos de efectivo, no siendo una novedad en nuestra legislación contable ya que la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias señalaba este criterio para los activos no generadores de flujos de efectivo de las empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, y refiriéndose a él en los siguientes términos:

«Coste de reposición depreciado de un activo: es el coste de reposición de dicho activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamien-

to, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.

Este coste se deprecia con el fin de reflejar el activo en sus condiciones actuales y considerar, de este modo, el potencial de servicio ya consumido del activo. En su cálculo no deberá incluirse excesos de capacidad o ineficiencias con respecto al potencial de servicio requerido para el activo, sin perjuicio de que se mantenga cierta capacidad de servicio adicional por motivos de seguridad, adecuada a las circunstancias de la actividad de la empresa.

Un activo puede reemplazarse mediante su reproducción o mediante la sustitución de su potencial de servicio. Al determinar el coste de reposición depreciado se considerará el importe más bajo que resulte de los anteriores menos la amortización acumulada que correspondería a dicho coste.»

EJEMPLO 1:

El 31 de diciembre de 20X12 la fundación «ALADINA» tiene un vehículo destinado a transporte de niños adquirido el 1 de enero de 20X11 por 6.000 u.m. El vehículo se amortiza linealmente en 8 años por lo que los saldos contables a esta fecha son:

- 218. Elementos de transporte 6.000
- 2818. Amortización acumulada de elementos de transporte. ..... –1.500 (750 × 2)

Se desea calcular el valor de reposición del vehículo sabiendo que uno similar con la misma capacidad y potencial de servicio y la misma vida útil tendría un coste de 8.000 u.m.

Solución:

El coste de reposición del vehículo es:

$$8.000 - 8.000 \times \frac{2}{8} = 6.000 \text{ u.m.}$$

5. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN

La segunda parte del PGC ESFL contiene las normas de registro y valoración (NRV) aplicables a las distintas transacciones o hechos económicos, así como a los diversos elementos patrimoniales.

Se desarrollan una serie de normas específicas aplicables de forma obligatoria por parte de las entidades sin fines lucrativos. En todo lo no desarrollado de forma específica se aplicarán las normas

contenidas en la segunda parte del PGC 2007 o, en su caso, del PGC PYMES y los criterios contables específicos de las microentidades, en todo aquello que no se oponga a las normas del propio PGC ESFL.

Las normas de registro y valoración que se han desarrollado han sido las siguientes:

- Inmovilizado material no generador de flujos de efectivo.
- Normas particulares sobre los gastos de investigación y desarrollo que pudieran calificarse como activos no generadores de flujos de efectivo.
- Bienes del Patrimonio Histórico.
- Créditos y débitos por la actividad propia.
- Existencias no generadoras de flujos de efectivo.
- Impuesto sobre beneficios.
- Gastos e ingresos de las entidades no lucrativas.
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos.
- Fusiones entre entidades no lucrativas.

5.1. Inmovilizado material

Esta norma se refiere exclusivamente a la valoración del inmovilizado material no generador de los flujos de efectivo porque para el resto del inmovilizado material se aplicará lo dispuesto en las NRV 2.ª y 3.ª del PGC 2007. La norma distingue entre:

- Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.
- Bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo.

La distinción se realiza en función de si estos bienes están afectos a las actividades propias de la entidad o si están afectos a actividades mercantiles. Lo habitual, en las entidades sin fines lucrativos, será la primera situación.

Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo

Son los que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económico-sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

Bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo

Son los que se poseen con el fin de obtener un beneficio o generar un rendimiento comercial a través de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Además, la norma precisa con respecto al concepto de rendimiento comercial:

- Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios.
- La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la entidad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

También se precisa que si un activo es mantenido principalmente para producir flujos económicos sociales en beneficio de una colectividad, y puede también proporcionar rendimientos comerciales a través de una parte de sus instalaciones o componentes o bien a través de un uso incidental y diferente a su uso principal, se considerará íntegramente como no generador de flujos de efectivo.

Si no está clara si la finalidad principal de poseer un activo es generar o no un rendimiento comercial, en estos casos, y dados los objetivos generales de las entidades no lucrativas, existe una presunción de que, salvo clara evidencia de lo contrario, tales activos pertenecen a la categoría de activos no generadores de flujos de efectivo.

Es importante señalar que la distinción entre inmovilizados materiales no generadores y generadores de flujos de efectivo no está reflejada en el cuadro de cuentas (quinta parte de las normas) ni tampoco en el modelo de balance propuesto en el PGC ESFL.

Ambos tipo de inmovilizados se recogen en el subgrupo 21, del cuadro de cuentas que contiene las mismas cuentas que el PGC 2007:

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES

210. Terrenos y bienes naturales

211. Construcciones

212. Instalaciones técnicas

213. Maquinaria

214. Utillaje

215. Otras instalaciones

216. Mobiliario

217. Equipos para procesos de información

218. Elementos de transporte

219. Otro inmovilizado material

La masa patrimonial del activo no corriente del modelo de balance propuesto en la tercera parte de las normas es la siguiente, en el que se observa que todo el inmovilizado material se incluye en el epígrafe A.III, no existiendo desglose entre bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo y bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo:

N.º de cuenta	Activo	Notas de la Memoria	200X	200X–1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
	I. Inmovilizado intangible			
201, (2801), (2901)	1. Desarrollo.			
202, (2802), (2902)	2. Concesiones			
203, (2803), (2903)	3. Patentes, licencias, marcas y similares			
204	4. Fondo de comercio			
206, (2806), (2906)	5. Aplicaciones informáticas			
207, (2807), (2907)	6. Derechos sobre activos cedidos en uso			
205, 209, (2805), (2830), (2905)	7. Otro inmovilizado intangible			
	II. Bienes del Patrimonio Histórico			
240 ,(2990)	1. Bienes inmuebles			
241, (2991)	2. Archivos			
242, (2992)	3. Bibliotecas			
243, (2993)	4. Museos			
244, (2994)	5. Bienes muebles			
249	6. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico			
	III. Inmovilizado material			
210, 211, (2811), (2831), (2910), (2911)	1. Terrenos y construcciones			
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919)	2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material			
23	3. Inmovilizado en curso y anticipos			
	IV. Inversiones inmobiliarias			
220, (2920)	1. Terrenos			
221, (282), (2921), (2832)	2. Construcciones			

…/…

N.º de cuenta	Activo	Notas de la Memoria	200X	200X–1
…/…				
	V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo			
2503, 2504, (2593), (2594), (293),	1. Instrumentos de patrimonio			
2523, 2524, (2953), (2954),	2. Créditos a entidades			
2513, 2514, (2943), (2944)	3. Valores representativos de deuda			
	4. Derivados			
	5. Otros activos financieros			
	VI. Inversiones financieras a largo plazo			
2505, (2595), 260, (269)	1. Instrumentos de patrimonio			
2525, 262, 263, 264, (2955), (298)	2. Créditos a terceros			
2515, 261, (297), (2945)	3. Valores representativos de deuda			
265	4. Derivados			
268, 27	5. Otros activos financieros			
474	**VII. Activos por impuesto diferido**			

La información sobre los criterios para la determinación de los inmovilizados no generadores de flujos de efectivo se realizará en los apartados correspondientes de la memoria

5.1.1. Valoración inicial

El PGC ESFL solamente se refiere al inmovilizado material no generador de flujos de efectivo en los casos de permuta. Por tanto, para el resto de los casos, la valoración se realizará según lo dispuesto en la NRV 2.ª del PGC 2007, de tal forma que la valoración se realizará por el precio de adquisición, coste de producción o permutas.

Precio de adquisición

El precio de adquisición, tal y como está definido en el PGC 2007, es aplicable para todos los inmovilizados de tipo material y comprende:

- Precio facturado por el proveedor.
- Descuentos y rebajas de cualquier tipo.
- Aranceles de importación.
- Impuestos indirectos no recuperables de la Hacienda Pública.
- Costes directos e indirectos relacionados con la puesta en servicio.
- Costes de desmantelamiento, retiro y rehabilitación.

- Intereses capitalizados (obligatorios cuando el periodo de instalación, construcción o montaje son superiores al año).

Coste de producción

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o construidos por la propia entidad se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.

Permutas

Si se trata de permutas relativas a inmovilizado material generador de flujos de efectivo se aplica lo dispuesto en el PGC 2007, por lo que la permuta se debe calificar como comercial o no comercial.

En las permutas comerciales, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Una permuta se considera comercial si:

a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o

b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta se ve modificado como consecuencia de la operación.

EJEMPLO 2:

La fundación «SALIX» ha adquirido un vehículo nuevo con un coste de 10.000 u.m. entregando otro usado que se ha sido valorado por el proveedor en 4.000 u.m. por lo que paga al contado 6.000. El vehículo entregado tuvo un precio de adquisición de 14.000 u.m. y en el momento de la entrega tiene una amortización acumulada de 5.000 u.m.

