

CEF.-

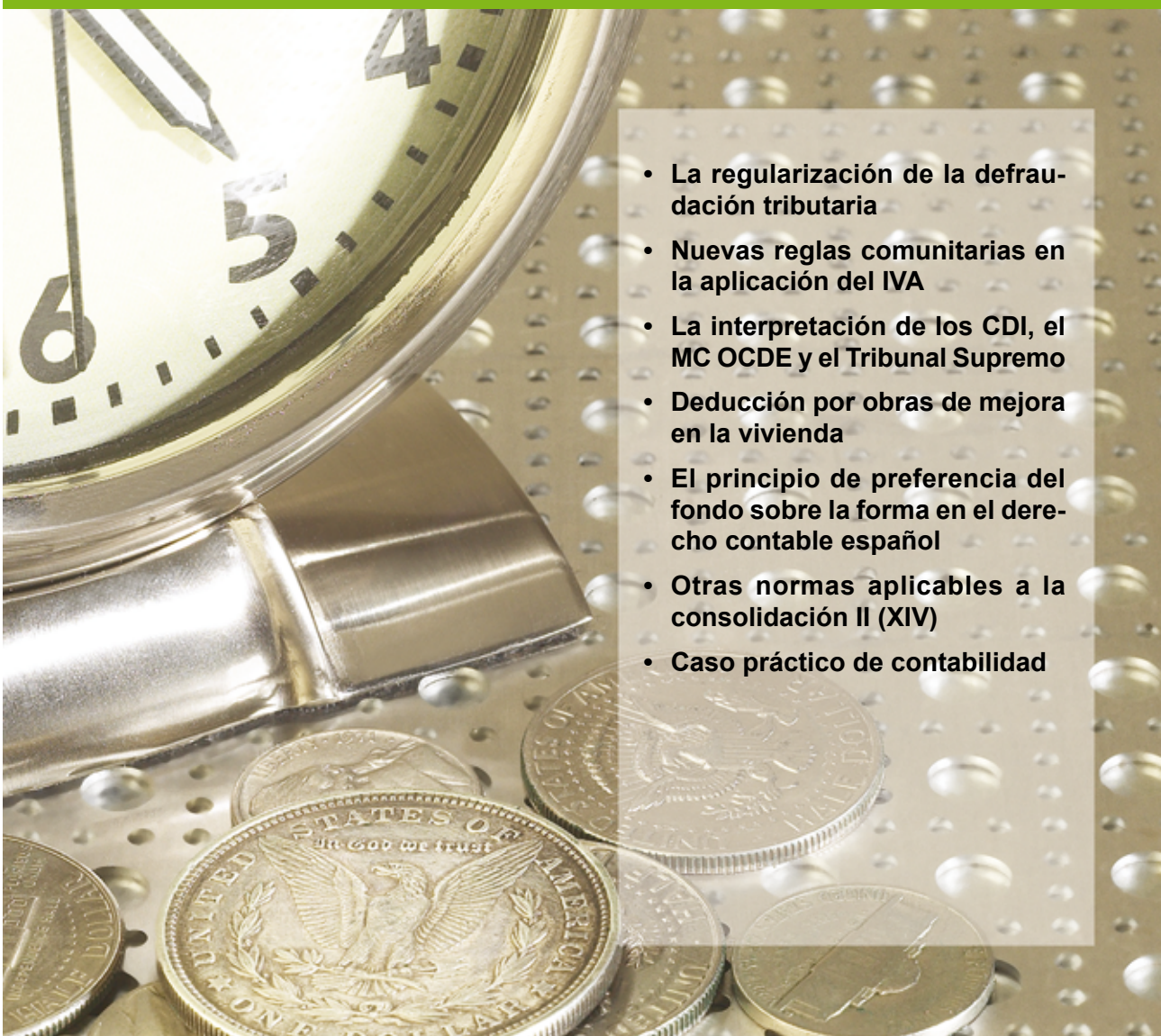
Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núms. 341-342

Agosto-Septiembre 2011



- La regularización de la defraudación tributaria
- Nuevas reglas comunitarias en la aplicación del IVA
- La interpretación de los CDI, el MC OCDE y el Tribunal Supremo
- Deducción por obras de mejora en la vivienda
- El principio de preferencia del fondo sobre la forma en el derecho contable español
- Otras normas aplicables a la consolidación II (XIV)
- Caso práctico de contabilidad

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

P.º Gral. Martínez Campos, 5
Gran de Gràcia, 171
Alboraya, 23
Ponzano, 15
www.cef.es

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID
902 88 89 90

Tel. 914 444 920
Tel. 934 150 988
Tel. 963 614 199
Tel. 914 444 920
info@cef.es

AGOSTO-SEPTIEMBRE 2011 – NÚMEROS 341-342

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 Carlos III 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. Vicerrector de la UDIMA

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 VOLUMENES (2011) 137,50 € (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 (2011) 76,93 € (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. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

59/2011	La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.	5
1.º PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2011		
<i>(Joan Iglesias Capellas)</i>		
60/2011	Nuevas reglas comunitarias en la aplicación del IVA [Examen del Reglamento de ejecución UE/282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011].	51
<i>(Antonio Longás Lafuente)</i>		
61/2011	La interpretación de los Convenios de doble imposición internacional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo español: la función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio.	127
<i>(Fernando Serrano Antón)</i>		
62/2011	Deducción por obras de mejora en la vivienda: modificación de los parámetros de deducción por el Real Decreto-Ley 5/2011.	159
<i>(José Manuel Santamaría Ademá)</i>		

CONTABILIDAD

63/2011	El principio de preferencia del fondo sobre la forma en el derecho contable español.	163
1.º PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2011		
<i>(Luis Malvárez Pascual)</i>		
64/2011	Otras normas aplicables a la consolidación II (XIV).	205
<i>(Juan Miguel Báscones Ramos)</i>		
65/2011	Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda.	237
<i>(Sotero Amador Fernández)</i>		

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	271
---	-----

 Sólo 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

59/2011	The regularisation of criminal tax evasion.	5
	1.^{ER} PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2011	
	<i>(Joan Iglesias Capellas)</i>	
60/2011	New community rules in the application of the VAT [Regulation of execution UE/282/2011, from the Council, 15th of March 2011].	51
	<i>(Antonio Longás Lafuente)</i>	
61/2011	Tax treaty interpretation in the case law of the Spanish Supreme Court.	127
	<i>(Fernando Serrano Antón)</i>	
62/2011	Reduction corresponding to house improvement alterations: the modification of parameters of the deduction by Real Decreto-Ley 5/2011.	159
	<i>(José Manuel Santamaría Ademá)</i>	

ACCOUNTING

63/2011	Substance over form in the spanish accounting standards.	163
	1.^{ER} PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2011	
	<i>(Luis Malvárez Pascual)</i>	
64/2011	Other rules of colsolidation II (XIV).	205
	<i>(Juan Miguel Báscones Ramos)</i>	
65/2011	Second exam of the selective examination for the admission to the Management Body of the Employee of Treasury.	237
	<i>(Sotero Amador Fernández)</i>	

BIBLIOGRAPHIC REVIEWS	271
------------------------------------	-----

Sólo disponible en versión digital

LA REGULARIZACIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA CONSTITUTIVA DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

JOAN IGLESIAS CAPELLAS

Inspector de Hacienda del Estado



Este trabajo ha obtenido el 1.^{er} **Premio Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto 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.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto:

EL propósito de este trabajo es analizar, desde una perspectiva fundamentalmente procesal, los distintos efectos jurídicos que se producen como consecuencia de la regularización de una defraudación tributaria que, por la cuantía de la cuota defraudada, puede ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública. Para ello, en primer lugar, examinaremos el tratamiento tributario y penal de la actuación consistente en presentar una autoliquidación extemporánea de la que resulta una cuota tributaria a ingresar por importe superior a 120.000 euros. En segundo lugar, trataremos de diferenciar las consecuencias jurídicas de la regularización sobre la responsabilidad penal del autor de la defraudación tributaria según el momento en que se realiza. Finalmente, concluiremos el trabajo estudiando la incidencia de una regularización no eximente de responsabilidad penal sobre el contenido de la sentencia condenatoria, tanto en lo que se refiere a la determinación de la pena como de la posible responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública.

Palabras clave: defraudación tributaria, regularización, delito, Hacienda Pública, declaración extemporánea, Código Penal, excusa absolutoria, responsabilidad penal, responsabilidad civil, denuncia, querrela, sentencia condenatoria, eximente, atenuante y procedimiento inspector.

THE REGULARISATION OF CRIMINAL TAX EVASION

JOAN IGLESIAS CAPELLAS
Inspector de Hacienda del Estado



Este trabajo ha obtenido el 1.^{er} **Premio Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto 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.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Abstract:

THIS article analyses, basically from a procedural point of view, the various legal consequences of regularising a tax evasion situation that, due to the amount of tax evaded, could be considered a criminal offence. The article first considers the tax and criminal consequences of filing a tax return late when more than €120,000 is owed in tax. It then looks at the varying effects on the criminal liability of the party that commits the tax evasion, depending on when it is regularised. Finally, we consider the effects on both criminal sentencing and the potential civil liability arising from the criminal offence when regularisation does not exonerate the party from liability.

Keywords: criminal tax evasion, regularisation, criminal offence, late tax return, Penal Code, criminal liability exemption, criminal liability, civil liability, criminal complaint, action, criminal sentencing, exonerating circumstances, mitigation of sentence and tax inspection.

Sumario

Introducción.

1. Características de la regularización tributaria con trascendencia penal.
2. Elementos de la regularización tributaria con trascendencia penal.
 - 2.1. El elemento objetivo: la rectificación unilateral de la acción u omisión presuntamente delictiva.
 - 2.2. El elemento formal: el cauce para practicar la regularización.
 - 2.3. El elemento subjetivo: la persona legitimada para practicar la regularización.
 - 2.4. El elemento temporal: momento para practicar la regularización.
3. Efectos de la regularización sobre el deber de denunciar la comisión de una defraudación tributaria.
 - 3.1. La regularización practicada antes de la presentación de la denuncia.
 - 3.2. La regularización practicada antes de la interposición de la querella por delito contra la Hacienda Pública.
 - 3.3. La regularización practicada antes de conocer la imputación formal de un delito contra la Hacienda Pública.
 - 3.4. La regularización practicada una vez conocido el inicio del proceso penal.

INTRODUCCIÓN

Al caracterizar dogmáticamente la cláusula contenida en el artículo 305.4 del Código Penal es frecuente incluirla en la categoría de las denominadas excusas absolutorias ¹. Sin embargo, aunque la jurisprudencia se muestra prácticamente unánime en su conceptualización ², no se trata de una cuestión pacífica entre la doctrina, siendo incontables los trabajos y estudios que analizan la naturaleza jurídica, las condiciones de aplicación y, sobre todo, los efectos que produce la regularización voluntaria de una defraudación tributaria que, por su cuantía, es susceptible de constituir un delito contra la Hacienda Pública ³.

En este escenario de intenso y permanente debate científico, sin renunciar a aportar nuestra propia noción de lo que significa *regularizar* ⁴, lo que nos proponemos a continuación es analizar los efectos que, desde una perspectiva fundamentalmente procesal y procedimental, produce la actuación extemporánea del contribuyente en los procedimientos tributarios iniciados o pendientes de iniciación y, sobre todo, en el deber de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública que recae sobre los órganos y funcionarios de la Administración tributaria ⁵. Para ello, al

¹ No obstante, la particular configuración de la acción típica en el delito contra la Hacienda Pública y, sobre todo, la significación de la dimensión temporal en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, determina que la acción de regularizar guarde una gran semejanza con el comportamiento propio del desistimiento voluntario (art. 16.1 CP) y con las atenuantes de confesión y de reparación del daño (art. 21.4.^a y 5.^a CP). El antecedente normativo del actual artículo 305.4 del Código Penal es el artículo 349.3 del derogado Código Penal de 1973, según redacción dada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, y como referencia remota cabe señalar el artículo 9.9.^a de dicho Código Penal que regulaba la denominada atenuante de arrepentimiento espontáneo.

² Como muestra de ello puede verse la STS de 29 de septiembre de 2000 (NFJ009807) y la STS de 29 de mayo de 2009 (NFJ035023). En un sentido semejante se pronuncia la Fiscalía General del Estado en la Consulta 4/1997, de 19 de febrero, donde sostiene que se trata de una excusa absolutoria «de conducta» que recoge no tanto un supuesto de «exclusión» como de «levantamiento» de la pena en atención a un comportamiento posterior a la comisión del delito que anula la punibilidad.

³ Una magnífica exposición del estado de la cuestión puede verse en IGLESIAS RÍO, M.A.: «La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la "autodenuncia". Art. 305.4 CP)», Valencia, 2003.

⁴ En este sentido compartimos plenamente la reflexión que figura en la Circular 2/2009, de 4 de mayo, del Fiscal General del Estado, según la cual: «Del estudio de la legislación extrapenal de referencia se obtiene la conclusión de que las normas tributarias y de la Seguridad Social no ofrecen un previsión única y uniforme respecto al cumplimiento extemporáneo y voluntario de las obligaciones contributivas, ni tampoco una noción legal de lo que deba entenderse por regularización, tratándose este último de un término de uso corriente como acción y efecto de regularizar o poner en orden, relacionado con situaciones de hecho muy diversas dentro del ámbito tributario y fuera de él, en la normativa propia de la Seguridad Social, la práctica contable, el derecho urbanístico o la legislación sobre extranjería, por poner solo algunos ejemplos».

⁵ Con carácter general, el deber de denunciar que tienen los funcionarios públicos viene regulado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal según el cual: «Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al Tribunal competente, al juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio, si se tratase de un delito flagrante». Respecto a los delitos puestos de manifiesto en un procedimiento tributario, el artículo 95.3 de la LGT dispone que: «Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona

tiempo que trataremos de diferenciar las distintas consecuencias jurídicas de la regularización tributaria según el momento en que se realiza, estudiaremos también su incidencia sobre el contenido de la resolución judicial en caso de que, interpuesta la querella, se llegue a sustanciar un proceso penal por una defraudación tributaria constitutiva de delito.

1. CARACTERÍSTICAS DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA CON TRASCENDENCIA PENAL

Con carácter general, puede decirse que la jurisprudencia⁶ y la mayoría de los autores consideran que el delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal se consuma en el momento en que concluye el periodo legal o reglamentariamente establecido para practicar la declaración-liquidación del tributo cuyo pago se elude⁷. Luego, si esto es así, cualquier actuación posterior del contribuyente que se refiera a dicho tributo y periodo constituye un comportamiento post-delictivo cuyos efectos jurídicos dependerán del contenido, de la forma y, sobre todo, del momento en que dicha actuación se realice⁸.

Cuando una persona física o jurídica presenta una declaración tributaria o una autoliquidación después de vencido el plazo para cumplir con las obligaciones formales y materiales de un tributo determinado, cabe entender que dicha actuación tiene por finalidad modificar a posteriori el sentido o el contenido de los actos (acciones u omisiones) que, respecto a sus obligaciones tributarias, adoptó durante el periodo que la normativa le confiere para cumplir con ellas, sin otra consecuencia que no sea la que resulta de la realización del hecho imponible. Es decir, todo obligado tributario puede legítimamente variar su situación tributaria en cualquier momento anterior a la fecha en la que se entienda producida la prescripción del derecho o de la acción que en cada caso se ejerza⁹. Lo que

agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito». No obstante, cuando el delito del que se tiene conocimiento es un delito contra la Hacienda Pública la norma que regula el deber de denunciar es el artículo 180 de la LGT en cuyo apartado primero se establece que: «Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido [...]»

⁶ *Vid.*, por todas, STS de 6 de noviembre de 2000 [FJ 9.º (NFJ009502)].

⁷ Interesante, no obstante, es la reflexión de IGLESIAS RÍO respecto a la distinción entre consumación «formal» y consumación «material», introduciendo como elemento adicional el factor temporal que se desprende de la existencia de un plazo administrativo para comprobar la actuación del contribuyente. IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, pág. 235. En un sentido semejante, BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO sostienen que: «[...] la defraudación y, por tanto, la consumación ha de referirse al momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso cuando se trata de la elusión del pago de tributos. Pues bien, el momento hábil para el ingreso –incluso el de aplicación de la ventaja fiscal– presupone la existencia de una obligación exigible y, por tanto, que se haya producido la liquidación definitiva a que se refieren los artículos 120 y siguientes de la Ley General Tributaria». BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S.: *Derecho Penal Económico*, Madrid, 2001, pág. 249.

⁸ Por ello, como dice QUERALT: «[...] debemos ir pensando en encontrar una ubicación en la teoría del delito para los comportamientos postdelictivos de efectos plenamente reversibles sobre la situación antijurídica penalmente creada, dejando subsistente, como puede ser el caso en algunos supuestos, otras responsabilidades en pie, tales como las de origen disciplinario o patrimonial, pero evitando la sanción penal.» QUERALT, J.J.: «El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social», en *Empresa y Derecho Penal (I)*. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, págs. 171-230.

⁹ Según el artículo 221 de la LGT el procedimiento de devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio cuando el obligado tributario haya ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber trans-

ocurre es que dicha actuación unilateral tendrá efectos jurídicos distintos según cuál sea el estado y la naturaleza (administrativa o jurisdiccional) de las actuaciones realizadas por los distintos poderes del Estado para comprobar el adecuado cumplimiento del deber general de contribuir y, en su caso, reaccionar ante su eventual incumplimiento.

Por consiguiente, tomando como término inicial (*dies a quo*) el día siguiente al de finalización del plazo reglamentario de declaración-liquidación de un determinado tributo, y tomando como término final (*dies a quem*) la fecha en la que se agota el plazo de que dispone la Administración para comprobar la situación tributaria del contribuyente, podríamos definir como «periodo de regularización» aquel lapso de tiempo durante el cual un obligado tributario puede por sí mismo revisar y, en su caso, rectificar el contenido de sus propios actos de aplicación de los tributos ¹⁰. El resultado de dicha modificación puede ser meramente formal ¹¹ o, por el contrario, generar una obligación de contenido económico a favor o en contra del contribuyente. Si la actuación extemporánea genera un deber de ingresar una determinada cantidad de dinero en concepto de cuota tributaria, nacerá un derecho de crédito a favor de la Hacienda Pública ¹². Si la actuación extemporánea genera el derecho a obtener una devolución, se originará una deuda a cargo de la Hacienda Pública ¹³.

De la lectura del artículo 305.4 del Código Penal cabría interpretar que la *regularización* a la que alude la norma de exención es aquella que pone de manifiesto la existencia de una deuda tributaria que no había sido liquidada e ingresada dentro del plazo reglamentariamente establecido para ello y, por consiguiente, que genera una obligación de pago a cargo del contribuyente. Sin embargo, como actuación unilateral del sujeto pasivo, la regularización comparte la misma naturaleza jurídica que cualquier otra actuación mediante la cual se da cumplimiento a las obligaciones que la normativa tributaria impone a quien realiza el hecho imponible de un determinado tributo. Es decir, a nuestro modo de ver, por el mero hecho de que se realice después de vencido el plazo reglamentario no se altera la naturaleza de la actuación sino únicamente sus efectos jurídicos. Otra cosa distinta será que, para justificar un tratamiento penológico diferenciado, se atribuya a dicha actuación extemporánea el carácter de «voluntaria» o de «espontánea», presumiendo una motivación subjetiva (una suerte de arrepentimiento) ¹⁴ que vendría a contraponerse a la actuación forzada o impuesta por la acción de la Administración tributaria o del Poder Judicial.

currido los plazos de prescripción. Luego, a sensu contrario, producirá efectos tributarios el ingreso realizado o la devolución solicitada por el contribuyente antes de que finalice cualquiera de los plazos establecidos en el artículo 66 de la LGT.

¹⁰ En este sentido QUERALT llega a considerar la regularización: «[...] como una variante, muy especial, desde luego, del ejercicio de un derecho.» QUERALT, J.J., *op. cit.*, pág. 229.

¹¹ Según el artículo 120.3 de la LGT: «Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.»

¹² Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 122.2 de la LGT: «Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada.»

¹³ En el segundo párrafo del artículo 125.2 de la LGT se indica que: «En los supuestos de presentación fuera de plazo de autoliquidaciones de las que resulte una cantidad a devolver, el plazo al que se refiere el artículo 31 de esta ley para devolver se contará a partir de la presentación de la autoliquidación extemporánea.»

¹⁴ Como explica MIR PUIG, bajo el Código Penal anterior la aplicación de la atenuante de arrepentimiento del artículo 9.9.ª exigía un elemento subjetivo de carácter moralizante que, sin embargo, no aparece en la actual regulación de la atenuante del artículo 21.5.ª del Código Penal en la que: «[...] se deja de contemplar la reparación como manifestación del arrepenti-

Planteada la cuestión en estos términos, a efectos de delimitar el objeto de nuestro estudio, la regularización que nos interesa es aquella en la que concurren las siguientes condiciones: i) Tiene por objeto un tributo devengado (por lo general un impuesto de declaración periódica); ii) respecto al cual el sujeto pasivo viene obligado por la ley a presentar una declaración-liquidación dentro del plazo legal o reglamentariamente señalado; iii) que se presenta una vez concluido el referido plazo; iv) y que tiene como resultado económico la determinación unilateral de una cuota tributaria a ingresar de importe superior a 120.000 euros. Cuando concurren estas condiciones, la actuación extemporánea del contribuyente no solo tendrá efectos sobre los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación sino que también afectará al ejercicio del *ius puniendi* del Estado en sus dos expresiones: la potestad sancionadora de la Administración tributaria (cuando los hechos se consideren constitutivos de una infracción tributaria) y la potestad de imponer una sanción penal privativa de libertad, cuando la conducta del contribuyente sea susceptible de calificarse como delito contra la Hacienda Pública.

Por consiguiente, considerando que, con arreglo a lo establecido en el artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en aplicación del principio constitucional de no duplicidad ¹⁵, sobre unos mismos hechos no cabe imponer simultáneamente una sanción administrativa y una sanción penal, para decidir en cada caso cuáles son los efectos jurídicos de la actuación extemporánea de un contribuyente, la cláusula de exención de responsabilidad penal contenida en el artículo 305.4 del Código Penal conviene interpretarla conjuntamente con lo dispuesto en las normas tributarias (tanto sustantivas como formales) y, al propio tiempo, a la luz de los principios generales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado.

Si adoptamos una perspectiva estrictamente formal, podríamos definir la regularización como un acto de aplicación de los tributos realizado extemporáneamente pero con sujeción a los procedimientos legal y reglamentariamente establecidos, que tiene por objeto un hecho imponible que no fue declarado en el momento oportuno o respecto al cual la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo fue incompleta o inexacta. Por el contrario, si adoptamos una perspectiva material, podríamos definir la regularización como toda actuación mediante la cual una persona física o jurídica reconoce que ha eludido el pago de una deuda tributaria ocultando su existencia a la Administración tributaria ¹⁶.

miento que facilita la benevolencia penal, para estimular el efecto de reparación a la víctima en sí mismo». MIR PUIG, S.: *Derecho Penal. Parte General*, Barcelona, 2008, pág. 618. No obstante, en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, respecto a esta cuestión el propio legislador introduce el elemento subjetivo cuando indica que: «[...] resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea [...]».

¹⁵ Según la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ 4.º): «El principio general del derecho conocido por *non bis in idem* supone en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin una relación de supremacía especial de la Administración [...] que justifique el ejercicio del *ius puniendi* por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración». A mayor abundamiento puede verse RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*, Madrid, 2000.

¹⁶ Una de las posiciones más antiformalistas es la que defiende QUERALT cuando señala que: «[...] el término regularización, incluso interpretado en conexión con el artículo 82.3 de la LGT, no supone en modo alguno a fortiori ni nueva autoliquidación, ni declaración complementaria ni pago de la deuda descubierta, basta con el afloramiento, no quedando incluidos los recargos fiscales legalmente exigibles.» QUERALT, J.J., *op. cit.*, pág. 183.

La regularización «tributaria» es aquella que cumple con las dos condiciones: la formal y la material. Es decir, únicamente producirá los efectos establecidos en el artículo 27.2 de la LGT y, por extensión, los previstos en los artículos 191.1 y 192.1 de la LGT, aquella actuación del contribuyente que consista en una declaración-liquidación extemporánea en la que se identifique expresamente el periodo impositivo al que se refiere y contenga únicamente los datos relativos a dicho periodo ¹⁷. Cuando de dicha declaración-liquidación se ponga de manifiesto la existencia de una cuota tributaria no ingresada superior a 120.000 euros, deberá valorarse cuál es el efecto que produce sobre la posible responsabilidad penal (y civil) del declarante siempre que, por el contenido de los hechos tardíamente declarados, su acción u omisión referida al plazo ordinario de declaración pudiera ser considerada constitutiva de una defraudación penalmente sancionable.

Sin embargo, como ha puesto de manifiesto la doctrina, de la lectura de lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal se desprende que la regularización tributaria en sentido estricto no agota los posibles comportamientos post-delictivos con efectos eximentes de la responsabilidad penal, pues aquello que el legislador exige es que por el autor de una defraudación ya consumada se reestablezca unilateralmente el cumplimiento de sus deberes tributarios antes de que se inicien las actuaciones administrativas o jurisdiccionales de comprobación o de investigación. Por ello, a nuestro modo de ver, habida cuenta de la diversidad de situaciones que pueden producirse, no cabría aplicar un concepto unívoco de lo que significa regularizar, sino que lo relevante es identificar con precisión los distintos efectos jurídicos que produce una actuación realizada una vez vencido el plazo para presentar la declaración-liquidación de un hecho imponible, del que nace una obligación tributaria que genera el deber de efectuar el ingreso de una cuota tributaria superior a 120.000 euros.

En definitiva, en todos aquellos casos en los que la actuación post-delictiva consista en una regularización tributaria en sentido estricto entendemos necesario establecer en qué medida los funcionarios y órganos de la Administración tributaria que tienen conocimiento de ella deben o no denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Por el contrario, cuando se trate de una regularización que, por su momento de presentación, por su forma o por su contenido, no se ajuste a lo que en la normativa tributaria se define como una «declaración-liquidación extemporánea», pensamos que solo el juez podrá determinar el efecto jurídico que produce sobre la pena a imponer al autor de la defraudación, considerando a tal efecto, no solo su comportamiento durante el plazo reglamentario de declaración-liquidación del tributo cuyo pago se ha eludido, sino también su actuación posterior a la consumación del delito.

2. ELEMENTOS DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA CON TRASCENDENCIA PENAL

Con carácter general, en un modelo de gestión tributaria basado en la autoliquidación, el contribuyente viene obligado: a declarar el hecho imponible realizado, a liquidar el importe de la cuota

¹⁷ En este sentido, mención especial merece la regla contenida en el artículo 191.6 de la LGT según el cual: «[...] siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir con los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.»

tributaria que le corresponde, y a ingresar el importe resultante en el Tesoro Público¹⁸. Por consiguiente, en un mismo acto de aplicación de los tributos, se cumple con una pluralidad de deberes jurídicos cada uno de los cuales es la consecuencia necesaria de su inmediato anterior. Además, el cumplimiento de dichas obligaciones debe realizarse dentro del plazo que señala la ley propia de cada tributo o, en su defecto, de la normativa que la desarrolla. No obstante lo anterior, y pese a la unicidad del acto liquidativo que realiza el obligado tributario, las consecuencias jurídicas del incumplimiento o del cumplimiento extemporáneo de cada una de las obligaciones que recaen sobre el sujeto pasivo de un tributo no son las mismas. Cuando un contribuyente no declara el hecho imponible realizado, difícilmente puede practicar la liquidación de una cuota tributaria, y menos aún efectuar ingreso alguno en cumplimiento de una obligación de la que la Administración tributaria no tiene conocimiento¹⁹. Sin embargo, podría darse el caso de que el sujeto pasivo presentara una declaración del hecho imponible completa y exacta pero que no fuera acompañada de la liquidación de la cuota tributaria, en cuyo caso para la determinación del importe a ingresar sería necesaria la práctica de una liquidación administrativa posterior²⁰. También cabría contemplar la posibilidad de que el sujeto pasivo presentase una autoliquidación completa en la que determinase correctamente el importe a ingresar en concepto de cuota tributaria pero sin realizar el pago de la deuda²¹.

En el primer caso, la falta de ingreso es la consecuencia directa de la omisión de la declaración, de modo que la Administración desconoce la propia existencia de un crédito tributario a su favor. En el segundo, la falta de ingreso es consecuencia de la ausencia de liquidación, de modo que lo que se desconoce no es la existencia del crédito sino su importe. En el tercero, la falta de ingreso obedece únicamente a la demora en el cumplimiento de la obligación de pago que recae sobre el deudor tributario.

Planteada la cuestión en estos términos, la regularización tributaria tal como la hemos definido en el apartado anterior se descompone, al menos, en tres elementos: el primero, de carácter objetivo, es el que delimita el contenido de la actuación extemporánea del contribuyente, para lo cual resulta fundamental identificar la obligación que no fue cumplida dentro del plazo legalmente establecido para ello. El segundo, de carácter subjetivo, es el que se refiere a la legitimación para practicar una regularización tributaria. Y, por último, el elemento formal es el que nos permite identificar si la actuación post-delictiva puede calificarse de regularización tributaria o, por el contrario, se trata de una actuación distinta de la prevista por la normativa tributaria pero por la que se reconoce el incumplimiento de determinados deberes tributarios y cuyos efectos se proyectan exclusivamente sobre la responsabilidad penal del autor de una defraudación tributaria ya consumada. Para completar el análisis de los elementos de la regularización es indispensable introducir el factor temporal, pues sus efectos jurídicos dependen en buena medida del momento en que se realiza.

¹⁸ En la actualidad, salvo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el que la autoliquidación se configura como potestativa, en el resto de figuras del sistema tributario estatal la autoliquidación es obligatoria. Así lo establecen, entre otros: el artículo 97 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), el artículo 137 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LIS), y el artículo 164.Uno. 6.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA).

¹⁹ En el artículo 62 de la LGT se regulan los plazos de ingreso tomando como referencia o bien una autoliquidación o bien una liquidación administrativa. Luego, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 18 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, las entidades colaboradoras de la gestión recaudatoria no podrán aceptar ningún ingreso tributario que no resulte de una autoliquidación o de una carta de pago expedida por la Administración.

²⁰ Con ello, si bien se incumple el carácter obligatorio de la autoliquidación, dicha actuación se ajusta a la definición de declaración tributaria del artículo 119.1 de la LGT.

²¹ Este es precisamente el supuesto de hecho contemplado en el artículo 161.1 b) de la LGT.

2.1. El elemento objetivo: la rectificación unilateral de la acción u omisión presuntamente delictiva

Según la jurisprudencia dominante, la falta de ingreso de la deuda tributaria no es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública si no trae causa de una actuación engañosa del contribuyente, ya sea omitiendo la declaración del hecho imponible realizado, ya sea presentando una declaración incompleta, inexacta o en la que se incluyan datos falsos o inciertos ²². Por consiguiente, la regularización tributaria con efectos sobre la responsabilidad penal del autor de un delito de defraudación debería tener por contenido y finalidad la rectificación de dicha actuación engañosa, y por objeto la declaración del hecho imponible realizado.

No obstante, desde la perspectiva del derecho tributario, la presentación de una declaración-liquidación extemporánea constituye un reconocimiento expreso, unilateral y voluntario del incumplimiento de, al menos, dos obligaciones tributarias: una consistente en no declarar (y/o liquidar) un hecho imponible dentro del plazo indicado en la norma de gestión del tributo correspondiente, y otra consistente en no realizar el ingreso de la cuota tributaria devengada. Respecto a la primera de ellas, la presentación tardía de la declaración omitida o la rectificación posterior de las inexactitudes o falsedades contenidas en la declaración presentada dentro de plazo, constituye una regularización de la obligación formal incumplida. Respecto a la segunda, su regularización requiere un acto de disposición patrimonial a cargo del contribuyente como es efectuar el pago de la deuda. Por consiguiente, tratándose de dos actuaciones post-delictivas distintas, pensamos que se impone analizar sus efectos separadamente.

a) *La regularización de la obligación de declarar el hecho imponible*

Respecto a la regularización del incumplimiento consistente en la omisión del deber de presentar una declaración tributaria completa y exacta, la conducta del contribuyente consistirá en hacer lo que no hizo en el momento legalmente establecido, a saber: poner formalmente en conocimiento de la Administración la existencia de unos hechos de los que nace una obligación tributaria ²³. No obstante, dicha actuación es en sí misma el principal indicio de la posible comisión de una infracción tributaria o de un delito contra la Hacienda Pública, pues considerando el elemento temporal de la obligación tributaria, el cumplimiento tardío tácitamente pone de manifiesto un incumplimiento previo y consumado del deber de ingresar la cuota resultante de la realización del hecho imponible ²⁴.

²² En este sentido resulta ilustrativa la reciente doctrina del Tribunal Constitucional que, en la Sentencia de 4 de octubre de 2010 [FJ 9.º (NFJ040416)] indica que: «[...] en el delito de defraudación a la Hacienda Pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo –burlando, engañando, esquivando– el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto. Así pues, la «merma de los ingresos a la Hacienda Pública» no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo de defraudación [...]».

²³ Para algunos autores esta rectificación adquiere el carácter y la condición de «autodenuncia». También la jurisprudencia ha acogido dicha caracterización [STS 29 de mayo de 2009 (NFJ035023)] en la que se introduce un elemento subjetivo indiscutible.

²⁴ Así lo apunta también IGLESIAS RÍO cuando señala que: «[...] la obligación de poner en claro íntegramente los impuestos adeudados no incumple el principio *nemo tenetur*, siempre que no exista riesgo de incriminación, puesto que de la entrega de esos datos aportados no resulta plenamente visible la existencia de un delito, aunque posteriormente contribuyan eventualmente a su descubrimiento en el curso de las investigaciones; al mismo tiempo, omitir la declaración de impues-

Luego, según cuál sea la perspectiva que se adopte, la conducta consistente en la presentación de una declaración-liquidación tributaria fuera de plazo de la que resulta una cuota superior a 120.000 euros podría calificarse, no solo como un reconocimiento voluntario de la existencia de una deuda tributaria, sino como una confesión espontánea de la comisión de un hecho delictivo.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, el contenido regularizador consistente en el reconocimiento de una deuda tributaria no declarada dentro del periodo voluntario concurre en todos los supuestos de declaración-liquidación extemporánea, independientemente del importe de la cuota que de la misma resulte. Sin embargo, de ello no necesariamente se sigue que toda regularización tributaria de importe superior a 120.000 euros equivalga a la *autodenuncia* de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública²⁵, pues de los datos incluidos en una declaración-liquidación extemporánea no puede concluirse que el contribuyente admita también la comisión de un hecho delictivo, entre otras razones porque dicha conclusión sería contraria al principio constitucional de presunción de inocencia²⁶.

Es decir, para atribuir a la regularización tributaria la condición procesal de *notitia criminis* sería necesario que de su contenido no solo se desprenda un reconocimiento de la omisión del deber de declarar, liquidar e ingresar una cuota tributaria, sino también la existencia de indicios racionales de que en dicha omisión concurre un elemento subjetivo (dolo), para cuya determinación es indispensable conocer las circunstancias en las que se realizó el hecho imponible que no fue objeto de declaración en el momento oportuno²⁷. Del mismo modo, a nuestro modo de ver, para atribuir a una regularización tributaria el carácter de comportamiento post-delictivo eximente de la responsabilidad penal no basta con que se trate de un acto unilateral del contribuyente por el que se reconocen unos determinados hechos con trascendencia tributaria sino que, además, es necesario que se trate de un comportamiento no inducido por una actuación positiva de los poderes públicos²⁸. Por ello, como

tos puede ser en sí mismo ya constitutivo de delito en las circunstancias previstas en el artículo 305 y siguientes del CP», IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, pág. 78.

²⁵ Sin embargo IGLESIAS RÍO matiza el concepto cuando señala que: «[...] "la autodenuncia" fiscal carece de toda connotación de "autoacusación" [...]» y que: «[...] la autodenuncia tiene que superar otro importante escollo constitucional: que su configuración legal no vulnere el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo [...]». IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, págs. 31 y 73.

²⁶ En este sentido el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril [FJ 8.º (NFJ000802)], establece claramente que: «[...] la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. En tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o inculpativos de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio [...]».

²⁷ Pensemos por ejemplo en una declaración-liquidación extemporánea en la que la cuota tributaria resulta de una diferente interpretación de la norma aplicable a unos determinados hechos cuya realización no se ha ocultado a la Administración tributaria.

²⁸ En opinión de PÉREZ MARTÍNEZ, D.: «La fundamentación penal, por tanto, se apoya en la consideración de la "autodenuncia" como un verdadero arrepentimiento activo que impide que continúe produciéndose el daño que se originó con la conducta ilícita. [...] En este caso, a pesar de haberse producido una lesión al bien jurídico protegido, razones político-criminales llevan a considerar que una conducta reparadora espontánea contribuye a reforzar la validez y el respeto a la norma. Además, el contribuyente que regulariza su situación tributaria, beneficiándose de la impunidad, podría conver-

veremos más adelante, las circunstancias, el contenido y, sobre todo, el momento en que se practica, son la referencia obligada para, caso por caso, atribuir efectos jurídicos –tanto tributarios como penales– a una declaración-liquidación extemporánea de la que resulta una cuota ingresar que, por su importe, podría dar noticia de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

b) La regularización de la obligación de pago de la cuota tributaria devengada

Respecto a la regularización del incumplimiento consistente en no ingresar una cuota tributaria devengada cuyo importe supera los 120.000 euros, existe un intenso debate doctrinal y jurisprudencial acerca de si el pago de la deuda resultante de la declaración-liquidación extemporánea constituye (o no) un requisito indispensable para aplicar lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal. A favor de la necesidad del pago simultáneo se argumenta fundamentalmente que la reparación del resultado de la comisión del delito únicamente se consigue mediante el ingreso de la cuota inicialmente defraudada²⁹. Por el contrario, quienes se muestran en contra del carácter esencial del pago de la cuota sostienen que el comportamiento que la ley exige es poner en conocimiento de la Administración la realización del hecho imponible para que, de este modo, en caso de falta de pago de la deuda, pueda iniciarse el procedimiento de recaudación³⁰.

A nuestro modo de ver, a diferencia de lo indicado respecto a la regularización del deber de declarar la realización de un hecho imponible, la regularización del deber de ingresar la cuota tributaria resultante de la declaración-liquidación extemporánea exige un análisis diferenciado en el que se separen nítidamente los efectos tributarios de los efectos penales de la actuación del contribuyente.

Desde una perspectiva tributaria, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27.2 de la LGT, el pago de la cuota no es en modo alguno un requisito de necesaria concurrencia para aceptar los efectos jurídicos de la regularización voluntaria del incumplimiento del deber de presentar la declaración-

tirse en un ejemplo a seguir para otros contribuyentes que hayan delinquido». PÉREZ MARTÍNEZ, D.: «Causas de Justificación. La regularización tributaria», en *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado. AA.VV. (dir. FUENTES BARDAJÍ, J.), Madrid, 2008, pág. 211.

²⁹ Aunque existen algunas sentencias discordantes (STS de 19 de julio de 1997), la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Supremo se decanta por el carácter esencial del pago. Así, dicho criterio puede verse reflejado entre otras en la STS de 30 de octubre de 2001, STS de 15 de julio de 2002, STS de 20 de septiembre de 2000, STS de 3 de abril de 2003, STS de 30 de abril de 2003, STS de 30 de mayo de 2003, STS de 1 de febrero de 2006 y STS de 29 de mayo de 2009. En cuanto a la posición del Ministerio Fiscal resulta si cabe aún más categórica cuando en la Circular 2/2009, de 4 de mayo, establece su criterio en los siguientes términos: «En las excusas absolutorias de los artículos 305.4 y 307.3 del Código Penal, la conducta postdelictiva del imputado debe suponer el reverso del delito consumado, de forma que resulte neutralizado no solo el desvalor de la acción (defraudación) sino también el desvalor del resultado (perjuicio patrimonial irrogado a la Hacienda Pública o a las arcas de la Seguridad Social). Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al *ius puniendi* respecto al delito principal y sus instrumentales.»

³⁰ De entre todos los autores destaca QUERALT para quien: «[...] La conexión entre regularización y deuda en el supuesto de hecho que contiene la regularización penal tiene su entendimiento lógico en una simple razón: quien defrauda asume una deuda; pero no a la inversa. Por lo que el pago de la deuda no es ni la única forma de regularizarla ni el tipo penal exige pago alguno.» QUERALT, J.J., *op. cit.*, pág. 183.

liquidación de un determinado tributo (fundamentalmente la exención de la responsabilidad por infracción tributaria prevista en el art. 179.3 LGT). Tanto es así que la propia ley establece que en aquellos casos en los que la autoliquidación extemporánea no vaya acompañada del ingreso correspondiente (o de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento), respecto a la deuda liquidada por el contribuyente se entiende inmediatamente iniciado el periodo ejecutivo y, en consecuencia, declara compatibles el recargo por la declaración extemporánea con el recargo de apremio (art. 27.3 LGT). Por consiguiente, cuando la declaración-liquidación se presente antes de que por la Administración tributaria se efectúe un requerimiento con conocimiento formal del obligado tributario que tenga por objeto el tributo que se regulariza, el ingreso de la cuota resultante de dicha autoliquidación ni favorece ni perjudica los efectos de dicha actuación extemporánea en lo que se refiere a la responsabilidad por la infracción tributaria consumada.

Desde la perspectiva penal, si bien es cierto que existe cierta similitud entre el texto del artículo 305.4 del Código Penal y el del artículo 179.3 de la LGT, quizás sea conveniente matizar ligeramente el sentido de la conducta post-delictiva del contribuyente considerada apta para enervar la aplicación de la sanción penal, habida cuenta de que en la descripción del hecho típico del artículo 305.1 del Código Penal se incluye una pluralidad de acciones y omisiones con distinta trascendencia para la Hacienda Pública entendida en un sentido patrimonial ³¹, cuyo reflejo en el régimen sancionador tributario no es exactamente simétrico ³².

Desde esta posición de partida, entendemos que no es lo mismo regularizar: i) una devolución indebidamente percibida; ii) la falta de ingreso de una cuota que tiene su origen en impuestos repercutidos (IVA, II.EE.) o cantidades retenidas a terceros (IRPF); iii) que regularizar el pago de un impuesto que afecta a la propia capacidad económica del contribuyente (IRPF o IS).

En el primer caso, la percepción indebida de una devolución tributaria requiere necesariamente la presentación de una declaración-liquidación inexacta, incompleta (o directamente falsa) de la que aparentemente resulta un derecho de crédito a favor del contribuyente. Si, además, la Administración efectúa el reintegro en base a dicha declaración, el destinatario de los fondos públicos no solo no efectúa aportación tributaria alguna sino que detrae ilegítimamente recursos de la Hacienda Pública aportados por otros contribuyentes ³³.

³¹ Según lo dispuesto en el artículo 5.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP): «La Hacienda Pública estatal está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos.»

³² En este sentido llama la atención que en los artículos 191 y 192 de la LGT se contempla expresamente la regularización, mientras que en los artículos 193 y 194 de la LGT donde se tipifican las infracciones tributarias relacionadas con la obtención indebida de devoluciones tributarias no se efectúa mención alguna a la posibilidad de regularizar.

³³ Este comportamiento guarda una significativa semejanza con la acción típica del delito de estafa (art. 248.1 CP) en el sentido de que mediante engaño (acreditar una cantidad a devolver) y con ánimo de lucro se induce a la Administración tributaria a efectuar un acto de disposición patrimonial (la devolución tributaria). En este sentido, en relación con un supuesto de hecho anterior a la entrada en vigor de la Ley 10/1995, de 23 de noviembre, el Tribunal Supremo en la Sentencia 8 de abril de 2008 [FJ 3.º (NFJ035375)] indica que: «[...] En el caso, la aportación de una documentación falsificada, aparentemente correcta, referida a los pagos de IVA durante unos determinados ejercicios y en cantidades que justificaban una devolución a favor del reclamante, constituyen un instrumento engañoso suficiente para hacer incurrir en un error sobre la realidad de las cosas al funcionario o funcionarios que en cada caso eran responsables de la comprobación de tal documentación, orientada a verificar la concurrencia de los requisitos legalmente exigibles; error que determinó la adopción del

En el segundo caso, la falta de ingreso de impuestos previamente repercutidos o de cantidades retenidas, pone de manifiesto no solo el incumplimiento de un deber tributario sino la tenencia ilegítima de unos recursos percibidos como consecuencia de impuestos que recaen sobre terceros que, por otra parte, pueden constituir el fundamento de un crédito fiscal en forma de deducción o devolución a favor de quienes soportan la repercusión o la retención. Luego, también en este caso, la consecuencia del incumplimiento del deber de declarar los actos de repercusión o de retención practicados, más que una elusión de la contribución tributaria de la persona o entidad repercutidora o retenedora, lo que supone es una detracción indirecta de los recursos tributarios aportados por otros contribuyentes³⁴.

Por el contrario, en el tercer caso, la elusión de un impuesto propio incide únicamente en la capacidad económica de la persona o entidad obligada a satisfacerlo y, si bien supone una merma de la recaudación tributaria prevista, en sí misma no constituye un acto de despatrimonialización de la Hacienda Pública (pues el derecho de crédito ha nacido con la realización del hecho imponible aunque permanezca ilíquido) sino únicamente un acto que dificulta o demora la efectiva percepción de un ingreso de derecho público. Luego, desde el momento en que se reconoce voluntariamente el derecho de crédito mediante una autoliquidación extemporánea, se restablece el contenido esencial de la relación tributaria, quedando únicamente pendiente el cumplimiento de la obligación de pago.

Dicho de otro modo, si definimos como «contribuyente» a quien contribuye al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a su capacidad económica, podríamos definir como «no contribuyente» a quien no cumple con dicha obligación, de modo que si bien mantiene la disponibilidad de unos recursos económicos que por ministerio de la ley debieron ser ingresados en el Tesoro Público, no queda liberado de su débito salvo en caso de prescripción. Sin embargo, dicha actuación, manifiestamente insolidaria y que merece un reproche jurídico en forma de sanción, no agota las posiciones que una determinada persona o entidad puede asumir respecto al flujo financiero público, pues cabría una tercera categoría subjetiva como es la del «detrayente», considerado como aquel que, no solo no efectúa aportación alguna al sostenimiento de los gastos públicos, sino que se aprovecha del procedimiento de aplicación de los tributos para sustraer del sistema tributario recursos aportados por otros contribuyentes³⁵ o para apropiarse de los que le han sido entregados en razón de su función³⁶.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, la regularización tributaria con efectos sobre la responsabilidad penal sería aquella que en mayor medida restablezca el estado de cosas existente antes del incumplimiento tributario consumado, de modo que en aquellos casos en

acuerdo que constituye el acto de disposición causante del perjuicio para la Hacienda Pública. Nada se opone, pues, a la calificación de los hechos como delito de estafa, por lo que la decisión de la Audiencia, desde esa perspectiva, es correcta».

³⁴ En este caso el comportamiento seguido por el retenedor que no ingresa los impuestos retenidos coincide con el hecho típico de la apropiación indebida (art. 252 CP). Por ello, antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, el Tribunal Supremo en la Sentencia de 29 de mayo de 1991 sostenía que: «[...] Una reiterada doctrina jurisprudencial (...) ha venido declarando que pueden incardinarse en el delito de apropiación indebida aquellos supuestos en que producidas las retenciones correspondientes a pagos fiscales o de seguridad social no se haga efectivo su ingreso en los organismos correspondientes, con base en la concurrencia de la figura *constitutum possessorium* [...]».

³⁵ Pensemos en las tramas de fraude en el IVA intracomunitario que tienen por objeto aparentar la existencia de un derecho a obtener una devolución tributaria en el Estado de origen.

³⁶ Pensemos en las cuotas de IVA efectivamente repercutidas no declaradas (ni ingresadas) o en las retenciones del IRPF aplicadas sobre las retribuciones del personal no declaradas (ni ingresadas) pero que son objeto de la correspondiente deducción de la cuota por parte del trabajador.

los que la acción u omisión haya supuesto un enriquecimiento injusto del sujeto infractor en detrimento directo de la Hacienda Pública, no puede considerarse regularizada su situación tributaria hasta que se repare el daño causado y, en consecuencia, se produzca el ingreso de la devolución indebidamente percibida o de las cuotas tributarias repercutidas o retenidas a terceros³⁷. Por el contrario, cuando la defraudación consiste en eludir el pago de un impuesto propio, desde la perspectiva patrimonial, el reconocimiento voluntario de la cuota devengada pone de manifiesto la existencia de un derecho de crédito líquido, vencido y exigible para cuya satisfacción la Administración puede conceder al deudor las mismas facilidades de pago que a cualquier otro contribuyente o, en su caso, iniciar el procedimiento de recaudación en vía de apremio. Luego, si para el legislador tributario no resulta indispensable el ingreso simultáneo de la deuda extemporáneamente reconocida para considerar regularizada la situación tributaria, no vemos razón para, en determinados supuestos, negarle efectos eximentes de la responsabilidad penal a una declaración extemporánea acompañada de una solicitud de aplazamiento del pago debidamente garantizado³⁸.

En definitiva, para valorar si el pago de la cuota resultante de una declaración-liquidación extemporánea de importe superior a 120.000 forma parte o no del comportamiento post-delictivo del contribuyente con efecto eximente de responsabilidad penal, es necesario establecer si dicha actuación de contenido patrimonial constituye la única forma de reestablecer la situación originada con la acción u omisión que constituye el elemento objetivo del delito contra la Hacienda Pública que se imputa a la persona o entidad que practica la regularización.

De todos modos, debemos significar que los efectos jurídicos del pago extemporáneo de la cuota defraudada no se agotan en el estudio de su necesaria vinculación con la regularización del deber de declarar el hecho imponible, pues incluso en aquellos supuestos en los que, por razones formales o temporales, una declaración-liquidación presentada fuera de plazo no sea apta para producir sus efectos eximentes de la responsabilidad penal, en los apartados siguientes veremos en qué medida el ingreso total o parcial de la deuda tributaria, realizado con posterioridad a la comisión del hecho punible, puede afectar significativamente a la responsabilidad civil y a la cuantificación de la pena a imponer a quien resulte condenado como autor de un delito contra la Hacienda Pública.

2.2. El elemento formal: el cauce para practicar la regularización

Uno de los aspectos más ambiguos de la redacción del artículo 305.4 del Código Penal es el que se refiere al modo en que debe realizarse una regularización para que produzca efectos sobre la responsabilidad penal del obligado tributario. Por ello, no es extraño que la doctrina se interrogue acerca de si es necesaria la presentación de una declaración-liquidación extemporánea en los términos en que viene

³⁷ En un sentido semejante se pronuncian BAJO y BACIGALUPO cuando indican que: «Es de lamentar que el legislador no haya previsto los requisitos de la regularización. Son diversas las interpretaciones que permite el texto legal al respecto, pero entendemos que el único requisito exigible es la presentación de una declaración complementaria, poniendo en conocimiento de la Administración el reconocimiento de la deuda tributaria impagada, salvo en los supuestos de devoluciones o disfrute de ventajas indebidamente percibidas, en las que también se debe requerir la devolución de las sumas recibidas o disfrutadas con los intereses que correspondan». BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S.: *Derecho Penal Económico*, cit., pág. 265.

³⁸ Por la jurisprudencia menor, en alguna ocasión se ha aceptado efectos a la regularización con pago aplazado [SAP Asturias de 18 de mayo de 2004 y SAP Madrid de 7 de junio de 2005 (NFJ024904)].

definida en el artículo 27.1 de la LGT³⁹, o bien, si la regularización eximente de pena puede materializarse por cauces formales distintos a los establecidos en las normas de gestión del impuesto cuyo pago se ha eludido⁴⁰.

Respecto a esta cuestión, y siguiendo con el planteamiento que venimos manteniendo, consideramos que la forma en que se manifiesta la conducta post-delictiva de quien ha cometido una defraudación tributaria constituye un elemento fundamental para analizar los efectos jurídicos de la regularización. Por ello, desde una perspectiva formal, la interpretación de la norma penal admitiría distinguir dos tipos de regularización: a) La realizada de conformidad con la normativa tributaria; y b) la realizada mediante cualquier otro procedimiento, administrativo o judicial, de cuyo contenido se evidencie la voluntad regularizadora del contribuyente.

El contribuyente que, mediante la presentación de una declaración tributaria⁴¹, reconoce la realización de un hecho imponible no declarado (o declarado de forma inexacta o incompleta) es indiscutible que realiza una regularización «tributaria» que, en su caso, puede producir efectos eximentes sobre la posible responsabilidad penal derivada del incumplimiento que reconoce. Por el contrario, cuando dicho reconocimiento se realiza al margen de los procedimientos tributarios, independientemente de los posibles efectos que pudiere producir sobre la responsabilidad penal de quien la realiza, en ningún caso producirá efectos sobre las obligaciones tributarias. Luego, para distinguir esta conducta de la anterior nos referiremos a ella como una regularización tributaria «impropia».

Planteada la cuestión en estos términos, si atribuimos la condición de regularización tributaria a toda declaración presentada ante la Administración tributaria por la que un sujeto pasivo rectifica, subsana o corrige un comportamiento irregular sin que medie requerimiento previo o intimación, cabría diferenciar, de una parte, entre la regularización formal y la regularización informal; y, de otra, entre la regularización completa y la incompleta (o parcial).

Con carácter general, podemos considerar que una regularización tributaria es *formal* cuando se lleva a cabo siguiendo el procedimiento legal y reglamentariamente establecido para ello⁴². Por

³⁹ En este sentido puede resultar significativo el dato de que durante la tramitación parlamentaria de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, en el Senado se rechazó una enmienda que pretendía introducir en el texto del artículo 305.4 del Proyecto de Ley la indicación en el sentido de que por parte de quien regulariza: «[se] presente declaraciones completas y veraces que contengan todos los elementos del hecho imponible [y también] el origen de las rentas y patrimonios que se afloren [...]». BOCG, Congreso de los Diputados, V Legislatura, 13-12-1994, pág. 13 y ss., Enmienda núm. 3.

⁴⁰ Profundizando en su postura antiformalista QUERALT sostiene que: «[...] la regularización no puede más que consistir, medie pago de la deuda o no, en el afloramiento veraz de lo que hasta ese momento había sido opaco para las Tesorerías públicas. Este afloramiento puede llevarse a cabo mediante la correspondiente declaración complementaria y su consiguiente abono con o sin solicitud de aplazamiento o condonación total o parcial. Ni que decir tiene que este afloramiento no hay que llevarlo a cabo en formulario oficial alguno, de modo que la ausencia de formulario fuere causa de no anulación de los efectos extintores de la responsabilidad criminal [...]». QUERALT, J.J., *op. cit.*, pág. 185.

⁴¹ Conforme a lo dispuesto en el artículo 119.1 de la LGT tiene la consideración de «declaración tributaria» todo documento presentado ante la Administración donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. Por su parte el artículo 120.1 de la LGT dispone que las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o compensar.

⁴² Según el artículo 98.3 de la LGT, desarrollado por el artículo 117 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desa-

el contrario, la regularización tributaria será *informal* cuando, mediante un cauce procedimental distinto al reglamentariamente previsto, se consiga el mismo resultado –en este caso, el ingreso de la deuda tributaria inicialmente no satisfecha– pero el sujeto pasivo no se ajuste a las formalidades por las que se rige la regularización tributaria ⁴³.

En este mismo sentido, una regularización tributaria será *completa* cuando en la declaración-liquidación que se presenta extemporáneamente el obligado tributario incluya la totalidad de los elementos del hecho imponible no declarado o inexactamente declarado dentro del plazo reglamentariamente establecido para ello. Por el contrario, una regularización tributaria será *incompleta* o parcial cuando la rectificación o ampliación de la declaración-liquidación inicialmente presentada no incluya la totalidad de los elementos del hecho imponible realizado.

a) La regularización tributaria formal y completa

La regularización tributaria formal y completa es aquella que consiste en la presentación de una declaración-liquidación complementaria en la que se identifica el impuesto y periodo que constituye su objeto, se declara la totalidad de los elementos constitutivos del hecho imponible, se liquida adecuadamente la cuota devengada y se efectúa el ingreso resultante de la autoliquidación. En este caso, la conducta del contribuyente se ajusta perfectamente a lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LGT cuyo precedente inmediato es el artículo 61.3 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio ⁴⁴. Luego, sin perjuicio de lo que se dirá más adelante respecto al momento en que dicha regularización se practica, se trata de una actuación que no solo exime al contribuyente de su eventual responsabilidad penal en caso de que la cuota supere los 120.000 euros, sino que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 179.3 de la LGT, constituye también una causa legal de exclusión de la responsabilidad por infracción tributaria.

b) La regularización tributaria informal

A diferencia de la anterior, la regularización tributaria informal consiste en la inclusión deliberada en una declaración-liquidación de elementos (bases imponibles, cuotas devengadas, cantidades retenidas, etc.) correspondientes a un periodo de liquidación anterior o posterior, cuando dicha

rollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAP), la Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en los que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. Tanto es así que en la Orden EHA/3455/2007, de 23 de noviembre, modificada por la disposición final segunda de la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, se contienen las normas sobre presentación telemática de varios modelos de declaraciones y autoliquidaciones.

⁴³ Según el artículo 198.1 de la LGT constituye infracción tributaria leve, sancionable con multa pecuniaria fija de 200 euros, no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

⁴⁴ En este sentido, según la Resolución del TEAC de 20 de febrero de 2002: «Con la presentación extemporánea de la declaración-liquidación por el periodo de liquidación correspondiente se pretende que se ponga en conocimiento de la Administración la voluntad clara y expresa del sujeto pasivo de apartarse de la infracción, permitiendo al Erario Público resarcirse por los perjuicios derivados de la dilación en el pago. Por ello, se excluye la sanción que en otro caso será procedente, y se establecen los recargos que la ley gradúa en función del retraso».

circunstancia no viene amparada por una causa o circunstancia expresamente contemplada en la ley del impuesto o tenga su origen en un error del sujeto pasivo. Se trata de una especie de camuflaje formal mediante el cual el contribuyente, al tiempo que corrige los efectos materiales de la irregularidad cometida, oculta que está regularizando un determinado tributo y periodo con el propósito de eludir la aplicación del recargo correspondiente ⁴⁵.

Mediante lo dispuesto en los artículos 27.4 y 191.6 de la vigente LGT ⁴⁶, el legislador configura un régimen especial para la regularización informal, en virtud del cual únicamente se atribuye la condición de regularización eximente de la sanción tributaria a la declaración-liquidación extemporánea en la que se indica el impuesto y periodo que se rectifica, y que contiene exclusivamente datos relativos a dicho periodo. Sin embargo, para diferenciar el reproche legal que merece esta actuación del contribuyente –que, pese a todo, efectúa el ingreso de la cuota tributaria–, del que se aplica cuando la irregularidad formal va acompañada de una ausencia de ingreso, se tipifica como un supuesto de infracción leve independientemente de cuál sea el importe de las cuotas que resulten indebidamente liquidadas ⁴⁷.

Por consiguiente, desde la perspectiva tributaria la regularización informal no es propiamente una regularización. Sin embargo, desde la perspectiva penal dicha matización no parece que resulte aplicable para negarle el efecto eximente de sanción, entre otras razones porque, según la regla contenida en el artículo 305.2 del Código Penal, a los efectos de determinar la cuantía que constituye el elemento cuantitativo del tipo delictivo, establece que: «[...] si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural».

Es decir, si bien es cierto que formalmente, y tomando cada uno de los periodos de liquidación como compartimentos estancos, cabría considerar cometido un delito contra la Hacienda Pública cuando en un determinado periodo de liquidación la cuota defraudada supera los 120.000 euros, no lo es menos que, desde la perspectiva material, resulta, como mínimo, objetable afirmar que el sujeto pasivo ha defraudado a la Hacienda Pública unas cuotas devengadas que, adoptando la anualidad como referencia temporal, voluntariamente ha ingresado al incluirlas en un periodo de liquidación anterior o posterior al que reglamentariamente corresponde. Por consiguiente, respecto a los impuestos en los

⁴⁵ Se trata de un comportamiento relativamente frecuente en la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido que, bajo la denominación de *decalaje de cuotas*, consiste en presentar las autoliquidaciones de los primeros tres trimestres con cuotas prácticamente insignificantes, para incluir en la autoliquidación del cuarto trimestre o en la recapitulativa anual las cuotas devengadas a lo largo de todo el año natural. Respecto a su tratamiento según la anterior redacción de los artículos 61.3 y 79 a) de la LGT puede verse: IGLESIAS CAPELLAS, J.: «El decalaje de cuotas en el Impuesto sobre el Valor Añadido», en revista *El Fisco*, núm. 90, 2003, págs. 5-20.

⁴⁶ Según lo indicado en el artículo 191.6 de la LGT dicho comportamiento consiste en: «[...] la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir con los requisitos establecidos en apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.»

⁴⁷ Desde el punto de vista de la sanción efectiva (dando por anticipada la conformidad y considerando que se habrá efectuado el pago de las cuotas), la multa pecuniaria a imponer al sujeto infractor será del 26,25 por 100 del importe indebidamente regularizado. Es decir, si lo comparamos con el importe máximo del recargo por presentación extemporánea (20% si ya han transcurrido más de 12 meses), se pone de manifiesto que dicha actuación se sitúa en un término intermedio entre la regularización y el incumplimiento.

que para su gestión se definen periodos de liquidación inferiores al año natural ⁴⁸, a efectos penales, resultaría admisible la regularización realizada mediante una autoliquidación correspondiente a un periodo distinto de aquel en el que se entiende cometido un delito contra la Hacienda Pública ⁴⁹.

No obstante lo anterior, para atribuir efectos eximentes a esta modalidad de regularización es razonable exigir que exista una correspondencia total y absoluta (en términos objetivos y cuantitativos) respecto a las cuotas devengadas a lo largo del periodo impositivo. Es decir, el resultado final acumulado deberá coincidir con la suma de las cuotas devengadas y declaradas en cada uno de los periodos de liquidación de un mismo ejercicio fiscal. Si se cumplen estas circunstancias, podría llegar a entenderse que el sujeto pasivo no ha intentado eludir el pago del impuesto sino únicamente beneficiarse de un efecto financiero pero sin asumir el coste adicional –en forma de recargo– que, de haber procedido a practicar una regularización formalmente correcta, hubiera debido soportar. Por el contrario, si no se cumplen estas condiciones mínimas difícilmente puede aceptarse la eficacia penal de una regularización informal, entre otras razones porque sería tanto como reconocer que el contribuyente puede discrecionalmente decidir en qué momento cumple con sus obligaciones tributarias.

En definitiva, a nuestro modo de ver, la regularización tributaria informal, en la medida en que no cumple con lo dispuesto en el artículo 27.4 de la LGT, no exime de la sanción tributaria específicamente establecida para impedir esta práctica irregular en la liquidación de determinados impuestos, pero sí que podría llegar a enervar la responsabilidad penal del obligado tributario cuando la cuota regularizada excede de 120.000 euros.

c) La regularización tributaria parcial

Como no podría ser de otro modo, la regularización tributaria parcial es aquella practicada mediante una declaración-liquidación extemporánea que no incluye la totalidad de los datos y elementos cuantitativos o cualitativos del hecho imponible realizado.

Desde la perspectiva tributaria, cuando la regularización se realiza con sujeción a lo indicado en el artículo 27.4 de la LGT, la fracción de cuota a ingresar resultante de la misma disfruta de la exención de responsabilidad por infracción tributaria, y el ingreso que pueda realizarse tiene el carácter de pago a cuenta. Respecto al resto de cuota que pueda liquidar la Administración tributaria se aplicará el régimen general, incluido el sancionador tributario cuando proceda. Desde la perspectiva penal, la doctrina se muestra dividida respecto a los efectos que puede producir una regularización

⁴⁸ Este criterio de cómputo anual de la cuota defraudada a efectos penales contrasta con la doctrina del TEAC [Resolución de 26 de enero de 2010 (NFJ038028) y Resolución de 29 de junio de 2010 (NFJ038869)] en el sentido de considerar inaceptables las liquidaciones dictadas por los órganos de la Administración tributaria en las que se regularizan cuotas de IVA (o retenciones) tomando como referencia el año natural en lugar del periodo impositivo trimestral o mensual que, en cada caso, proceda.

⁴⁹ En el mismo sentido se pronuncia SABADELL CARNICERO, al señalar que: «[...] no parece que la excusa absolutoria recogida en el artículo 305.4 del Código Penal excluya la denominada "regularización encubierta" entendida como el ingreso realizado fuera de plazo sin requerimiento previo pero sin la presentación de declaración en la que se pongan en relación las cuotas ingresadas extemporáneamente con los periodos y tributos que correspondan». SABADELL CARNICERO, C.: «La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal», en AA.VV., *Delito Fiscal*, Valencia, 2009, pág. 205.

parcial que minore la cuota inicialmente defraudada por debajo de los 120.000 euros, pues si se admite su eficacia respecto a la aplicación de dicho límite cuantitativo ⁵⁰, bastaría con ajustar el resultado de la declaración-liquidación complementaria para evitar la sanción penal, dejando el importe pendiente de regularizar a resultas de la actuación administrativa ulterior.

En general, la mayoría de los autores se muestran contrarios a reconocer efectos eximentes a esta estrategia regularizadora, entre otras razones porque pone de manifiesto que no se trata de una actuación espontánea con voluntad reparadora sino claramente destinada a minimizar el reproche jurídico al menor coste económico posible ⁵¹. En el mismo sentido se pronuncian los tribunales que no aceptan que se utilice el mecanismo de la regularización para efectuar un ajuste a posteriori que sitúe su importe por debajo de dicho límite con la única finalidad de eludir la pena privativa de libertad ⁵². Por ello, respecto a esta cuestión, cabría concluir que el límite cuantitativo establecido en el artículo 305.1 del Código Penal no actúa como una franquicia de la que el obligado tributario puede disponer para decidir la naturaleza de la sanción aplicable sino que, referido al momento de la comisión del delito, determina la gravedad de la defraudación consumada sin que se admita una revisión a posteriori en función del comportamiento post-delictivo del defraudador.

De todos modos, este debate acerca del límite cuantitativo de punibilidad no agota las cuestiones derivadas de la práctica de una regularización incompleta pues, considerando que se trata de una actuación unilateral del contribuyente, para atribuirle el carácter de *parcial* se requiere una actuación posterior de la Administración tributaria que ponga de manifiesto la existencia de hechos con trascendencia tributaria que no fueron incluidos en ninguna de las declaraciones-liquidaciones (la inicial y la complementaria) presentadas por el obligado tributario. Dicho de otro modo, para decidir si la regularización es adecuada para enervar la aplicación de la sanción penal, el juez deberá de contrastar el fundamento fáctico y jurídico de la liquidación presentada por el contribuyente con la motivación del informe-liquidación aportado por la Administración ⁵³. Solo en el caso de que se admita

⁵⁰ APARICIO PÉREZ sostiene que «[...] si el sujeto pasivo, en el momento adecuado según el tipo, presenta una declaración que deja la cuota tributaria debida por debajo del límite de los 15 millones de pesetas, debe ser admitida y dejar que la responsabilidad pendiente se dilucide en el ámbito administrativo». APARICIO PÉREZ, J.: *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*, Pamplona, 1997, pág. 335.

⁵¹ Según IGLESIAS RÍO, M.A.: «[...] no se pueda hablar de "regularización" —y por tanto no merece el beneficio de la impunidad— cuando el sujeto sustituye unos datos insuficientes por otros datos igualmente incompletos, aunque el balance final contribuya a una reducción cuantitativa (parcial) de la deuda fiscal». IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.* pág. 283. Incluso un autor tan antiformalista como QUERALT, respecto a esta cuestión sostiene que: «[...] no vale la regularización de la regularización, salvo que se entienda que la regularización dolosamente incierta supone, a su vez, un nuevo delito fiscal, lo cual no parece desde luego sustentable. [...] la exención no puede llevarse al extremo de permitir regularizaciones indefinidas. Ello sería tanto como dejar la persecución de este tipo de delitos al libre albedrío del sujeto activo del mismo [...]». QUERALT, J.J., *op. cit.*, pág. 184.

⁵² En este sentido resulta particularmente ilustrativa la STS de 2 de junio de 2005 (NFJ022499) según la cual: «[...] la aplicación de la excusa absolutoria contemplada en el artículo 394.3.º del Código Penal de 1973, hoy artículo 305.4 del vigente Código Penal es a condición de que la indicada regularización sea completa, pues solo así podrá hablarse realmente de cumplimiento, aunque sea tardío, de las obligaciones tributarias desatendidas, de modo que solo podrá obtener perdón quien comunica de forma cabal y exacta a la Administración su situación tributaria. Una pretendida regularización que incurra en manifestaciones falaces será ineficaz al fin que se analiza, como ocurrirá igualmente con la regularización parcial que busca rebajar la cuota tributaria defraudada por debajo del límite de 15.000.000 de pesetas, dejando así la ilicitud en sede administrativa.»

⁵³ La posible confrontación del resultado de la liquidación practicada por la Inspección y de la regularización efectuada por el contribuyente constituye un supuesto de cuestión prejudicial penal en la medida en que cada una de las partes del pro-

como probada la cuota defraudada establecida por la acusación, la regularización practicada por el obligado tributario tendrá el carácter de parcial. En caso contrario, se tratará de una regularización completa que, si se efectuó respetando los requisitos temporales establecidos en el artículo 305.4 del Código Penal, producirá el efecto eximente de la responsabilidad penal.

En este sentido, y a la luz del principio de proporcionalidad, incluso podría plantearse cuál debería ser la diferencia entre la liquidación administrativa y la del contribuyente para considerar que la regularización es parcial y, por consiguiente, negarle el efecto eximente. Es decir, si únicamente tomamos la referencia cuantitativa: ¿basta con una mínima discrepancia en la cuota (un euro) para inaplicar la norma de exención? A nuestro modo de ver, el elemento a considerar no será tanto el resultado económico de la liquidación administrativa como la trascendencia de los hechos deliberadamente ocultados por el contribuyente, pues una diferencia relativamente pequeña en el importe liquidado puede obedecer tanto a un diferente método de cálculo como a una discrepancia de criterio jurídico ⁵⁴.