Estos vehículos de la fundación «SALIX» están asociados con actividades comerciales por lo que están clasificados como inmovilizados generadores de flujo de efectivo y ade-

…/…

…/…

más se sabe que el vehículo nuevo tiene menor capacidad que el antiguo por lo que cambiará la configuración de los flujos de efectivo futuros.

Solución:

Al cambiar la configuración de los flujos de efectivo y tratarse de un inmovilizado material afecto a actividades comerciales se aplican las reglas contables de las permutas contenidas en el NRV 2.ª del PGC 2007, calificándose la permuta como comercial.

Conceptos	Importe
Precio del vehículo nuevo	10.000
Valor asignado al vehículo entregado	4.000
Diferencia a pagar	6.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	10.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	5.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	5.000	
218	Elementos de transporte		14.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.000

Si la permuta es no comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor.

EJEMPLO 3:

La fundación «SALIX» ha adquirido un vehículo nuevo cuyo coste es de 10.000 u.m., importe que se satisface al contado en 9.000 u.m. y el resto mediante otro vehículo de similares características que se valora el 1.000 u.m.

El vehículo entregado tenía un precio de adquisición de 7.000 u.m. y una amortización acumulada de 6.500 u.m.

Estos vehículos de la fundación «SALIX» están asociados con actividades comerciales por lo que están clasificados como inmovilizados generadores de flujo de efectivo y

…/…

…/…

además se sabe que la adquisición del vehículo nuevo no implica la modificación futura de la configuración de los flujos de efectivo.

Solución:

Al igual que en ejemplo anterior, al tratarse de inmovilizado generador de flujos de efectivo se aplican las reglas de la NRV 2.ª del PGC 2007, concretamente las de permutas no comerciales ya que no hay cambios en la configuración de los flujos de efectivo.

Conceptos	Importe
Precio del vehículo nuevo	10.000
Valor asignado al vehículo entregado	1.000
Diferencia a pagar	9.000
Valor contable del vehículo nuevo	
Diferencia a pagar	9.000
Valor contable del inmovilizado entregado (7.000 – 6.500)	500
Total	9.500
Límite: Valor razonable del vehículo nuevo	10.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	9.500	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	6.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		9.000
218	Elementos de transporte		7.000

En el caso de tratarse de un *inmovilizado material no generador de flujos de efectivo*, el PGC ESFL indica que el tratamiento contable será el siguiente:

«El inmovilizado material recibido se valorará por el valor en libros del entregado a cambio más, en su caso, las contrapartidas monetarias pagadas o pendientes de pago, con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor. El inmovilizado cedido se dará de baja por su valor en libros.»

En definitiva, se trata de una forma similar a las permutas no comerciales descrita en la NRV 2.ª del PGC 2007, no teniendo incidencia alguna en el proceso contable la configuración futura de los flujos de efectivo o el valor actual de los mismos.

Además cuando existan pérdidas por deterioro que afecten al inmovilizado cedido, la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor razonable de este último fuera mayor que el valor en libros del bien cedido.

Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor razonable del referido bien.

EJEMPLO 4:

La fundación «AYUDAS» tiene un vehículo dedicado al cumplimiento de sus fines por lo que está calificado como un inmovilizado no generador de flujos de efectivo y que tiene los siguientes datos contables:

Precio de adquisición	20.000
Amortización acumulada	12.000
Valor contable	8.000

La fundación adquiere un nuevo vehículo cuyo precio es de 25.000 u.m., recogiendo el proveedor el antiguo al que se otorga una valoración de 5.000 u.m. y abonando la fundación la diferencia de 20.000 u.m.

Los gastos de acondicionamiento de vehículo adquirido para la realización de los fines propios, abonados por bancos, han ascendido a 1.500 u.m.

Solución:

Conceptos	Importe
Precio del vehículo nuevo	25.000
Valor asignado al vehículo entregado	5.000
Diferencia a pagar	20.000
Gastos de acondicionamiento	1.500
Valor contable del vehículo nuevo	
Importe a pagar	21.500
Valor contable del inmovilizado entregado (20.000 – 12.000)	8.000
Total	29.500
Límite: Valor razonable del vehículo nuevo	26.500

Los gastos de acondicionamiento del vehículo para la finalidad que debe cumplir incrementan su valor razonable que pasará a ser de 26.500 u.m. (25.000 u.m. de precio más 1.500 u.m. de gastos).

…/…

…/…

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	26.500	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	12.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	3.000	
218	Elementos de transporte		20.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		21.500

EJEMPLO 5:

La fundación «AYUDAS» tiene mobiliario dedicado al cumplimiento de sus fines por lo que está calificado como un inmovilizado no generador de flujos de efectivo y tiene los siguientes datos contables:

Precio de adquisición	20.000
Amortización acumulada	12.000
Valor contable	8.000

La fundación adquiere mobiliario cuyo precio es de 25.000 u.m., recogiendo el proveedor el antiguo al que se otorga una valoración de 10.000 u.m. y abonando la fundación la diferencia de 15.000 u.m.

Solución:

Conceptos	Importe
Precio del mobiliario nuevo	25.000
Valor asignado al mobiliario entregado	10.000
Diferencia a pagar	15.000
Valor contable del mobiliario nuevo	
Importe a pagar	15.000
Valor contable del mobiliario entregado (20.000 – 12.000)	8.000
Total	23.000
Límite: Valor razonable del mobiliario nuevo	25.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	23.000	

…/…

…/…

…/…

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
…/…			
2816	Amortización acumulada de mobiliario	12.000	
216	Mobiliario		20.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000

5.1.2. Valoración posterior

La norma no señala nada al respecto por lo que serán de aplicación las normas contempladas en la NRV 2.ª del PGC 2007 reconociendo las correspondientes correcciones valorativas.

5.1.2.1. Amortización

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 útil distinta del resto del elemento.

El PGC ESFL introduce un apartado específico sobre la amortización de costes de rehabilitación de terrenos, que señala:

«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 en los que se incurre con periodicidad para conservar la capacidad de servicio, esa porción del terreno se amortizará a medida que se consuma el potencial de servicio del citado activo.»

El tratamiento contable descrito es similar al que indica el PGC 2007 para las grandes reparaciones.

EJEMPLO 6:

La asociación «CAMPAMENTOS DE VERANO» ha adquirido un edificio y un terreno adyacente en el que desarrollarán actividades al aire libre con jóvenes. El coste de la parcela ha sido de 20.000 u.m. y se ha adquirido el 2 de enero de 20X12. Se estima que cada tres años ha de realizarse una reparación del césped del terreno cuyo coste actual sería de 3.000 u.m.

Al inicio del año 20X15 se realiza la conservación del terreno con un coste de 3.150 u.m. que son abonadas al contado.

Solución:

Al inicio del año 20X12 por la adquisición del terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

Al final de los años 20X12, 20X13 y 20X14, por la amortización de los costes de rehabilitación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (3.000/3)		1.000

Al inicio del año 20X14, por la rehabilitación y la baja de la parte amortizada del terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	3.150	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.150

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	3.000	
210	Terrenos y bienes naturales		3.000

La inversión realizada en los costes de rehabilitación será amortizada en los tres años siguientes.

5.1.2.2. Deterioro

El deterioro de valor de un activo no generador de flujos de efectivo se define como «la pérdida de potencial de servicio de un activo, distinta a la depreciación sistemática y regular que constituye la amortización. El deterioro responde, por tanto, a una disminución en la utilidad que proporciona el activo a la entidad que lo controla.»

Se produce una pérdida por deterioro del valor en un elemento del inmovilizado material no generador de flujos de efectivo cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. A tal efecto, el valor en uso se determinará por referencia al coste de reposición.

Al menos al cierre del ejercicio, la entidad evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad de explotación o servicio puedan estar deteriorados, en cuyo caso deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad de explotación o servicio a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

EJEMPLO 7:

La fundación «NUESTRA SEÑORA DEL CARMEN» tiene como fin el cuidado de personas mayores para lo que tiene dos residencias. La residencia «SANTA TERESA» está considerada como un activo no generador de flujos de efectivo y la residencia «SANTA EULALIA» sí que es un activo generador de flujos de efectivo ya que tiene una actividad comercial con el objeto de obtener rendimientos económicos.

Al cierre del ejercicio 20X1 los administradores de la fundación evalúan el posible deterioro de ambas residencias y obtiene los siguiente datos:

Residencia «SANTA TERESA»

- Precio de adquisición 200.000
- Amortización acumulada 50.000
- Valor contable 150.000
- Valor razonable menos los coste de venta 140.000
- Valor en uso 160.000
- Coste de reposición 145.000

…/…

…/…

Residencia «SANTA EULALIA»

- Precio de adquisición 250.000
- Amortización acumulada 75.000
- Valor contable 175.000
- Valor razonable menos los coste de venta 172.000
- Valor en uso 163.000
- Coste de reposición 180.000

En ambos casos no se ha registrado deterioro alguno en los ejercicios precedentes.