En definitiva, la regularización tributaria completa se ve favorecida por una presunción de idoneidad cuantitativa de la que carece una regularización respecto a la cual la Administración tributaria mantiene una discrepancia en cuanto al importe de la cuota a ingresar. Sin embargo, de ello no se sigue que dicha regularización parcial no pueda producir efectos eximentes de la sanción penal si en el juicio se acredita suficientemente que la diferencia en el importe no obedece tanto a la ocultación maliciosa de elementos del hecho imponible como a criterios de aplicación de la norma tributaria. Por otra parte, incluso en caso de que se considere que la regularización, por no ser completa, no puede producir los efectos previstos en el artículo 305.4 del Código Penal no por ello carece de eficacia penal, pues como se verá a continuación, aunque no justifique la aplicación de la exención plena, una regularización parcial puede ser considerada como una circunstancia atenuante de la sanción penal y, de haberse realizado el ingreso de una parte de la deuda tributaria, reducirá también el importe de la responsabilidad civil derivada del delito.

d) La regularización tributaria impropia

Tal como venimos sosteniendo, la regularización tributaria realizada con sujeción a determinados requisitos formales y temporales produce los efectos eximentes de pena previstos en el artículo 305.4 del Código Penal. Sin embargo, con ello no se agotan las posibilidades que puede adoptar un comportamiento post-delictivo para producir dicho efecto de impunidad sobrevenida, pues la norma penal no exige el cumplimiento de formalidad alguna para rectificar las irregularidades cometidas

ceso aporta su propia cuantificación de la deuda defraudada. Ante ello, caben dos posibilidades: o aplicar la regla del artículo 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, de modo que sea el juez de lo penal quien determine cuál de las dos liquidaciones debe prevalecer, o bien que se aplique lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal a fin de que dicha cuestión sea resuelta por un juez del orden contencioso-administrativo. Aunque la práctica forense actual se decanta por la primera opción, a nuestro modo de ver, la discrepancia respecto al elemento cuantitativo de la regularización no constituye propiamente una cuestión *íntimamente ligada al hecho punible* (art. 3 LCrim) sino más bien determinante de la *culpabilidad o inocencia del imputado* (art. 4 LCrim), con lo que no es descartable que el imputado reclame que la determinación definitiva de la cuota la realice un juez especializado en la aplicación de las normas tributarias.

⁵⁴ En el mismo sentido IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.* pág. 273.

por un obligado tributario. Luego, en aquellos casos en los que, al margen de los procedimientos tributarios, se reconozca la elusión del pago de un tributo, de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, la obtención indebida de devoluciones tributarias o el indebido disfrute de beneficios fiscales (todo ello por importe superior a 120.000 €), se cumple con el presupuesto de aplicación de la norma de exención de responsabilidad penal. Otra cosa distinta será establecer en qué casos y bajo qué circunstancias podrá realizarse lo que, a efectos expositivos, hemos convenido en denominar como una regularización tributaria *impropia*.

Sea como fuere, lo que parece indiscutible es que dicha actuación no producirá efecto tributario alguno, ni sustantivo ni procedimental. Por consiguiente, no afectará al deber de denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, ni al ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Fiscal. Solo el juez, en el momento de dictar la resolución, podrá valorar si dicha actuación post-delictiva reúne los requisitos necesarios para eximir total o parcialmente de la sanción penal a los responsables de la defraudación tributaria. Dicho de otro modo, la regularización realizada mediante la presentación de una declaración-liquidación goza de una presunción de idoneidad formal de la que carece la regularización impropia, de modo que corresponderá al imputado probar que su actuación posterior a la comisión del delito responde a una efectiva y espontánea voluntad reparadora. Por ello, a nuestro modo de ver, cuando por las circunstancias de caso sea manifiesto que el cauce ordinario para regularizar es el establecido en las normas tributarias, resultará difícil de justificar la razón por la que no se observaron las formalidades previstas en la ley. Sin embargo, cuando los requisitos formales propios de los procedimientos tributarios constituyan un obstáculo a la práctica de la regularización, prevalecerá el aspecto material del comportamiento post-delictivo y el juez podrá reconocer efectos eximentes a toda actuación mediante la cual se pretenda restablecer los efectos del incumplimiento tributario que constituye el elemento objetivo del delito contra la Hacienda Pública.

2.3. El elemento subjetivo: la persona legitimada para practicar la regularización

Para analizar el elemento subjetivo de la regularización es preciso considerar también la forma en que dicha regularización se realiza, pues si bien es cierto que la norma penal parece que atribuye dicha posibilidad únicamente al autor del delito, son muchas las situaciones en las que otras personas pueden estar legitimadas para practicar una regularización con efecto eximente de la responsabilidad penal.

En este sentido, el punto de partida debe ser la constatación de que una regularización tributaria en forma de declaración complementaria extemporánea únicamente puede realizarla el obligado tributario que, por su condición de sujeto pasivo, tiene el deber legal de presentar la declaración-liquidación correspondiente dentro del plazo establecido por las normas de gestión del impuesto del que se trate. Luego, siempre que coincida la condición de sujeto pasivo con la de presunto autor de la defraudación, la persona legitimada para regularizar será la misma para la norma tributaria que para la norma penal. Sin embargo, cuando por cualquier circunstancia no se produzca dicha coincidencia de condición subjetiva, o cuando en personas distintas concurren condiciones jurídicas diversas, se producirá una divergencia entre la legitimación tributaria y la legitimación penal para regularizar.

Si esto es así, se nos plantean dos posibles situaciones en las que la norma penal y la norma tributaria adoptan una perspectiva subjetiva diferente como son: a) De una parte, la defraudación tributaria cometida por una persona jurídica; b) Y, de otra, la defraudación tributaria cometida por una pluralidad de personas.

a) La defraudación tributaria cometida por personas jurídicas

Sin perjuicio de lo se dirá más adelante, en el ordenamiento jurídico español la responsabilidad penal por los hechos delictivos imputables a una persona jurídica se exige únicamente a la persona física que actúa en su nombre. Luego, cuando la defraudación tributaria presuntamente constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública trae causa del incumplimiento de los deberes fiscales de una sociedad ⁵⁵, el artículo 31 del Código Penal determina que la acción penal se dirija contra su administrador de hecho o de derecho, sin perjuicio de que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 116 del Código Penal, la persona jurídica pueda ser declarada responsable civil (solidaria o subsidiaria) de los daños y perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública.

Planteada la cuestión en estos términos, y considerando que las personas jurídicas son titulares de obligaciones tributarias propias, se advierte un contraste entre la legitimación para presentar una declaración-liquidación tributaria extemporánea (que únicamente se reconoce a la sociedad en su condición de sujeto pasivo del tributo) y la legitimación para efectuar una regularización con efecto eximente de la responsabilidad penal que, en principio, solo se reconoce al administrador en su condición de autor del delito. Esta disociación de la condición jurídica subjetiva será irrelevante cuando la persona física que ostentaba la condición legal de administrador en el momento de la comisión del delito mantenga dicha condición durante el periodo en el que puede practicarse la regularización, pues su poder de representación le faculta para, en nombre de la persona jurídica, presentar la declaración-liquidación que le exime a él de la responsabilidad penal ⁵⁶. Sin embargo, en aquellos casos en los que el administrador ha cesado en su función después de la comisión del delito o en los supuestos en los que la acción penal se dirija contra el administrador *de hecho*, si los titulares del órgano de administración social no se avienen a corregir las irregularidades tributarias cometidas por los anteriores gestores, las personas físicas que deben responder de los hechos delictivos ya consumados no disponen de legitimación (ni probablemente de la información necesaria) para practicar la regularización tributaria que les exima de la sanción penal.

En este caso, se producen las circunstancias que, conforme a lo indicado en el apartado anterior, justifican la admisión de una regularización impropia, en la medida en que la persona que la practica no puede utilizar los cauces previstos por las normas tributarias para poner en conocimien-

⁵⁵ Para no extender nuestro análisis más allá de los límites de este trabajo solo nos referiremos a la disociación subjetiva que se produce entre una sociedad mercantil y su administrador único, conscientes de que las posibilidades que ofrece nuestro ordenamiento jurídico son muy superiores.

⁵⁶ Así lo entiende también el Ministerio Fiscal en cuya Circular 4/1997 señala que: «Cuando el deudor tributario sea una persona jurídica y se hubiera condenado por delito fiscal a alguna persona física responsable de aquella en aplicación del artículo 31, la regularización habrá de hacerse en nombre de la persona jurídica que es el verdadero deudor tributario, sin embargo, como quiera que la conducta regularizadora se ha de llevar a cabo necesariamente por personas físicas, el autor del delito se verá favorecido por la excusa absolutoria cuanto actúe en la regularización en representación de la persona jurídica.»

to de la Administración la existencia de un hecho imponible no declarado. Otra cosa distinta será establecer el modo de realizar dicha regularización, pues es evidente que el administrador cesado (y menos aún el *de hecho*) no puede presentar una autoliquidación en nombre de la sociedad. Por ello, pensamos que el instrumento a utilizar podría ser la denuncia pública (ya sea ante la propia Administración tributaria, ante el Ministerio Fiscal o ante el juzgado de guardia) siempre que consista en una adecuada exposición de los hechos, se asuma la participación en ellos (no puede ser anónima) y, a ser posible, vaya acompañada de elementos de prueba en los que sustentar su presentación ⁵⁷.

Con la novedosa introducción del artículo 31 bis en el Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, se abre un nuevo escenario de consecuencias todavía imprevisibles en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, pues la nueva norma penal no sustituye la persona física por la persona jurídica en la condición de autor del delito, sino que contempla la posible imputación de ambos ⁵⁸. Sin embargo, en lo que al comportamiento post-delictivo se refiere, si bien la reforma no afecta al texto del artículo 305.4 del Código Penal, introduce un régimen específico en el artículo 31 bis.4 del Código Penal de cuya literalidad podría concluirse que para las personas jurídicas no rige la norma de exención de la responsabilidad penal sino únicamente la norma de atenuación de la pena ⁵⁹.

Si confrontamos el comportamiento descrito en el apartado cuatro del artículo 31 bis del Código Penal con el previsto por el artículo 305.4 del Código Penal, advertiremos que uno y otro se refieren a una misma actuación post-delictiva consistente en reconocer la comisión de un delito y en reparar sus consecuencias dañosas. Luego, habida cuenta de que la norma especial inicia su redactado con el vocablo *solo*, podría entenderse que a las personas jurídicas les queda vedada la posibilidad de eximirse de responsabilidad penal mediante el instrumento de la regularización. Si a ello se añade que en el apartado tercero de esta misma norma se indica que las circunstancias que afectan a la culpabilidad de las personas que materialmente hayan realizado los hechos delictivos, no excluyen ni modifican la responsabilidad penal de las personas jurídicas por cuenta de quienes actuaron, incluso podría llegar a sostenerse que la regularización efectuada a título particular por el administrador que intervino en la defraudación no produce efectos eximentes en la sociedad que ostenta la condición de sujeto pasivo del tributo cuya elusión determinó la comisión del delito contra la Hacienda Pública.

⁵⁷ Según establece el artículo 114 de la LGT: «Mediante denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos.»

⁵⁸ Según la disposición final séptima de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, la reforma del Código Penal entró en vigor el día 23 de diciembre de 2010. Luego, conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria primera, y sin perjuicio de su aplicación retroactiva cuando resulte más favorable, cabe entender que, desde la perspectiva del delito contra la Hacienda Pública, resultará aplicable a la defraudación de cuotas tributarias devengadas a partir de dicha fecha. Si esto es así, considerando que la comprobación administrativa de los posibles hechos imposables realizados a partir del día 23 de diciembre de 2010 no se producirá hasta que concluya la comprobación de los periodos impositivos anteriores, es razonable pronosticar que, salvo supuestos puntuales, las denuncias administrativas de posibles delitos contra la Hacienda Pública a los que sea aplicable la reforma no se presentarán de manera inmediata. Por ello, la casuística jurisprudencial que permita ir resolviendo las distintas situaciones que, sin duda, se plantearán como consecuencia de la imputación penal de las personas jurídicas junto con las personas físicas, todavía se nos anuncia lejana en el tiempo.

⁵⁹ El apartado cuatro del artículo único de la Ley Orgánica 5/2010 añade el artículo 31 bis del Código Penal, en cuyo apartado 4, se indica que: «Solo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito, y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades: [...]»

A nuestro modo de ver, y sin perjuicio de la interpretación que a futuro realicen los jueces y tribunales de lo penal, consideramos que, en caso de conflicto de normas, debería prevalecer el principio de especialidad material respecto al principio de especialidad temporal. Es decir, la regularización es el comportamiento post-delictivo propio de los delitos contra la Hacienda Pública de modo que cualquier persona natural o jurídica susceptible de ser acusada de su comisión puede evitar la imposición de la pena mediante la presentación de una declaración-liquidación complementaria antes de que se active cualquiera de las causas de bloqueo establecidas en la propia norma de exención. Si esto es así, considerando que la regularización tributaria únicamente puede realizarla la persona jurídica, el comportamiento post-delictivo de la sociedad producirá efectos eximentes en la responsabilidad penal de la propia sociedad y del administrador. Cosa distinta de la anterior es confrontar las posibles circunstancias atenuantes que, con carácter general, puedan beneficiar a la persona física autora material de un delito contra la Hacienda Pública, con aquellas otras que, según la relación tasada del artículo 31 bis.4 del Código Penal, puedan aplicarse para reducir la pena a imponer a la persona jurídica por cuenta de quien se cometió la defraudación tributaria. En este caso, será el juez, en el momento de dictar sentencia, el que ajustará la sanción en función del comportamiento post-delictivo desarrollado por la sociedad o por el administrador, y que no necesariamente tendrán que coincidir.

En definitiva, considerando que, según lo expuesto en los apartados anteriores, el delito contra la Hacienda Pública trae causa del incumplimiento de una o varias obligaciones tributarias, la confesión, colaboración, reparación y prevención a la que se refieren los distintos apartados del artículo 31 bis.4 del Código Penal, nos sitúa fuera del ámbito de aplicación del artículo 305.4 del Código Penal para introducimos en el análisis de los efectos que deben atribuirse a la regularización tributaria practicada con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras pero antes de que se inicie el procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública.

b) La defraudación cometida por una pluralidad de personas

Cuando en la realización del hecho imponible del tributo o en la comisión del hecho delictivo interviene una pluralidad de personas, cabe interrogarse acerca de los efectos de su comportamiento post-delictivo pues, aunque del texto del artículo 305.4 del Código Penal no se desprende cuál debe ser el tratamiento aplicable en caso de una pluralidad de presuntos autores (ni tampoco respecto a los partícipes y colaboradores necesarios), la doctrina y la jurisprudencia suelen admitir que cualquier posible imputado en un delito contra la Hacienda Pública pueda efectuar una regularización que le exima de la responsabilidad penal ⁶⁰.

En este sentido, desde la perspectiva de la legitimación para efectuar la regularización, cabe distinguir entre las personas que, por su relación con el hecho imponible o con el hecho delictivo, tienen la condición penal de co-autores y la tributaria de sujetos pasivos, de las personas que, por su condición de terceros (*extraneus*), no disponen de legitimación para presentar una declaración tributaria en relación con el tributo cuya elusión determina la comisión de un delito contra la Hacienda

⁶⁰ En la Consulta 4/1997, de 4 de mayo, el Ministerio Fiscal considera que: «[...] la regularización no solo afecta, y en todo caso, al deudor tributario, en tanto único sujeto con capacidad para regularizar, sino que se extenderá a los partícipes según que estos hayan o no intervenido (desde el punto de vista de la acción penal y no de la tributaria) en tal conducta.»

Pública. En el primer caso, al coincidir la legitimación tributaria y la penal, la regularización efectuada por cualquiera de ellos mediante la presentación de una declaración-liquidación extemporánea (completa y veraz) producirá efectos eximentes respecto a todos los demás. Sin embargo, si dicha regularización no es completa, entendemos que los efectos de una posible atenuante de confesión o de reparación únicamente aprovecharán a la persona que reconozca su intervención en la comisión del hecho delictivo. Por el contrario, si se trata de partícipes o colaboradores que no disponen de legitimación para presentar una declaración tributaria, se produce una situación semejante a la descrita en el apartado anterior respecto al administrador cesado o al administrador de hecho. Por consiguiente, desde una perspectiva formal, la regularización que practiquen será impropia y únicamente aprovechará a quien la efectúe ⁶¹.

En definitiva, desde una perspectiva subjetiva entendemos que la regularización tributaria solo puede efectuarla un obligado tributario legitimado a presentar una declaración-liquidación extemporánea, mientras que la regularización impropia la puede realizar cualquiera de las personas susceptibles de adoptar la condición de imputado en el proceso penal. Luego, si esto es así, en el primer caso afectará al deber de denunciar de los órganos de la Administración tributaria justificando que no se ejerza la acción penal respecto a ninguno de los posibles autores, mientras que en el segundo, deberá iniciarse el juicio correspondiente para que sea el juez de lo penal quien, en el momento de dictar sentencia, valore los efectos de dicha actuación respecto a quién practicó una regularización impropia y al resto de posibles responsables del delito.

2.4. El elemento temporal: momento para practicar la regularización

Las denominadas «causas de bloqueo» de la regularización ⁶² constituyen su elemento temporal, en la medida en que la norma penal establece una especie de preclusión del efecto eximente asociada a determinadas actuaciones de los poderes públicos mediante las que se exterioriza el inicio de la persecución de la defraudación tributaria. Es decir, sin introducir explícitamente un elemento subjetivo en la conducta del defraudador, cuya valoración a buen seguro provocaría inseguridad jurídica, el legislador presume espontánea ⁶³ y, por ello, merecedora de exención, la conducta post-delictiva

⁶¹ Como dice QUERALT no admitir la regularización del tercero constituiría una discriminación sin base constitucional pues: «[...] el obligado tributario tendría la posibilidad de regularizar y, por tanto, verse libre de pena, mientras el *extraneus* (...) cuya conducta es accesorio, al no ser obligado tributario, nunca podría verse libre de pena, pues nunca podría regularizar [...]», QUERALT, J.J., *op. cit.*, pág. 225. Este supuesto se lo plantea también el Ministerio Fiscal en la Consulta 4/1997 y concluye señalando que: «[...] como quiera que la regularización no se ha producido no es posible la aplicación de la excusa absolutoria [...], aunque a continuación considera que: «[...] si el tercero llegara a confesar a las autoridades la infracción antes del inicio de las actuaciones procederá la atenuante análoga del artículo 21, número 6, en relación con el apartado 5.º del Código Penal, como muy cualificada [...]».

⁶² Se trata de una expresión que no figura en la norma penal pero que ha sido acogida por la práctica totalidad de la doctrina y la jurisprudencia para referirse a las circunstancias que, según el artículo 305.4 del Código Penal, deben concurrir para atribuir efectos eximentes de pena a la regularización. Como explica IGLESIAS RÍO se trata de una noción importada del «efecto bloqueo» del Derecho Penal alemán (*Blokiertheffekt*). IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, pág. 353.

⁶³ Como dice IGLESIAS RÍO, M.A.: «En mi opinión, el concepto de "voluntariedad" se halla presente en la autodenuncia, puesto que podemos deducirlo implícitamente de una interpretación a sensu contrario de las cláusulas legales negativas del artículo 305.4 del Código Penal que bloquean la eficacia de la autorregularización, ya que, en definitiva, no son sino expresión de supuestos legislativos de involuntariedad». IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, pág. 293.

desarrollada por el obligado tributario antes de tener conocimiento *formal* ⁶⁴ de la existencia de un procedimiento administrativo o judicial cuyo objeto sea precisamente verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias cuya elusión determina la comisión del delito.

Si esto es así, la determinación de los efectos jurídicos de una regularización según el momento en que se realiza constituye una cuestión susceptible de valoración por parte de la Administración denunciante, del Ministerio Fiscal y, sobre todo, del órgano judicial que conozca del caso. Es decir, a nuestro modo de ver, la enumeración de situaciones que efectúa el legislador penal para restringir la aplicación de la norma de exención constituye una referencia legal para valorar la conducta post-delictiva del obligado tributario, de modo que la regularización realizada con anterioridad a cualquiera de ellas permite presumir que es espontánea. Sin embargo, de ello no se sigue que dicha presunción opere en sentido contrario pues, tratándose del enjuiciamiento de una conducta susceptible de ser sancionada con pena privativa de libertad, el principio constitucional a la presunción de inocencia impide una aplicación automática y objetiva de las normas sancionadoras, incluida la comprendida en el artículo 305.4 del Código Penal.

Dicho de otro modo, a nuestro modo de ver, la presunción que favorece a todo ciudadano ante el ejercicio del *ius puniendi* del Estado no solo comprende el elemento subjetivo del tipo sino también cualquier otro aspecto del delito en el que deba valorarse el comportamiento seguido por la persona contra quien se dirige la acción penal. Por consiguiente, para determinar la espontaneidad de una regularización entrarían en juego dos presunciones: la legal y la constitucional. Si de la primera no es posible concluir que el comportamiento post-delictivo del obligado tributario contiene el elemento subjetivo que justifica la aplicación de la exención penal, la concurrencia de dicha circunstancia podrá (y deberá) ser probada por la parte que la invoca, y valorada por el juez en el momento de dictar la resolución.

En definitiva, la presunción de espontaneidad favorece al obligado tributario que realiza la regularización antes de que se inicie un procedimiento administrativo o judicial que tenga por objeto comprobar su actuación respecto a un tributo y periodo determinado, y dicha presunción no admite prueba en contrario por parte de la acusación ⁶⁵. Pero, si la regularización se realiza en un momento posterior, dicha presunción no le perjudica pues en todo caso la presunción de inocencia le ofrece la posibilidad de probar que en el momento de presentar la declaración complementaria no tenía conocimiento del inicio de las actuaciones administrativas o judiciales ⁶⁶.

⁶⁴ En este sentido resulta particularmente ilustrativa la STS de 29 de septiembre de 2000 (NFJ009807) en la que se acepta la eficacia eximente de una regularización realizada el mismo día en que se recibe la notificación formal del inicio de las diligencias previas en un supuesto en el que la denuncia administrativa no se produjo en el marco de un procedimiento administrativo de comprobación sino directamente ante el Ministerio Fiscal.

⁶⁵ Pensemos, por ejemplo, en el caso del obligado tributario que, al tener conocimiento no formal del inicio de una comprobación (medios de comunicación, otros obligados tributarios del mismo entorno, etc.), regulariza su situación tributaria antes de recibir la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras. Este comportamiento no puede considerarse «espontáneo» ni constituye un «arrepentimiento» sino que responde a un evidente interés de minimizar las consecuencias de la irregularidad tributaria cometida ante la inminencia de la actuación de los poderes públicos. Sin embargo, en la medida en que, desde una perspectiva temporal, se cumple con lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal, difícilmente la acusación podrá reclamar al juez que no aplique la exención de pena aun aportando prueba de que la regularización fue «interesada».

⁶⁶ Pensemos, por ejemplo, en un obligado tributario que se encuentra ausente de territorio español respecto al cual se inician actuaciones inspectoras mediante publicación de la comunicación de inicio, estableciéndose la cuota presuntamente

Por todo lo expuesto hasta ahora, persuadidos de que la inagotable casuística que se produce impide elaborar un concepto uniforme que explique la naturaleza jurídica de la regularización, a continuación analizaremos sistemáticamente sus efectos jurídicos según el momento en que se realiza a fin de distinguir con la mayor precisión posible: a) De una parte, sus consecuencias tributarias de sus consecuencias penales; b) Y, de otra, las diversas figuras que pueden explicar los efectos jurídicos del comportamiento post-delictivo del defraudador.

3. EFECTOS DE LA REGULARIZACIÓN SOBRE EL DEBER DE DENUNCIAR LA COMISIÓN DE UNA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Una vez analizados los elementos de la regularización tributaria, para estudiar sus efectos sobre la responsabilidad personal y patrimonial del autor de un delito contra la Hacienda Pública, debemos insistir en que se trata de una actuación unilateral que puede realizarse en cualquier momento sin que exista norma (ni penal ni tributaria) que lo impida, y sea cual sea el estado de las actuaciones que los poderes públicos desarrollen para descubrir y, en su caso, sancionar una defraudación delictiva. Más aún, será el propio contribuyente quien decida la forma y el contenido de la regularización que efectúa. Otra cosa será establecer, de una parte, las consecuencias que una declaración-liquidación extemporánea producirá en los procedimientos tributarios iniciados (o pendientes de iniciación) que tienen por objeto comprobar, liquidar y, en su caso, sancionar el incumplimiento de las obligaciones formales y materiales nacidas de la realización de un hecho imponible, y, de otra, su incidencia sobre la responsabilidad penal (y civil) a la que debe hacer frente quien comete un delito contra la Hacienda Pública.

En lo que se refiere a los efectos de la regularización sobre los procedimientos tributarios podemos diferenciar: en primer lugar, los supuestos en los que procede liquidar el recargo previsto en el artículo 27.4 de la LGT, de aquellos en los que lo que corresponde es imponer una sanción tributaria por entenderse cometida la infracción tipificada en el artículo 191.1 de la LGT; y, en segundo lugar, los efectos derivados de la falta de ingreso de la cuota liquidada extemporáneamente. Además, en aquellos casos en los que el sujeto pasivo del tributo defraudado es una sociedad, es necesario establecer también las circunstancias que deben concurrir para exigir el pago de la deuda tributaria al administrador de hecho o de derecho que actuó en su nombre e interés ⁶⁷.

En cuanto a los efectos penales de la regularización, y ante la indefinición conceptual de la norma que la regula ⁶⁸, la impunidad de una defraudación tributaria que ha sido adecuadamente corre-

defraudada mediante estimación indirecta. Es este caso, si regulariza en un momento posterior al inicio del procedimiento inspector pero anterior al inicio del procedimiento penal, su derecho constitucional a defenderse incluye la posibilidad de probar ante el juez que su actuación fue espontánea en la medida en que le era imposible tener conocimiento de la actuación administrativa.

⁶⁷ Según lo dispuesto en los artículos 42.1 a) y 43.1 a) de la LGT, el administrador de hecho o de derecho puede ser declarado responsable tributario (solidario o subsidiario) de la deuda liquidada a la sociedad atendiendo a si fue el causante o colaboró activamente en la comisión de la infracción tributaria, o no realizó los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica.

⁶⁸ En este sentido resulta significativo que en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de reforma del Código Penal presentado por el Gobierno figurase una alusión a la excusa absolutoria que desapareció de la Exposición de Motivos de

gida antes de su descubrimiento por la autoridad administrativa o judicial podría explicarse utilizando diferentes figuras, aunque la posición mayoritaria de la doctrina y de la jurisprudencia⁶⁹ es la que considera que se trata de una excusa absolutoria⁷⁰.

Esta caracterización de la regularización adquiere todo su sentido cuando es un juez de lo penal quien, en el momento de dictar sentencia y pese a considerar que el hecho típico del delito contra la Hacienda Pública se ha consumado, considera que existe una actuación post-delictiva del autor del delito que justifica que no se le imponga la sanción penal⁷¹. Sin embargo, son diversos los autores que no comparten la inclusión de la eximente regulada en el artículo 305.4 del Código Penal en la categoría de las excusas absolutorias habida cuenta de que, en los tributos cuya gestión se realiza mediante autoliquidación, se trata de un comportamiento más cercano al desistimiento activo⁷².

A nuestro modo de ver, no se trataría tanto de asignar dogmáticamente una naturaleza jurídica única al comportamiento descrito en el artículo 305.4 del Código Penal como de establecer sus efectos según sea el contexto en el que se produzca. En otras palabras, si bien la figura de la excusa absolutoria explica que no se imponga una pena privativa de libertad al autor de un delito consumado, no

la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio que, además, al dar nueva redacción al artículo 349.3 del anterior Código Penal, modificó la expresión «no se impondrán penas» por la de «Quedará exento de responsabilidad penal», que precisamente es la que figura en el artículo 305.4 del Código Penal vigente.

⁶⁹ Para la jurisprudencia el fundamento principal es la reparación del daño. En este sentido en la STS de 3 de abril de 2003 (NFJ016242) el Alto Tribunal señala que: «[...] lo realmente buscado fue sustraer a la responsabilidad penal a los contribuyentes que, tras haber incurrido en irregularidad, hubieran decidido espontáneamente salir de ella, haciendo frente de manera efectiva a sus obligaciones y a la consecuencia del incumplimiento de estas. Tal es el elemento de principio a tomar en consideración: la concurrencia de una conducta que, aunque tardía, guarda una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto.»

⁷⁰ En este sentido lo sintetiza APARICIO PÉREZ cuando señala que: «Si la infracción se ha producido efectivamente, nos encontramos en un momento postconsumatorio, en el que ya existe una acción típica antijurídica y culpable en la que el legislador ha considerado conveniente eliminar la punibilidad, lo que en principio se corresponde con la naturaleza de la excusa absolutoria». APARICIO PÉREZ, J., *op. cit.*, pág. 309. De todos modos, incluso los autores que coinciden en la calificación dogmática de la regularización como excusa absolutoria difieren en cuanto a su fundamento y, sobre todo, respeto a su alcance a terceros. Para unos autores, la impunidad del delito consumado tiene su fundamento en la valoración político-criminal del arrepentimiento por lo que únicamente puede alcanzar a quien la realiza. Para otros, la regularización excluye la antijuridicidad del hecho típico por satisfacción de la víctima de modo que alcanza también a terceros. Finalmente, también se plantea la posibilidad de que la regularización excluya la tipicidad penal del incumplimiento tributario.

⁷¹ En este sentido, según advierte MIR PUIG, las excusas absolutorias son: «[...] circunstancias que impiden castigar a una determinada persona, pero que no excluyen la objetiva relevancia penal del hecho ni, por tanto, la punibilidad de otras personas que participen en él»; añadiendo a continuación que: «[...] puede sostenerse que no excluyendo ni el injusto penal ni tampoco la posibilidad de imputarlo al sujeto, no impiden la presencia de un "delito" sino, solo, excepcionalmente, el castigo del mismo cuando es cometido por una determinada persona». MIR PUIG, S.: *Derecho Penal. Parte General*, Barcelona, 2008, págs. 142 a 145.

⁷² No sería descabellado aplicar al *iter* temporal de una defraudación tributaria la figura de la tentativa acabada en los términos en los que la define MIR PUIG, de modo que la regularización realizada después de concluir el plazo ordinario de presentación de la autoliquidación pero antes de que se inicie la comprobación administrativa, constituya una modalidad del desistimiento activo entendido como: «[...] hacer algo que impida que la ejecución ya completada produzca el resultado». MIR PUIG, S.: *Derecho Penal. Parte General*, cit., pág. 362. En este sentido, BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO indican que: «[...] para nosotros la consumación se produce en el momento de la liquidación definitiva y, dado que este acto jurídico-tributario se produce –según cada tributo– en momentos dispares, puede ocurrir que los pagos realizados por el contribuyente constituyan en unos casos regularización del artículo 305.4 y, por tanto, excusa absolutoria, y en otros, sea un auténtico desistimiento de la tentativa con todas las consecuencias que acarrea apreciar una u otra categoría dogmática». BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO S.: *Derecho Penal Económico*, cit., pág. 261.

explica el efecto que la regularización realizada antes del inicio de las actuaciones inspectoras produce sobre el deber de denunciar que incumbe a la Administración tributaria, ni tampoco el efecto jurídico de la regularización voluntaria producida después de formalizada la denuncia administrativa pero antes de interpuesta la correspondiente querella. Por otra parte, la figura de la excusa absolutoria no explica los efectos penológicos de una regularización voluntaria realizada una vez iniciado el proceso penal (pero antes de que se dicte la sentencia condenatoria), ni los efectos económicos de la sentencia condenatoria en lo que se refiere a la responsabilidad civil derivada de la comisión del delito.

Por ello, a continuación analizaremos los efectos que, sobre la responsabilidad penal, civil y tributaria del autor de un delito contra la Hacienda Pública, produce una regularización tributaria completa y veraz, según cual sea el estado de tramitación de los procedimientos administrativos o judiciales en el momento en que se realiza, diferenciando: a) En primer lugar, cuando la declaración-liquidación complementaria se presenta antes del inicio de las actuaciones inspectoras; b) En segundo lugar, cuando se presenta una vez iniciada la comprobación administrativa pero antes de la presentación de la querella; b) Y, finalmente, cuando la regularización se efectúa una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

3.1. La regularización practicada antes de la presentación de la denuncia

Para la norma tributaria una regularización realizada antes de que se denuncie la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública incide, de una parte, en el deber de denunciar al que están sujetos los funcionarios y órganos de la Administración tributaria (art. 180 LGT) y, de otra, en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación de la deuda tributaria extemporáneamente liquidada (y en su caso ingresada). Por el contrario, para la norma penal, los efectos de la regularización parece que únicamente se proyectan sobre la punibilidad de la defraudación. Sin embargo, en uno y otro caso, las consecuencias jurídicas de la actuación extemporánea serán distintas según si se produce antes o después de notificado el inicio de un procedimiento tributario de comprobación ⁷³.

Dicho de otro modo, el arrepentimiento que subyace en el beneficio reconocido en la norma penal, solo se considera auténtico cuando se realiza de un modo voluntario. Por ello, cuando la autoliquidación mediante la que se reconoce una defraudación consumada se practica una vez notificado el inicio de un procedimiento administrativo que tiene por objeto comprobar la situación tributaria del contribuyente, resulta difícil atribuir a su actuación post-delictiva el carácter de espontánea ⁷⁴. No obstante lo anterior, considerando que la norma penal no exige acreditar la presencia del elemento subjetivo para atribuir

⁷³ En palabras de IGLESIAS RÍO, M.A.: «El requisito de la "notificación" en el fondo constituye la plasmación de una presunción de peligro de descubrimiento, pues la "notificación" de la "iniciación de actuaciones" se sitúa en un estado anticipado al efectivo descubrimiento del delito». IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, pág. 363.

⁷⁴ Como dice APARICIO PÉREZ, J.: «En mi opinión, el requisito de espontaneidad debería haber marcado la solución de manera que no sería admisible toda aquella conducta en la que esta no se dé, bien porque el agente haya sido formalmente citado o bien por probarse que en algún momento anterior a la presentación de la declaración extemporánea haya tenido conocimiento de que se iban a iniciar actuaciones que le afecten, pues en ninguno de estos casos el comportamiento será espontáneo, sino que estará motivado por el deseo de eludir la responsabilidad en la que se ha incurrido. Naturalmente, la carga de la prueba corresponde a quien acusa». APARICIO PÉREZ, J., *op. cit.*, pág. 327.

efectos eximentes de pena a la regularización, como veremos a continuación, las diversas circunstancias que pueden afectar a un procedimiento tributario de comprobación o investigación, en algunos casos, harían técnicamente posible una regularización realizada después del inicio de las actuaciones inspectoras que, sin embargo, sea apta para enervar la responsabilidad penal del contribuyente.

3.1.1. La regularización tributaria realizada antes del inicio de las actuaciones administrativas de comprobación

La presentación de una declaración-liquidación extemporánea, completa, veraz y formalmente ajustada a lo dispuesto en las normas tributarias, realizada antes de que se inicie la comprobación administrativa del tributo que se regulariza y de la que resulta una cuota a ingresar, es la actuación específicamente regulada en los artículos 27.4 y 179.3 de la LGT. Luego, en este caso, se liquidará el recargo establecido en el artículo 27.2 de la LGT y, de no efectuarse el ingreso de la deuda o solicitarse su aplazamiento o fraccionamiento (art. 65 LGT), se iniciará el periodo ejecutivo de recaudación [art. 161.1 b) LGT]. Cuando la cuota a ingresar resultante de dicha declaración-liquidación extemporánea supera los 120.000 euros, la cuestión a resolver no es tanto si la regularización efectuada exime de sanción penal al obligado tributario, como establecer si la Administración tributaria viene obligada a denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública que, al menos en su elemento objetivo, ha sido reconocido por el propio contribuyente.

Quienes mantengan que la regularización opera únicamente a modo de excusa absolutoria en virtud de la cual puede eximirse de sanción penal al autor de un delito contra la Hacienda Pública consumado, necesariamente responderán que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, la Administración tributaria, al recibir la declaración-liquidación extemporánea, viene obligada a denunciar la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública ante el Ministerio Fiscal, que deberá presentar la correspondiente querella, para que el juez instructor inicie las diligencias previas y decrete la apertura del juicio oral, a fin de que sea el juez competente para resolver el que valore si procede o no eximir al obligado tributario de la responsabilidad penal nacida en el momento de la comisión del delito ⁷⁵.

Esta conclusión, aunque irreprochable desde la perspectiva procesal, resulta difícil de sostener hasta sus últimas consecuencias, entre otras razones porque requiere el desarrollo de un sinfín de actuaciones administrativas y judiciales carentes de contenido efectivo cuya única finalidad es evidenciar que se ha cometido un delito contra la Hacienda Pública por el que no se sanciona al autor, todo lo cual constituye una clara violación de los principios de economía procesal y proporcionalidad, habida cuenta de que, al tiempo que se sujeta al autor de una defraudación regularizada a una innecesaria «pena de banquillo», entre tanto, y por aplicación de lo dispuesto en el artículo 180 de la LGT, queda en suspenso cualquier actuación administrativa (incluida la recaudatoria) hasta que el juez de lo penal dicte la resolución absolutoria.

Como contrapunto de la postura favorable a la denuncia de la defraudación regularizada, adquiere especial significación lo dispuesto en el artículo 191.1 de la LGT cuando, al describir el

⁷⁵ En ese sentido parece que apunta la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado.

comportamiento constitutivo de infracción tributaria, indica que la falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo es sancionable: «[...] salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 [...]». Esta referencia explícita a la regularización, que no figuraba en el anterior artículo 79 a) de la LGT (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio) y que también se advierte en el artículo 192.1 de la LGT, constituye un aspecto novedoso en la definición de la conducta punible en vía administrativa, pues convierte a la regularización espontánea en una circunstancia determinante de atipicidad sobrevenida que impide la iniciación del procedimiento sancionador tributario por inexistencia de hecho sancionable.

Luego, ante la opción seguida por el legislador tributario, en estos momentos no tendría demasiado sentido considerar que, al recibir una declaración-liquidación extemporánea, completa y veraz, de la que resulta una cuota a ingresar inferior a 120.000 euros, la Administración no puede iniciar un procedimiento sancionador pero que, si el importe de la cuota a ingresar supera dicha cuantía, para exonerar de responsabilidad penal al obligado tributario, es necesario iniciar un proceso judicial cuya única finalidad es obtener una sentencia absolutoria. Por ello, a nuestro modo de ver, considerando que el artículo 305 del Código Penal no deja de ser una norma penal en blanco ⁷⁶, no vemos inconveniente alguno en afirmar que la regularización tributaria realizada antes del inicio de los procedimientos administrativos de comprobación e investigación enerva el deber de la Administración de denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública que, si bien se consumó formalmente cuando finalizó el plazo legal para presentar la autoliquidación, en el momento en que se tiene conocimiento de la *notitia criminis* la situación creada por el incumplimiento inicial de los deberes tributarios ya ha sido voluntariamente corregida por el propio contribuyente.

Otra cosa distinta acontecerá si, a la vista de la declaración-liquidación extemporánea, los órganos de la Administración consideran que no contiene la totalidad de los elementos constitutivos del hecho imponible, en cuyo caso, al tratarse de una regularización parcial vienen obligados a comprobar y, en su caso, a denunciar los hechos presuntamente delictivos ante el Ministerio Fiscal ⁷⁷.

⁷⁶ En este sentido, resulta particularmente oportuna la reciente posición del Tribunal Constitucional que en el Fundamento Jurídico 4 de la Sentencia de 4 de octubre de 2010 (NFJ040416), al examinar la incidencia del principio de legalidad penal respecto a los delitos contra la Hacienda Pública indica que: «[...] es necesario recordar que el delito de defraudación a la Hacienda Pública del artículo 349 del Código Penal de 1973 (que se corresponde con el actual 305 del Código Penal de 1995) se configura como un "tipo penal en blanco" (STC 62/1997 de 7 de abril, FJ 4), esto es, como una norma penal incompleta en la que "la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella, debiendo acudir para su integración en una norma distinta" (SSTC 127/1990, de 5 de julio, FJ 3; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 7) en la que los términos de la norma penal se complementan con lo dispuesto en leyes extrapenales (SSTC 24/2004, de 24 de febrero, FJ 3; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 8). Y, a tal fin "ha de tenerse en cuenta, también que una subsunción del hecho en el delito contra la Hacienda Pública respetuosa con el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada [...] de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del delito", de tal manera que, "dado que el delito contra la Hacienda Pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria, el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a estos" (STC 87/2001, de 2 de abril, FJ 8).»

⁷⁷ Respecto a la comprobación administrativa previa de la autoliquidación extemporánea de la que resultan cuotas tributarias superiores a 120.000 euros, mención especial merece la situación que se plantea en el Auto de 15 de junio de 2011 del Juzgado Central de Instrucción de la Audiencia Nacional en el que se admite a trámite una denuncia por delito contra la Hacienda Pública interpuesta después de efectuada la regularización tributaria en la que la Administración denunciante

a) Con ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación

Cuando la declaración-liquidación extemporánea realizada antes del inicio de los procedimientos de comprobación o investigación va acompañada del ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación (o de una solicitud de aplazamiento o de compensación a instancia de parte), cabe entender que el obligado tributario ha corregido voluntariamente todos los efectos derivados del incumplimiento tributario.

Es decir, su comportamiento post-delictivo es pleno en la medida en que la corrección se proyecta tanto en el deber de declarar el hecho imponible realizado como en el deber de efectuar el pago de la cuota tributaria devengada. Por consiguiente, ante dicha actuación de reparación integral, para la norma tributaria, la única consecuencia jurídica es la exigencia del recargo regulado en el artículo 27 de la LGT por la impuntualidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

b) Sin ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación

Cuando la declaración-liquidación extemporánea no va acompañada del ingreso de la cuota, únicamente puede entenderse regularizado el incumplimiento de la obligación tributaria consistente en declarar el hecho imponible y liquidar la deuda tributaria devengada. Luego, tratándose de un comportamiento post-delictivo distinto del anterior, es preciso analizar cuáles son sus efectos tanto tributarios como penales.

Desde la perspectiva tributaria, la consecuencia será que al recargo del artículo 27 de la LGT se le añade el del artículo 28 de la LGT (que se declaran expresamente compatibles por la ley) y el inicio inmediato del periodo ejecutivo para el cobro de la deuda liquidada y de los recargos. Sin embargo, desde la perspectiva penal, ya hemos comentado que existe una polémica doctrinal y jurisprudencial acerca de si para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 305.4 del Código Penal es requisito indispensable el ingreso de la cuota resultante de la autoliquidación extemporánea.

Respecto a esta cuestión, y desde una perspectiva sustantiva, en los apartados anteriores nos hemos posicionado a favor de considerar el ingreso de la deuda como un elemento más de la regularización eximente de pena pero no como una condición de aplicación de la norma penal. En consecuencia, en aquellos casos en los que el tributo eludido incide en la capacidad contributiva del propio obligado al pago, entendemos que el reconocimiento espontáneo del hecho imponible reali-

y el Ministerio Fiscal reconocen que, por la complejidad de los hechos declarados, no disponen de tiempo suficiente para comprobar la veracidad y la exactitud del contenido de las declaraciones presentadas antes de que se consume el plazo de prescripción de uno de los ejercicios afectados por la regularización. En este caso, el juez instructor ordena que, a efectos de valorar la concurrencia de los presupuestos de aplicación del artículo 305.4 del Código Penal, se efectúe una prueba pericial a cargo de funcionarios de la Inspección de los Tributos a fin de establecer si el contenido de las declaraciones-liquidaciones presentadas fuera de plazo se corresponde con aquel que debieran haber tenido en caso de presentarse dentro del plazo legalmente establecido. (**Nota del autor:** Por el indiscutible interés de las cuestiones que se suscitan en el auto citado, esta nota a pie de página no figuraba en el texto del trabajo presentado a finales del mes de abril de 2011 sino que se ha incluido con posterioridad a los efectos de su publicación).

zado podría ser suficiente para aceptar que se ha regularizado el estado de cosas alterado como consecuencia del incumplimiento de la obligación de presentar la autoliquidación en plazo. Sin embargo, en aquellos casos en los que la defraudación consiste en dejar de ingresar cantidades retenidas o repercutidas a terceros, pensamos que el ingreso constituye un factor esencial para determinar si la actuación post-delictiva del obligado tributario obedece a una voluntad de regularizar su situación tributaria o simplemente se trata de una estrategia para eludir la sanción penal. De todos modos, desde una perspectiva procesal, aunque la falta de ingreso no signifique que, en determinadas circunstancias, no pueda eximirse de pena al obligado tributario que presenta una declaración-liquidación extemporánea completa y veraz, difícilmente podrá evitar que la Administración presente la denuncia y el Ministerio Fiscal la querrela por delito contra la Hacienda Pública, en cuyo caso corresponderá al imputado acreditar ante el juez de lo penal las razones por las que no efectuó el ingreso en el momento de presentar la declaración-liquidación extemporánea.

No obstante lo anterior, considerando que las circunstancias económicas del obligado tributario pueden variar, cabría interrogarse también acerca de cuál sería el efecto que produciría el ingreso de la deuda resultante de la declaración-liquidación extemporánea realizado en un momento posterior al de su presentación. Es decir, según el artículo 161 de la LGT, cuando el ingreso de la deuda resultante de una autoliquidación extemporánea no se produce en el mismo día de su presentación, automáticamente se inicia el periodo ejecutivo de recaudación. Sin embargo, esta simultaneidad entre la declaración y el ingreso no se exige en la norma penal cuyo principal interés será determinar si el reconocimiento del incumplimiento tributario se ha realizado antes o después de la imputación de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, si el ingreso de la cuota resultante de una declaración-liquidación extemporánea presentada antes del inicio de las actuaciones inspectoras se realizase antes de que, concluidos los trámites administrativos, se llegue a presentar la denuncia ante el Ministerio Fiscal, entendemos que, al igual que en el supuesto anterior, no procedería iniciar un procedimiento jurisdiccional con la única finalidad de justificar que no se imponga una sanción penal a un obligado tributario que ha regularizado totalmente su situación tributaria.

Dicho de otro modo, a nuestro modo de ver, la primera causa de bloqueo que contiene el artículo 305.4 del Código Penal únicamente constituye una presunción de espontaneidad que se cumple con la presentación de la declaración-liquidación antes del inicio del procedimiento de comprobación, en la medida en que afecta a la obligación de poner en conocimiento de la Administración la realización del hecho imponible. En cuanto al ingreso de la cuota, pensamos que se trata de un acto distinto del anterior que debe ser valorado caso por caso y que, desde la perspectiva penal, no parece que la norma impida que se realice en un momento posterior al de la presentación de la declaración-liquidación complementaria pero, en todo caso, anterior al inicio del proceso penal.

3.1.2. La regularización tributaria realizada después del inicio de la comprobación administrativa

Partiendo de que no existe norma alguna que impida que un contribuyente presente una autoliquidación con posterioridad al inicio de la actuación inspectora, a continuación trataremos de analizar los efectos que se derivan de una regularización de cuotas tributarias no ingresadas superiores a 120.000 euros efectuada en el curso de un procedimiento de comprobación.

Según la normativa tributaria, la regularización practicada una vez iniciadas las actuaciones inspectoras no excluye la imposición de sanciones tributarias. Por consiguiente, la autoliquidación presentada después de iniciarse un procedimiento de comprobación (y en particular el procedimiento inspector), al no provocar la atipicidad sobrevenida de la infracción consumada, no afecta a la potestad sancionadora de la Administración.

En el ámbito de la responsabilidad penal, del texto del artículo 305.4 del Código Penal podría extraerse una conclusión semejante. La primera de las causas de bloqueo establecidas por la norma penal convierte a la regularización realizada una vez iniciado el procedimiento inspector en un acto aparentemente irrelevante. Sin embargo, a nuestro modo de ver, dicha interpretación merece alguna matización, pues, como veremos a continuación, la presentación de una declaración-liquidación completa y veraz en el curso de un procedimiento de comprobación produce efectos jurídicos que, en determinadas circunstancias, pueden incluso llegar a eximir de responsabilidad penal al contribuyente que regulariza su situación tributaria al tener conocimiento de la actuación de la Administración tributaria.

Siguiendo con el razonamiento desarrollado en los apartados anteriores, la regularización realizada en un momento posterior al inicio de las actuaciones inspectoras no puede, en principio, considerarse voluntaria o espontánea, siempre que se acredite (o pueda presumirse) que el contribuyente conocía el inicio del procedimiento de comprobación. Luego, dicho comportamiento post-delictivo no debería recibir el mismo tratamiento jurídico que el descrito para el caso de que la regularización se realice antes de la actuación de los órganos de la Administración tributaria. Sin embargo, de ello no se sigue que la actuación unilateral del contribuyente no produzca efecto alguno en la determinación del alcance de su responsabilidad penal, pues el principio de igualdad impide que al obligado tributario que regulariza su situación tributaria se le aplique el mismo tratamiento que al defraudador que persiste en su voluntad de quebrantar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En este sentido, y desde una perspectiva procesal, la principal cuestión a decidir es si iniciado un procedimiento administrativo de comprobación se recibe una declaración-liquidación de la que se desprenden cuotas superiores a 120.000 euros, pueden continuarse las actuaciones inspectoras o debe remitirse inmediatamente el expediente al Ministerio Fiscal.

A nuestro modo de ver, el sentido de la actuación del contribuyente, en principio, no debería alterar la posición procesal de la Administración tributaria que, antes de presentar una denuncia por delito contra la Hacienda Pública, viene obligada a verificar no solo la existencia de indicios suficientes que pongan de manifiesto la posible realización de un hecho imponible no declarado (y, en su caso, que el importe de la cuota tributaria dejada de ingresar puede superar el límite establecido en la norma penal), sino también del grado de culpabilidad imputable a quien presuntamente ha cometido una defraudación tributaria delictiva. Por ello, que sea el contribuyente quien reconozca el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, aunque refuerza la prueba del elemento objetivo del tipo penal, no significa que exonere a la Administración denunciante del deber de justificar, al menos indiciariamente, la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario ⁷⁸.

⁷⁸ En este sentido resulta ilustrativo el criterio sostenido en un informe del Fiscal General del Estado de 22 de mayo de 1995, según el cual: «[...] el paso del tanto de culpa es una denuncia cualificada por su emisor, por el modo de adquisición de la *notitia criminis* y por ir acompañada de los correspondientes testimonios», añadiendo más adelante que: «[...] la deci-

Dicho de otro modo, en aquellos casos en los que un obligado tributario que presentó una declaración completa y veraz dentro del plazo legalmente establecido de la que resulta una cuota que difiere en más de 120.000 euros respecto a la cuota resultante de una declaración-liquidación complementaria presentada una vez iniciado un procedimiento de comprobación ⁷⁹, en la medida en que la falta de ingreso no traiga causa de la ocultación del hecho imponible realizado, la regularización, aun realizada después del inicio de las actuaciones inspectoras, puede poner de manifiesto precisamente la ausencia de dolo en la decisión del contribuyente, en cuyo caso consideramos que por una discrepancia de tipo interpretativo, que afecta a la liquidación pero no a la declaración, no procedería presentar la denuncia por un delito contra la Hacienda Pública si no va acompañada de una prueba específica de la intención defraudadora del contribuyente.

a) Con ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación

Cuando la regularización realizada en el curso de las actuaciones inspectoras va acompañada del ingreso de la cuota tributaria, incluso cuando, por las circunstancias del caso, proceda presentar la correspondiente denuncia ante el Ministerio Fiscal, el comportamiento post-delictivo del contribuyente afectará, no solo al contenido de la querella que eventualmente decida interponerse, sino también a la resolución judicial que pueda dictarse una vez concluido el procedimiento penal.

Cuando la regularización es completa y ha ido acompañada de ingreso, la cuota defraudada coincidirá con la cuota autoliquidada por el contribuyente en cuyo caso no procederá ejercer la acción civil derivada del delito, pues el perjuicio económico habrá sido reparado en su integridad. Por otra parte, la presentación de la declaración-liquidación constituye un hecho susceptible de ser considerado una confesión a los efectos de aplicar la atenuante del artículo 21.4.^a del Código Penal ⁸⁰ y, en la medida en que la declaración-liquidación vaya acompañada de ingreso, se cumple también con lo dispuesto en el artículo 21.5.^a del Código Penal para considerar aplicable la atenuante de reparación del daño.

En este escenario, en el que no existe contradicción entre la Administración y el contribuyente, desde la perspectiva procesal, la actuación post-delictiva, aun cuando no sea suficiente para evitar

sión de la Administración tributaria de remitir un expediente (...) no puede ser concebida como una actividad puramente mecánica en la que el órgano administrativo ha de limitarse a constatar si el importe de la cuota defraudada rebasa o no la cuantía legalmente establecida. El delito fiscal no es, sin más, una infracción tributaria por importe superior a 5.000.000 pts. La Administración tributaria tiene la obligación de dilucidar previamente en sede administrativa si la conducta es o no susceptible de dar lugar a responsabilidad penal, realizando una valoración completa de los hechos y comparándolos con el tipo penal, y no solo en su vertiente objetiva, sino también la culpabilística.»

⁷⁹ Supongamos que se trata de una declaración-liquidación extemporánea en la que no se alteran los hechos declarados sino únicamente se modifica la aplicación de un determinado régimen jurídico o la interpretación de la norma aplicable más favorable al contribuyente (beneficios fiscales, imputación temporal, calificación, etc.).

⁸⁰ En este sentido resulta significativo el régimen establecido en el nuevo artículo 31 bis.4 del Código Penal (en la redacción dada por la Ley Orgánica 5/2010) según el cual: «Solo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado con posterioridad a la comisión del delito y a través de sus representantes legales, las siguientes actividades: a) Haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades; b) Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas [...]; c)] Haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito [...]».

el inicio de un proceso penal, sí que constituye una actuación de entidad suficiente para justificar una sentencia de conformidad en la que se imponga la pena en su grado inferior y se suspenda la ejecución de la sanción privativa de libertad (art. 81.3.º CP). Luego, en aquellos casos en los que la regularización facilita la finalización del proceso penal mediante una sentencia condenatoria de estas características, la única diferencia que se produce respecto a la autoliquidación extemporánea y no espontánea que tiene por objeto una cuota inferior a 120.000 euros, vendrá expresada en el importe de la multa que se imponga al obligado tributario.

En definitiva, cuando un contribuyente regulariza su situación tributaria una vez iniciado el procedimiento inspector, si de la declaración-liquidación resulta una cuota a ingresar inferior a 120.000 euros, la Administración tributaria le impondrá una sanción administrativa por infracción tributaria (art. 191 LGT) a la que presumiblemente podrá aplicarse la reducción por conformidad [art. 188.1 b) LGT] y, si va acompañada de ingreso, la reducción por pago (art. 188.3 LGT). Por el contrario, si la cuota a ingresar supera dicha cuantía, será el juez quien en la sentencia condenatoria, dictada en conformidad, le impondrá una multa pecuniaria entre el 100 y el 600 por 100 del importe defraudado, junto a una pena privativa de libertad que quedará suspendida, si así se solicita y se concede por el juez sentenciador.

b) Sin ingreso de la deuda resultante de la autoliquidación

Cuando la declaración-liquidación no va acompañada del ingreso de la deuda, se trata de una actuación post-delictiva que, al tiempo que permite aplicar la atenuante de confesión, establece el importe de la responsabilidad civil derivada del delito y deja expedita la posibilidad de que, mediante un ingreso total o parcial realizado en un momento posterior, pueda aplicarse también la atenuante de reparación.

No obstante, de persistir en la falta de ingreso de la deuda tributaria defraudada, la sentencia condenatoria, sin perjuicio de que pueda dictarse de conformidad, además de la pena privativa de libertad y de la multa pecuniaria que el juez estime aplicable, contendrá un pronunciamiento sobre el importe de la responsabilidad civil derivada del delito que, salvo prueba en contrario, coincidirá con la cantidad liquidada por el obligado tributario. En este caso, corresponde al juez encargado de la ejecución de la sentencia valorar la situación económica del condenado a fin de concederle facilidades para el pago (art. 126 CP) y, en su caso, suspender la ejecución de la pena privativa de libertad.

c) Efectos de la conformidad prestada a la regularización practicada por la Inspección

Un caso particular de regularización es aquella que, en lugar de formalizarse mediante una declaración-liquidación extemporánea, se manifiesta mediante la conformidad del contribuyente a la propuesta que le realiza la Inspección de los tributos al finalizar la instrucción de un procedimiento de comprobación⁸¹. Es decir, si con arreglo a lo dispuesto en el artículo 187.1 d) de la LGT, la

⁸¹ Particularmente indicado resulta plantearse dicha situación cuando lo que se suscribe es un acta con acuerdo pues, según lo establecido en el artículo 155.1 de la LGT dicha figura se aplica en aquellos casos en los que para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte nece-

conformidad del obligado tributario se considera un hecho relevante para decidir el importe de la sanción tributaria aplicable, cabe interrogarse también acerca de los efectos penales del comportamiento consistente en aceptar la propuesta de regularización que efectúa la Administración una vez finalizada la comprobación de la situación tributaria del contribuyente y de la que se desprende una cuota a ingresar superior a 120.000 euros.

En este orden de cosas, la primera cuestión a resolver proviene de la regla contenida en el artículo 209.2 de la LGT según la cual cuando transcurren más de tres meses desde la conclusión de un procedimiento inspector sin que se haya iniciado el procedimiento sancionador, la ley no permite que, con posterioridad a dicha fecha, se inicien actuaciones tendentes a determinar la posible comisión de una infracción tributaria⁸². Luego, en aquellos casos en los que de un acta suscrita en conformidad resulte una cuota superior a 120.000 euros, podría entenderse que la Administración tributaria dispone del mismo plazo para decidir si presenta (o no) la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

A nuestro modo de ver, y de conformidad con lo establecido en el artículo 260 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, el deber de denunciar la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva no se encuentra sujeto a un periodo preclusivo, transcurrido el cual decae la facultad de impulsar el ejercicio de la acción penal. Sin embargo, otra cosa distinta será valorar el fundamento fáctico de la denuncia cuando, como consecuencia del cierre del procedimiento sancionador tributario, la Administración no dispone del cauce legalmente establecido para obtener las pruebas o indicios de la culpabilidad del obligado tributario.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, una situación como la descrita podría resolverse a luz del principio de presunción de inocencia. Si en el acta de conformidad no figura la indicación del actuario acerca de la existencia de indicios de culpabilidad [art. 153 g) LGT] y, por el transcurso del plazo del artículo 209.2 de la LGT, no puede iniciarse un procedimiento sancionador tributario, cabe entender que, a juicio de la Inspección, la conducta del contribuyente no genera responsabilidad infractora. Por consiguiente, en idénticas circunstancias, si la cuota resultante del acta de conformidad supera los 120.000 euros, para fundamentar una denuncia por delito contra la Hacienda Pública, la Administración debería disponer elementos de prueba distintos a los obtenidos en el procedimiento de comprobación que desvirtúen la presunción de inocencia y pongan de manifiesto, al menos indiciariamente, la existencia del elemento subjetivo en el comportamiento del obligado tributario.

Por otra parte, a efectos de establecer la responsabilidad penal en aquellos casos en los que los hechos regularizados por la Administración tributaria se consideren constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, cabe interrogarse acerca de si la conformidad del obligado tributario puede considerarse como una confesión a los efectos de aplicar la atenuante del artículo 21.4.ª del Código Penal. En este sentido, considerando que la propia norma tributaria permite reducir la sanción cuando el contribuyente acepta la propuesta de liquidación que se le presenta, no vemos inconveniente alguno

saría la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

⁸² A mayor abundamiento puede verse IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La caducidad del procedimiento sancionador tributario», en *Impuestos*, núm. 8, abril, 2008, págs. 11 a 34.

en reconocerle un efecto semejante en el ámbito penal, aunque ciertamente no tendrá la misma entidad que la confesión realizada mediante la presentación de una declaración-liquidación y, en todo caso, quedará sujeto a la valoración del juez de lo penal.

Por último, otra de las cuestiones a resolver cuando la denuncia se sustenta en un acta de conformidad son las consecuencias del ingreso de la cuota liquidada por la Inspección de los tributos. A tal efecto, nos remitimos a lo indicado en el apartado anterior respecto a la presentación de una declaración-liquidación una vez iniciado el procedimiento inspector pues, desde la perspectiva patrimonial, en uno y otro caso, al presentar la denuncia ya se habrán reparado los efectos económicos del delito consumado.

3.1.3. *La regularización practicada en caso de suspensión injustificada de las actuaciones inspectoras o de incumplimiento del plazo para finalizar el procedimiento*

Una de las situaciones en las que se pone de manifiesto la discordancia entre los efectos de la regularización tributaria y la regularización con efectos penales es aquella en la que la declaración-liquidación extemporánea se presenta después de transcurridos más de seis meses de interrupción injustificada o de excedido el plazo para dictar la resolución por la que finaliza el procedimiento inspector. En este caso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 150.2 b) de la LGT, es indiscutible que la ineficacia del acto de iniciación del procedimiento inspector comporta que la regularización, siempre que vaya acompañada del correspondiente ingreso ⁸³, enerva la responsabilidad infractora. Sin embargo, desde la perspectiva penal, es obvio que el comportamiento post-delictivo realizado en el curso de un procedimiento inspector no puede considerarse «espontáneo» pues, lejos de expresar un verdadero arrepentimiento, pone de manifiesto una acción deliberada que busca minimizar las consecuencias de un incumplimiento tributario descubierto por la Administración ⁸⁴.

Ante esta paradoja, parece que se impone la postura jurisprudencial que extiende al ámbito penal las consecuencias del incumplimiento de los plazos legalmente establecidos para concluir un procedimiento inspector ⁸⁵. Luego, si la declaración-liquidación extemporánea, aun presentada después de

⁸³ A diferencia de lo establecido en el artículo 27.2 de la LGT, el artículo 150.2 g) de la LGT únicamente reconoce el efecto eximente de la sanción tributaria al ingreso efectuado antes de que se reanuden las actuaciones inspectoras injustificadamente interrumpidas o antes de que se realice la primera actuación posterior al agotamiento del plazo indicado en el artículo 150.1 de la LGT.

⁸⁴ En este sentido IGLESIAS RÍO plantea con gran precisión las distintas posiciones doctrinales acerca de la incidencia que la voluntad regularizadora representa en la decisión del legislador de conceder el beneficio de la impunidad del delito consumado. Desde una perspectiva penal, son mayoría quienes consideran que en aquellos casos en los que objetivamente resulte acreditado que el obligado tributario ha tenido un conocimiento directo o indirecto del propósito de la Administración de iniciar actuaciones de comprobación del impuesto y periodo defraudados, no cabe reconocer efectos eximentes a la regularización sino, en todo caso, efectos atenuantes de la pena. Por el contrario, desde una perspectiva fiscal, la eficacia jurídica de los actos del procedimiento inspector viene determinada por la norma tributaria, de modo que el principio de legalidad exige asumir también penalmente la eventual ineficacia de aquellos actos o trámites que resultan contrarios a ella y, por consiguiente, despojar al artículo 305.4 del Código Penal de todo elemento subjetivo que recuerde la figura del desistimiento activo o al arrepentimiento. IGLESIAS RÍO, M.A., *op. cit.*, pág. 301 y ss.

⁸⁵ En este sentido se pronuncian, entre otras, SSAP Barcelona de 23 de julio de 1996 y 11 de enero de 2007, SAP Madrid de 4 de septiembre de 1998, y SAP Sevilla de 16 de febrero de 2006.

tener conocimiento de las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria, por razones formales, se equipara a la regularización eximente de responsabilidad penal, su tratamiento debería ser el mismo que el expuesto respecto a la presentada antes del inicio de las actuaciones inspectoras.

3.1.4. La regularización practicada una vez consumada la prescripción tributaria

Con carácter general, y salvo algunas notables excepciones⁸⁶, se considera que la consumación del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [art. 66 a) LGT] no produce efectos más allá del ámbito tributario y, por consiguiente, en principio no afecta al ejercicio de la acción penal en caso de que la defraudación revista carácter criminal⁸⁷. Sin embargo, algunos autores⁸⁸ se han planteado si la prescripción tributaria produce un efecto equiparable a la regularización voluntaria eximente de pena, puesto que en uno y otro caso, en el momento de imputarse la posible comisión de un delito de defraudación se habrá extinguido la obligación tributaria nacida con el hecho imponible, ya sea como consecuencia del pago, ya sea como consecuencia de la prescripción.

A nuestro modo de ver, no se trata de situaciones totalmente análogas entre otras razones porque la regularización requiere una actuación post-delictiva del contribuyente a la que la norma penal asocia un determinado beneficio de política-criminal, mientras que la prescripción se produce por la inactividad tanto de la Administración tributaria como del contribuyente. Además, a diferencia del ingreso extemporáneo, la eventual extinción de la deuda tributaria por prescripción no significa que se haya reparado el daño causado por la defraudación tributaria delictiva sino todo lo contrario: se consolida definitivamente el perjuicio causado a la Hacienda Pública como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones tributarias⁸⁹.

En este sentido, a efectos interpretativos, mención especial merece la nueva redacción dada al artículo 305 del Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, puesto que el apartado quinto (de nueva introducción) el legislador indica que la responsabilidad civil derivada del delito

⁸⁶ BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO, entre otros, consideran que dicha situación carece de sentido pues: «[...] prescrita la infracción tributaria, se convierte en imposible la lesión del bien jurídico y desaparece la tipicidad de delito fiscal». BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S., *op. cit.*, pág. 266.

⁸⁷ El plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública es autónomo e independiente del plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar una liquidación tributaria y, con arreglo a la doctrina del Tribunal Constitucional [STC 63/2005, de 14 de marzo (NFJ019701), STC 29/2008, de 20 de febrero (NFJ027579), STC 147/2009, de 15 de junio (NCJ049843) y STC 95/2010, de 15 de noviembre (NCJ053694)] únicamente se interrumpe mediante un acto de interposición judicial o de dirección del procedimiento penal contra el presunto autor del delito.

⁸⁸ Al respecto puede verse SILVA, MOLINS y MELERO: «El delito fiscal ante el Estatuto del Contribuyente» en *Revista de Técnica Tributaria*, núm. 44, 1999, pág. 83. También se posiciona en este sentido CHOCLÁN MONTALVO por considerar que una vez prescrita la obligación tributaria el contribuyente no puede ya regularizar su situación, circunstancia que, desde la perspectiva penal, le haría de peor condición respecto al defraudador cuya deuda tributaria no ha prescrito en el momento de iniciarse la actuación del juez de lo penal. CHOCLÁN MONTALVO: «Consumación y prescripción del delito fiscal», *AP*, 10/2000, pág. 231.

⁸⁹ En este sentido se pronuncia también el Tribunal Supremo en la Sentencia de 6 de noviembre de 2000 (NFJ009502) y, sobre todo, en la Sentencia de 15 de julio de 2002 (NFJ012842) donde concluye que: «[...] nada que ver entre la actitud positiva frente al fisco y la consiguiente posición de retorno al marco legal de los sujetos primeramente aludidos y la de quienes perseveran obstinadamente en la ilegalidad, beneficiándose de ello. Así pues, al no ser parangonables las situaciones de partida en uno y otro caso, tampoco tendría por qué serlo la respuesta del legislado y de la ley. La consecuencia, es, por tanto, que una deuda prescrita no es una deuda regularizada.»

contra la Hacienda Pública comprende únicamente la deuda tributaria que no haya podido ser liquidada por la Administración ya sea por prescripción u otra causa legal. Luego, con ello, la norma penal pone de manifiesto que la prescripción tributaria únicamente afecta al elemento extrapenal del delito contra la Hacienda Pública o lo que es lo mismo, a la naturaleza jurídica de la obligación de pago que recaerá respecto al condenado. Por consiguiente, si la prescripción tributaria no afecta a la responsabilidad penal del defraudador, no vemos inconveniente alguno en aplicar en este caso el régimen de la eximente de regularización, pues de no hacerlo se le haría de peor condición respecto de cualquier otro contribuyente a quien se impute el delito antes de que prescriba el derecho de la Administración a comprobar su situación tributaria. Otra cosa distinta será valorar el efecto que la prescripción tributaria produce respecto al deber de denunciar que recae sobre los órganos de la Administración tributaria cuando disponen de indicios de la posible comisión de un delito de defraudación, pues si bien es cierto que la prescripción tributaria no produce efectos penales, de ello no se sigue que no produzca efectos procesales. Es decir, una vez más, las posibilidades de ejercer la acción penal dependen de la fundamentación fáctica de la denuncia y, por consiguiente, del resultado de la actuación desarrollada por la Inspección de los tributos.

a) Efectos de la prescripción tributaria consumada antes del inicio de actuaciones inspectoras

Si por haber prescrito el derecho de la Administración tributaria a comprobar un determinado tributo no puede iniciarse un procedimiento administrativo en el que se obtengan pruebas o indicios razonables de un incumplimiento de las obligaciones tributarias, a nuestro modo de ver, la presunción de certeza que asiste al contribuyente, así como la presunción de inocencia que asiste a cualquier ciudadano ante el ejercicio del *ius puniendi*, impedirían la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública. Luego, si pese a la prescripción del periodo impositivo en el que se produjeron los hechos, se inician actuaciones inspectoras de las que se obtienen las pruebas en las que se fundamentará la ulterior denuncia, cabría entender que todo aquello que fue obtenido en el curso de un procedimiento que no debió iniciarse estará viciado, y no podrá desvirtuar las presunciones que amparan al contribuyente.

Otra cosa distinta ocurrirá si dichos elementos probatorios son obtenidos por otros cauces, ya sea de la denuncia de un particular, o como consecuencia de hechos puestos de manifiesto en otros procedimientos de comprobación del propio contribuyente (no prescritos) o de otros contribuyentes. En este caso, la Administración tributaria tiene el deber de denunciar la posible comisión del delito de defraudación y de aportar cuantas pruebas e indicios obren en su poder a fin de que sean examinadas, primero por el Ministerio Fiscal y, en su caso, por el órgano judicial. Correlativamente, el obligado tributario mantiene la posibilidad de regularizar su situación tributaria antes de que se inicie el proceso penal.

b) Efectos de la prescripción consumada durante el curso de las actuaciones inspectoras

Si, como consecuencia de la inobservancia de los plazos para practicar la liquidación o por ineficacia sobrevenida de los actos interruptivos del procedimiento inspector, la prescripción tributaria se produce después de iniciadas las actuaciones inspectoras, su efecto jurídico únicamente se proyecta sobre la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación, pero, en principio,

no invalida el contenido de las actuaciones inspectoras (instrucción) desarrolladas hasta ese momento. Luego, a nuestro modo de ver, si la Administración tributaria dispone de elementos de prueba que pongan de manifiesto la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública debe ponerlos en conocimiento del Ministerio Fiscal. En este caso, el obligado tributario podría beneficiarse de la exención de pena si regulariza su situación antes de que se inicie el proceso penal, pues no operaría la primera causa de bloqueo sino la tercera.

c) El ingreso de una deuda tributaria prescrita para regularizar una defraudación no prescrita

A diferencia de los supuestos examinados en los apartados anteriores, desde la perspectiva del artículo 305.4 del Código Penal, el ingreso de una deuda tributaria prescrita cuando todavía no se ha consumado la prescripción penal del delito contra la Hacienda Pública, constituye una regularización voluntaria respecto a cuyo contenido y veracidad no cabe un pronunciamiento previo de los órganos de la Administración. Luego, considerando que, en este caso, solo el juez puede valorar si la declaración-liquidación presentada incluye la totalidad de los elementos constitutivos del hecho imponible, al recibir una declaración-liquidación de la que resulta una cuota a ingresar superior a 120.000 euros por un periodo prescrito, la Administración tributaria debe pasar inmediatamente el tanto de culpa al Ministerio Fiscal.