Solución:

Residencia «SANTA TERESA»

Esta residencia está calificada como un inmovilizado no generador de flujos de efectivo por lo que la corrección valorativa por deterioro se realizará según lo establecido en el PGC ESFL y el importe a dotar se calcula comparando el valor contable con el importe recuperable, entendido este último como el mayor del valor razonable menos los costes de venta o el coste de reposición.

Conceptos		Importe
Valor contable		150.000
Precio de adquisición	200.000	
Menos amortización acumulada	50.000	
Importe recuperable (1)		145.000
Pérdida por deterioro		5.000

(1) El importe recuperable es el mayor del valor razonable menos costes de venta o el coste de reposición ya que se trata de un inmovilizado no generador de flujos de efectivo.

Valor razonable menos coste de venta	140.000
Coste de reposición	145.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	5.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		5.000

…/…

…/…

Residencia «SANTA EULALIA»

Esta residencia está calificada como un inmovilizado generador de flujos de efectivo por lo que la corrección valorativa por deterioro se realizará según lo establecido en la NRV 2.ª del PGC y el importe a dotar se calcula comparando el valor contable con el importe recuperable, entendido este último como el mayor del valor razonable menos los costes de venta o el valor en uso.

Conceptos		Importe
Valor contable		175.000
Precio de adquisición	250.000	
Menos amortización acumulada	75.000	
Importe recuperable (1)		172.000
Pérdida por deterioro		3.000

(1) El importe recuperable es el mayor del valor razonable menos costes de venta o el coste de reposición ya que se trata de un inmovilizado generador de flujos de efectivo.

Valor razonable menos coste de venta	172.000
Valor en uso	163.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	3.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		3.000

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material no generadores de flujos de efectivo, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

EJEMPLO 8:

La fundación «BELIA» adquirió unas instalaciones que fueron calificadas como inmovilizado material no generador de flujos de efectivo al inicio del año 20X12 por un coste de 50.000 u.m. Se les estimó una vida útil de 10 años y se eligió un sistema de amortización lineal.

…/…

…/…

El 31 de diciembre de 20X15, después de realizar la amortización correspondiente al ejercicio, se estimó que el valor razonable menos los costes de venta era 22.000 y el coste de reposición de 24.000 por lo que dotó el correspondiente deterioro.

El 31 de diciembre de 20X16 el valor razonable menos los costes de venta es de 23.600 u.m. y el coste de reposición de 25.000.

Solución:

El importe del deterioro al final de 31 de diciembre de 20X15 es el siguiente:

Conceptos		Importe
Valor contable		30.000
Precio de adquisición	50.000	
Menos amortización acumulada	20.000	
Importe recuperable (1)		24.000
Pérdida por deterioro		6.000

(1) El importe recuperable es el mayor del valor razonable menos costes de venta o el coste de reposición ya que se trata de un inmovilizado no generador de flujos de efectivo.

Valor razonable menos coste de venta	22.000
Coste de reposición	24.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	6.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		6.000

Después del asiento anterior el valor contable de las instalaciones y el importe de las cuotas de amortización para los próximos seis ejercicios es:

Precio de adquisición	50.000
Amortización acumulada	–20.000
Deterioro de valor	–6.000
Valor contable	24.000
Vida útil pendiente	6
Nueva cuota de amortización (24.000/6)	4.000

El 31 de diciembre de 20X16, después de dotar la amortización del ejercicio (4.000 u.m.), el valor contable de las instalaciones será:

…/…

…/…

Precio de adquisición	50.000
Amortización acumulada	–24.000
Deterioro de valor	–6.000
Valor contable	20.000

En este momento el importe recuperable es de 25.000 (el mayor del valor razonable menos los costes de venta o valor de reposición) por lo que existe reversión del deterioro ya que es superior al valor contable. Ahora bien, la reversión tiene como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

Precio de adquisición	50.000
Amortización acumulada (5.000 × 5)	–25.000
Valor contable (límite)	25.000

El importe máximo que puede revertir de deterioro será 5.000 u.m., es decir, la diferencia entre 25.000 y 20.000.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
291	Deterioro de valor del inmovilizado material	5.000	
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material		5.000

El valor contable de inmovilizado después de la operación anterior será:

Precio de adquisición	50.000
Amortización acumulada	–24.000
Deterioro de valor	–1.000
Valor contable	25.000

5.1.3. Baja

Los bienes del inmovilizado material no generadores de flujos de efectivo se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener en el futuro un potencial de servicio de los mismos.

EJEMPLO 9:

La fundación «PEQUEÑO DESEO» tiene su sede en un edificio con los siguientes datos a la fecha actual:

Terrenos y bienes naturales	4.000
Construcciones	16.000
Amortización acumulada de construcciones	14.000

Debido al incremento del volumen de actividades de la fundación se ve obligada a vender el edificio con el objetivo de obtener recursos para adquirir otro mayor. El precio de venta es de 32.000 u.m.

Solución:

El registro de la venta del edificio dará lugar a la siguiente anotación contable:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	32.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones	14.000	
210	Terrenos y bienes naturales		4.000
211	Construcciones		16.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		26.000

EJEMPLO 10:

La fundación «PEQUEÑO DESEO» ha adquirido unos equipos informáticos nuevos cuyo coste ha sido 30.000 u.m. para sustituir a los equipos antiguos que tuvieron un precio de adquisición de 18.000 u.m. y están totalmente amortizados por lo que se dan de baja.

Solución:

Por la adquisición de los equipos nuevos y la baja de los antiguos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

…/…

…/…

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información	18.000	
217	Equipos para procesos de información		18.000

5.1.4. Costes de renovación, ampliación o mejora

Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un incremento de la capacidad de servicio del citado activo, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

5.1.5. Aportaciones de inmovilizado a la dotación fundacional o fondo social

El fondo dotacional o fondo social recoge las dotaciones fundacionales y de los excedentes destinados a aumentar la dotación fundacional. Si la aportación consiste en bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivos se valoran por su valor razonable.

EJEMPLO 11:

Se aporta a la dotación fundacional de la fundación «CEDDOT» un inmueble cuyo valor razonable es de 100.000 u.m. (el valor del terreno se estima en un 20%) importe por el que se escritura.

Solución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	20.000	
211	Construcciones	80.000	
100	Dotación fundacional		100.000

5.1.6. Inmovilizado cedido por la entidad sin contraprestación

Respecto a los inmovilizados no generadores de flujos de efectivo entregados o cedidos sin contraprestación por la entidad existen dos posibles tratamientos contables en función de la vida útil del activo cedido.

A. Si son cedidos a perpetuidad o por un tiempo igual o superior a la vida útil del activo, en cumplimiento de los fines no lucrativos de la entidad, se contabilizará como un gasto en la cuenta de resultados por el valor en libros del activo cedido.

B. Si la cesión fuese por un periodo inferior a la vida útil del inmovilizado el gasto se reconocerá por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado. Para el caso de activos amortizables, el saldo de la cuenta compensadora se reclasificará al de amortización acumulada durante el plazo de la cesión a medida que se produzca la depreciación sistemática del activo.

Para la contabilización de la operación hay que tener en cuenta lo dispuesto en la definición de la cuenta 651 «Ayudas no monetarias» (quinta parte del PGC ESFL).

«Si la ayuda no monetaria consiste en la cesión de un activo no monetario sin contraprestación durante un plazo inferior a la vida útil del activo cedido, conforme establece la norma de registro y valoración, se cargará por el importe del valor razonable del derecho de uso, con abono a la cuenta 283 compensadora del activo. Si la cesión se produce a perpetuidad, o por un periodo igual o superior a su vida útil, se cargará por el valor razonable del activo. En ambos casos, podrá originarse el correspondiente resultado.»

EJEMPLO 12:

La fundación «JULIUS MORCH» cede un edificio a terceros, en cumplimiento de sus fines. La cesión es por un periodo de 20 años y la vida útil pendiente del edificio es de 15 años. Las cuentas que reflejan el edificio en la contabilidad de la fundación son las siguientes:

Terrenos y bienes naturales	5.000
Construcciones	22.000
Amortización acumulada de construcciones	–12.000
Valor contable	15.000

El valor razonable del edificio en el momento de la cesión es de 35.000 u.m.

…/…

…/…

Solución:

El asiento para reflejar la cesión del edificio será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
651	Ayudas no monetarias	35.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones	12.000	
210	Terrenos y bienes naturales		5.000
211	Construcciones		22.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		20.000

EJEMPLO 13:

La fundación «JULIUS MORCH» cede un edificio a terceros, en cumplimiento de sus fines. La cesión es por un periodo de 5 años y la vida útil pendiente del edificio es de 10 años. Las cuentas que reflejan el edificio en la contabilidad de la fundación son las siguientes:

Terrenos y bienes naturales	5.000
Construcciones	20.000
Amortización acumulada de construcciones	–10.000
Valor contable	15.000

El valor razonable del edificio en el momento de la cesión es de 35.000 u.m.