Cuando la declaración-liquidación extemporánea va acompañada del ingreso de la cuota defraudada, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 221 de la LGT, el pago de una deuda tributaria prescrita constituye un supuesto de ingreso indebido que genera el derecho a obtener la correspondiente devolución. No obstante lo anterior, cuando dicho ingreso no se ha realizado con la finalidad de extinguir el débito tributario sino para evitar la responsabilidad penal derivada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, en último término sus efectos dependerán del resultado del proceso penal.

Es decir, aunque según la norma tributaria se origina un derecho a la devolución, desde el momento en que se presenta la denuncia y, sobre todo, a partir de la admisión a trámite de la querella, se genera también una posible responsabilidad civil que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 81.7 de la LGT, faculta a la Administración para retener el pago de las devoluciones tributarias que puedan reconocerse a los imputados. Luego, en estos casos, para decidir el destino del ingreso realizado habrá de esperarse al resultado del procedimiento penal. Cuando recaiga sentencia condenatoria, las cantidades retenidas se aplicarán al pago de la responsabilidad civil. Si lo que recae es una sentencia absolutoria por inexistencia de hecho punible (u otra circunstancia distinta a la regularización), la Administración deberá proceder al pago de las cantidades retenidas junto con los intereses de demora devengados. Finalmente, si recae una sentencia en la que, pese a entender consumado el delito no se impone la sanción penal por considerar que el autor ha regularizado la situación tributaria, se ejecutará de forma semejante a la sentencia condenatoria, imputando el ingreso realizado al pago de la responsabilidad civil.

3.1.5. La regularización practicada después de denunciada la comisión de un delito contra la Hacienda Pública

Para completar el análisis de los efectos de una regularización tributaria realizada con posterioridad al inicio de un procedimiento inspector, cabe examinar las consecuencias jurídicas de una

declaración-liquidación de la que resulta una cuota a ingresar superior a 120.000 euros, presentada después de que por la Administración tributaria se haya pasado el tanto de culpa al Ministerio Fiscal.

En este sentido, es oportuno recordar que el artículo quinto (apartado diez) de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, suprimió el trámite de audiencia al interesado previsto en la redacción inicial del artículo 180 de la LGT. Por consiguiente, con arreglo a la normativa vigente, un contribuyente que está siendo objeto de un procedimiento inspector no puede tener conocimiento de la calificación que la Administración pueda realizar de los hechos que se ponen de manifiesto a lo largo de las actuaciones. Luego, es perfectamente posible que, sin conocer la presentación de la denuncia, el obligado tributario decida presentar una declaración complementaria por los tributos y periodos objeto de comprobación, cuyo contenido no necesariamente coincidirá con el informe-liquidación⁹⁰ que habrá realizado la Inspección a efectos de valorar si se cumplen los presupuestos legales para denunciar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública⁹¹.

En este escenario, si bien la presunción legal de falta de espontaneidad impide considerar los efectos eximentes de la regularización, en el ámbito del Derecho Penal rige también una presunción de rango constitucional como es la presunción de inocencia en virtud de la cual, antes de presentar la querrela, corresponde al Ministerio Fiscal verificar, de una parte, si los hechos denunciados revisten trascendencia penal y, de otra, las posibles consecuencias del comportamiento post-delictivo de la persona o entidad denunciada. Luego, en aquellos casos en los que sea manifiesta la contradicción entre los hechos denunciados por la Administración y el contenido de la declaración-liquidación presentada por el contribuyente con posterioridad, o cuando la discrepancia se produzca en relación con la normativa aplicable para determinar el importe de la cuota defraudada, corresponde al ministerio público iniciar diligencias de investigación a fin de establecer el presupuesto fáctico de la querrela.

Si de las actuaciones realizadas no resultan suficientemente acreditados los elementos objetivo y subjetivo del tipo penal, procede la devolución del expediente a la Administración tributaria que deberá continuar con las actuaciones suspendidas, en cuyo caso deberá valorarse el efecto que la declaración-liquidación extemporánea produce respecto al resultado del procedimiento inspector y, en su caso, sancionador tributario. Si, por el contrario, el Ministerio Fiscal decide presentar la querrela, los efectos de la declaración-liquidación presentada sobre la responsabilidad penal del obligado tributario deberán valorarse por el órgano judicial en el momento de dictar la resolución.

De todos modos, desde una perspectiva procesal, cuando el resultado de la regularización difiera de la liquidación que figura en el informe realizado por la Administración denunciante, el contenido de la declaración-liquidación presentada por el contribuyente constituye un elemento pro-

⁹⁰ Considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 180 de la LGT, la presentación de una denuncia determina la suspensión de los procedimientos tributarios concurrentes con el procedimiento penal, el importe de la cuota presuntamente defraudada no resulta de una liquidación administrativa en sentido estricto sino del informe que ha realizado el actuario responsable del procedimiento de comprobación.

⁹¹ Según el artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, el órgano, equipo o unidad que aprecie la posible existencia de hechos constitutivos de delito en un procedimiento de comprobación, elevará el expediente al superior jerárquico acompañado de un informe que, en su caso, lo elevará al Delegado Especial o al Director del Departamento quienes, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, decidirán su remisión al Ministerio Fiscal o la devolución a la unidad administrativa de origen.

batorio que, favorecido por el principio de presunción de inocencia, exige por parte de la acusación la aportación de una prueba de entidad suficiente en la que sustentar la diferente calificación de los hechos. Por el contrario, cuando exista una coincidencia entre el contenido de la declaración-liquidación extemporánea y los hechos puestos de manifiesto por la Inspección de los tributos, cabe considerar que dicho reconocimiento, realizado sin tener conocimiento de la presentación de la denuncia, constituye un supuesto de confesión susceptible de justificar la aplicación de la atenuante establecida en el artículo 21.4.^a del Código Penal.

Cuando la declaración-liquidación vaya acompañada de ingreso, además de la posibilidad de entender aplicable la atenuante de reparación del daño, si el importe satisfecho por el contribuyente coincide con el que resulta de la comprobación efectuada por la Inspección, no habrá lugar a condena en concepto de responsabilidad civil y podrá solicitarse la suspensión de la ejecución de la pena privativa de libertad que pueda imponerse en caso de sentencia condenatoria.

3.2. La regularización practicada antes de la interposición de la querella por delito contra la Hacienda Pública

La segunda de las causas de bloqueo establecida en el artículo 305.4 del Código Penal es la fecha de presentación de una denuncia o de la interposición de una querella por delito contra la Hacienda Pública ⁹² cuyo origen no sean los hechos puestos de manifiesto en un procedimiento de comprobación iniciado por la Administración tributaria. Este supuesto, aunque posible desde la perspectiva procesal, por la singularidad de los hechos constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, resulta difícil que se produzca, entre otras razones porque queda circunscrito a la acción penal que ejerce una entidad pública distinta de la Administración tributaria, lo cual reduce las posibilidades a las defraudaciones de los tributos cuya titularidad corresponde a las Haciendas autonómicas o locales.

No obstante lo anterior, esta situación puede plantearse también cuando el Ministerio Fiscal ejerce la acción penal respecto a una defraudación que tiene por objeto tributos de titularidad estatal pero cuyos hechos constitutivos no han sido puestos de manifiesto en el curso de un procedimiento administrativo de comprobación.

Este supuesto se producirá cuando la denuncia administrativa, en lugar de contener una relación de hechos acompañada de una propuesta de liquidación, contiene únicamente un conjunto de indicios o sospechas de la comisión de una defraudación criminal que debe ser investigada y cuantificada por los funcionarios del Ministerio Fiscal con el auxilio en su caso de los funcionarios de la Administración tributaria. En este caso, en la medida en que no se ha iniciado un procedimiento administrativo de comprobación, el obligado tributario no tendrá conocimiento alguno de las actuaciones desarrolladas por el Ministerio Fiscal hasta el momento en que por el juez se le notifique la admisión de la querella. Luego, si la regularización se practica en un momento anterior a dicha noti-

⁹² La norma únicamente contempla que sea el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante legal de las Administraciones autonómicas, forales o locales quien ejerza la acción penal, dejando fuera del supuesto la posibilidad de la querella interpuesta por un particular o el ejercicio de la acción popular.

ficación, cabría entender que es espontánea y, por consiguiente, atribuirle los efectos eximentes de la responsabilidad penal y de la responsabilidad tributaria.

3.3. La regularización practicada antes de conocer la imputación formal de un delito contra la Hacienda Pública

La tercera causa de bloqueo es la fecha en la que el contribuyente tenga conocimiento formal del inicio de las actuaciones judiciales en las que se le imputa la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, sin que previamente se haya desarrollado una investigación de su situación tributaria.

Aunque también se trata de un supuesto más teórico que real, considerando que la defraudación tributaria tiene la condición de delito público perseguible de oficio, no cabe descartar el inicio del proceso penal como consecuencia del ejercicio de la acción popular o de una querrela presentada por un particular. En este caso, cabría reputar espontánea la regularización practicada por el obligado tributario antes de tener conocimiento de la admisión de la querrela y, por consiguiente, la presentación de una declaración-liquidación completa y veraz le eximiría de la responsabilidad penal que pudiera derivarse de los hechos que se le imputan. No obstante lo anterior, habida cuenta de la efectiva iniciación de un proceso penal, solo al juez corresponderá valorar si la regularización se corresponde con el comportamiento post-delictivo descrito en el artículo 305.4 del Código Penal y, para ello, probablemente requiera la intervención de los órganos de la Administración tributaria para que dictaminen si el contenido de la declaración-liquidación presentada por el imputado se corresponde con los elementos del hecho imponible efectivamente realizado. En caso de que la coincidencia sea plena, el propio juez instructor podría dictar un auto de sobreseimiento libre. Sin embargo, en caso de divergencia, la valoración de los efectos del comportamiento post-delictivo sobre la responsabilidad penal del acusado corresponde al juez de lo penal en el momento de dictar la sentencia.

3.4. La regularización practicada una vez conocido el inicio del proceso penal

Para completar el estudio de los efectos de la regularización según el momento en que se realiza, es necesario considerar también la posibilidad de que dicha actuación tenga lugar una vez iniciado el proceso penal. En este caso, el comportamiento post-delictivo del contribuyente, si bien no le eximirá de la responsabilidad penal, no por ello carecerá de efectos jurídicos.

Al igual que la regularización efectuada después de la presentación de la denuncia, el contenido de la declaración-liquidación presentada por el contribuyente constituye un elemento probatorio de valor, al menos, equiparable al informe-liquidación aportado por la Administración tributaria como fundamento de la denuncia. Por consiguiente, si existe una divergencia significativa respecto a los hechos declarados y los que figuran en la denuncia, la presunción de inocencia que favorece al imputado obliga a la acusación a aportar no tanto elementos probatorios (fundamentalmente de carácter pericial) que ratifiquen el resultado del informe-liquidación realizado por la Administración sino prueba en contrario que desvirtúe la certeza del contenido de la declaración-liquidación extemporá-

nea. Por el contrario, cuando exista coincidencia entre los hechos denunciados y los hechos reconocidos por el contribuyente, cabe plantearse si la presentación de la declaración-liquidación una vez conocida la imputación de un delito contra la Hacienda Pública constituye un supuesto de confesión.

En cualquier caso, si la declaración-liquidación va acompañada del ingreso de la cuota resultante y su importe se ajusta al que figura en el informe-liquidación realizado por la Administración, a efectos de fijar la pena privativa de libertad procede aplicar la atenuante de reparación del daño y, a efectos de fijar la responsabilidad civil, debe entenderse satisfecha la deuda tributaria. Luego, en estas circunstancias, es razonable presumir que el procedimiento finalizará con una sentencia dictada en conformidad, y en la que el juez puede acordar la suspensión de la pena privativa de libertad, siempre que se cumpla el resto de condiciones establecidas en el artículo 81 del Código Penal.

NUEVAS REGLAS COMUNITARIAS EN LA APLICACIÓN DEL IVA

[Examen del Reglamento de ejecución UE/282/2011, del Consejo,
de 15 de marzo de 2011]

ANTONIO LONGÁS LAFUENTE

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente artículo el autor analiza las principales novedades que se han producido en el IVA, como consecuencia de la aplicación a partir del 1 de julio de 2011 del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011, del Consejo, de 13 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA. Se trata de disposiciones de aplicación jurídicamente vinculantes y obligatorias en los Estados miembros, que responden a cuestiones concretas planteadas en materia de aplicación de la Directiva, y que tienen por objeto dar un trato uniforme dentro del ámbito comunitario. Por su importancia, destacan todas las disposiciones relativas a las reglas de localización de las prestaciones de servicios, como son las que determinan el concepto de sede de actividad, establecimiento permanente, así como las referidas al número de identificación individual a efectos de IVA.

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

Palabras clave: IVA, ámbito de aplicación, hecho imponible, lugar de realización, exenciones, sujetos pasivos y obligaciones de los sujetos pasivos.

NEW COMMUNITY RULES IN THE APPLICATION OF THE VAT

[Regulation of execution UE/282/2011, from the Council, 15th of March 2011]

ANTONIO LONGÁS LAFUENTE

State Tax Inspector

Abstract:

In the present article, the author analyzes the main developments which have occurred in relation to the Value Added Tax in consequence to the application from the 1st of July 2011, from the Regulation of execution (EU) nº 282/2011, from the Council, 13th of March 2011, from which dispositions are established for the application of the Directive 2006/112/CE relative to the common VAT system. It deals with dispositions of the legally binding and mandatory application of the Directive, and have as objective to give uniform treatment within the community situation. For its importance, all the dispositions related to the localization of the services provided are to be highlighted as they are those which determine the concept of the headquarters of activity, the permanent establishment, as well as those referred an individual identification number with effect to VAT.

With the aim to achieve a better understanding of the developments, follow the structure of regulatory Tax Law, complementing with exposure of diverse examples.

Keywords: VAT, scope of application, taxable deeds, place of implementation, exemptions, passive subjects and obligations of the passive subjects.

Sumario

1. El Reglamento de ejecución (UE) 282/2001. Justificación.
2. Ámbito de aplicación. Delimitación del hecho imponible.
 - 2.1. AIB. Operaciones que no dan lugar a adquisiciones intracomunitarias.
 - 2.2. AIB no sujetas efectuadas por las personas citadas en el artículo 14 de la LIVA (art. 3 de la Directiva 2006/112/CE).
 - 2.3. Delimitación de las operaciones de prestación de servicios de restauración y *catering*.
 - 2.4. No sujeción al IVA de prestaciones localizadas fuera del territorio comunitario a partir de las fechas fijadas en el Reglamento de ejecución.
3. Lugar de realización del hecho imponible.
 - 3.1. Sede de la actividad económica del sujeto pasivo.
 - 3.2. Establecimiento permanente.
 - 3.3. Domicilio de una persona física.
 - 3.4. Residencia habitual de una persona física.
 - 3.5. Condición del cliente.
 - 3.6. Calidad del destinatario o cliente.
 - 3.7. Lugar de establecimiento del destinatario o cliente.
4. Tipos impositivos.
5. Exenciones.
 - 5.1. Exenciones relativas a importaciones de bienes muebles con motivo de un cambio de residencia.
 - 5.2. Exenciones relativas a determinadas operaciones asimiladas a las exportaciones.
6. Sujetos pasivos y obligaciones de los sujetos pasivos.
 - 6.1. Delimitación de sujeto pasivo establecido, a efectos de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.
 - 6.2. Obligación de los sujetos pasivos de comunicar el número de identificación a efectos de IVA.

Anexos

1. EL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 282/2001. JUSTIFICACIÓN

Con fecha 23 de marzo de 2001 se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) el Reglamento de ejecución (UE) 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011 (RE UE/282/2011), por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de especial trascendencia, dada su naturaleza y los efectos que tiene sobre los Estados miembros.

La norma básica comunitaria en materia de IVA es la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA que, desde su aprobación, ha sufrido ya notables modificaciones, entre las que se encuentran por ejemplo las que llevó a cabo la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, en materia de localización de las operaciones sujetas, que motivó en nuestro ordenamiento interno la promulgación de la Ley 2/2010 de 1 de marzo, por la que se adaptó nuestra Ley reguladora del IVA (LIVA) a lo dispuesto en esa y otras Directivas o normas comunitarias.

Esta regulación comunitaria del IVA, esencialmente la Directiva 2006/112/CE, establece normas sujetas a interpretación por parte de los Estados miembros, que pueden provocar criterios dispares en la aplicación común del impuesto.

El legislador comunitario considera necesario garantizar la aplicación uniforme del sistema IVA en aquellos supuestos en que pueden producirse divergencias en la interpretación de las normas, incompatibles con el funcionamiento adecuado del anterior sistema y, por tanto, del mercado interior.

En tanto la Directiva comunitaria exige de una transposición al ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros, que podría seguir provocando divergencias en la aplicación del sistema IVA, el legislador comunitario opta por adoptar medidas legislativas que sean vinculantes desde la fecha de entrada en vigor para los Estados miembros, de forma que se garantice así una aplicación uniforme en aquellas reglas que podían dar en ocasiones interpretaciones dispares.

Sin prejuzgar la validez de la legislación interna y de la interpretación de la norma comunitaria de los Estados miembros, se consigue dicha uniformidad mediante la adopción de la norma comunitaria que los vincula, como es el reglamento comunitario. Este es obligatorio y directamente aplicable en cada Estado miembro, y sus normas no precisan de transposición al ordenamiento jurídico interno. Como dispone el artículo 288, párrafo 2.º, del Tratado de Funcionamiento de la UE «el reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente apli-

cable en cada Estado miembro», y el artículo 291.2 autoriza para que cuando se requieran condiciones uniformes de ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la UE, estos confieran competencias de ejecución a la Comisión o al Consejo, figurando siempre en el título de los actos de ejecución la expresión «de ejecución» (apartado 4 del art. 291).

La justificación del RE UE/282/2011 encuentra su marco normativo en los preceptos anteriores y su motivación en la necesidad de garantizar la aplicación uniforme del actual sistema del IVA en determinados preceptos de la Directiva anterior así como en algunos criterios elaborados por la jurisprudencia comunitaria en relación con determinados conceptos (como es el de establecimiento permanente), dotando con ello al sistema con una mayor fuerza y seguridad jurídica en el ámbito comunitario.

Aun cuando el Reglamento no exige de transposición, no estaría de más la adecuación de nuestra norma interna al mismo, evitando con ello situaciones de inseguridad jurídica dada la existencia de preceptos que no se ajustan a aquel, como se examinará

No obstante, no es este el primer reglamento dictado en esta materia. Al margen de aquellos que se refieren fundamentalmente a las medidas a adoptar por los Estados miembros para evitar el fraude o que regulan la cooperación entre ellos (baste señalar los Reglamentos CE 143/2008, del Consejo, de 12 de febrero de 2008; CE 37/2009, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008; y UE 904/2010, del Consejo de 7 de octubre de 2010), se había dictado el Reglamento (CE) n.º 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecían disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del IVA o Sexta Directiva (R CE/1777/2005), y que ahora es derogado por el de 2011, en cuanto recoge las reglas contenidas en aquel.

Por ello, el RE UE/282/2011 pretende de un lado la adaptación de las medidas recogidas en el R CE/1777/2005 a la actual Directiva 2006/112/CE; de otro adoptar medidas de ejecución de las Directivas 2008/08/CE y 2008/09/CE que modificaron esta Directiva IVA y el Reglamento CE 143/2008, en el denominado «paquete IVA», fundamentalmente en cuanto a las reglas de localización de las prestaciones de servicios, y, finalmente, adopta otras medidas de ejecución en relación con diferentes elementos de la Directiva IVA.

Dos advertencias deben tenerse en cuenta respecto de este RE UE/282/2011 en cuanto a la aplicación del mismo, que se corresponden con dos principios esenciales del Derecho comunitario. De una parte, el principio de interpretación o aplicación restrictiva, ya que establece normas específicas que responden a cuestiones concretas planteadas en materia de aplicación de la Directiva 2006/112/CE y tienen por objeto dar un trato uniforme a estos casos particulares únicamente. Por ello, no pueden hacerse extensivas a otros supuestos y, dada su formulación, deben aplicarse restrictivamente.

De otro, el principio de no retroactividad. Como se ha indicado, las disposiciones de aplicación son solo jurídicamente vinculantes desde la fecha de la entrada en vigor del reglamento y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros; lo que no impide que los órganos jurisdiccionales o económico-administrativos puedan tener en cuenta los criterios interpretativos fijados por la norma reglamentaria en la revisión de aquellos actos administrativos dictados o relativos a periodos anteriores a la entrada en vigor de este reglamento.

El examen del reglamento, a la vista de lo expuesto, se efectuará fundamentalmente respecto de las nuevas medidas de aplicación que regula la norma (una mera relación de las mismas se recoge en el anexo II), esto es, no se entrará a conocer de aquellas medidas que provienen del R CE/1777/2005, aun cuando respecto de algunas se lleva a cabo una mera adaptación a la Directiva 2006/112/CE que entró en vigor con posterioridad a la norma anterior. No obstante, en el anexo I se recogen los preceptos del reglamento de 2005 que se reiteran en el de 2011, haciendo constar las materias a las que corresponden.

Finalmente, añadir que el reglamento sigue la estructura fijada por la Directiva 2006/112/CE, ordenando las medidas que adopta en función de la misma. En este examen del reglamento seguiremos, a efectos de facilitar su adecuación a la norma interna española, la estructura de la LIVA, si bien se reflejará también el precepto comunitario que es objeto de medida de aplicación.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN. DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

El Título Preliminar de la LIVA regula la naturaleza y ámbito de aplicación, lo que se corresponde con el Título I de la Directiva 2006/112/CE; y el Título I de la LIVA delimita el hecho imponible, lo que efectúa el Título IV de la Directiva. Nuestra norma interna no se ajusta en cuanto al desarrollo de uno y otro a la estructura interna de los Títulos de la Directiva, ya que determinados preceptos se entrecruzan en la LIVA, aunque en general el perímetro conjunto resulta coincidente.

Las medidas de ejecución recogidas por el RE UE/282/2011 que examinamos, y que son novedosas respecto de las que se recogían en el reglamento de 2005, se refieren a la delimitación de las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB) y a la concreción de las prestaciones de servicios que se localizan fuera del territorio comunitario.

2.1. AIB. Operaciones que no dan lugar a adquisiciones intracomunitarias

El artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE delimita las operaciones sujetas al IVA, si bien desarrolla ampliamente el concepto de medio de transporte nuevo (MTN) y los supuestos de AIB en la entrega de los mismos por particulares [apartado 1, letra b), subapartado ii)]. Nuestro artículo 1 delimita las operaciones gravadas por el impuesto, incluyendo las AIB, y su desarrollo viene recogido en el Capítulo II del Título I, al regular el hecho imponible AIB.

El artículo 2 del RE UE/282/2011 delimita negativamente el hecho imponible AIB, fijando unas operaciones que no dan lugar al mismo, se consideran no sujetas, en relación con la entrega de MTN por particulares.

Como sabemos, se consideran AIB las adquisiciones intracomunitarias de MTN, efectuadas a título oneroso por las personas a las que sea de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 14, apar-

tados uno y dos de la LIVA, así como las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que tenga la condición del transmitente (art. 13.2.º de la LIVA); al igual que se considera entrega intracomunitaria de bienes (EIB) la operación contraria cuando la efectúen las personas que realicen a título ocasional las entregas de MTN [art. 5.uno e) LIVA].

EJEMPLO 1:

Cuando un particular no empresario o profesional, establecido en el territorio de aplicación del impuesto, transmite un vehículo con menos de 6.000 kilómetros, o con una antigüedad inferior a los seis meses desde su primera matriculación, a un empresario o profesional o a otro particular que no reúna esta condición, establecidos en otro Estado miembro y se transporta el vehículo a este, en el territorio de aplicación del impuesto existe una EIB, siendo sujeto pasivo el particular que vende el vehículo, quien podrá recuperar la totalidad o parte del IVA que soportó en la adquisición del vehículo (modelo 308). En el Estado miembro de llegada se producirá una AIB, siendo sujeto pasivo de la misma el empresario o profesional o el particular adquirente.

Por el contrario, cuando un particular establecido en el territorio de aplicación del impuesto adquiere un vehículo en las mismas condiciones que las anteriores, en el Estado miembro de salida tendrá lugar una EIB, y en el territorio de aplicación del impuesto una AIB, siendo sujeto pasivo de la misma el particular, que deberá ingresar el impuesto devengado al tipo del 18 por 100, a través de la autoliquidación modelo 309.

Ahora el RE UE/282/2011 precisa que no se consideran AIB en el sentido de los artículos 2.1 b) de la Directiva y 13.2.º de la LIVA (tampoco se considerarán EIB cuando nos encontremos ante la operación contraria), las dos operaciones siguientes, no constituyendo por tanto hechos imponible a efectos del impuesto:

- El traslado de un MTN (definido en los arts. 13.2.º de la LIVA y 2.2 de la Directiva 2006/112/CE) por una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo con motivo de un cambio de residencia, siempre que, en el momento de dicho traslado, no pueda aplicarse la exención correspondiente a las EIB [prevista en los arts. 25.dos de la LIVA y 138.2 a) de la Directiva 2006/112/CE].

EJEMPLO 2:

- A) Un particular establecido en Huesca adquiere un turismo nuevo a un concesionario de vehículos establecido en Pau (Francia), transportándose al territorio de aplicación del impuesto, donde el particular lo matricula.

.../...

.../...

- B) Un particular con residencia en Pau (Francia) traslada su residencia a Huesca, trayendo a España el turismo nuevo que acababa de adquirir en Pau, y procediendo a matricularlo en España.
- A) En este caso, el particular español debe considerarse como sujeto pasivo ocasional a efectos del IVA por la adquisición del vehículo y su transporte a España. En Francia tendrá lugar una EIB y en España una AIB, cuyo sujeto pasivo será el particular español (art. 13.2.º de la LIVA). Para ello, deberá liquidar el impuesto autorrepercutiéndose el 18 por 100 sobre la base imponible sin que pueda deducirse la cuota, puesto que no lo afecta a una actividad empresarial o profesional. Para ello, presentará ante la Administración tributaria el modelo 309 de ingreso no periódico.
- B) En este supuesto, el particular que traslada su residencia de Francia a España no realiza en el territorio de aplicación del impuesto operación alguna como AIB, aclarando esta no sujeción el artículo 2 del RE UE/282/2011.

- La devolución de un MTN, por una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, al Estado miembro desde el cual se le suministró inicialmente ese medio de transporte al amparo de la exención relativa a las EIB (recogida en los preceptos indicados en el punto anterior). Esto es, la llegada al territorio de aplicación del impuesto de un MTN remitido por una persona establecida en otro Estado miembro, que no es sujeto pasivo del IVA, porque devuelve el medio de transporte. Ahora bien, estaremos generalmente ante una operación que queda resuelta y, en virtud de las normas reguladoras de la rectificación de las bases imponibles, deberíamos modificarla, según lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA, ya que se realizó una entrega de bienes que con posterioridad es anulada (apartado dos). Además, esa operación deja de constituir para quien efectúa la entrega, si es empresario o profesional, a partir del momento en que se produce la devolución, volumen de operaciones, y este debe ajustarse a la realidad de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.

EJEMPLO 3:

Un concesionario español transmite un vehículo turismo nuevo a un particular establecido en Francia, trasladando el vehículo desde España a Francia. Un mes después de la venta, el particular francés devuelve el vehículo al concesionario español.

La entrega efectuada por el concesionario español será una EIB sujeta pero exenta en virtud del artículo 25.dos de la LIVA [art. 138.2 a) de la Directiva 2006/112/CE], constituyendo una AIB en el Estado miembro de llegada, Francia, cuyo sujeto pasivo será el particular establecido en dicho Estado.

.../...

.../...

Cuando se produce la devolución y el vehículo llega al territorio de aplicación del impuesto, el precepto reglamentario nos aclara ahora que no se producirá en España una AIB, por lo que no deberá declararse la operación como tal. Como se ha indicado, lo procedente será rectificar la operación anterior de entrega que se produjo, ya que existe causa para ello de acuerdo con el artículo 80.dos de la LIVA.

2.2. AIB no sujetas efectuadas por las personas citadas en el artículo 14 de la LIVA (art. 3 de la Directiva 2006/112/CE)

Estos dos preceptos establecen un régimen especial respecto de aquellas adquisiciones de bienes efectuadas por: 1) sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; 2) sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originen el derecho a deducir total o parcialmente el impuesto, y 3) personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Se trata de un régimen en virtud del cual hasta el límite de 10.000 euros, no quedan sujetas las AIB que realicen estas personas, cumpliéndose las restantes condiciones que señalan los preceptos citados de la LIVA y de la Directiva 2006/112/CE.

EJEMPLO 4:

Un agricultor acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, con residencia en Tui (Pontevedra) adquiere determinados productos por valor de 1.000 euros en Valença do Minho (Portugal).

Salvo renuncia al régimen previsto en el artículo 14 de la LIVA, la operación tributará en Portugal. Para ello el agricultor no comunicará NIF a efectos de IVA al proveedor de Portugal. Se producirá por tanto una entrega interior en Portugal, sujeta en dicho Estado miembro, y en España no tendrá lugar una AIB, no hay operación gravada.

No obstante, los tres grupos de sujetos que se han indicado, en tanto realicen prestaciones de servicios intracomunitarias o reciban prestaciones de servicios de sujetos pasivos establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto por los que se produzca la inversión del sujeto pasivo, deben solicitar un número de identificación individual a efectos de IVA (NIF a efectos de IVA) e incluirse en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 214.1 d) y e) de la Directiva 2006/112/CE, y artículo 25.dos del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGIT).

El artículo 4 del RE UE/282/2011 viene a precisar los efectos de obtener el NIF individual a efectos del IVA para la realización u obtención de prestaciones de servicios por no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, en relación con las AIB de los artículos 14 de la ley y 3 de la Directiva 2006/112/CE.

De esta forma:

- Cuando el sujeto pasivo que se encuentre en cualquiera de los tres grupos que citan estos preceptos (señalados anteriormente) solicite un NIF a efectos de IVA (e inclusión en el ROI) a fin de suministrarlo a los empresarios o profesionales no establecidos que les presten servicios o bien sean ellos quienes presten servicios a sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro, dicha obtención del NIF a efectos del IVA e inclusión en el ROI no supondrá la exclusión del régimen previsto en los artículos 14 de la ley y 3 de la directiva. De esta manera seguirán quedando no sujetas las AIB que realicen en tanto no superen el límite de los 10.000 euros.

EJEMPLO 5:

Un ayuntamiento de la provincia de Huesca, persona jurídica que no actúa como empresario o profesional, contrata con un empresario establecido en Francia la realización de una prestación de servicios de asesoramiento. El ayuntamiento conoce que el tipo impositivo del IVA en Francia es superior al español.

Si el ayuntamiento solicita un NIF a efectos del IVA, lo que supone su inclusión en el ROI, será considerado como empresario o profesional, sujeto pasivo del IVA (art. 5 de la ley) a efectos de la aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios. Para ello suministrará el NIF a efectos del IVA al empresario francés y conforme al artículo 69.uno de la ley (así como el correspondiente precepto de la norma francesa) se entenderá producido el hecho imponible en el territorio de aplicación del impuesto. El ayuntamiento se autorrepercutirá el impuesto, si bien no podrá deducirlo al no afectarlo a una actividad empresarial o profesional, presentando el modelo de autoliquidación no periódica 309.

La obtención de este NIF a efectos de IVA, y la tributación de la prestación de servicios en el territorio de aplicación del impuesto, no implica que quede excluido del régimen de no sujeción de las AIB conforme al artículo 14 de la ley.

- Asimismo, se especifica, tal como recoge nuestro artículo 14.cuatro (desarrollado por el art. 3 del RIVA), que las personas comprendidas en los tres grupos anteriores pueden optar por la sujeción de las AIB, aun cuando no hayan superado el límite de los 10.000 euros. A estos efectos, la comunicación del NIF a efectos del IVA a un proveedor con respecto a una AIB,

supondrá que se ha ejercitado la opción de renunciar al régimen de los artículos 14 de la ley y 3 de la directiva y, por tanto, la operación tributará como AIB en el territorio de aplicación del impuesto.

EJEMPLO 6:

El mismo ayuntamiento adquiere unos ordenadores por importe de 6.000 euros a un empresario establecido en Pau (Francia), transportándose desde ese Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto. Se sabe que el ayuntamiento no ha superado el límite de 10.000 euros en este ejercicio, ni en el anterior, en sus compras a empresarios establecidos en otros Estados miembros.

En este caso, el ayuntamiento español, en principio, puede acogerse al régimen del artículo 14 de la ley, de forma que si no suministra el NIF a efectos del IVA al empresario proveedor francés, la operación de adquisición de los ordenadores tributará en Francia al tipo impositivo de ese Estado miembro.

Otra cosa es que, considerando que la tributación puede resultar más ventajosa si localizamos la operación en el territorio de aplicación del impuesto, el ayuntamiento suministre el NIF a efectos del IVA al empresario francés. En este caso, de acuerdo con el artículo 4 del RE UE/282/2011, se considerará que ha ejercitado la opción prevista en los artículos 14 de la LIVA y 3 del RIVA y, por tanto, ha renunciado al régimen previsto en estos preceptos, por lo que sus adquisiciones a empresarios de otros Estados miembros tributarán en el territorio de aplicación del impuesto como AIB, y no solo la realizada ahora de la compra de ordenadores.

Respecto de este extremo, y dado que el artículo 55, párrafo segundo, del RE UE/282/2011 regula la obligación de suministrar el NIF a efectos de IVA por quienes son empresarios o profesionales, volveremos a examinarlo desde la óptica de esta obligación en el epígrafe 6.2 de este estudio; al que ahora me remito.

2.3. Delimitación de las operaciones de prestación de servicios de restauración y *catering*

Los artículos 24 a 29 de la Directiva 2006/112/CE, así como los artículos 11 y 12 de la LIVA regulan el concepto de prestaciones de servicios para delimitar el hecho imponible del impuesto respecto del otro tipo de operaciones que comprende, las entregas de bienes.

El artículo 11.dos.9.º de la LIVA considera como tales «los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar».

Se ha planteado en diversas ocasiones la delimitación entre entrega de bienes y prestación de servicios en relación con estas operaciones, sobre todo cuando se trata del suministro de alimentos o de bebidas.

El artículo 6 del RE UE/282/2011 precisa esta distinción, en base a dos criterios: 1) la existencia de servicios auxiliares suficientes para permitir el consumo de los alimentos o bebidas de forma inmediata y 2) el predominio de los servicios sobre el suministro de alimentos o bebidas.

No obstante estos dos criterios, la delimitación que efectúa el precepto permite considerar que en cuanto se presten servicios auxiliares nos encontraremos ante una prestación de servicios. No debemos olvidar al respecto que el concepto de prestación de servicios es residual, de manera que se considera como tal toda operación realizada por un empresario o profesional que no sea una entrega de bienes (arts. 11.uno de la LIVA y 24.1 de la Directiva 2006/112/CE).

De esta forma se considerará que nos encontramos ante una prestación de servicios cuando sean operaciones en las que concurran las siguientes condiciones:

- Se trate de servicios de restauración y *catering* que consistan en el suministro de alimentos o de bebidas preparados o sin preparar, o de ambos, para consumo humano, y que vayan acompañados de servicios auxiliares suficientes para permitir el consumo inmediato de los mismos.
- Que predominen los servicios en el conjunto de la operación, de manera que el suministro de alimentos o bebidas, o de ambos, se considere únicamente uno de sus elementos.

Además se establece la delimitación entre restauración y *catering*:

- Por servicios de restauración se entienden los que se prestan en las instalaciones del prestador.
- Por servicios de *catering* se consideran los prestados fuera de las instalaciones del prestador.

Finalmente, se considerará que nos encontramos ante una entrega de bienes cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Se trate del suministro de alimentos o de bebidas, preparados o sin preparar, o de ambos, con o sin transporte.
- No se preste ningún otro tipo de servicio auxiliar.

EJEMPLO 7:

Un establecimiento, propiedad de una sociedad limitada, situado en una céntrica calle de Teruel se dedica a la restauración y venta de alimentos preparados para llevar. Además, es contratada en acontecimientos celebrados en otros locales de esa localidad.

.../...

.../...

En este caso, las operaciones de restauración en las que el empresario, además de suministrar la comida y la bebida, presta los servicios auxiliares propios de la restauración, se considerarán prestaciones de servicios de restauración (al tipo del 8%).

La venta de comida o de bebida, preparada o sin preparar, que se llevan los clientes, pero sin prestación de servicio auxiliar alguno, constituirá entrega de bienes (al ser una entrega de bien la venta de pan o de queso que se lleva el cliente tributará al tipo del 4%, mientras que el servicio de pan o el queso servido con el postre, incluido en la comida que sirve en el mismo local, tributará al tipo del 8%).

Finalmente, se consideran prestaciones de servicios de *catering* las operaciones que realiza fuera del establecimiento (vinos de honor, comidas o similares).

2.4. No sujeción al IVA de prestaciones localizadas fuera del territorio comunitario a partir de las fechas fijadas en el Reglamento de ejecución

Consecuencia de la próxima modificación, prevista ya en la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, denominada «paquete IVA» y en nuestro derecho interno por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, determinadas reglas de localización de algunas prestaciones de servicios van a pasar a tributar en distinto territorio a partir de unas fechas concretas, por lo que ahora el artículo 3 del RE (UE) 282/2011 prevé ya la entrada en vigor de estas futuras reglas de localización, recordando otras ya en vigor.

De esta forma, y sin perjuicio de la regla prevista en el artículo 70.dos de la LIVA [art. 59 bis, párrafo primero, letra b) de la Directiva 2006/112/CE] que prevé la tributación de la operación en el territorio de aplicación del impuesto cuando la utilización o explotación efectivas se realicen en el mismo, las siguientes prestaciones de servicios no estarán sujetas al IVA si el prestador demuestra que el lugar de realización está situado fuera de la Comunidad (de acuerdo con los preceptos del propio RE que seguidamente se examinarán):

- A partir del 1 de enero de 2013, el servicio de arrendamiento, excepto el arrendamiento a corto plazo, de un medio de transporte a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (tributará la operación en el lugar en el que el destinatario esté establecido o domiciliado o resida habitualmente), con excepción del arrendamiento a corto plazo, de una embarcación de recreo a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (en este caso la operación tributará en el lugar en el que la embarcación de recreo se ponga efectivamente a disposición del destinatario, cuando el servicio sea realmente prestado por el proveedor desde la sede de su actividad económica o desde un establecimiento permanente situado en dicho lugar). Todo ello, de acuerdo con el artículo 56.2, párrafo primero de la Directiva 2006/112/CE y ar-

título 70.uno.9.º de la LIVA en relación con la disposición adicional tercera de la Ley 2/2010, de 1 de marzo (si bien en la actualidad la redacción del art. 70.dos.9.º de la LIVA no recoge esta regla de localización en la forma expuesta, la disp. adic. tercera de la Ley 2/2010 establece que a partir del 1 de enero de 2013 tributarán en el territorio de aplicación el impuesto «los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes casos: a) Los de arrendamiento a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio. b) Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio. No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal tengan por objeto embarcaciones de recreo, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando estas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio»).

- A partir del 1 de enero de 2015, los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y televisión, y los servicios prestados por vía electrónica (cuando los destinatarios o clientes no tengan la condición de sujeto pasivo, el lugar de realización será aquel en el que dichas personas estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente). Todo ello, de acuerdo con el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE y los artículos 69.dos m) y 70.uno.4.º de la LIVA.
- Finalmente, se considera que tributan en sede del destinatario no empresario o profesional, cuando se acredite que residen fuera del territorio comunitario, los servicios enumerados en el artículo 59 de la Directiva 2006/112/CE, que se corresponden con los previstos en el artículo 69.dos de la LIVA (con excepción de los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, que nuestro legislador interno los recoge dentro de este precepto al aplicar ya las reglas contenidas en la directiva, que son análogas a las previstas en este precepto).

Como vemos, si bien el legislador comunitario incluye estas reglas dentro del ámbito de aplicación del impuesto, se trata más bien de reglas de localización de las prestaciones de servicios; aunque en todos los casos, de acreditarse que el destinatario no empresario o profesional se encuentra fuera del territorio comunitario, la operación no quedará sujeta al impuesto en el Estado miembro donde se encuentre establecido el prestador, sino en sede del destinatario o cliente; con la excepción de la regla de explotación efectiva en territorio de aplicación del impuesto prevista en el artículo 70.dos.

EJEMPLO 8:

- A) Si un abogado establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta sus servicios a un particular residente en Estados Unidos, la operación tributará en este último país, salvo que la utilización y explotación efectiva de los servicios se

.../...

.../...

realice en el territorio de aplicación del impuesto. Para que la operación tribute en Estados Unidos, deberá acreditarse que el destinatario o cliente no empresario o profesional se encuentra establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en Estados Unidos.

- B) Cuando un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio por vía electrónica consistente en un programa informático o juego de ordenador, que el destinatario se descarga por la red, siendo este una persona no empresaria o profesional establecida, con domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, la operación no quedará sujeta en el territorio de aplicación del impuesto, sino en sede del destinatario o cliente, para lo que deberá acreditarse la residencia, domicilio o establecimiento del cliente fuera de la Comunidad.

3. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

La parte más novedosa de este RE radica precisamente en las normas que determinan la localización de las operaciones, que tienen como finalidad dar seguridad jurídica a su tributación, en el sentido de asegurar que no se produzcan supuestos de doble imposición entre los Estados miembros, o de no imposición en el territorio de la Comunidad.

Además de precisar el lugar de realización de determinadas operaciones, el RE pretende garantizar una aplicación uniforme determinando el contenido de conceptos generales, como son la sede de la actividad económica del sujeto pasivo, establecimiento permanente, domicilio y residencia habitual, la condición de cliente (según tenga la consideración o no de sujeto pasivo) así como la determinación de la calidad en la que actúa.

Debe advertirse que el legislador comunitario toma en consideración, a efectos de delimitar los conceptos anteriores, esencialmente los de sede de la actividad económica y de establecimiento permanente, una abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), bastando señalar, entre otras, las siguientes Sentencias: 4 de julio de 1985, asunto C-168/84, Berkholz; 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S; 20 de febrero de 1997, asunto C-260/05, DFDS D/A; 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV; 7 de mayo de 1998, asunto C-390/96, Lease Plan Luxembourg; 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, FCE Bank; 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

Si bien los conceptos a los que aludimos se refieren a las prestaciones de servicios, no requieren de especialidad alguna para trasladarlos a las entregas de bienes, y así ha sido puesto de manifiesto por nuestra doctrina administrativa y jurisprudencia interna.

3.1. Sede de la actividad económica del sujeto pasivo

Los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, así como el artículo 69.uno de la LIVA determinan las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios, en base fundamentalmente a la condición de sujeto pasivo o no del destinatario. En el primer supuesto, esto es, prestación de servicios de empresario a empresario, se localiza en la sede de la actividad económica del destinatario (o el establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual); mientras que en el segundo, de empresario a particular, se localiza en la sede de la actividad económica del prestador (o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual). Si bien la Directiva cita estos conceptos de sede de la actividad económica, establecimiento permanente, domicilio y residencia habitual, no los define ni delimita su contenido.

El RE UE/282/2011 comienza por delimitar en el artículo 10 el concepto de «sede de la actividad económica» de un sujeto pasivo, a los efectos de los preceptos anteriores.

Hay que advertir que el artículo 69.tres.1.º de la LIVA ya regula este concepto como «lugar en el que los empresarios o profesionales centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional».

Ahora el precepto del RE precisa este concepto, al establecer los siguientes criterios de delimitación:

- El lugar en el que un sujeto pasivo tiene la sede de su actividad económica será aquel en el que se ejercen las «funciones de administración central de la empresa».
- Dados los términos en que se pronuncia el legislador comunitario, aclara que a fin de determinar dónde se ejercen estas funciones de administración central de la empresa, se tendrán en cuenta:
 - El lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa.
 - El domicilio social.
 - Y el lugar en el que se reúna la dirección.
- Considerando que estos criterios delimitadores pueden no ser suficientes para concretar dónde radica la sede de la actividad económica teniendo en cuenta las funciones de administración central, establece un criterio subsidiario, de forma que, cuando los anteriores criterios no permitan determinar con certeza el lugar en el que radica la sede de la actividad económica, el criterio que prevalecerá es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa.

- Finalmente, delimita de forma negativa el concepto de sede de la actividad económica, de manera que no lo será nunca una simple dirección postal; con el fin de evitar supuestos de fraude o de abuso en la aplicación del impuesto.

Como puede comprobarse los conceptos de la LIVA y del RE no son plenamente coincidentes, por lo que en una primera conclusión deberemos señalar que aplicaremos la norma reglamentaria europea en la delimitación del lugar donde radica la sede de la actividad económica de un sujeto pasivo. Así, nuestra norma interna alude al lugar donde se centralizan la gestión y el ejercicio habitual de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo; mientras que la norma comunitaria solo alude al lugar en el que se ejercen las funciones de administración central, concepto que no se corresponde con el de la LIVA.

EJEMPLO 9:

- A) Una sociedad mercantil dedicada a los productos químicos tiene una fábrica con las correspondientes oficinas en una localidad y la sede de la dirección y administración central en otra localidad.

Conforme al RE UE/282/2011 la sede de la actividad económica radica en este segundo lugar y no en donde se sitúa la fábrica.

- B) Empresa dedicada al transporte de viajeros o de mercancías: en este caso es evidente que puede haber divergencias entre sede de la actividad y lugar de desarrollo de sus actividades.

Deberemos considerar como sede de la actividad económica el lugar donde se ejercen las «funciones de administración central de la empresa» y, para ello, la norma comunitaria establece unos criterios delimitadores que son excluyentes o reglas que deben aplicarse en el orden que concreta el precepto comunitario. En primer lugar, se tendrá en cuenta un conjunto de circunstancias que deberán valorarse de manera global para concretar dónde se ejercen las funciones de administración central: el lugar en el que se toman las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección. Si bien deberían tenerse en cuenta además otros factores puestos de manifiesto por el TJUE (domicilio de los principales directivos, lugar de reunión de las juntas de accionistas o dónde se lleva la documentación administrativa y contable y lugar donde se lleva el principal desenvolvimiento de la actividad financiera).

Solo en el supuesto de que, de acuerdo con la valoración conjunta de estas circunstancias no pueda concretarse de manera cierta el lugar donde radica la sede de la actividad económica, acudiremos a la regla supletoria, en cuyo caso es esta la que prevalecerá sobre cualquier otra y que supone dar carácter preeminente a la primera de las circunstancias anteriores, esto es, se considerará que la sede de la actividad económica es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa.

La concreción de dónde radica la sede la actividad económica tiene trascendencia no solo para fijar el lugar de realización de las operaciones (el TJUE da preferencia a la sede de la actividad para localizar las operaciones), sino también para impedir la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, como señala el artículo 54 del reglamento (que examinamos en el epígrafe 6.1).

3.2. Establecimiento permanente

Los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, al igual que ocurre con el concepto de «sede de la actividad económica», aluden también a «establecimiento permanente» sin delimitarlo, lo que hace ahora el artículo 11 del RE UE/282/2011.

Es preciso hacer varias puntualizaciones previas. La primera que la LIVA regula el concepto de establecimiento permanente en el artículo 69.tres.2.º y que, reiterando lo que se ha expuesto para el concepto de «sede de la actividad económica», prima la delimitación de establecimiento permanente que efectúa el RE UE/282/2011 sobre el que da la LIVA. Este último se aplicará en tanto en cuanto se ajuste a los dictados del reglamento comunitario; y ello, por cuanto respecto de algunos de los supuestos contemplados en el precepto de la LIVA deberá efectuarse un examen pormenorizado a fin de concretar si tienen la condición o no de establecimiento permanente, pues una simple lectura del precepto deja muchas dudas sobre su adecuación a la norma comunitaria.

En segundo lugar, nuestra norma interna no distingue entre establecimiento permanente del prestador del servicio o del proveedor de los bienes, y el del destinatario cuando este es un sujeto pasivo del impuesto, lo que sí hace ahora el reglamento comunitario.

EJEMPLO 10:

Si una sociedad mercantil con sede en París (Francia) dedicada a la abogacía y consultoría jurídica tiene un establecimiento permanente en Sevilla (España), desde el que se presta íntegramente un servicio de asesoría jurídica a un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, no cabe duda que es el establecimiento permanente el sujeto pasivo de la prestación del servicio, no dándose la regla de inversión del sujeto pasivo.

3.2.1. Establecimiento permanente, destinatario o receptor de las operaciones

El concepto de establecimiento permanente tiene trascendencia tanto desde el punto de vista de quien presta el servicio, como del que lo recibe, en este último caso, sí se trata de otro sujeto pasivo del impuesto.

El artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE y el artículo 69.uno.1.º de la LIVA regulan el lugar de realización de las prestaciones de servicios entre empresarios, esto es, cuando el destinatario es

otro empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto. Esta regla general, localiza la prestación del servicio en sede del destinatario, esto es, se produce en la sede de la actividad económica del destinatario, o donde tenga el establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador.

El artículo 11.1 del RE UE/282/2011 recoge el concepto de «establecimiento permanente» a efectos de esta regla general de localización de los servicios y, por tanto, aplicable para determinarlos en relación con el destinatario de las operaciones.

De esta forma, se considera «establecimiento permanente», destinatario o cliente del servicio, aquel que reúna las siguientes condiciones:

- Cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica (que se ha definido con anterioridad).
- Que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos.
- Que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

Esto es, un empresario o profesional, sujeto pasivo del impuesto, que preste un servicio, considerará que el destinatario no es la sede de la actividad económica del empresario o profesional que adquiere el servicio, sino un establecimiento permanente del mismo, cuando reúna las condiciones fijadas, que se delimitan en base a tres criterios: que no sea la sede de la actividad económica; permanencia y estructura de los medios; y la afectación a los fines propios del establecimiento.

Indudablemente, la delimitación de este concepto tiene sus antecedentes en la jurisprudencia comunitaria (si bien esta se refiere esencialmente al de establecimiento prestador del servicio, añadiendo la nota de dependencia) y pretende hacer tributar las operaciones donde realmente se consuman los servicios prestados por el sujeto pasivo, evitando así fraudes o abusos de la norma mediante la localización de las operaciones en territorios en los que no se produce el consumo, por cuanto el destinatario efectivo de los mismos radica en otro distinto.

Al margen de las normas reguladoras de la imposición directa, y aún de las derivadas del modelo de convenio de doble imposición directa, que tienen una gran influencia en las reglas que estamos examinando, dada la existencia de fines comunes, no obstante, debe advertirse que la complejidad en la aplicación tanto de esta norma como de las que se están examinando dará lugar a una casuística de difícil resolución anticipada; además de resaltar las dificultades que puede encontrar el sujeto pasivo prestador de los servicios, si bien para ello el propio reglamento establece determinadas presunciones que se examinarán al concretar la condición y calidad del cliente o destinatario.

EJEMPLO 11:

Un empresario o profesional con sede de su actividad económica en Holanda tiene establecimientos permanentes en Francia y en España.

Ante un transporte intracomunitario de bienes desde Italia a Francia (con destino al establecimiento situado en ese Estado miembro) que es realizado por un empresario establecido en Francia suministra al transportista el NIF a efectos de IVA del establecimiento español.

De no mediar la regla que examinamos, así como las de determinación de la condición y calidad en la que actúa el destinatario o cliente, podría concluirse que la operación tributa en el territorio de aplicación del impuesto, donde se produciría la regla de inversión del sujeto pasivo. Además de localizar en España los gastos (a efectos de imposición directa), en relación con el IVA, si el establecimiento español genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, habrá tanto neutralidad fiscal como financiera, en cuanto el transportista no repercute (no debe abonar el destinatario partida alguna por este concepto) y el destinatario se autorrepercute y se deduce.

Sin embargo, y examinando exclusivamente el IVA, por aplicación de las reglas que estamos examinando, así como las de condición y calidad con las que actúa el destinatario o cliente, no podemos señalar que lo sea el establecimiento español, sino el que radica en Francia, puesto que el transporte se va a utilizar para las necesidades propias de dicho establecimiento.

3.2.2. *Establecimiento permanente, prestador del servicio*

El artículo 45 de la Directiva 2006/112/CE y el artículo 69.uno.2.º de la LIVA establecen la regla general de localización de los servicios cuando el destinatario no es empresario o profesional actuando como tal, en cuyo caso el lugar de realización de los mismos será la sede de la actividad económica del prestador o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

Esta regla general localiza los servicios en sede del prestador por lo que, en el supuesto de que se realice desde un establecimiento permanente, el lugar de tributación será donde radique el mismo. No obstante, esta regla tiene trascendencia también en el supuesto de que el destinatario sea otro empresario o profesional, de los artículos 44 de la Directiva y 69.uno.1.º de la LIVA, puesto que deberá determinarse también la sede o el establecimiento permanente que presta el servicio al destinatario sujeto pasivo.

A estos efectos, el artículo 11.2 del RE UE/282/2011 considera establecimiento permanente aquel que reúna las siguientes condiciones:

- Cualquier establecimiento distinto de la sede de la actividad económica (que se ha definido con anterioridad).
- Que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos.
- Que le permitan prestar los servicios que suministre.

La diferencia en relación con la regla de localización general anterior (de empresario a empresario) radica en que en este caso la entidad del establecimiento permanente debe permitir la realización de los servicios que suministra, atendiendo a su grado de permanencia y a su estructura de medios humanos y técnicos. El matiz tiene trascendencia en cuanto que en este caso se exige que el establecimiento permanente pueda prestar los servicios. La cuestión será concretar en qué condiciones se exige que dichos servicios sean prestados por el establecimiento permanente, puesto que ello puede dar lugar a diversas interpretaciones.

Por otra parte, deberemos poner en relación los dos últimos requisitos que exige el precepto, puesto que el grado de permanencia y, sobre todo, la estructura adecuada en términos humanos y técnicos deben permitir prestar los servicios de manera autónoma (como señala el TJUE), esto es, que las prestaciones se efectúen fundamentalmente con la capacidad que tenga el establecimiento permanente teniendo en cuenta los medios humanos y técnicos y su grado de permanencia.

EJEMPLO 12:

Un sujeto pasivo, dedicado a la ingeniería civil, con sede de su actividad en España, en donde posee la mayoría de los recursos técnicos y humanos, tiene establecimientos permanentes en Francia e Italia. Se trata de dos pequeñas sucursales con escasos medios.

Si un empresario establecido en Francia contrata con el empresario español una prestación de servicios que requiere de unos medios técnicos y humanos que solo puede aportar la sede de la actividad económica en España, será esta la que presta el servicio, ya que el establecimiento permanente de Francia no cuenta con los medios necesarios para prestar el servicio requerido, aun cuando sí puede apoyar y participar en la prestación del servicio (lo que supondrá, como luego examinaremos, que no se produzca la regla de inversión del sujeto pasivo en Francia, o que el empresario francés sea el deudor del impuesto en ese Estado miembro).

El precepto del reglamento comunitario señala además que este concepto se aplicará también respecto del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE que se corresponde con nuestro artículo 84.dos de la LIVA. Este último regula cuándo debemos considerar que un sujeto pasivo se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Para ello se indica que se considerarán establecidos en dicho territorio los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domi-

cilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA. A continuación delimita cuándo se considera que interviene, y señala que ello se produce cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Esto es, no todo sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto vamos a considerarlo sujeto pasivo por el hecho de realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios desde la sede de la actividad, o establecimientos permanentes que radiquen fuera de este territorio. Solo lo consideraremos así cuando el establecimiento permanente que radique en el territorio de aplicación del impuesto intervenga en la operación concreta.

La cuestión tiene trascendencia en cuanto que si consideramos que no interviene y el destinatario es un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto se producirá la inversión del sujeto pasivo, siéndolo el destinatario; mientras que si interviene el establecimiento permanente, no será de aplicación de esta regla y el sujeto pasivo será el prestador, que liquidará el impuesto a través de su establecimiento permanente que participa en la operación.

Pues bien, el precepto del RE UE/282/2011 precisa que el concepto de establecimiento que debemos tener en cuenta a efectos de delimitar esta regla de inversión del sujeto pasivo será el que acabamos de examinar. Esto es, debemos estar ante un establecimiento permanente que se caracterice por las notas que se han indicado y que intervenga en la operación. Sin esta última condición, aun cuando tenga la consideración de establecimiento permanente, seguirá produciéndose la inversión del sujeto pasivo.

Un examen más detenido de este grado de participación del establecimiento permanente nos lo da el artículo 53 del RE UE/282/2011, que examinamos en el epígrafe 6.1.

EJEMPLO 13:

Un empresario con sede en Francia, dedicado a prestar servicios de ingeniería informática, cuenta con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto.

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto contrata con el empresario francés unos servicios de ingeniería informática.

El lugar de realización de esta prestación de servicios será el territorio de aplicación del impuesto, ya que el destinatario se encuentra en él (art. 44 de la Directiva 2006/112/CE en relación con el art. 69.uno.1.º de la LIVA). No obstante, deberá determinarse la participación del establecimiento permanente en la prestación de servicio, puesto que en caso de acreditar que así es, no se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo.

Para ello, deberá tenerse en cuenta el concepto de establecimiento permanente que nos da este artículo 11.2 del reglamento comunitario, ya que si el establecimiento permanente cuenta con las condiciones que cita el precepto y participa en la prestación del

.../...

.../...

servicio no se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo, debiendo declarar e ingresar en la Hacienda Pública el IVA devengado el establecimiento permanente. En otro caso, de no contar el establecimiento permanente con los requisitos señalados y acreditarse su no participación, se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo.

Por otra parte, el artículo 11.2 del RE establece reglas de entrada en vigor de este concepto para dos supuestos concretos:

- Para la regla del artículo 56.2, párrafo segundo de la Directiva 2006/112/CE (el lugar de prestación de servicios de arrendamiento, a excepción del arrendamiento a corto plazo, de una embarcación de recreo a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que la embarcación de recreo se ponga efectivamente a disposición del destinatario, cuando el servicio sea realmente prestado por el proveedor desde la sede de su actividad económica o desde un establecimiento permanente situado en dicho lugar) que como sabemos entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2013, reconociendo que este concepto de establecimiento permanente se aplicará a esta regla de localización a partir de dicha fecha. Nuestra norma interna regula esta regla en el artículo 70.uno.9.º, reconociendo expresamente la disposición transitoria tercera de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que dio nueva redacción a este precepto, que a partir del 1 de enero de 2013, entrará en vigor una nueva redacción acorde con la regla de la Directiva que se acaba de exponer.
- Para la regla del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE (lugar de prestación de los servicios prestados por vía electrónica a destinatarios no empresarios o profesionales), hasta el 31 de diciembre de 2014; y ello por cuanto el artículo 6 de la Directiva 2008/08 del Consejo, de 12 de febrero de 2008, establecía que «la Comisión presentará, a más tardar el 31 de diciembre de 2014, un informe sobre la viabilidad de aplicar de manera eficiente la norma establecida en el artículo 5 para la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radio-difusión o de televisión y electrónicos a personas que no sean sujetos pasivos, y sobre la cuestión de si dicha norma todavía se corresponde con la política general en ese momento en lo que respecta al lugar de prestación de los servicios», por lo que se prevé que los efectos de este informe pueda hacer variar la regla de localización de estos servicios.

3.2.3. Delimitación negativa de establecimiento permanente

El apartado tercero del artículo 11 del RE UE/282/2011 delimita el concepto de establecimiento permanente, en los casos anteriores, excluyendo del mismo el hecho de disponer de un NIF a efectos de IVA.

Esto es, el hecho de disponer de esta identificación no supone en absoluto que el sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el Estado miembro que haya suministrado ese NIF a efectos de IVA, ya que ha podido obtenerlo por razones ajenas a la de la existencia de un establecimiento permanente (como puede ser por el hecho de realizar en el territorio de aplicación del impuesto unas EIB asimiladas del art. 9.3 de la LIVA).

EJEMPLO 14:

Si un empresario establecido en otro Estado miembro solicita en España un NIF a efectos de IVA, por cuanto va a realizar ventas a particulares españoles por las que no se produce la inversión del sujeto pasivo, así como EIB asimiladas del artículo 9.3 de la LIVA (adquiere bienes a un empresario español, sobre los que se realizan determinadas ejecuciones de obra para trasladarlos posteriormente al Estado miembro donde se encuentra establecido), no por ello hemos de suponer que tiene establecimiento permanente en España.

3.3. Domicilio de una persona física

La Directiva 2006/112/CE no regula el concepto de domicilio ni el de residencia habitual de las personas físicas, si bien alude a ellos en diversas ocasiones, esencialmente cuando delimita el lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Nuestra norma interna tampoco regula este concepto, si bien la redacción actual del artículo 69.uno y otras reglas especiales de localización de los servicios, como las del artículo 70.uno.4.º u 8.º aluden a los mismos (también la redacción del art. 69.cuatro de la ley anterior a la entrada en vigor de la actual, dada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, señalaba que en defecto de sede de la actividad económica o de establecimiento permanente del prestador, se consideraría como lugar de prestación de los servicios el del domicilio del prestador, y otras reglas especiales del artículo 70 aludían al domicilio o residencia habitual del destinatario).

En tanto el reglamento comunitario recoge estos conceptos, que no vienen desarrollados en la norma interna, los tendremos en cuenta a la hora de determinar el lugar de realización de las operaciones cuando las reglas de localización acudan a ellos, bien sean del prestador del servicio, o del destinatario o cliente.

De esta forma el artículo 12 del RE UE/282/2011 señala que por domicilio de una persona física, sea o no sujeto pasivo, se entenderá la dirección inscrita en el censo de población o en un registro similar o la dirección indicada por esa persona a las autoridades fiscales, a menos que existan pruebas de que dicha dirección no se ajusta a la realidad.

El concepto es aplicable exclusivamente a las personas físicas, pero tanto si son sujetos pasivos como si no reúnen esta condición, estableciendo dos reglas en la determinación del domicilio:

- Estaremos en primer lugar a la dirección de la persona física, a través de cualquiera de las tres posibilidades que da el precepto, por lo que bastará acreditar el domicilio mediante una sola de ellas, puesto que no alude a una primacía de una circunstancia sobre otra. De esta manera bastará con acreditar la dirección mediante la inscripción en el censo de población, en un registro similar, o la indicada a las autoridades fiscales.
- De existir pruebas en el sentido de que no se corresponde la dirección de la persona física a la que resulte de cualquiera de las tres anteriores, deberemos considerar como dirección la que se ajuste a la realidad, que bien puede ser cualquiera de las otras dos circunstancias que no se hayan tenido en cuenta, u otra ajena a las citadas en el punto anterior.

El problema surge en el proveedor del bien o del prestador del servicio, cuando la regla de localización prevé que la operación tiene lugar en sede del destinatario, puesto que en ese caso debe tener garantía de los datos obtenidos del destinatario, en cuanto la operación no se localizará en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que nos encontramos ante una operación no sujeta a IVA.

EJEMPLO 15:

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto que presta servicios por vía electrónica presta determinados servicios a dos particulares: uno domiciliado en Francia y otro en Canadá.

Respecto del primero tributará en sede del prestador, debiendo este repercutir el impuesto español, ya que los particulares comunitarios tributan con arreglo a la regla de localización del artículo 69.uno.2.º de la LIVA, esto es, en sede del prestador.

Por el contrario, el artículo 69.dos m) de la LIVA fija la localización de estos servicios cuando el destinatario tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, en sede del destinatario o cliente, considerando que no son operaciones sujetas al impuesto. Para ello, el prestador deberá considerar el artículo 12 del reglamento comunitario, esto es, deberá tener la seguridad jurídica de que el domicilio o residencia habitual del cliente o destinatario se encuentra fuera de la Comunidad, de acuerdo con las reglas establecidas por este precepto.

El artículo 70.uno.4.º de la LIVA para localizar estos mismos servicios en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario es un particular establecido en este domicilio y el prestador se encuentre fuera de la Comunidad, presume que el pago efectuado con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en el territorio de aplicación del impuesto es bastante para considerar localizado el ser-

.../...

.../...

vicio en nuestro territorio; por lo que, a la inversa, podremos considerar, a falta de alguna de las pruebas citadas expresamente en el precepto reglamentario, que también esta presunción es de aplicación en el caso que ahora estamos examinando.

3.4. Residencia habitual de una persona física

Al igual que en el concepto anterior, determinadas reglas de localización aluden a la residencia habitual de la persona física (junto con la cita del domicilio) como elemento definidor de las mismas.

El artículo 13 del RE UE/282/2011 define la residencia habitual en función de los vínculos personales y profesionales de la persona física, sea o no sujeto pasivo, de tal forma que:

- Se entenderá por residencia habitual el lugar en que la persona física vive habitualmente debido a la existencia de vínculos personales y profesionales. Esto es, deben tenerse en cuenta, en primer lugar, el conjunto de estos vínculos para determinar el lugar de la residencia habitual.
- Frente a la regla general anterior, el reglamento prevé la existencia de divergencia entre unos y otros vínculos o la inexistencia de vínculos profesionales. Para este caso, esto es, si existen vínculos profesionales en un país diferente del de los vínculos personales, o cuando no existan vínculos profesionales, el lugar de residencia habitual estará determinado por los vínculos personales que pongan de manifiesto una estrecha relación entre la persona física y el lugar en que se vive.

Si bien la exposición de motivos del reglamento tiene como finalidad garantizar una aplicación uniforme de las normas de localización, aclarando conceptos como los que se están comentando, recurriendo a «criterios tan claros y objetivos como sea posible» para «facilitar la aplicación práctica de estos conceptos», no puede afirmarse que así lo haya conseguido en el caso que estamos examinando ahora (como también los relativos a la condición y calidad del cliente), dado que nos encontramos ante conceptos indeterminados que exigen normalmente un examen puntual, sin que además en la norma reglamentaria se prevean medios de prueba que permitan dar una seguridad jurídica al prestador de los servicios que es, en última instancia, lo que pretende el legislador comunitario. Máxime cuando, como señala la exposición de motivos (apartado 20) el prestador de los servicios está obligado a verificar la información que este le facilite, con el fin de determinar con precisión el lugar de establecimiento del cliente, lo que puede resultar de una complejidad extrema en el supuesto que examinamos de residencia habitual. Si bien la existencia de vínculos profesionales puede entenderse fácilmente acudiendo a las principales labores profesionales o laborales del cliente o destinatario, no ocurre lo mismo con los vínculos personales. ¿Qué debemos entender por vínculos personales? El concepto es demasiado amplio y no puede constreñirse a una sola acepción o por referencia a una determinada circunstancia (los lazos familiares, por ejemplo), lo que evidencia la dificultad en la aplicación del mismo por parte de los sujetos pasivos que prestan los servicios.

Todo ello, lleva a que, ante la duda en la determinación de los conceptos de «domicilio» y de «residencia habitual» y la inseguridad que pueda tener el empresario o profesional sujeto pasivo del IVA, considere que el destinatario o cliente se encuentra establecido dentro del territorio comunitario, repercutiendo el impuesto, lo que posiblemente evitará litigios frente a la Administración tributaria.

3.5. Condición del cliente

La aplicación adecuada de las reglas de localización de las prestaciones de servicios depende esencialmente de dos factores: su condición de su sujeto pasivo del impuesto y la calidad en la que actúa. Para ello resulta necesario especificar los elementos justificativos que el prestador debe obtener del cliente para concretar uno y otro aspecto.

Como sabemos, las reglas generales de localización de las prestaciones de servicio (arts. 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE y 69 de la LIVA) definen el lugar de realización en función de la condición de sujeto pasivo del destinatario, de la siguiente forma:

Destinatario	Lugar de realización
Empresario o profesional (Business to business, B2B)	Sede del destinatario o del establecimiento permanente que recibe el servicio (cualquiera que sea el prestador y el lugar desde el que los presta)
No empresarios o profesionales: regla general (Business to consumers, B2C)	Sede del prestador
No empresario o profesional cuando: • Se trate de los servicios del artículo 69.dos, letras a) a n) • Y el destinatario se encuentre establecido o con domicilio o residencia habitual fuera de la CE	Fuera del territorio de aplicación del impuesto (sede del destinatario)
No empresario o profesional cuando: • Se trate de los servicios del artículo 69.dos, letras m) y n) • Y el destinatario se encuentre establecido o con domicilio o residencia habitual en Canarias, Ceuta o Melilla	Fuera del territorio de aplicación del impuesto: Canarias, Ceuta o Melilla

Las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicio se reflejan en anexo III.

Considerando estas reglas de localización, así como las especiales de los artículos 46 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE y 70 de la LIVA, se hace preciso concretar las dos circunstancias que venimos señalando, esto es:

- Cuando el destinatario tiene la condición de sujeto pasivo.
- Cuando actúa bajo esta condición y destina los servicios prestados a la actividad económica, puesto que cuando están destinados a un uso privado, incluido el de su personal, no puede considerarse que actúa en calidad de sujeto pasivo.