Solución:

Por la cesión del edificio, teniendo en cuenta que el periodo de cesión es inferior a la vía útil pendiente del activo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
651	Ayudas no monetarias	35.000	
283	Cesiones de uso sin contraprestación		5.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		30.000

La cuenta 283 «Cesiones de uso sin contraprestación» es una cuenta que según su definición es correctora de valor por las cesiones de activos no monetarios realizados

…/…

…/…

sin contraprestación o/y cuando la cesión se produce por un periodo inferior a la vida útil del activo cedido. En este caso su abono es de 5.000 u.m., importe que correspondería a la amortización del periodo de cesión.

Esta cuenta se cargará a medida que se consuma el potencial de servicio del activo cedido, reclasificándose con abono a cuentas del subgrupo 28, por lo que durante los 10 años que dura la cesión se realizará el siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
282	Cesiones de uso sin contraprestación	500	
2811	Amortización acumulada de construcciones (5.000/10)		500

5.2. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible

El Real Decreto 1491/2011 solo desarrolla una norma específica para los gastos de investigación y desarrollo que cumplan la definición de inmovilizado no generador de flujos de efectivo. Desde un punto de vista conceptual no supone ningún cambio en relación con su tratamiento en el PGC 2007 y solamente precisa la terminología a utilizar producida por los cambios en la definición y el criterio de reconocimiento de un activo que se recogen el marco conceptual.

5.3. Bienes del Patrimonio Histórico

La expresión «Bienes del Patrimonio Histórico» se aplica a aquellos elementos recogidos en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Son bienes que la comunidad considera oportuno preservar por razones de índole artística o cultural, siendo uno de sus rasgos característicos el hecho de que no se pueden reemplazar.

El cuadro de cuenta del PGC ESFL (cuarta parte del Plan) desarrolla el subgrupo 24 «Bienes de Patrimonio Histórico» que contiene las siguientes cuentas y subcuentas:

240. Bienes inmuebles.

2400. Monumentos.

2401. Jardines históricos.

2402. Conjuntos históricos.

2403. Sitios históricos.

2404. Zonas arqueológicas.

241. Archivos.

242. Bibliotecas.

243. Museos.

244. Bienes muebles.

249. Anticipos sobre bienes de Patrimonio Histórico.

2490. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico.

2491. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico.

2492. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico.

2493. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico.

2494. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico.

5.3.1. Valoración inicial

La valoración inicial sigue los criterios contendidos en la norma de inmovilizado material. En el caso de tratarse de bienes adquiridos a título gratuito se incorporan por el valor razonable. Si dicho valor razonable presenta dificultades para su determinación, un buen indicador del citado valor podría ser el importe por el que se encuentren asegurados el valor en uso alternativo, el valor por el que fue adquirido por el donante o el importe por el que figuran en la contabilidad del mismo. Lógicamente, en aquellos casos en que hubiese varios valores disponibles, la norma no permite optar por cualquiera de ellos sino por el más fiable en sintonía con lo previsto en el marco conceptual de la contabilidad.

EJEMPLO 14:

La fundación «EXPOSICIONES» adquiere un cuadro para los fines propios cuyo precio es 9.000 u.m. Los gastos de transporte y colocación del cuadro hasta su ubicación definitiva han sido de 1.000 u.m.

Solución:

El importe del cuadro y los gastos de transporte e instalación forman el precio de adquisición por lo que el asiento contable para registrar la compra será:

…/…

…/…

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
244	Bienes inmuebles	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

EJEMPLO 15:

La fundación «EXPOSICIONES» ha recibido el día 1 de octubre de 20X12 la donación pura, simple y gratuita de un cuadro de siglo XVI. La donación ha sido formalizada en escritura pública en la que se le ha asignado un valor de 50.000 u.m, importe por el que se ha asegurado.

Solución:

1 de octubre de 20X12

Por el reconocimiento del inmovilizado que se incorpora en el activo de la fundación a valor razonable al tratarse de un bien adquirido a título gratuito:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
244	Bienes inmuebles	50.000	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		50.000

31 de diciembre de 20X12

Por la regularización de la cuenta «Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados» (942):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	50.000	
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		50.000

Si la fundación utiliza el PGC PYMES –no tiene cuentas de los grupos 8 y 9– el tratamiento contable anterior es el siguiente:

1 de octubre de 20X12

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
244	Bienes inmuebles	50.000	
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		50.000

Además la norma indica que para las grandes reparaciones de este tipo de bienes se tendrán en cuenta en la determinación del precio de adquisición, ya que estos costes se amortizarán de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar. Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del bien como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado bien.

En definitiva es un tratamiento similar al establecido en la NRV 3.ª apartado g) del PGC 2007.

EJEMPLO 16:

La fundación «SAGA» ha adquirido un palacio en el centro de la ciudad, calificado como bien del Patrimonio Histórico Artístico cuyo coste ha sido de 100.000 u.m. La operación se ha realizado al inicio de año 20X13 y durante ese año se han pagado 50.000 u.m. por la rehabilitación y adaptación del edificio que al inicio del año 20X14 está listo para realizar actividades.

La fundación estima que para conservar la fachada en perfectas condiciones necesitará una reparación cada 10 años. El coste actual de una reparación similar se estima en 15.000 u.m.

La reparación prevista se realiza en los primeros meses del año 20X24 con un coste de 18.000 u.m.

Solución:

Año 20X13

Por los importes pagados por la adquisición y la rehabilitación de palacio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
240	Bienes inmuebles (100.000 + 50.000)	150.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		150.000

31 de diciembre de 20X14 a 20X23

Por la amortización de la parte estimada de la reparación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (15.000/10)		1.500

…/…

…/…

Año 20X24

Por la baja de la parte amortizada y la reparación efectuada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	15.000	
240	Bienes inmuebles		15.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
240	Bienes inmuebles	18.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		18.000

5.3.2. Valoración posterior

Los bienes del Patrimonio Histórico no se someterán a amortización cuando su potencial de servicio sea usado tan lentamente que sus vidas útiles estimadas sean indefinidas, sin que los mismos sufran desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute.

Las obras de arte y objetos de colección que no tengan la calificación de bienes del Patrimonio Histórico deberán ser objeto de amortización, salvo que la entidad acredite que la vida útil de dichos bienes también es indefinida.

5.4. Créditos y débitos

5.4.1. Créditos de la actividad propia

Los créditos por la actividad propia son los derechos de cobro que se originan en el desarrollo de la actividad propia frente a los beneficiarios, usuarios, patrocinadores y afiliados. Se recogen en las siguientes cuentas:

447. Usuarios, deudores.

448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.

Las cuotas, donativos y otras ayudas similares, procedentes de patrocinadores, afiliados u otros deudores, con vencimiento a corto plazo, originarán un derecho de cobro que se contabilizará por su

valor nominal. Si el vencimiento supera el citado plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del crédito se registrará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

EJEMPLO 17:

Una fundación presta servicios en el cumplimiento de sus fines cobrando a los usuarios 500 u.m. a los 60 días.

Solución:

Al tratarse de un derecho de cobro procedente de las actividades propias de la entidad con vencimiento inferior al año se valora por su valor nominal no procediendo actualización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
447	Usuarios, deudores	500	
721	Cuotas de usuarios		500

A los 60 días por el cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	500	
447	Usuarios, deudores		500

EJEMPLO 18:

Una fundación presta servicios en el cumplimiento de las actividades propias cobrando a los usuarios 500 u.m. más 100 de intereses ya que el vencimiento de la operación es a seis meses.

Solución:

Aunque haya intereses en la operación, tanto explícitos como implícitos, al no superar el año se contabilizan por el valor nominal, es decir, por 600 u.m.

Por la prestación del servicio:

…/…

…/…

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
447	Usuarios, deudores	600	
721	Cuotas de usuarios		600

A los seis meses por el cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	600	
447	Usuarios, deudores		600

EJEMPLO 19:

Una fundación presta servicios asistenciales facturando el 1 de febrero de 20X13 5.000 u.m. que serán cobradas dentro de 18 meses siendo su importe 5.000 u.m. El tipo de interés para operaciones a este plazo es del 6 por 100 anual.

Solución:

Al tratarse de una operación cuyo vencimiento es superior a un año se contabilizará por su valor actual imputando los intereses con el criterio del coste amortizado. El valor actual de las 5.000 u.m. el 1 de febrero de 20X13 es:

$$\frac{5.000}{1{,}06^{1,5}} = 4.581{,}54$$

Por la prestación del servicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
447	Usuarios, deudores	4.581,54	
721	Cuotas de usuarios		4.581,54

31 de diciembre de 20X13

Por los intereses devengados hasta esta fecha:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
447	Usuarios, deudores	251,37	
762	Ingresos de créditos [4.581,54 $(1{,}06^{11/12} - 1)$]		251,37

…/…

…/…

1 de agosto de 20X14

Por los intereses devengados desde el 1 de enero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
447	Usuarios, deudores	167,09	
762	Ingresos de créditos		167,09

Por el cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.000	
447	Usuarios, deudores		5.000

5.4.2. Préstamo a tipo de interés cero

Los préstamos concedidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado se contabilizarán por su valor razonable. La diferencia entre el valor razonable y el importe entregado se reconocerá, en el momento inicial, como un gasto en la cuenta de resultados de acuerdo con su naturaleza. Después de su reconocimiento inicial, la reversión del descuento practicado se contabilizará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados.

EJEMPLO 20:

Una fundación concede con fecha 1 de julio de 20X14 y en el ejercicio de su actividad propia un préstamo de 25.000 u.m. a tipo de interés cero y con vencimiento a dos años. El tipo de interés de mercado para operaciones similares es del 6 por 100.

El préstamo es reintegrado a la fundación a su vencimiento.

Solución:

El valor actual del préstamo al tipo de interés de mercado es:

$$\frac{25.000}{1{,}06^2} = 22.249{,}91$$

…/…

…/…

El cuadro que recoge los intereses y el valor actual de préstamo a lo largo de la duración de la operación es:

Año	Capital vivo inicio periodo	Intereses 6%	Capital acumulado	Cobro	Coste amortizado
1	22.249,91	1.334,99	23.584,90	0,00	23.584,90
2	23.584,90	1.415,09	25.000,00	25.000,00	0,00

Los asientos contables que se realizarán en relación con el préstamo son los siguientes:

1 de julio de 20X14

Por la concesión de préstamo que se registra a valor actual cargando la diferencia entre el importe entregado y el valor actual en una cuenta de gastos por naturaleza:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	22.249,91	
650	Ayudas monetarias	2.750,09	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.000,00

31 de diciembre de 20X14

Por los intereses devengados desde la concesión del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	657,78	
762	Ingresos de créditos [22.249,91 $(1,06^{6/12} - 1)$]		657,78

1 de julio de 20X15

Por los intereses devengados desde enero y la reclasificación a corto plazo del crédito:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	677,22	
762	Ingresos de créditos [22.907 $(1,06^{6/12} - 1)$]		677,22

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	23.584,90	
252	Créditos a largo plazo		23.584,90

…/…

…/…

31 de diciembre de 20X15

Por los intereses devengados desde el 1 de julio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	697,24	
762	Ingresos de créditos [23.584,90 $(1{,}06^{6/12} - 1)$]		697,24

1 de julio de 20X16 devengados en el ejercicio y el cobro del préstamo a su vencimiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a largo plazo	717,86	
762	Ingresos de créditos [24.282,14 $(1{,}06^{6/12} - 1)$]		717,86

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	25.000,00	
542	Créditos a corto plazo		25.000,00

5.4.3. Deterioro de valor de los créditos

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que se ha producido un deterioro de valor en estos activos. A tal efecto serán de aplicación los criterios recogidos en el PGC 2007 y el PGC PYMES, según proceda, para reconocer el deterioro de los activos financieros que se contabilizan aplicando el criterio del coste amortizado.

EJEMPLO 21:

Una fundación ha contabilizado derechos de cobro procedentes de cuotas de afiliados y usuarios durante el ejercicio 20X16 por importe de 50.000 u.m. de los que se han cobrado al cierre del ejercicio 48.000 u.m. Por las 2.000 u.m. restantes se dota un deterioro de valor del 100 por 100 con base en la experiencia de ejercicios anteriores.

En el año 20X17 se cobran 500 u.m. de los derechos de cobro deteriorados en el ejercicio anterior y se da de baja de forma definitiva el resto.

…/…

…/…

Solución:

Año 20X16

Por los ingresos devengados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
447	Usuarios, deudores	50.000	
720	Cuotas de asociados y afiliados		50.000

Por los cobros:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	48.000	
447	Usuarios, deudores		48.000

Por el deterioro de valor de las 2.000 u.m. correspondiente a los créditos que no se han hecho efectivos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694–	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones propias de la actividad	2.000	
490–	Deterioro de valor de créditos por operaciones propias de la actividad		2.000

Las cuentas del asiento anterior no están desarrolladas en el PGC ESFL por lo que sería necesario abrirlas. En relación con lo anterior, hay que mencionar que la cuarta parte y quinta parte de la norma –cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables– no son obligatorias y en las mismas se recogen las cuentas y sus motivos de cargo y abono más comunes sin agotar todas las posibilidades de relación.

Por la redenominación de los saldos dudosos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
446	Usuarios, deudores dudoso cobro	2.000	
447	Usuarios, deudores		2.000

Año 20X17

Por el cobro de 500 u.m. y la baja definitiva de 1.500 u.m. procedentes de los derechos deteriorados en el ejercicio anterior:

…/…

…/…

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	500	
446	Usuarios, deudores dudoso cobro		500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
655	Pérdidas de créditos comerciales incobrables derivados de la actividad	1.500	
446	Usuarios, deudores de dudoso cobro		1.500

Por la reversión del deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
490–	Deterioro de valor de créditos por operaciones propias de la actividad	2.000	
794–	Reversión del deterioro de créditos por operaciones propias de la actividad		2.000

5.4.4. Débitos de la actividad propia

Las ayudas y otras asignaciones concedidas por la entidad a sus beneficiarios, con vencimiento a corto plazo, originarán el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal. Si el vencimiento supera el citado plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del débito se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado. En definitiva se trata de un tratamiento similar, pero opuesto, a los créditos.

Si la concesión de la ayuda es plurienal, el pasivo se registrará por el valor actual del importe comprometido en firme de forma irrevocable e incondicional.

EJEMPLO 22:

Una fundación reconoce el 1 de abril de 20X17 ayudas monetarias a familias, en el cumplimiento de sus fines, por un importe de 5.000 u.m. que se harán efectivas a los 60 días.

…/…

…/…

Solución:

Al tratarse de deudas con vencimiento a corto plazo se origina un pasivo por el valor nominal.

1 de abril de 20X17

Por el reconocimiento del gasto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
650	Ayudas monetarias	5.000	
412	Beneficiarios, acreedores		5.000

1 de junio de 20X17

Por el pago:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
412	Beneficiarios, acreedores	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

EJEMPLO 23:

Una fundación reconoce ayuda para la investigación el 1 de julio de 20X18 por importe de 20.000 u.m. que será satisfecho a los 18 meses. El tipo de interés para operaciones similares es de 5 por 100 anual.

Solución:

Al tratarse de una operación con vencimiento superior a un año, la deuda originada se registra por su valor actual.

$$\frac{20.000}{1{,}05^2} = 18.588{,}57$$

El 1 de julio de 20X17 por el reconocimiento de la deuda:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
650	Ayudas monetarias	18.588,57	
412	Beneficiarios, acreedores		18.588,57

…/…

…/…

31 de diciembre de 20X17, por los intereses devengados desde el 1 de julio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	549,53	
412	Beneficiarios, acreedores [18.000 × (1,05^{0,5} – 1)]		549,53

31 de diciembre de 20X8, por los intereses devengados en el año:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	861,90	
412	Beneficiarios, acreedores [(18.588,57 + 549,53) × (1,06 – 1)]		861,90

1 de enero de 20X9, por el pago de la deuda:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
412	Beneficiarios, acreedores	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

5.5. Existencias

El tratamiento general es el que describe la NRV 10.ª «Existencias» del PGC 2007 excepto lo que se describe en los siguientes apartados.

5.5.1. Existencias destinadas a la entrega a los beneficiarios

En el PGC ESFL se desarrolla una norma para las existencias destinadas a la entrega a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios:

- Sin contraprestación.
- A cambio de una contraprestación significativamente inferior al valor de mercado.

Estas entregas realizadas por las entidades sin contraprestación se contabilizarán como un gasto por el valor contable de los bienes entregados.

EJEMPLO 24:

La fundación «AYUDA ALIMENTARIA» ha adquirido durante el año 20X13 alimentos por un importe de 80.000 u.m. Durante el ejercicio, ha distribuido gratuitamente entre sus beneficiarios alimentos con un coste de 75.000 u.m. Las existencias finales ascienden a 5.000 u.m. y no existe deterioro, había existencias al inicio del ejercicio.