Como ha indicado anteriormente, el reglamento comunitario impone al prestador del servicio la verificación de esta condición y calidad del destinatario o cliente, esto es, el prestador debe obtener del cliente unos elementos justificativos que determinen estas dos cualidades. Ahora bien, sin perjuicio de las reglas que se van a ir examinando, debe precisarse, puesto que así se indica en el artículo 53 del reglamento (cuyo estudio se realiza en el epígrafe 6.1) que el destinatario tiene la obligación de comunicar al sujeto pasivo el NIF a efectos de IVA, en cuanto disponga de él, a fin de posibilitar una percepción más justa del impuesto (apartado 43 de la exposición de motivos). Se pone de manifiesto ahora en cuanto que la gran mayoría de las reglas que se van a exponer recogen presunciones en orden a considerar que el suministro de este NIF a efectos de IVA, a salvo de prueba en contrario, permite considerar que el destinatario es empresario o profesional que actúa en esa calidad. No obstante, como se ha indicado, los preceptos reglamentarios introducen no poca incertidumbre en el prestador del servicio, que debe determinar la condición y calidad del cliente (a pesar de la presunción del NIF a efectos de IVA), lo que sin duda dará lugar a numerosos conflictos en la aplicación de las normas, esencialmente si radica fuera del territorio comunitario el cliente.

Comenzando con la condición de cliente, los artículos 17 y 18 del RE UE/282/2011 establecen las siguientes circunstancias a tener en cuenta por el prestador para verificar esta condición.

3.5.1. Reglas de localización determinadas en función de la condición del cliente o destinatario

En el supuesto de que el lugar de realización de las prestaciones de servicios se determine en función de si el destinatario o cliente es o no sujeto pasivo, deberemos concretar si reúne esta condición. Para ello se establecen los siguientes criterios:

- Una regla general, en cuya virtud, la condición del destinatario o cliente se determinará con arreglo a los artículos 9 a 13 y 43 de la Directiva 2006/112/CE, esto es, los artículos 5 y 7.8 de la LIVA, que delimitan el concepto de empresario o profesional. Consideraremos al destinatario o cliente como empresario o profesional acudiendo a estos preceptos de la Directiva y de la LIVA.

EJEMPLO 16:

Si un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio a una sociedad mercantil establecida en Italia, cuya actividad económica es la fabricación de determinados bienes muebles, debemos considerar que esta tiene la condición de empresario a efectos de IVA, de acuerdo con el artículo 9, párrafo 2.º de la Directiva 2006/112/CE, y artículo 5.uno a) y dos, párrafos 1.º y 2.º de la LIVA. Todo ello, con independencia del deber que tiene este destinatario de suministrar el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria del Estado miembro donde se encuentra establecido, cuyo incumplimiento puede acarrear que no sea considerado como empresario o que no actúa en calidad de tal.

- Una regla específica para el supuesto previsto en los artículo 214.1 b) de la Directiva 2006/112/CE y 13.1.º, párrafo primero de la LIVA. El RE UE/282/2011, en el artículo 17.2, no hace sino ratificar una regla expresamente prevista en nuestra norma interna (art. 5.cuatro de la LIVA en relación con el art. 43 de la Directiva). De esta forma, se considerarán sujetos pasivos, a efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios (reglas contenidas en los arts. 69 y 70 de la LIVA y 43 de la Directiva) a toda persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo pero que esté identificada o esté obligada a identificarse a efectos del IVA a tenor de los preceptos citados en primer lugar, debido a que sus AIB están sujetas al IVA o debido a que ha ejercido la opción de someter esas operaciones al IVA (en virtud del régimen previsto en los arts. 3 de la Directiva y 14 de la LIVA).

EJEMPLO 17:

Un ente público, que no realiza actividades económicas sujetas al impuesto, obtiene de la Administración tributaria NIF a efectos del IVA, quedando inscrito en el ROI.

Ello supone que por las AIB que realice quedará sujeto al IVA, en cuanto que el artículo 13.1.º, párrafo primero de la LIVA es considerado como sujeto pasivo, debiendo tributar por ellas en el territorio de aplicación del impuesto. Para ello se autorrepercutirá, pero no deducirá cuota alguna, al no afectar los bienes a una actividad empresarial o profesional. La liquidación del impuesto devengado la efectuará en el modelo 309.

Si es destinatario de prestaciones de servicios realizadas por empresarios establecidos en otro Estado miembro, o fuera del territorio comunitario, también tendrá la condición de sujeto pasivo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 5.cuatro de la LIVA, y ello se tendrá en cuenta para localizar todas las prestaciones de servicios de acuerdo con las reglas de los artículos 69 y 70 de la LIVA. El empresario o profesional no establecido que preste el servicio podrá comprobar que el destinatario reúne la condición de sujeto pasivo, dado que el destinatario persona jurídica tiene asignado NIF a efectos de IVA y está incluido en el ROI (sistema VIES).

3.5.2. *Acreditación de la condición de sujeto pasivo del destinatario*

El problema que surge respecto de las prestaciones de servicios (al igual que cuando realizamos entregas o adquisiciones de bienes intracomunitarias) radica en la comprobación de la condición de sujeto pasivo del destinatario, esencialmente cuando este radica fuera del territorio de aplicación del impuesto (en caso contrario el sujeto pasivo siempre repercutirá el impuesto, siendo la conflictividad en la aplicación de la norma muy baja).

Esta acreditación plantea una abundante conflictividad, aun cuando tanto la Directiva 2006/112/CE como la LIVA y el RIVA obligan a la identificación del empresario o profesional mediante la

obtención del NIF a efectos del IVA y su inclusión en el sistema VIES (sistema de intercambio de información sobre el IVA), en nuestro derecho interno, en el ROI. No obstante, quedan al margen supuestos como son aquellos en los que el prestador se relaciona con destinatarios localizados fuera del territorio comunitario, o los problemas que surgen entre la solicitud del NIF a efectos de IVA en un Estado miembro y el otorgamiento del mismo e inclusión en los registros correspondientes.

Para resolver algunas de estas cuestiones, el artículo 18 del RE UE/282/2011 establece un sistema de presunciones, a fin de dar seguridad jurídica a las relaciones que mantiene el prestador de un servicio con destinatarios empresarios o profesionales localizados fuera del Estado miembro del primero.

Para ello, distingue entre destinatarios establecidos dentro del territorio comunitario IVA y aquellos que lo están fuera del mismo.

3.5.2.1. Destinatarios establecidos en el territorio comunitario

Las medidas legislativas introducidas en los últimos años en relación con las reglas de localización de las prestaciones de servicios, en las relaciones entre empresarios o profesionales, se han orientado hacia la tributación en destino, en contra del principio inspirador del sistema IVA de localización en origen, por tratarse de una medida que permitía a los empresarios o profesionales la deducibilidad de las cuotas soportadas, además de simplificar la gestión del impuesto.

La seguridad jurídica que debe presidir las relaciones entre operadores intracomunitarios motivó la obligación de obtener un número de identificación individual a efectos del IVA (NIF a efectos de IVA) y el registro en el sistema VIES, para que el prestador pueda conocer la condición del sujeto pasivo.

Con las medidas adoptadas ahora por el legislador comunitario se pretende recordar esta regla, a la par que recuerda las consecuencias o efectos perversos que puede sufrir el empresario o profesional destinatario de los servicios que no haya obtenido del Estado miembro donde se encuentre establecido este NIF a efectos de IVA o el incumplimiento del deber de suministrarlo al prestador del servicio o al proveedor del bien (se considerará que no actúa como empresario o profesional o que no lo hace en calidad de tal).

El legislador comunitario parte de considerar que el prestador de un servicio localizado en un Estado miembro podrá considerar que el destinatario o cliente se encuentra establecido dentro del territorio de la Comunidad y es un sujeto pasivo, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- A) En el caso de que el destinatario haya comunicado al prestador su NIF a efectos de IVA (que tiene obligación de suministrar) y el prestador obtenga la confirmación de la validez de dicho número de identificación.

Dada la regla general de localización de los servicios públicos cuando el destinatario es empresario o profesional localizado en otro Estado miembro, el prestador debe tener seguridad jurídica de la condición de sujeto pasivo del cliente o destinatario, en cuanto que, de ser así, tributará en sede del destinatario y, por tanto, el Estado miembro del prestador no recaudará el impuesto.

Este hecho, hace que el legislador comunitario imponga dos condiciones para que el prestador tenga la certeza jurídica de la condición de empresario o profesional del destinatario: que este le suministre el número de identificación individual a efectos de IVA, a lo que está obligado, y que el prestador obtenga la confirmación de la validez del mismo.

El Reglamento (CE) 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, impone a las autoridades competentes de los Estados miembros la obligación de velar por que a las personas que efectúan entregas intracomunitarias de bienes o prestaciones intracomunitarias de servicios se les permita obtener, a efectos de este tipo de operaciones, confirmación por vía electrónica de la validez del NIF a efectos de IVA de una persona determinada, así como el nombre y dirección correspondientes, confirmando cada Estado miembro por medios electrónicos el nombre y la dirección de la persona que tiene asignado el NIF a efectos de IVA, de conformidad con sus respectivas normas nacionales en materia de protección de datos.

Nuestro derecho interno recoge esta obligación en el artículo 25.4 y 5 del RGIT de 2007, de forma que las personas o entidades que entreguen bienes o efectúen prestaciones de servicios que se localicen en otros Estados miembros pueden solicitar a la Administración tributaria la confirmación del NIF atribuido por cualquier Estado miembro de la Comunidad Europea a los destinatarios de dichas operaciones. Lo que actualmente puede efectuarse a través de la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Lo importante de la norma reglamentaria comunitaria es la traslación al prestador de los servicios de obtener la certeza de que está relacionándose con un empresario o profesional a efectos del IVA en otro Estado miembro. En definitiva, el legislador comunitario parece pretender que las consecuencias y efectos de esta ausencia de confirmación recaigan sobre el prestador, lo que supone introducir una gran complejidad en la aplicación de las normas.

No obstante, al respecto, deberemos tener en cuenta y considerar toda la jurisprudencia del TJUE recaída en materia de entregas intracomunitarias de bienes y la confirmación del número de identificación por parte del proveedor de los bienes.

EJEMPLO 18:

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, incluido en el ROI y con NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria española, presta un servicio de ingeniería a un empresario establecido en Portugal, suministrando este un NIF a efectos de IVA portugués al prestador.

Al haber suministrado el empresario portugués el NIF a efectos de IVA al prestador establecido en el territorio de aplicación del impuesto, este presume que el destinatario es un empresario o profesional, por lo que aplicará la regla de localización de los servicios recogida en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA. No obstante, deberá cerciorarse previamente a la realización del servicio o extensión de la factura (donde debe expre-

.../...

.../...

sar el NIF a efectos del IVA tanto suyo como del destinatario) del NIF a efectos de IVA que ha recibido del empresario portugués. Para ello, puede utilizar los servicios de las páginas web, bien de la AEAT o de la Comisión Europea.

- B) Uno de los supuestos frecuentes que pueden darse es el de haber solicitado el NIF a efectos del IVA y que la Administración tributaria competente no lo haya otorgado todavía en el momento de realizar la operación.

El RE prevé esta situación y para este caso concreto, se dispone que cuando el destinatario o cliente se encuentre en esta situación e informe al prestador de que lo ha solicitado, el prestador podrá considerarlo como sujeto pasivo establecido en la Comunidad siempre que:

- Obtenga cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente o destinatario es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero está obligada a identificarse a efectos del IVA.
- Y compruebe de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente o destinatario a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

Nuevamente es el prestador quien debe confirmar la veracidad de los datos suministrados por el destinatario, pero en este caso no podrá hacerlo a través del sistema VIES, por lo que el legislador comunitario, para garantizar la tributación de la operación, acude a cualquier medio de prueba que acredite la condición de empresario o profesional a efectos del IVA del destinatario y su comprobación a través de las medidas normales de seguridad comercial.

No estamos solamente ante una especificación de los elementos justificativos que el prestador debe obtener del cliente para determinar su condición de sujeto pasivo, sino ante la carga de la prueba que debe asumir para garantizar la tributación correcta de la operación.

EJEMPLO 19:

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio por vía electrónica a un empresario establecido en Francia. Este último comunica al empresario español que si bien ha solicitado su inclusión en el sistema VIES no ha recibido todavía de la Administración tributaria francesa la confirmación de su inclusión ni el NIF a efectos de IVA.

.../...

.../...

En este caso, el empresario francés, además de poder remitir al español copia de la solicitud o certificado de la Administración tributaria francesa de haber solicitado la inclusión en el registro de operadores intracomunitarios, puede además remitir otras pruebas que acrediten su condición de empresario o profesional, como podría ser certificado de registro mercantil o equivalente, de la cámara de comercio o equivalente, etc., donde se acredite que realiza actividades económicas que se encuentran sujetas al impuesto, de acuerdo con las reglas generales de nuestra norma interna y de la Directiva comunitaria.

- C) Cláusula de cierre. La seguridad jurídica de la tributación de las operaciones entre empresarios establecidos en distintos Estados miembros fuerza al legislador comunitario a introducir una regla de cierre (art. 18.2 del RE UE/282/2011) que permita al prestador del servicio localizar las operaciones en el lugar donde se encuentre establecido, y que, a la par, motiva la actuación del empresario o profesional destinatario para suministrar el número de identificación individual a efectos del IVA y tributar en destino.

Así, el prestador puede considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene condición de sujeto pasivo si puede demostrar que dicho cliente no le ha comunicado el NIF a efectos del IVA; si bien, se establece que puede considerar que es empresario o profesional si dispone de información que indique lo contrario.

EJEMPLO 20:

Si en el ejemplo anterior el empresario español no obtiene del empresario francés el NIF a efectos de IVA y tampoco ninguna evidencia de que actúa en esta condición o que siendo empresario o profesional actúa en calidad de tal, la lógica prudencia y a salvo de que existan pruebas concluyentes de lo contrario, el empresario español aplicará a sus servicios la regla de localización prevista en el artículo 69.uno.2.º de la LIVA, repercutiendo el IVA español.

La norma no es imperativa, y plantea diversas cuestiones que la práctica administrativa y jurisdiccional irá solucionando. Se establece una presunción que permite al prestador del servicio considerar que el destinatario no es empresario o profesional cuando este no le haya suministrado el NIF a efectos de IVA.

Ahora bien, se establecen dos circunstancias a tener en cuenta:

- Es el prestador del servicio quien debe demostrar que el cliente o destinatario no le ha suministrado el citado número, lo que en principio no tiene por qué implicar mayores

dificultades de prueba. Si no ha obtenido este número del destinatario o cliente no tiene obligación de acudir al sistema VIES, por lo que la norma permite considerar que no estamos ante un destinatario empresario o profesional, o que no actúa en calidad de tal, aplicando en este caso la regla de tributación en origen (salvo las reglas especiales del art. 70 de la LIVA).

- De otra parte se establece que de disponer de información que indique lo contrario, esto es, que el destinatario es un empresario o profesional, la actuación del prestador debe ser otra bien distinta, pues parece que la norma comunitaria se inclina por considerar que el destinatario es empresario o profesional. El precepto alude exclusivamente a información, y no a una evidencia plena y segura. Ahora bien, el cumplimiento de las obligaciones formales en este caso puede llevar a resultados con efectos perjudiciales para el prestador de los servicios. Baste considerar así que si el prestador del servicio estima que el destinatario es empresario o profesional, por información que tiene al margen del NIF a efectos del IVA, no podrá cumplimentar debidamente el modelo de declaración informativa 349 (otra opción sería no cumplimentarlo en este supuesto), y ello puede disparar las alarmas en la Administración tributaria competente del prestador. Lo lógico sería que, a la vista de la dicción del reglamento comunitario, se recogieran estas circunstancias en la cumplimentación del modelo de declaración.

3.5.2.2. Destinatarios establecidos fuera de la Comunidad

Cuando el prestador de un servicio se relaciona con un destinatario establecido fuera del territorio comunitario, las cuestiones que se plantean son todavía más complejas, dado que la tributación y las obligaciones formales en los Estados terceros difieren de la existente en el territorio comunitario y el prestador del servicio no tiene acceso a una norma común, como sucede cuando se relaciona con empresarios o profesionales comunitarios. Nuevamente se traslada al prestador la acreditación de la condición de empresario o profesional destinatario del servicio, lo que obliga a esperar de la Administración tributaria y del TJUE una interpretación razonable y acorde con el grado de dificultad que puede tener el prestador en obtener esta acreditación.

A ello añadimos que en múltiples operaciones, tanto si el destinatario es empresario o profesional, como si no actúa como tal, la localización de las operaciones se traslada a la sede del destinatario, lo que obliga al prestador a obtener mayores garantías y seguridad jurídica en sus relaciones con los clientes o destinatarios a fin de que la operación tribute correctamente a efectos del IVA.

Al margen de los supuestos en que el destinatario no actúa como empresario o profesional, que se examinan en el epígrafe siguiente, el artículo 18.3 del RE UE/282/2011 establece las condiciones para que el prestador de un servicio pueda considerar que el destinatario se encuentra establecido fuera del territorio comunitario, siempre teniendo en cuenta que, si dispone de información que indica lo contrario (nuevamente la carga de la prueba o acreditación de la condición del destinatario recae sobre el prestador de los servicios), deberá considerarlo como no empresario o profesional.

La norma reglamentaria comunitaria distingue dos circunstancias:

- A) En el supuesto de que obtenga del destinatario o cliente el certificado, expedido por las autoridades fiscales competentes de que dependa el destinatario o cliente, que confirme que este último está desarrollando actividades económicas que le permitan obtener la devolución del IVA con arreglo a lo dispuesto a la Directiva 86/560/CEE del Consejo (de 17 de noviembre de 1986, que regula las modalidades de devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad), podrá considerar que estamos ante un empresario o profesional. A estos efectos, el artículo 31 bis del RIVA (art. 3.1 de la Directiva 86/560/CEE) exige que la solicitud de devolución (que debe presentarse por vía electrónica) se acompañe de una certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique el establecimiento del solicitante en la que se acredite que realiza en el mismo actividades empresariales o profesionales sujetas al IVA o a un tributo análogo durante el periodo en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita.

EJEMPLO 21:

Una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto dedicado a la traducción de textos presta un servicio a un empresario de Argentina, quien le aporta un certificado expedido por las autoridades fiscales de ese Estado tercero en el que se señala que está dado de alta en el censo de empresarios o profesionales realizando la actividad de edición de libros.

El empresario español considerará en este caso que el destinatario es empresario o profesional y la operación no quedará sujeta en el territorio de aplicación del impuesto, sino en sede del destinatario, no repercutiendo IVA español.

Cuestión distinta es si el empresario argentino puede o no obtener la devolución del impuesto que soporte en el territorio de aplicación del impuesto por otras operaciones que realice en el mismo por la vía del artículo 119 bis de la LIVA, pues para ello deben reunirse otros requisitos adicionales, que deberán acreditarse ante la Administración tributaria española cuando solicite esta devolución.

La dicción de este precepto resulta confusa. Alude a actividades económicas que permitan obtener la devolución a los empresarios no establecidos en el territorio comunitario. A tal efecto, tanto la Directiva 86/560/CEE como nuestra norma interna (arts. 119 bis de la LIVA y 31 bis del RIVA) imponen unos requisitos restrictivos que deben cumplirse en todo caso. Así, el principio de reciprocidad o la realización en el territorio de aplicación del impuesto de unas concretas operaciones (no cualquier operación da derecho a obtener la devolución del impuesto por la vía del art. 119 bis de la LIVA). Debe entenderse que el legislador comunitario no pretende restringir la regla de localización en sede del destinatario solo cuando se trate de estas actividades o cuando se dé cumplimiento a los requisitos materia-

les que exige la Directiva anterior, sino que alude a la condición de sujeto pasivo del destinatario en cuanto reúne la condición de empresario o profesional de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto comunitario. A tal efecto, el artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE, en su apartado primero, considera sujeto pasivo no establecido en el territorio de la Comunidad, al sujeto pasivo enunciado en el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE. Esto es, se considerará sujeto pasivo no establecido en el territorio de la Comunidad a quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad, considerándose «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas, y, en particular, la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

- B) En caso de no obtener este certificado, el legislador comunitario opta por acreditar la condición de empresario o profesional acudiendo a cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Así, en ausencia del certificado, el prestador podrá considerar que el destinatario es empresario o profesional:

- Si el destinatario o cliente dispone del NIF a efectos de IVA. Lo que puede ocurrir ya que un empresario o profesional no establecido en el territorio comunitario puede obtener este número en un Estado miembro, dadas las operaciones que realiza en ese Estado (puede tener un establecimiento permanente, por ejemplo). Con ello queda acreditada la condición de empresario o profesional, dado que el Estado miembro que suministra el número de identificación habrá efectuado las actuaciones tendentes a garantizar su condición de empresario profesional.

EJEMPLO 22:

Un empresario o profesional de Canadá es destinatario de una prestación de servicio efectuada por un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto dedicado a la ingeniería informática. El destinatario del servicio es la sede del destinatario en Canadá, si bien ha suministrado al empresario español un NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa, ya que tiene un establecimiento permanente en ese Estado miembro.

En este caso, el empresario español tiene evidencia de que el destinatario canadiense es empresario o profesional, localizando la operación en ese Estado tercero (art. 69. uno.1.º de la LIVA) no estando sujeta la operación en España.

- Si el destinatario dispone de un número similar asignado por el país de establecimiento y que sirva para identificar a la empresa.

EJEMPLO 23:

El empresario español que presta un servicio a un empresario establecido en un Estado tercero podrá acreditar la condición del destinatario mediante la aportación de este del número de registro en el censo de empresarios que exista en su país, número de identificación a efectos de un impuesto similar o análogo al IVA, etc.

- Finalmente, podrá acreditarse a través de cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el destinatario es un sujeto pasivo, pero, en ese caso, el prestador debe comprobar de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el destinatario o cliente, a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

EJEMPLO 24:

Ante la ausencia de uno de los medios de prueba señalados en los dos puntos anteriores, un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto podrá acreditar que el destinatario es empresario o profesional mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho, como puede ser un certificado de la Administración tributaria del Estado tercero, o de cámara de comercio o similar, o del registro mercantil, etc.

3.6. Calidad del destinatario o cliente

La norma comunitaria regula los elementos justificativos que el prestador debe obtener del cliente para determinar su condición de sujeto pasivo. No obstante, este puede actuar en calidad de tal empresario o profesional o no y, por ello, el RE UE/282/2011 establece en el artículo 19 tres reglas:

- A) Consideración de no empresario o profesional cuando las prestaciones de servicios se afecten a usos privados. A los efectos de las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, y 69 de la LIVA, se considerará que no reúne la condición de sujeto pasivo el destinatario o cliente que, aun siendo sujeto pasivo o siendo una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero es considerada como tal, recibe servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal.

El precepto alude a fines privados, lo que plantea diversas cuestiones. En primer lugar, si el concepto de «fines privados» es análogo al de fines ajenos a la actividad empresarial o profesional que realice el sujeto pasivo, incluida en el ámbito de aplicación del impuesto. Debe

considerarse que no es así y que el concepto de «fines privados» es más restrictivo por cuanto en otro caso quedarían al margen de la regla general de localización entre empresarios o profesionales numerosos supuestos que el propio legislador ha querido que quedasen incluidos (los del art. 43 de la Directiva 2006/112/CE y art. 5.cuatro de la LIVA).

EJEMPLO 25:

Una sociedad *holding* mixta, que gestiona el patrimonio afecto y además realiza actividades económicas, consistentes en la prestación de servicios a las sociedades del grupo, solo estará sujeta al IVA por estas últimas operaciones, pero no por la gestión del patrimonio.

Los gastos afectos a la gestión del patrimonio no son deducibles, en cuanto no están afectos a una actividad económica incluida en el ámbito de aplicación del impuesto, pero no puede concluirse que por ello están afectos a una actividad privada. Incluso la LIVA, en el artículo 5.cuatro, los considera empresarios o profesionales a efectos de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios, previstas en los artículos 69, 70 y 72 de la ley.

Precisamente la siguiente cuestión que plantea se relaciona con la anterior en tanto en cuanto que las personas jurídicas que no tienen la condición de sujeto pasivo y son consideradas como tales en ningún caso afectan los servicios a una actividad empresarial o profesional sujeta al impuesto, por lo que en ningún caso deberíamos considerarlos como sujetos pasivos si aplicamos esta regla sobre la calidad del cliente o destinatario.

Por ello, una interpretación razonable nos conduciría a considerar que por «fines privados» se entiende aquellos que son ajenos a la naturaleza y fines propios perseguidos por el sujeto pasivo.

EJEMPLO 26:

Al igual que en el supuesto anterior, respecto de una entidad pública no podemos señalar que sean fines privados la realización de las funciones que le son encomendadas, reconociéndose la consideración empresario o profesional el artículo 5.cuatro de la LIVA (art. 43 de la Directiva 2006/112/CE).

Por otra parte, el precepto alude a los fines privados del personal dependiente del sujeto pasivo, lo que resulta de todo punto lógico, en tanto sean ajenos a la actividad empresarial o profesional que realiza el sujeto pasivo.

EJEMPLO 27:

Indudablemente si un empresario contrata los servicios de un arquitecto para que redacte un proyecto de obra dirigido a casa de vacaciones para los empleados, las cuotas de IVA soportadas no están afectas a la actividad económica, en el sentido expuesto por la Directiva 2006/112/CE (art. 168 bis) y la LIVA (art. 95).

No obstante, el propio legislador comunitario ante la complejidad de esta regla reconoce la dificultad en su aplicación y, si bien la recoge en primer lugar, sin embargo no puede considerarse en la práctica que sea la general a la hora de determinar la calidad en la que actúa el destinatario o cliente.

- B) Regla general: el prestador podrá considerar que los servicios están destinados a los fines de la actividad económica del cliente cuando, para la operación en cuestión, el destinatario o cliente le haya comunicado su NIF a efectos de IVA.

Varias son también las precisiones a efectuar. El propio precepto recoge que si el prestador dispone de información que indique que se afectan los servicios a un fin privado, deberá considerar que el destinatario no actúa en calidad de empresario o profesional, para ello, tendrá en cuenta, por ejemplo, la naturaleza de los servicios prestados. A pesar de la presunción del párrafo anterior, esta regla introduce nuevas obligaciones al prestador, con las consecuencias y efectos que pueda ocasionar en la tributación de la operación.

EJEMPLO 28:

- A) En el supuesto anterior que se ha citado, si un despacho profesional de arquitectura redacta un proyecto referido a una casa de vacaciones con destino al personal de una empresa, deberá suponer que no va a quedar afecto a la actividad empresarial o profesional del destinatario, por lo que deberá considerarlo como consumidor final, con la dificultad que ello entraña.

- B) Un abogado establecido en el territorio de aplicación del impuesto es contratado por un empresario establecido en Francia, dedicado a la fabricación de mobiliario de cocina, para llevar el proceso de divorcio de este empresario con su mujer española en los juzgados de Huesca.

La naturaleza del servicio que presta el abogado implica que la calidad en la que actúa el destinatario o cliente francés no es la de empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto en ese Estado miembro, sino la de un particular. Por ello, la prestación de servicios se localizará en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud del artículo 69.uno.2.º de la LIVA y deberá repercutir el impuesto español al tipo del 18 por 100.

En segundo lugar, el precepto alude al NIF a efectos de IVA, por lo que estaremos ante una regla general pero solo en tanto en cuanto el empresario o profesional prestador del servicio se relaciona con otro empresario o profesional de un Estado miembro de la UE, puesto que este es el ámbito territorial en el que es exigible este NIF a efectos de IVA.

En las relaciones con empresarios o profesionales establecidos fuera del ámbito territorial de la UE, deberemos estar a las reglas que se han indicado en el párrafo anterior A).

- C) Afectación de los servicios a los fines de la actividad económica y a fines privados. El precepto cierra las consideraciones entorno a la calidad del destinatario o cliente con el examen del supuesto en que la prestación de un único servicio se afecte tanto a los fines de la actividad económica que realiza el sujeto pasivo como a fines privados, incluidos los del personal del destinatario o cliente. En este sentido, debe garantizarse que este servicio únicamente resulte gravado en un único lugar, y a ello responde esta regla.

En estos casos, la prestación del servicio se regulará por la regla general de localización prevista en los artículos 44 de la Directiva 2006/112/CE y 69.uno.1.º de la LIVA, esto es, en sede del destinatario o cliente, primando de esta forma la condición de empresario o profesional del destinatario o cliente.

Ahora bien, ello será así siempre que no exista una práctica abusiva, esto es, así para que no se produzcan situaciones de localización de las operaciones no queridas por el legislador comunitario. Una medida para entender si existen prácticas abusivas será el determinar el porcentaje de afectación a una u otra actividad, si bien, este no tiene por qué ser siempre una regla que permita la resolución de todas las cuestiones que los supuestos puedan plantear. Nos encontramos ante una norma antifraude que pretende solo la determinación de la regla de localización de las operaciones realizadas por un empresario o profesional, al margen del derecho a la deducción del destinatario.

Por ello, debe recordarse que la Directiva 2006/112/CE (art. 169), y así debe interpretarse ahora nuestro artículo 95.uno de la LIVA, permite la deducción de las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen para las necesidades de las operaciones.

La regla no es más que una concreción de lo previsto en los preceptos citados así como del artículo 5.cuatro de la LIVA, en tanto en cuanto un servicio puede afectarse simultánea o proporcionalmente a las actividades económicas que realiza el destinatario empresario o profesional, como a fines distintos no incluidos en el ámbito de aplicación del impuesto, sean propios del empresario o profesional pero fuera de este ámbito, como afecto a fines privados del propio empresario o de terceras personas. Nuevamente, y reiterando lo manifestado anteriormente, el legislador comunitario pretende localizar las operaciones en sede del destinatario cuando este sea empresario o profesional y afecte las cuotas soportadas a la actividad económica o a la que es propia del destinatario y no cuando queden afectas a fines ajenos a esta, como pueden ser los fines privados, aunque podría haber concretado las reglas de forma más segura para el prestador de los servicios.

EJEMPLO 29:

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio de asesoría financiera y fiscal a un empresario establecido en otro Estado miembro, un club de fútbol de primera división. Este servicio comprende no solo la asesoría a la empresa destinataria sino también la asesoría financiera y fiscal individual al personal de alta dirección del club y a los jugadores de la plantilla.

Nos encontramos ante una prestación de servicios afecta no solo a los fines propios de la actividad económica del destinatario, sino también a fines privados del personal dependiente. Por ello, deberemos aplicar esta regla y determinar en qué medida esta prestación de servicios se encuentra afecta a la actividad empresarial del destinatario. Si la asesoría financiera y fiscal se dirige principal y esencialmente a los jugadores y personal del destinatario, deberíamos plantear la aplicación de la norma antifraude y considerar al destinatario como no empresario o profesional a los efectos de determinar la regla de localización.

3.7. Lugar de establecimiento del destinatario o cliente

La determinación del lugar de establecimiento de un destinatario o cliente resulta esencial en la aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicio, y el RE UE/282/2011 dedica los artículos 20 a 24 a aclarar algunas cuestiones que habían surgido como consecuencia de la entrada en vigor de estas reglas.

3.7.1. Destinatario o cliente empresario o profesional establecido en un único país

El artículo 20 del RE UE/282/2011 comienza por examinar la regla general de localización de las prestaciones de servicios cuando el destinatario o cliente es sujeto pasivo o bien una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo pero sea considerada como tal.

Los artículos 44 de la Directiva 2006/112/CE y 69.uno.1.º de la LIVA determinan que el lugar de realización de esa prestación de servicios será el Estado miembro o país donde se encuentre establecido.

No cabe duda de que en este caso si el destinatario tiene su sede de la actividad económica en un único país o, a falta de una sede o de un establecimiento permanente, tiene su domicilio y residencia habitual en un único país, la prestación de servicios se considerará realizada y se gravará en dicho país.

La regla no es más que la traslación lógica de lo dispuesto en el artículo 10 del RE que se ha examinado anteriormente.

EJEMPLO 30:

Si un empresario establecido exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio al ayuntamiento de París (Francia) y este le suministra el NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa, el lugar de realización de esta operación será Francia y el empresario español no deberá repercutir IVA español ni francés; siendo difícil que surja la duda de donde se encuentra establecido el destinatario o si este tiene varios establecimientos permanentes.

Como es el prestador el que debe determinar la tributación de la operación, el precepto indica que deberá basarse para ello en la información comunicada por el destinatario o cliente, debiendo el prestador comprobar la exactitud de la misma a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

Esta información puede incluir un número de identificación a efectos de IVA atribuido por el Estado miembro en el que el destinatario o cliente se encuentre establecido, simplificando así la comprobación en la forma que se ha expuesto anteriormente, pero reiterando el establecimiento de obligaciones de comprobación al prestador.

3.7.2. Destinatario o cliente empresario o profesional establecido en varios países

El artículo 21 del RE UE/282/2011 recoge esta segunda regla que trata de los mismos sujetos definidos en la anterior, con la diferencia de que se encuentran establecidos en varios países.

En este caso, se recoge una graduación en la determinación de la regla general de localización de las prestaciones de servicios, que no son sino el traslado de las reglas de establecimiento de los sujetos pasivos prevista en el artículo 10 del RE UE/282/2011 (al que debemos remitirnos para determinar los distintos conceptos de sede de la actividad, establecimiento permanente, domicilio y residencia habitual) y que supone tener en cuenta el criterio económico inherente a la imposición sobre el consumo, para localizar la tributación:

- Se gravará en primer lugar en el país en que el cliente haya establecido la sede de su actividad económica.
- Si la prestación se efectúa a un establecimiento permanente situado en un lugar distinto de aquel en que el destinatario o cliente tenga la sede de su actividad económica, el servicio se localizará en el lugar del establecimiento permanente que recibe el mismo y siempre que lo utilice para sus propias necesidades.
- Subsidiariamente, y como regla de cierre, si el sujeto pasivo no tiene una sede de actividad económica o un establecimiento permanente, el servicio se gravará en el lugar de su domicilio o de su residencia habitual.

3.7.3. Identificación del establecimiento permanente del destinatario o cliente

Los problemas surgen, como se acaba de exponer, en el momento en que el destinatario o cliente tiene varios establecimientos permanentes. Para dar respuesta a estas cuestiones, el artículo 22 del RE UE/282/2011 recoge nuevamente una graduación de los criterios o reglas a tener en cuenta por el prestador de los servicios, puesto que es este quien debe identificar el establecimiento permanente al que se dirige el servicio:

- En primer lugar, el prestador examinará la naturaleza y la utilización del servicio prestado y, en función de ella, identificará el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio.
- Si a través de la naturaleza y utilización del servicio no es posible la identificación del establecimiento permanente, el prestador examinará en particular si el contrato, la hoja de pedido y el número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del cliente y que este le haya comunicado identifican al establecimiento permanente como destinatario o cliente del servicio y si el establecimiento permanente es el que abona el servicio.

EJEMPLO 31:

Si un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio de ingeniería informática sobre la aplicación de un determinado programa informático que usa exclusivamente un establecimiento permanente, en principio puede presumirse que este es el destinatario de la operación. El problema con que se encuentra el prestador es precisamente el de determinar que el establecimiento es el destinatario, con la complejidad que la realidad introduce en estos conceptos indeterminados.

Las reglas pueden dar lugar a numerosos conflictos, esencialmente cuando el establecimiento permanente tiene distinta personalidad jurídica que el empresario o profesional de quien tiene esta condición, puesto que el empresario o profesional que presta un servicio puede materialmente prestarlo en un establecimiento permanente, por cuenta y en nombre de la persona de quien depende, lo que no supone, por sí mismo, ninguna operación de fraude o práctica abusiva. Al igual que esta, pueden plantearse otras situaciones o hipótesis que pueden dar origen a conflictos en la aplicación de las normas de localización (adquisición de servicios por la sede de la actividad con destino a todos los establecimientos; carácter o no de los almacenes como establecimiento permanente, etc.). Deberemos estar también a la jurisprudencia comunitaria que concreta la determinación del destinatario de las operaciones, lo mismo que se tendrá en cuenta la independencia del establecimiento permanente para realizar operaciones, que impide repartir costes entre matriz y filial (STJUE de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, FCE Bank).