Solución:

Por la adquisición de alimentos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de alimentos	80.000	
400	Proveedores		80.000

Por las entregas de alimentos en el cumplimiento de sus fines:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
651	Ayudas no monetarias	75.000	
705	Prestación de servicios		75.000

Por la regularización de las existencias finales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Alimentos	5.000	
610	Variación de existencias de alimentos		5.000

EJEMPLO 25:

La fundación «AYUDA ALIMENTARIA» ha adquirido durante el año 20X13 alimentos por un importe de 40.000 u.m. Durante el ejercicio, ha distribuido entre sus beneficiarios alimentos con un coste de 20.000 u.m. por un precio de 5.000. El importe de las existencias iniciales era de 6.000 u.m.

Solución:

Por las compras del periodo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de alimentos	40.000	
400	Proveedores		40.000

…/…

…/…

Por la entrega de los alimentos cuyo coste ha sido de 20.000 u.m. por un importe de 5.000 u.m., valor significativamente inferior al valor de mercado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
651	Ayudas no monetarias	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000
705	Prestación de servicios		15.000

Al cierre del ejercicio por la regularización de las existencias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de alimentos	6.000	
300	Alimentos		6.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Alimentos	26.000	
610	Variación de existencias de alimentos		26.000

El importe de las existencias finales se obtiene de la siguiente forma:

Existencias iniciales + Compras = Coste de existencias entregadas + Existencias finales

Existencias finales = 6.000 + 40.000 – 20.000 = 26.500

5.5.2. Pérdidas por deterioro de valor

A efectos de cálculo del deterioro de valor para las existencias destinadas a los beneficiarios en el cumplimiento de los fines propios de la entidad, se compara el coste de las existencias –generalmente será el precio de adquisición– con el importe recuperable, que es el mayor de los dos siguientes:

- Valor neto realizable.
- Coste de reposición.

EJEMPLO 26:

Una entidad sin fines lucrativos tiene al cierre del año 20X14 unas existencias de materiales con un precio de adquisición de 20.000 u.m. Su valor de mercado es de 21.000 u.m.

…/…

…/…

con unos gastos de venta de 2.000 u.m. y el precio de reposición es de 19.500. Las existencias iniciales eran de 13.000 u.m. y en su momento se registró un deterioro de 1.800 u.m.

Solución:

El importe del deterioro de las existencias finales es:

Precio de adquisición	20.000
Importe recuperable	–19.500
Deterioro de valor	500

El importe recuperable, tal y como señala la norma, es el mayor de valor neto realizable o coste de reposición.

Por la regularización de las existencias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
30–	Materiales	20.000	
61–	Variación de existencias de materiales		20.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
61–	Variación de existencias de materiales	13.000	
30–	Materiales		13.000

Por la dotación de la pérdida por deterioro de las existencias finales y la reversión del deterioro de las existencias iniciales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	500	
39–	Deterioro de valor de materiales		500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
39–	Deterioro de valor de materiales	1.800	
793	Reversión del deterioro de existencias		1.800

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

Ángel González García

Profesor del CEF

BOICAC núm. 82, junio 2010. Consulta 6. «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», NRV 8.ª; «Instrumentos financieros», NRV 9.ª; Derecho de usufructo por parte del usufructuario.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de un derecho de usufructo por parte del usufructuario.

Respuesta:

Una sociedad recibe en usufructo un recinto para ejercer su actividad durante un plazo de 20 años. A cambio del derecho de usufructo la sociedad pagará anualmente una cantidad que se determinará en función de la facturación y un importe fijo al final del contrato de usufructo.

El usufructo es un derecho real de uso y goce de una cosa ajena durante un periodo de tiempo, que desde una perspectiva contable y de acuerdo con la información facilitada puede asimilarse a un contrato de arrendamiento en el que el arrendatario tiene que efectuar unos pagos anuales variables y un pago al final del periodo de arrendamiento, por lo que ambos conceptos forman la remuneración total del arrendador.

La propia definición de arrendamiento descrita en la norma de registro y valoración (NRV) 8.ª «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge esta situación al definir la actividad de arrendamiento en los siguientes términos:

«(...) cualquier acuerdo, con independencia de su situación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.»

Respecto a la calificación contable del arrendamiento cabe indicar que si se hubiesen transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, porque se diesen las circunstancias previstas en la norma, se trataría de un arrendamiento financiero, debiendo registrarse conforme al apartado 1.2 de la citada NRV.

En caso contrario se trataría de un arrendamiento operativo, en el que se establecen unos pagos anuales variables y un pago al final del periodo y que deberán registrarse de acuerdo con el principio de devengo, contenido en el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del PGC, es decir, imputando los gastos correspondientes al ejercicio que afecten, con independencia de la fecha de su pago.

Bajo la hipótesis de que el arrendamiento tuviera que calificarse como operativo, dado que el servicio derivado del derecho de usufructo se recibe a lo largo del periodo contratado, 20 años, su importe se deberá distribuir a lo largo del mismo, circunstancia que motivará el reconocimiento de un gasto por arrendamiento cada año en la cuenta de pérdidas y ganancias, y el registro de un pasivo.

La deuda será un pasivo financiero que se valorará de acuerdo con lo previsto en el apartado 3.1 «Débitos y partidas a pagar», de la NRV 9.ª «Instrumentos financieros», del PGC. A estos efectos, tal y como se ha indicado, el valor actual en el momento de celebrar el contrato del importe a pagar en el momento final se distribuirá como gasto a lo largo de los 20 años, registrándose los intereses devengados anualmente en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el tipo de interés efectivo de la operación hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda.

Es decir, el gasto devengado anualmente tendrá dos componentes: la parte correspondiente a gasto por arrendamiento y la parte correspondiente al gasto por intereses, siendo la contrapartida la cuenta acreedora correspondiente, que se incluirá en el epígrafe B.VI que se creará en el pasivo no corriente del balance, con la denominación «Acreedores comerciales no corrientes».

En cualquier caso, si los costes que conlleva el cumplimiento del contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo, la empresa deberá contabilizar una provisión de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 15.ª «Provisiones y contingencias» del PGC.

EJEMPLO:

La empresa «GARFIELD, SA» ha obtenido el usufructo de un terreno en el que desarrollará sus actividades de *outdoor*. La fecha de la obtención de derecho es el 1 de enero de 20X1 por un periodo de 20 años mediante unos pagos anuales cada 31 de diciembre de 1.000 u.m. siendo el último pago el 31 de diciembre de 20X10 de 5.000 u.m. Operaciones de similares características se valoran a un tipo de interés del 6 por 100 anual. La vida útil del recinto se estima en 50 años y su valor razonable en el momento de la obtención del usufructo es de 40.000 u.m.

Se pide:

Realizar los registros contables de la sociedad «GARFIELD, SA» el 31 de diciembre de los años 20X1, 20X2 y 20X3.

…/…

…/…

Solución:

El usufructo obtenido, según indica la consulta, se asimila a una operación de arrendamiento en el que el arrendatario realiza unos pagos periódicos y un pago final, que debe calificarse como arrendamiento financiero u operativo según sea el caso.

En este caso, de las características se desprende que es una operación asimilable a un arrendamiento operativo ya que no se cumplen las condiciones establecidas en la NRV 8.ª del PGC para que se pueda calificar como un arrendamiento financiero.

La consulta 6 del BOICAC n.º 82 establece que si el arrendamiento se califica como operativo debe registrarse como gasto, de tal forma que el gasto devengado anualmente tendrá dos componentes:

- La parte correspondiente al gasto por arrendamiento, que a su vez también tiene dos componentes: la cuota y lo que corresponda del valor actual que se imputa a lo largo de la operación.
- La parte correspondiente a intereses devengados según el tipo de interés efectivo a partir del valor actual.

El valor actual del pago final al 6 por 100 es:

$$\frac{5.000}{1{,}06^{20}} = 1.559{,}02$$

A partir del valor actual, los importes de los intereses devengados hasta alcanzar el importe de pago final a realizar en el año 20X20 es el siguiente:

Años	Capital inicio periodo	Capital acumulado al 6% anual	Intereses devengado
1	1.559,02	93,54	1.652,57
2	1.652,57	99,15	1.751,72
3	1.751,72	105,10	1.856,82
4	1.856,82	111,41	1.968,23
5	1.968,23	118,09	2.086,33
6	2.086,33	125,18	2.211,50
7	2.211,50	132,69	2.344,20
8	2.344,20	140,65	2.484,85
9	2.484,85	149,09	2.633,94
10	2.633,94	158,04	2.791,97
11	2.791,97	167,52	2.959,49
12	2.959,49	177,57	3.137,06

…/…

…/…

…/…

Años	Capital inicio periodo	Capital acumulado al 6% anual	Intereses devengado
…/…			
13	3.137,06	188,22	3.325,29
14	3.325,29	199,52	3.524,80
15	3.524,80	211,49	3.736,29
16	3.736,29	224,18	3.960,47
17	3.960,47	237,63	4.198,10
18	4.198,10	251,89	4.449,98
19	4.449,98	267,00	4.716,98
20	4.716,98	283,02	5.000,00

Los asientos a realizar en las fechas solicitadas por el enunciado son los siguientes:

31 de diciembre de 20X1

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.000 + 1.559/20)	1.077,95	
662	Intereses de deudas	93,54	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000,00
–	Acreedores comerciales no corrientes		171,49

31 de diciembre de 20X2

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.000 + 1.559/20)	1.077,95	
662	Intereses de deudas	99,15	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000,00
–	Acreedores comerciales no corrientes		177,10

31 de diciembre de 20X3

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (1.000 + 1.559/20)	1.077,95	
662	Intereses de deudas	105,10	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000,00
–	Acreedores comerciales no corrientes		183,05

Ángel González García

Profesor del CEF

BOICAC núm. 83, septiembre 2010. Consulta 2. «Operaciones entre empresas del grupo», NRV 21.ª; «Subvenciones, donaciones y legados recibidos», NRV 18.ª; Compraventa entre empresas del grupo.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de una compraventa realizada en términos de compensación de costes entre dos empresas del grupo, desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas.

Respuesta:

La sociedad dominante «X» que participa en el 67 por 100 de la sociedad dependiente «Z», consolidada por el método de integración global, ha vendido existencias a esta última durante el ejercicio recibiendo en contraprestación un importe equivalente a su coste de producción. Al cierre del ejercicio, las existencias han sido enajenadas a terceros ajenos al grupo con un margen del 10 por 100.

El consultante pregunta «si se debe realizar algún ajuste por las citadas operaciones sobre el resultado de cada sociedad a efectos de su aportación al resultado consolidado o si la aportación al resultado coincidiría con los resultados individuales».

a) Cuentas anuales individuales.

El tratamiento contable de la operación descrita está regulado en la norma de registro y valoración (NRV) 21.ª «Operaciones entre empresas del grupo», del Plan General de Contabilidad, en la que se precisa que si el precio acordado en una operación difiere de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la transacción.

A tal efecto, en el apartado 2 de la NRV 18.ª «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» se precisa que las donaciones de una sociedad dominante a su filial se deben contabilizar por esta última en los fondos propios. En particular, en el epígrafe A-1.VI «Otras aportaciones de socios».

En desarrollo de este criterio, la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) publicada en la consulta 7 del BOICAC n.º 75 y en la consulta 4 del BOICAC n.º 79 aclara que la operación «"de aportación" se contabilizará por la dominante como un mayor valor de la inversión en la filial, en la proporción en que la dominante participe en la dependiente, debiendo contabilizarse en el porcentaje restante de acuerdo con las reglas generales, esto es, reconociendo un gasto por donación, salvo que los socios minoritarios también realizasen una aportación a la dependiente en función de su porcentaje de participación. El registro del citado gasto originará el reconocimiento del correspondiente ingreso por donación en esta última».

b) Cuentas anuales consolidadas.

Desde esta perspectiva, es claro el mandato contenido en las normas de consolidación respecto a la eliminación o diferimiento de los resultados producidos en las operaciones internas entre empresas del grupo.

Por tanto, la sociedad debe proceder, en el caso de que no lo hubiera hecho, a realizar el correcto tratamiento contable en cuentas anuales individuales de los hechos descritos, para posteriormente practicar su eliminación a los exclusivos efectos de formular las cuentas anuales consolidadas.

Del texto de la consulta se desprende que el resultado se ha realizado en el ejercicio frente a terceros, por lo que solo procederá la eliminación de los correspondientes ingresos y gastos recíprocos, así como, en su caso, de los créditos y débitos recíprocos que traigan causa de la transacción. Por su parte, la operación de aportación no tendrá repercusiones desde la perspectiva de las cuentas consolidadas, debiéndose tratar como un aumento de la inversión sin aumento del porcentaje de participación, circunstancia que llevará a que no se vean alteradas las valoraciones de los activos consolidados.

Sin embargo, una vez realizados los ajustes descritos en cuentas individuales, el reparto del resultado consolidado entre la sociedad dominante y los socios externos sí que se verá afectado, en la medida en que disminuya el beneficio en la sociedad dependiente y se reconozca el correspondiente incremento en la dominante.

EJEMPLO:

La sociedad «LINK» posee el 90 por 100 de la sociedad «LATER», formando ambas un grupo de consolidación contable, aunque no fiscal.

La sociedad «LINK» vende a la sociedad «LATER» mercancías por valor de 1.000 u.m., coincidiendo con su coste de producción, si bien su valor razonable es de 1.200 u.m.

Posteriormente, estas mercaderías son vendidas a un tercero ajeno al grupo por 1.500 u.m.

…/…

…/…

Se pide:

1. Contabilidad la operación.
2. Determinar el resultado contable y la base imponible de la sociedad «LINK» y de la sociedad «LATER», suponiendo que solo han realizado estas operaciones.
3. Incidencia de la operación en el balance consolidado.

Solución:

1. Contabilidad la operación

La NRV n.º 21.ª señala que «... las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán (...) en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación».

Por lo tanto, si la sociedad «LINK» ha vendido por debajo de su valor razonable, se habrá producido, como regla general, una aportación de fondos de la sociedad matriz a la sociedad filial, que deberá reconocerse como:

- Un mayor valor de la participación que posee «LINK» en la sociedad «LATER».
- Un mayor importe del patrimonio neto de la sociedad «LATER», ya que la aportación no cumple la definición de ingreso del marco conceptual, donde se define un ingreso como «incrementos en el patrimonio neto de la empresa (...), siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios».

Sin embargo, dado que la sociedad «LINK» no tiene la totalidad de la filial, el ICAC ha determinado, en varias consultas coincidentes con la legislación fiscal, que la parte que excede su participación se debe considerar como una donación.

Sociedad «LINK»

Por la venta:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (200 × 90%)	180	
678	Gastos excepcionales (200 × 10%)	20	
700	Ventas de mercaderías		1.200

…/…

…/…

Las 20 u.m. contabilizadas en gastos excepcionales no son fiscalmente deducibles al considerarse una liberalidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21 bis del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

«(...) La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe.»

En definitiva la parte que excede de su participación es una transferencia de rentas de la sociedad «LINK» al socio minoritario de la filial.

Sociedad «LATER»

Por la compra:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	1.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000
118	Aportaciones de socios o propietarios (200 × 90%)		180
740	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación (200 × 10%)		20

Por la venta de mercaderías:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.500	
700	Ventas de mercaderías		1.500

La sociedad «LATER» incluirá la siguiente nota en la memoria de las cuentas anuales.

Otras aportaciones de socios

Se corresponden con las aportaciones realizadas por el accionista mayoritario como consecuencia de la diferencia entre el valor razonable de las ventas de mercaderías realizadas a la sociedad y el valor nominal de las mismas.

2. Determinar el resultado contable y la base imponible de la sociedad «LINK» y de la sociedad «LATER», suponiendo que solo han realizado estas operaciones

El resultado contable de la sociedad «LINK» está formado por:

La sociedad «LINK» tiene los siguientes apartados dentro de su cuenta de resultados antes de impuestos:

…/…

…/…

Conceptos	Importe
1. Importe de la cifra de negocios	1.200
4. Aprovisionamientos (1)	–1.000
12. Otros resultados	–20
A-1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	**180**

(1) Los aprovisionamientos corresponden al coste de las mercaderías vendidas a la filial

Como se ha señalado anteriormente, la cantidad contabilizada en «Gastos excepcionales» (678) no tiene la consideración fiscal de deducible al considerarse una liberalidad, por lo que la base imponible será:

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades	Importe
Beneficio antes de impuestos	180
+/– Ajustes	
Diferencias permanentes	+20
BASE IMPONIBLE	**200**

En cuanto a la sociedad «LATER», su resultado y la base imponible serán la siguiente:

Conceptos	Importe
1. Importe de la cifra de negocios	1.500
4. Aprovisionamientos	–1.200
5. Otros ingresos de explotación	20
A-1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	**320**

En este caso, coincidirán la base imponible y el resultado contable al integrarse en la base imponible la parte que excede su participación de socios.

3. Incidencia de la operación en el balance consolidado

La operación no tiene ninguna incidencia en el balance consolidado, al haberse vendido las mercaderías fuera del grupo y, por lo tanto, no habrá que eliminar el beneficio por operaciones intragrupo no realizado.

Insistir simplemente en la obligatoriedad de realizar este ajuste secundario en las cuentas individuales, para contabilizar las operaciones atendiendo al fondo económico y no a la forma jurídica. En otro caso, la contabilidad no estaría de acuerdo con el Código de Comercio y podría llevarnos a derivación de responsabilidad a los administradores en caso de caer en situaciones concursales.

Ángel González García
Profesor del CEF

BOICAC núm. 83, septiembre 2010. Consulta 3. Reducción y aumento de capital simultáneo. Artículos 343 a 345 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Operación acordeón.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de una «operación acordeón» en el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, desde la perspectiva de la sociedad dominante inversora que ve reducida su participación en la dependiente y de forma simultánea suscribe la ampliación de capital.

Respuesta:

La operación de reducción y aumento de capital simultáneo, conocida como «operación acordeón», se encuentra regulada en los artículos 343 a 345 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

La consulta versa sobre los efectos de esta operación en la corrección valorativa por deterioro de una sociedad dependiente que ha acumulado pérdidas significativas como consecuencia de la evolución negativa del sector de actividad en el que opera. En particular, si el citado acuerdo implica la

baja automática de la participación en la dependiente y la correspondiente aplicación de la pérdida por deterioro previamente contabilizada.

El tratamiento contable de la citada operación en la sociedad inversora está recogido en la consulta número 2 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) n.º 40, en cuya virtud:

«Los efectos contables para el inversor, producidos por la reducción de capital efectuada por la sociedad participada, dependerán del fondo económico de la operación de que se trate, y así:

En el caso de reducción de capital para compensar pérdidas, al suponer una recomposición en el patrimonio de la sociedad, no se produce alteración en el importe total de los fondos propios. No obstante lo anterior, si desde un punto de vista de racionalidad económica, la reducción de capital para compensar pérdidas de la sociedad participada pudiera poner de manifiesto que *dicha sociedad se encuentra en alguna situación que determina la existencia de dudas sustanciales en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento*, el inversor deberá reflejar una disminución directa del valor de la participación.»

De acuerdo con el criterio manifestado en esta consulta, que en el marco del nuevo PGC se considera vigente, salvo que la situación económica de la sociedad arrojase dudas sustanciales respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, los hechos descritos por el consultante no deben originar una baja de inventario, salvo, en su caso, por la diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación acordeón, que sí deberá contabilizarse aplicando la provisión en la parte proporcional representativa de la mencionada disminución.

A tal efecto, las relaciones contables recogidas en la quinta parte del PGC para la cuenta 293 Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas» señalan como motivo de cargo la enajenación del inmovilizado financiero o su baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

EJEMPLO:

La sociedad «CAPILLA, SA» posee 90.000 acciones de 1 u.m. de valor nominal de la sociedad «ZARZA, SA», adquiridas al nominal, que representan el 90 por 100 del capital de la misma.

Don Juan, antiguo trabajador de la empresa, a través de la sociedad instrumental «WORKER, SL» tiene el 10 por 100 restante, adquirido también al nominal de las acciones, teniendo influencia significativa en la sociedad a través de esta participación.

Hasta el momento, ambos accionistas han estimado que los flujos de caja eran superiores al valor en libros y no han dotado ningún tipo de deterioro.

…/…

…/…

Al cierre del ejercicio, el balance de «ZARZA, SA» es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activos diversos	75.000	Capital social	100.000
		Reservas voluntarias	15.000
		Reserva legal	20.000
		Resultados negativos de ejercicios anteriores	–70.000
		Resultado del ejercicio	–90.000
		Deudas a corto plazo	60.000
		Proveedores	40.000
Total	**75.000**	**Total**	**75.000**

Ante la situación patrimonial de la empresa, los accionistas tienen una fe inquebrantable en el futuro de la sociedad y, con el objeto de cumplir lo dispuesto en los artículos 320, 343 y siguientes del TRLSC, la junta general de accionistas acuerda una reducción de capital, la transformación en un sociedad limitada y una ampliación simultánea de hasta 10.000 acciones de 1 u.m. nominal, emitidas al 500 por 100, así como el saneamiento de todas las pérdidas de la sociedad, gozando los antiguos accionistas del derecho preferente de suscripción previsto en la ley.

Don Juan está descontento con la gestión de la sociedad y manifiesta que, aunque la sociedad tiene un inmenso futuro, el fin de la operación es eliminarle como accionista. Después de ejercitar todos sus derechos legales, entre el que destaca un informe independiente que valora la empresa en 120.000 u.m. mediante la técnica del descuento de flujos de caja (teniendo en cuenta los futuros aportes de fondos a la sociedad), decide no acudir a la ampliación de capital por su falta de fondos, sin conseguir vender a terceros su derecho preferente de suscripción,

Finalmente, la sociedad realiza la ampliación solo por 9.000 acciones de 1 u.m. nominal emitidas al 500 por 100.

Se pide:

Realizar los asientos de la sociedad «ZARZA, SA», «CAPILLA, SA» y «WORKER, SL».

Sociedad «ZARZA, SA»

Por la reducción de capital para el saneamiento de las pérdidas:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	15.000	

…/…

…/…

…/…

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
…/…			
112	Reserva legal	20.000	
100	Capital social	100.000	
129	Resultado del ejercicio		90.000
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		45.000

Después de este asiento, las cuentas que componen el patrimonio neto de la sociedad son las siguientes:

Conceptos	Importe
Capital social	0
Reservas voluntarias	0
Reserva legal	0
Resultados negativos de ejercicios anteriores	–25.000
Resultado del ejercicio	0
Total	**–25.000**

En el mismo acto se produce la ampliación de capital de 9.000 acciones de 1 u.m. nominal emitidas al 500 por 100, íntegramente suscritas por la sociedad «CAPILLA, SA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (9.000 × 1 × 500%)	45.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		45.000

Por el desembolso realizado por el accionista «CAPILLA, SA»:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	45.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		45.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	45.000	
100	Capital social (9.000 × 1)		9.000
110	Prima de emisión o asunción (9.000 × 4)		36.000

Si bien el acuerdo de la junta de la sociedad «ZARZA, SL» es de una ampliación de capital de 10.000 u.m., como el accionista minoritario no acude, la citada ampliación se realiza únicamente por 9.000 acciones, perdiendo la sociedad «WORKER, SL» todos

…/…

…/…

los derechos que poseía y quedando la sociedad convertida en «UNIPERSONAL», por lo que deberá hacer los necesarios cambios legales y estatutarios.

Después de esta operación, el patrimonio de la sociedad queda de la siguiente forma:

Conceptos	Importe
Capital social	9.000
Prima de emisión o asunción	36.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	–25.000
Total	**–20.000**

Por la eliminación de las pérdidas con la cuenta prima de emisión:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión o asunción	25.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		25.000

El balance resultante de la sociedad «ZARZA, SL» es el siguiente:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Activos diversos	75.000	Capital social	9.000
Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	45.000	Prima de emisión o asunción	11.000
		Deudas a corto plazo	60.000
		Proveedores	40.000
Total	**120.000**	**Total**	**120.000**

Si bien la eliminación de los resultados negativos con la prima de emisión consigue que el balance de la sociedad quede «limpio», desde el punto de vista fiscal no es una operación recomendable debido a las especiales características fiscales que tiene la prima de emisión en caso de reparto.

Sociedad «WORKER, SL»

La participación está clasificada en la cartera de grupo, multigrupo y asociada, con un valor en libros coincidente con el coste de adquisición de 10.000 u.m. Como se decide no acudir a la ampliación, y no pudiendo vender los derechos preferentes de suscripción, la sociedad ha perdido todos sus derechos sobre «ZARZA, SL», por lo que debe proceder a dar de baja su inversión.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6734	Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas	10.000	

…/…

…/…

…/…

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
…/…			
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas		10.000

Sociedad «CAPILLA, SA»

Inicialmente, el valor en libros de su participación asciende a 90.000 u.m., coincidente con su coste de adquisición, ya que no ha reconocido ningún deterioro en las cuentas anuales.

Los apuntes contables realizados por la sociedad serán:

Por la reducción de capital por compensación de pérdidas:

No procede ningún apunte contable, ya que esta operación es una operación únicamente mercantil, que no afecta a la capacidad de generar fondos en el futuro de la sociedad participado, por lo que el valor actual de los flujos de efectivo derivados de la inversión no se ven afectados, y este es superior al valor en libros, por lo que no procede ninguna reducción del valor de la participación.

Por la suscripción de las acciones de la ampliación de capital:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
240	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo (9.000 × 1 × 500%)	45.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		45.000

Por la contabilización del deterioro:

En este momento, el valor en libros de la participación es de 135.000 u.m. (90.000 u.m. iniciales + 45.000 u.m. procedentes de la ampliación). El patrimonio de la sociedad según el balance es de 20.000 u.m. y el valor actualizado de los flujos de caja es de 120.000, por lo que el importe recuperable es de 120.000 u.m.

Conceptos	Importe
Valor en libros	135.000
Importe recuperable	–120.000
Deterioro	15.000

Procede reflejar un deterioro por la diferencia entre el valor en libros de la participación y el importe recuperable:

…/…

…/…

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6960	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, empresas del grupo	15.000	
2933	Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo		15.000

En caso de que se pensase que la pérdida tiene carácter irreversible, en vez de dotar el deterioro, correspondería reconocer una pérdida definitiva de la participación siendo el asiento igual al realizado en la sociedad «WORKER, SL».