No obstante, el precepto advierte que la aplicación de estas reglas se entiende sin perjuicio de las obligaciones inherentes del cliente, entre las que se encuentra fundamentalmente la de suministrar el

NIF a efectos de IVA (si nos encontramos ante un empresario o profesional establecido en el territorio comunitario), aunque ello no evita toda la problemática planteada que, como puede verse, parece ser contraria al principio de seguridad jurídica que reconoce la exposición de motivos del reglamento.

3.7.4. Lugar de establecimiento del cliente en las prestaciones de servicios de arrendamientos de medios de transporte a partir de 1 de enero de 2013

A partir del 1 de enero de 2013 el artículo 70.uno.9.º de la LIVA, en relación con el artículo 56.2 de la Directiva 2006/112/CE, se modifica incluyendo la prestación de servicio de arrendamiento de medios de transporte a largo plazo cuando el destinatario no sea empresario o profesional, de forma que se considerarán también prestados en el TAI a partir de esa fecha:

- A) Los arrendamientos a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio.
- B) No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal tengan por objeto embarcaciones de recreo, se entenderán prestados en el TAI cuando estas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio (art. 56.2, párrafo 1.º de la Directiva 2006/112/CE).

En relación con la regla A), de acuerdo con los artículos 23 y 24 del RE UE/282/2011, concretan:

- El prestador establecerá ese lugar basándose en la información objetiva que comunique el cliente y comprobará dicha información a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.
- Si se presta a una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo que esté establecida en varios países o que tenga su domicilio en un país y su residencia habitual en otro, a la hora de determinar el lugar de realización de la prestación de dichos servicios se dará prioridad al emplazamiento que mejor garantice la imposición en el lugar de consumo efectivo de los servicios.

3.7.5. Lugar de establecimiento del cliente en las prestaciones de servicios de los artículos 69.dos y 70.uno.4.º de la LIVA

El primero de los preceptos establece una regla general de localización de las prestaciones de servicios que cita, cuando el destinatario o cliente es un particular establecido fuera del territorio comunitario, y el artículo 70.uno.4.º lo hace para las prestaciones de servicios por vía electrónica cuando el prestador se encuentra fuera del territorio comunitario y el destinatario es un particular establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Aun cuando nos encontramos ante prestaciones de servicios efectuadas a destinatarios no empresarios o profesionales se localizan en sede del destinatario.

Los artículos 23 y 24 del RE UE/282/2011 determinan para todas ellas:

- El prestador establecerá el lugar donde esté establecido el cliente o, a falta de establecimiento, en donde este tenga su domicilio o residencia habitual, basándose en la información objetiva que comunique el cliente y comprobará dicha información a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.
- Si el destinatario está establecido en varios países o tiene su domicilio en un país y su residencia habitual en otro, a la hora de determinar el lugar de realización de la prestación de dichos servicios se dará prioridad al emplazamiento que mejor garantice la imposición en el lugar de consumo efectivo de los servicios.

En cualquier caso, si el destinatario se encuentra establecido en varios países o tiene su domicilio en uno y la residencia habitual en otro, pero ambos fuera de la UE, el servicio seguirá localizándose fuera del ámbito territorial comunitario, por lo que no quedará sujeta la operación al IVA español. Cuestión distinta será que nos encontremos ante un destinatario establecido en un Estado tercero, pero con establecimiento permanente en un Estado miembro, o un consumidor tiene su domicilio en un país ajeno a la UE y residencia habitual en un Estado miembro. En estos últimos supuestos la determinación de la localización de las operaciones tiene gran trascendencia, por lo que deberá el empresario prestador poner todo su cuidado a la hora de fijar la tributación de la operación. Indudablemente, si el destinatario es empresario, la notificación del NIF a efectos de IVA suministrado por otro Estado miembro puede ser determinante o aclarar la tributación (siempre que el consumo del servicio se produzca por el establecimiento que corresponde con el NIF a efectos de IVA); pero resulta más dificultoso en el caso de encontrarnos ante destinatarios particulares en el supuesto citado (pensemos en un particular con domicilio en Andorra pero residencia habitual en Francia o en España). En todo caso, deberemos tener en cuenta dónde se consume efectivamente el servicio. Por otro lado, si estas reglas se refieren a destinatarios no empresarios o profesionales, la referencia a los establecimientos permanentes carece de sentido.

Respecto de estos supuestos, deberemos tener en cuenta también la regla de cierre que establece el artículo 70.dos de la LIVA (autorización a los Estados miembros establecida en el art. 59 bis de la Directiva 2006/112/CE), en virtud de la que se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios que cita el precepto, cuando conforme a las reglas de localización, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas (ni la directiva, ni la LIVA ni el reglamento de ejecución concretan qué se entiende por ello) se realicen en el territorio de aplicación del impuesto [se trata de los servicios del art. 69.dos, letras a) a m), cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los enunciados en la letra n) cualquiera que sea su destinatario; los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal; y los de arrendamiento de medios de transporte].

Por otra parte, nuestro artículo 70.uno.4.º de la ley, para los servicios electrónicos (igual que el n.º 8 para los de telecomunicaciones y radiodifusión) establece la presunción de establecido cuando se efectúe el pago con cargo a cuenta abierta en establecimiento permanente en nuestro territorio que debemos considerar aplicable también ahora (a pesar de que el reglamento no lo recoge) y exten-

derse a otros supuestos, ya que se trata de un medio de prueba admisible para concretar la sede del destinatario particular

EJEMPLO 32:

- A) Si un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto cede personal a un particular establecido en Canadá, el consumo del servicio se produce en este Estado tercero, por lo que este será el lugar de realización de la operación. En cualquier caso, como vemos, la operación no queda sujeta al impuesto español.
- B) Si un despacho profesional dedicado a la abogacía presta un servicio cuya utilización y explotación efectivas se realizan en el territorio de aplicación del impuesto (representación en un proceso judicial) a un particular establecido fuera de la UE, el servicio se localiza en el territorio de aplicación del impuesto, con base en el artículo 70.dos de la LIVA.

3.7.6. *Determinación temporal de las normas reguladoras del lugar de realización de las prestaciones de servicios*

Las distintas reglas de localización de las prestaciones de servicios exigen tener en cuenta diversas circunstancias concurrentes, bien sean materiales o subjetivas. Estas referidas esencialmente a la condición y calidad del destinatario o cliente.

El RE UE/282/2011 nos recuerda en el artículo 25 que para ello deberemos estar a la situación concreta que se dé en el momento del devengo de la operación, esto es, para la aplicación de las normas relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios solo se tendrán en cuenta las circunstancias que concurran en el momento del devengo del impuesto, de acuerdo con el artículo 75 de la LIVA y 63 a 67 de la Directiva 2006/112/CE.

Añade que los cambios posteriores que puedan producirse en la utilización del servicio recibido no afectarán a la determinación del lugar de realización de la prestación.

En nuestro ordenamiento interno, el artículo 21.1 de la Ley General Tributaria determina el concepto de devengo y los efectos de su concreción. Así el devengo es el momento en que se considera realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria. La fecha de concreción del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

No obstante, la norma comunitaria señala que los cambios posteriores no afectan a la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios, con la excepción de que concurran o existan prácticas abusivas, cuyas consecuencias podrán hacer variar el lugar de realización.

EJEMPLO 33:

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio de suministro de un programa informático vía Internet (prestación por vía electrónica) a un establecimiento permanente situado en Francia, de un empresario cuya sede se encuentra en Alemania. El suministro del programa informático se produce el día 2 de diciembre de 20X2 y el establecimiento permanente deja de funcionar como tal el 31 de diciembre siguiente.

El servicio se localiza en Francia, pues deberemos considerar la fecha en que se ha producido el devengo para concretar también la localización del servicio, con independencia de las circunstancias posteriores que puedan producirse, salvo la existencia de prácticas abusivas.

El empresario español no deberá repercutir IVA español, y el establecimiento de Francia deberá declarar la operación en ese Estado miembro, donde es deudor del impuesto (regla de inversión del sujeto pasivo). El empresario español, además, deberá declarar la operación en el modelo 303 (operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que generan el derecho a deducir) y en el modelo 349 (en donde figurará el NIF a efectos de IVA suministrado por el establecimiento francés).

3.7.7. Prestaciones de servicios de intermediación en nombre y por cuenta ajena

El artículo 70.uno.6.º de la LIVA (art. 46 de la Directiva 2006/112/CE) establece una regla especial de localización para los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena, considerándose localizados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, y siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el citado territorio, de acuerdo con la LIVA (si el destinatario es otro empresario o profesional, se localizará en sede del destinatario, como regla general, por aplicación del art. 69.uno.1.º de la LIVA).

Los artículos 30 (art. 9 del anterior RE de 2005) y 31 del RE UE/282/2011 establecen las siguientes reglas:

- Estas prestaciones de servicios de mediación abarcan los servicios realizados por intermediarios que actúan en nombre y por cuenta:
 - Tanto del destinatario del servicio prestado.
 - Como del prestador de esos servicios.
- Respecto de los servicios de intermediación en nombre y por cuenta de terceros para la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar:

- Cuando el destinatario sea otro empresario o profesional se aplicará la regla general del artículo 69.uno.1.º, localizándose en sede del destinatario.
- Cuando se presten a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo se aplicará la regla especial de localización del artículo 70.uno.6.º de la LIVA.

EJEMPLO 34:

Un particular residente en Francia contrata con una agencia inmobiliaria de ese país para que le proporcione e intermedie en la compra de una vivienda unifamiliar en la costa malagueña. La agencia percibirá del particular francés una comisión del 5 por 100 del precio de compra del inmueble. La agencia proporciona al particular francés la información de una vivienda nueva, propiedad de un promotor inmobiliario español.

La agencia inmobiliaria realiza un servicio de intermediación en nombre y por cuenta del particular francés, en una operación subyacente (la adquisición de un inmueble) sujeta a IVA español (el vendedor es el promotor español que repercutirá un tipo del 8% al particular francés). Esta prestación de servicios tributará en el territorio de aplicación el impuesto, en base a la regla prevista en el artículo 70.uno.6.º de la LIVA, refrendada ahora por el precepto del reglamento comunitario.

3.7.8. Prestaciones de servicios consistentes en el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas o recreativas

El artículo 70.uno.3.º de la LIVA (art. 53 de la Directiva 2006/112/CE) establece una regla especial de localización para los servicios anteriores, a los similares como ferias y exposiciones y a los accesorios a los anteriores, considerando que el lugar de realización será donde tengan lugar efectivamente, siempre que el destinatario sea empresario o profesional actuando como tal (esto es, se localizan en el territorio de aplicación del impuesto cuando tengan lugar efectivamente en este territorio).

Los artículos 32 y 33 del RE UE/282/2011 establecen las siguientes reglas a tener en cuenta en relación con la determinación del lugar de realización de estos servicios, si bien no se termina de precisar qué se entiende por «acceso» a las manifestaciones del precepto (cursos de formación, seminarios, etc.), lo que hubiera sido deseable ya que se trata de servicios cuyos destinatarios son empresarios o profesionales:

- El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas o recreativas, comprende:
 - El derecho de acceso a espectáculos, representaciones teatrales, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, exposiciones, así como otras manifestaciones culturales similares.

- El derecho de acceso a manifestaciones deportivas, como partidos o competiciones.
- El derecho de acceso a manifestaciones educativas y científicas, como conferencias y seminarios.
- Los servicios accesorios a los anteriores:
 - Comprenden los servicios directamente relacionados con el acceso a los servicios comprendidos en los dos puntos anteriores, que se presten por separado a cambio de una contrapartida a la persona que asiste a una manifestación.
 - En particular, se integran dentro de esta categoría, el uso de los guardarropas o de las instalaciones sanitarias, pero no los simples servicios de intermediarios relativos a la venta de entradas.
- Finalmente se establece un supuesto de exclusión. La utilización de instalaciones como gimnasios o similares a cambio del pago de una cotización no se incluyen dentro de esta regla especial de localización, prevista en nuestro artículo 70.uno.3.º de la LIVA.

Recordemos finalmente que, de acuerdo con el artículo 23 de nuestro RIVA, los servicios de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial no se consideran comprendidos dentro de los servicios de promoción o de publicidad del artículo 69.dos c) de la LIVA, sino que se consideran incluidos dentro de esta regla especial del artículo 70.uno.3.º.

EJEMPLO 35:

Un club de fútbol de Soria es contratado por otro club de Italia para jugar un partido amistoso en Niza (Francia).

De acuerdo con las reglas de localización que se acaban de exponer, tributará la prestación de servicios que realiza el club de Soria al club italiano, en Francia, puesto que es en ese Estado miembro donde materialmente se presta el servicio.

3.7.9. Prestaciones de servicios de restauración y catering a bordo de medios de transporte

Conforme al artículo 70.uno.5.º de la LIVA (arts. 55 y 57 de la Directiva 2006/112/CE) se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto (cualquiera que sea el destinatario, empresario o profesional o no) los servicios de restauración y *catering*:

- A) Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la CE cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto.

- B) Los restantes servicios de restaurante y *catering* cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del impuesto.

Además, el precepto interno y el artículo 57 de la Directiva establecen la delimitación de las circunstancias siguientes en el concepto de transporte:

1. Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.
2. Por parte de un transporte de pasajeros realizado en la CE entenderemos la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un país o territorio tercero, discorra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la CE.
3. Se entiende por lugar de inicio el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la CE, incluso después de la última escala fuera de la CE.
4. El lugar de llegada será el último lugar previsto para el desembarque en la CE de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala hecha en un país o territorio tercero.

Respecto de esta regla de localización, los artículos 35, 36 y 37 del RE UE/282/2011 establecen los siguientes criterios de delimitación en relación con las prestaciones de servicios de restauración y *catering* a bordo de medios de transporte y, por tanto, aplicables a los servicios que hemos delimitado en el punto A) anterior:

- La «parte de un transporte de pasajeros realizado en la CE» vendrá determinada por el trayecto realizado por el medio de transporte y no por el trayecto completado por cada pasajero; concretando así la circunstancia prevista en el punto 2) anterior.
- Delimita las prestaciones que deben incluirse en las letras A) y B) anteriores, de forma que:
 - Las prestaciones de servicios de restauración y *catering* realizadas durante la parte de un transporte de pasajeros efectuada en la CE quedarán cubiertas por la letra a) del artículo 70.uno.5.º (art. 57 de la Directiva 2006/112/CE).
 - Las prestaciones de servicios de restauración y *catering* realizadas fuera de dicha parte pero en el territorio de un Estado miembro o de un tercer país quedarán cubiertas por la letra b) del artículo 70.uno.5.º de la LIVA cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del impuesto (art. 55 de la Directiva 2006/112/CE).
- Finalmente, el reglamento comunitario delimita el lugar de realización de las prestaciones de servicios de restauración o *catering* llevado a cabo parcialmente en la Comunidad durante una parte de un transporte de pasajeros efectuada en la Comunidad y parcialmente fuera de dicha parte pero en el territorio de un Estado miembro: en ese caso, se determinará el lugar de realización íntegramente por las normas de determinación del lugar de realización de la prestación aplicables al inicio de la prestación del servicio de restauración o *catering*.

3.7.10. Prestaciones de servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte

El artículo 70.uno.9.º de la LIVA (art. 56 de la Directiva 2006/112/CE) establece las reglas de localización de las prestaciones de servicios de arrendamiento de medios de transporte, de forma que se considerarán prestadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el territorio de aplicación del impuesto; considerándose que el contrato es a corto plazo cuando la tenencia o uso continuado de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no sea superior a 30 días y, en el caso de buques, no sea superior a 90 días.

El RE UE/282/2011 establece las siguientes reglas para la determinación del lugar de realización de estas prestaciones de servicios:

- A) En relación con el territorio en el que los medios de transporte se ponen efectivamente en posesión del destinatario, se considera como tal aquel en el que el cliente o un tercero que actúe en su nombre tome posesión del medio de transporte materialmente.

EJEMPLO 36:

Un empresario español dedicado al alquiler de vehículos arrienda uno a un profesional francés que se traslada a España para realizar determinadas prestaciones de servicios a empresarios españoles, por un plazo de 25 días. El vehículo lo alquila en el aeropuerto de Barajas (donde firma el contrato), a donde llega el profesional francés, procedente de París.

Deberemos distinguir dos operaciones: de un lado las prestaciones de servicio del profesional francés a los empresarios españoles, respecto de las que, por regla general (a salvo de especial prevista en el art. 70 de la LIVA), tributarán en el territorio de aplicación del impuesto por el artículo 69.uno.1.º de la LIVA, produciéndose la inversión del sujeto pasivo (art. 84.uno.2.º de la LIVA).

De otro, la prestación de servicio consistente en el alquiler del vehículo, por parte de un empresario español al profesional francés. En este caso, también tributará la operación en España, puesto que es en el territorio de aplicación del impuesto donde se pone el vehículo a disposición del destinatario. El empresario repercutirá IVA al destinatario al tipo general, y el profesional francés, en su caso, podrá solicitar la devolución del impuesto soportado vía artículo 119 de la LIVA, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en este precepto.

- B) Sobre la delimitación del concepto «medios de transporte», establece una regla general y posteriormente dos relaciones, una positiva de inclusión de determinados medios y otra negativa o excluyente.

- Como regla general se incluirán los vehículos, motorizados o no, y demás dispositivos y equipos concebidos para el transporte de personas u objetos de un lugar a otro, que puedan ser remolcados o empujados por vehículos, y que se destinen normalmente a tareas y sean idóneos para ello.
 - Entre otros, se incluirán dentro de este concepto (enumeración abierta positiva):
 - Vehículos terrestres tales como automóviles, motocicletas, bicicletas, triciclos y caravanas.
 - Remolques y semirremolques.
 - Vagones de ferrocarril (este supuesto y el anterior se consideraban ya medios de transporte en el art. 10 del RE de 2005).
 - Embarcaciones.
 - Aeronaves.
 - Vehículos específicamente concebidos para el transporte de enfermos o heridos.
 - Tractores y otros vehículos agrarios.
 - Vehículos para inválidos con propulsión mecánica o electrónica.
 - No se incluirán dentro del concepto (delimitación negativa):
 - Vehículos permanentemente inmovilizados.
 - Contenedores.
- C) Sobre la determinación de la duración del contrato, el reglamento comunitario establece las siguientes reglas:
- Regla general. La duración de la tenencia o del uso continuado de un medio de transporte objeto de arrendamiento será determinada tomando como base el contrato celebrado entre las partes.

EJEMPLO 37:

Como se ha indicado en el supuesto anterior, el profesional francés firma el contrato particular de arrendamiento del vehículo en el aeropuerto de Barajas, por un plazo de 25 días, por lo que deberemos considerarlo como de arrendamiento a corto plazo.

- Sobre el contrato celebrado entre las partes:
 - Constituye una presunción que puede ser refutada mediante cualquier instrumento de hecho o de derecho que permita determinar la duración efectiva de esa tenencia o de ese uso.

- La superación por causas de fuerza mayor de la duración contractual del arrendamiento a corto plazo no incidirá en la determinación de la duración de la tenencia o utilización continuada del medio de transporte.

EJEMPLO 38:

Si el profesional francés es hospitalizado a causa de una enfermedad y devuelve el vehículo en el día 32, de considerar que estamos ante una causa de fuerza mayor, no por ello se modificará la tributación de la operación, considerándose que estamos ante un arrendamiento de vehículo a corto plazo.

- Finalmente alude a los contratos consecutivos, de forma que:
 - De existir contratos consecutivos entre las mismas partes, la duración será la de la tenencia o uso continuados del medio de transporte establecida en el conjunto de los contratos.
 - Todo contrato y sus prórrogas se considerarán contratos consecutivos.
 - Como excepción, no se cuestionará la duración del contrato o de los contratos de arrendamiento a corto plazo que precedan al contrato calificado de contrato de larga duración, siempre que no existan prácticas abusivas.
 - En relación con contratos consecutivos entre las mismas partes para medios de transporte diferentes, precisa el reglamento que, salvo que existan prácticas abusivas, no se considerarán contratos consecutivos.

EJEMPLO 39:

Siguiendo con el supuesto anterior, si el profesional francés renueva el contrato de arrendamiento por un periodo adicional de 30 días, el arrendamiento del vehículo pasa a ser de 55 días, por lo que ya no se aplicará la regla especial de localización prevista en el artículo 70.uno.9.º de la LIVA. En este caso, el arrendamiento ya no es a corto plazo, por lo que aplicaremos la regla general prevista en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA, y la operación tributará en sede del destinatario, esto es, Francia, para lo que el profesional francés deberá suministrar el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria francesa. El empresario español, como en el primer contrato repercutió IVA, deberá rectificar la operación primera, puesto que ahora el contrato ya no es de arrendamiento a corto plazo.

4. TIPOS IMPOSITIVOS

El anexo III, en relación con el artículo 98 (que permite a los Estados miembros aplicar uno o dos tipos reducidos) de la Directiva 2006/112/CE establece una lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden estar sujetos a tipos reducidos, figurando en el punto 12 de la misma el alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings* y espacios de estacionamiento de caravanas.

En desarrollo del anterior precepto y anexo, el artículo 91.uno.2.2.º de la LIVA precisa que tributarán al tipo reducido del 8 por 100 los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

El artículo 43 del RE UE/282/2011 delimita el concepto de «alojamiento para vacaciones», señalando que incluirá el arrendamiento de tiendas de campaña, caravanas o viviendas móviles instaladas en *campings* y utilizadas a modo de alojamiento; lo que queda incluido también en el supuesto de tipo reducido de nuestra norma interna que se ha señalado en el párrafo anterior.

5. EXENCIONES

5.1. Exenciones relativas a importaciones de bienes muebles con motivo de un cambio de residencia

El artículo 144, en relación con el artículo 86.1 b), de la Directiva 2006/112/CE establece la exención de las prestaciones de servicios, referidas a gastos accesorios (embalaje, transporte, seguro, etc.), cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones.

Se trata de una exención técnica en cuanto que de tributar por estos servicios se produciría una doble imposición, ya que al estar incluidos en la base imponible de la importación, ya han tributado por IVA.

En nuestro derecho interno, el artículo 64 de la LIVA prevé la exención de las prestaciones de servicios, distintas de las previstas en el artículo 20 (exenciones interiores que no generan el derecho a deducir), cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, de acuerdo con las reglas de determinación de esta base imponible previstas en el artículo 83 de la ley.

El artículo 28 de nuestra LIVA regula la exención de las importaciones de bienes personales por traslado de residencia habitual, recogiendo así la previsión establecida en el artículo 143 de la Directiva 2006/112/CE en relación con los artículos 3 a 11 de la Directiva 2009/132/CE [del Consejo

de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del art. 143, letras b) y c), en relación con la exención del IVA de algunas importaciones definitivas de bienes].

El artículo 46 del RE UE/282/2011 precisa que la exención del artículo 64 de la LIVA (art. 144 de la Directiva 2006/112/CE) se aplicará a los servicios de transporte vinculados a la importación de bienes muebles con motivo de un cambio de residencia.

De esta forma se asegura la exención también por estos servicios accesorios a una importación que quedaba exenta por las reglas anteriores.

5.2. Exenciones relativas a determinadas operaciones asimiladas a las exportaciones

5.2.1. Exenciones que se realicen en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares

El artículo 151 de la Directiva 2006/112/CE establece las exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, recogidas en el artículo 22.ocho, nueve, diez y once de la LIVA.

Respecto de todas estas exenciones, el artículo 49 del RE UE/282/2011 precisa que estas exenciones se aplicarán también a los servicios electrónicos prestados por un sujeto pasivo que se acoja al régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica, previsto en los artículos 163 bis a 163 quater de la LIVA (arts. 357 a 369 de la Directiva 2006/112/CE). Esto es, quedarán exentas las prestaciones de servicios por vía electrónica efectuadas por sujetos pasivos establecidos fuera del territorio comunitario, que se acojan al régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica y los destinatarios sean las entidades o personas previstas en el citado artículo 22.ocho, nueve, diez y once de la LIVA.

5.2.2. Consorcio de Infraestructuras de Investigación Europeas (ERIC)

El Reglamento (CE) 723/2009, del Consejo, de 25 de junio de 2009, relativo al marco jurídico aplicable a los Consorcios de Infraestructuras de Investigación Europea (ERIC), tiene como objetivo la creación de un marco para las infraestructuras de investigación europeas entre los Estados miembros, estableciendo un marco jurídico en el que se fijan los requisitos y procedimientos aplicables a la creación de ERIC, cuyo cometido principal es la creación y explotación de una infraestructura de investigación; cada una de las cuales desempeñará su cometido principal sin fines lucrativos, aunque pueden llevar a cabo actividades económicas limitadas, siempre que estén estrechamente relacionadas con su cometido principal y que no obstaculicen la consecución del mismo. Los ERIC tendrán personalidad jurídica a partir del mismo día en que surta efectos la decisión por la que se creen; y asimismo tendrán, en cada Estado miembro, la capacidad jurídica más amplia reconocida a las personas jurídicas por la legislación de dicho Estado, reconociéndoseles naturaleza de organismos internacionales en el sentido del artículo 15, letra c), de la Directiva 2004/18/CE. Finalmente, señalamos

que cada ERIC tendrá una sede estatutaria que estará establecida en el territorio de uno de sus afiliados, es decir, un Estado miembro o un país asociado.

El artículo 50 del RE UE/282/2011 establece las condiciones que deben cumplir los ERIC para acogerse al reconocimiento como organismo internacional a los fines de aplicación de las exenciones previstas en los artículos 143.1 g) y 151.1, párrafo primero, letra b) de la Directiva 2006/112/CE (arts. 61 y 22.nueve de la LIVA, el primero referido a exenciones en importaciones y el segundo a exportaciones asimiladas, ambas para organismos internacionales reconocidos por el Estado miembro).

5.2.3. Exenciones relativas a operaciones asimiladas a las exportaciones que se realicen en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares

El artículo 151 de la Directiva 2006/112/CE (correspondiente con nuestro art. 22.ocho, nueve, diez y once de la LIVA) regula las exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares.

El artículo 51 del RE UE/282/2011 trata del supuesto en que el destinatario de la operación se encuentre en un Estado miembro distinto de aquel en que se efectúa la entrega del bien o la prestación. En estos casos, se planteaba el problema de la acreditación necesaria para poder aplicar la exención.

A estos efectos, el precepto y el anexo II del reglamento determinan que cuando el destinatario (el organismo internacional, etc.) de una entrega de bienes o prestación de servicios se encuentre establecido en la Comunidad pero en un Estado miembro distinto de aquel en que se lleve a cabo la entrega o prestación, y la operación pueda acogerse a las exenciones indicadas, se aceptará el Certificado de exención del IVA y/o de los impuestos especiales, recogido en el anexo, a reserva de las notas explicativas que figuran en el mismo.

Se establecen además las siguientes condiciones:

- El Estado miembro en el que se encuentre establecido el destinatario podrá decidir si utiliza un certificado común para el IVA y los impuestos especiales o bien dos certificados distintos.
- El certificado deberá ir visado por las autoridades competentes del Estado miembro de acogida; aunque, si se destinan los bienes o servicios a uso oficial, los Estados miembros pueden dispensar al destinatario, en las condiciones que estimen oportunas, de la obligación de disponer de un certificado visado; dispensa que podrá ser retirada en caso de abuso.
- Los Estados miembros deben comunicar a la Comisión el punto de contacto designado para identificar los servicios responsables de visar el certificado y el alcance de la dispensa de la obligación de visado, informando la Comisión de ello a los restantes Estados miembros.

La exención puede aplicarse bien directamente por el proveedor del bien o el prestador del servicio, o bien mediante un procedimiento de devolución. El precepto reglamentario establece la actuación a seguir en cada uno de ambos casos, y así:

- Si la exención es directa en el Estado miembro en que se efectúe la entrega o prestación, el proveedor o prestador exigirá al destinatario de los bienes o servicios el certificado y lo conservará en sus registros.
- Si la exención se concede a través de un procedimiento de devolución del IVA (previsto en el art. 151.2 de la Directiva), el certificado se adjuntará a la solicitud de devolución remitida al Estado miembro en cuestión.

6. SUJETOS PASIVOS Y OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS

6.1. Delimitación de sujeto pasivo establecido, a efectos de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo

El artículo 84.dos de la LIVA (art. 192 bis de la Directiva 2006/112/CE) determina cuándo se considera que los sujetos pasivos se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, a efectos de concretar quién es el sujeto pasivo del IVA (el proveedor del bien o prestador del servicio, o bien el destinatario por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo).

Así, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA.

En este último caso, se considera que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.

Esta última precisión resulta trascendente a la hora de determinar cuándo se produce la regla de inversión del sujeto pasivo (en términos de la Directiva 2006/112/CE, cuando el destinatario resulta deudor del impuesto), en aquellos supuestos en que tanto el proveedor del bien o el prestador del servicio como el destinatario son sujetos pasivos del impuesto y se localiza la operación en el territorio de aplicación del impuesto.

Si el proveedor del bien o el prestador del servicio con sede fuera del territorio de aplicación del impuesto tiene un establecimiento permanente en el mismo, deberemos determinar si participa en la operación y el grado de participación, puesto que ello será concluyente para fijar si se produce o no la regla de inversión del sujeto pasivo (si el destinatario sujeto pasivo resulta deudor del impuesto).

Si el establecimiento permanente no participa o el grado de participación no supera el fijado por el RE, resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo (el destinatario se autorrepercute y se deduce en la medida en que tenga derecho a ello de acuerdo con las condiciones del Título VIII de la LIVA), mientras que en otro caso, esto es, si participa en la prestación del servicio no se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo, debiendo el proveedor del bien o el prestador

del servicio repercutir el impuesto al destinatario (en este caso este último no se autorrepercute, aunque se deducirá el impuesto soportado en la medida en que tenga derecho a ello). Todo ello ha llevado a la doctrina a considerar que ha desaparecido la «vis atractiva» que tenía el establecimiento permanente en la determinación de la localización de las operaciones.

La delimitación de esta regla nos obliga a concretar dos aspectos por el siguiente orden: en primer lugar, hemos de determinar si el sujeto pasivo proveedor del bien o prestador del servicio se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto, esto es, si tiene o no en dicho territorio un establecimiento permanente. Este primer requisito es excluyente, de forma que quien no tenga establecimiento permanente no será sujeto pasivo de la operación cuando el destinatario sea otro empresario establecido en dicho territorio, puesto que se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo.

EJEMPLO 40:

- A) Si una sociedad mercantil dedicada a la asesoría fiscal, establecida exclusivamente en Francia, en donde radica su sede social, presta un servicio de asesoramiento a un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, y este notifica al anterior el NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria española, el lugar de realización de esta operación (art. 69.uno.1.º de la LIVA) es el territorio de aplicación del impuesto y la operación queda sujeta al IVA español. Como el empresario francés no tiene establecimiento permanente alguno en el territorio de aplicación del impuesto, el sujeto pasivo de esta operación será el empresario español que se autorrepercutirá el IVA devengado por la operación (sin tener que emitir autofactura, que ha quedado suprimida a partir del 1 de enero de 2011, por lo que el documento justificativo será la factura expedida por el empresario francés sin repercusión de cuota alguna de IVA, francés o español) y se deducirá en la medida en que tenga derecho a ello (si tiene derecho o está en prorroga autoliquidará la operación en el modelo 303; y si no genera el derecho a deducir presentará el modelo 309 de autoliquidación de ingreso no periódico). Además declarará la operación en el modelo 349, para lo que el empresario francés le habrá suministrado el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria francesa.
- B) Si el empresario francés tiene establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, deberemos determinar si este participa o no en la operación. En el segundo caso actuaremos como en la letra A) anterior. Si participa, el sujeto pasivo será el empresario francés, que deberá repercutir IVA español (que declarará e ingresará el establecimiento permanente), y el empresario español no deberá autorrepercutirse cuota alguna, tan solo la deducirá en la medida en que tenga derecho a ello, no declarándose la operación en el modelo 349.

En segundo lugar, si hemos concluido en la existencia de establecimiento permanente del proveedor del bien o del prestador del servicio en el territorio de aplicación del impuesto, debe fijarse

si este establecimiento participa o no en la entrega del bien o prestación del servicio y el grado de participación, para concretar la regla de inversión del sujeto pasivo.

Ello tiene gran trascendencia, no solo desde el punto de vista del proveedor o del prestador, sino también del destinatario sujeto pasivo de la operación, puesto que de actuar incorrectamente, las consecuencias pueden recaer sobre ambos.

Los artículos 53 y 54 del RE UE/282/2011 establecen varias reglas a efectos de determinar la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo (concretar si el destinatario es deudor del impuesto), en los supuestos que se acaban de citar que resultan aplicables tanto si se trata de una entrega de bienes, como si es una prestación de servicios.

6.1.1. Delimitación de establecimiento permanente a los efectos de la regla prevista en el artículo 84.dos de la LIVA (art. 192 bis de la Directiva 2006/112/CE)

El legislador comunitario, acorde con el concepto de establecimiento permanente que da en el artículo 11 del reglamento comunitario, que se ha examinado con anterioridad, lo traslada también para concretar cuándo se produce o no la regla de inversión del sujeto pasivo.

Así, para concretar si un sujeto pasivo con sede fuera del territorio de aplicación del impuesto se encuentra establecido o no en el territorio de aplicación del impuesto, solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo en dicho territorio de acuerdo con el concepto que del mismo se ha indicado anteriormente.

Esto es, se considera que el sujeto pasivo proveedor del bien o prestador de un servicio tiene un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, cuando este establecimiento permanente se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.

Como el concepto es coincidente con el examinado en el artículo 11 del reglamento, debe efectuarse una remisión al apartado de estos comentarios relativo al mismo para un examen más detenido; con la precisión de que si bien el concepto de establecimiento permanente que da este precepto se refiere a las prestaciones de servicio, como puede observarse, el legislador comunitario lo adopta también para las operaciones consistentes en entregas de bienes. Estamos, por tanto, ante un concepto que debemos aplicar en cualquier caso.

6.1.2. Grado de participación del establecimiento a efectos de delimitar la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo

Como se ha indicado, una vez que se ha delimitado que el proveedor del bien o el prestador de un servicio con sede fuera del territorio de aplicación del impuesto tiene en este un establecimiento permanente, debe concretarse la participación del mismo en la entrega del bien o en la prestación

del servicio a efectos de aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo (concretar si el destinatario empresario o profesional es el deudor del impuesto por el IVA devengado).

Para ello, el reglamento comunitario da tres reglas al objeto de determinar la participación del establecimiento y el grado en que ha participado:

A) Utilización de los medios técnicos y humanos del establecimiento permanente.

La regla general para fijar si el establecimiento permanente participa en la entrega del bien o en la prestación del servicio es la de utilización de los medios técnicos y humanos.

Así, se considerará que el establecimiento permanente participa en la entrega del bien o en la prestación del servicio cuando el sujeto pasivo con sede fuera del territorio de aplicación del impuesto utiliza los medios técnicos y humanos del establecimiento permanente que tiene en el territorio de aplicación del impuesto, para operaciones inherentes a la realización de la entrega del bien o de la prestación del servicio en este territorio.

EJEMPLO 41:

En el supuesto anterior, letra B), hemos indicado que el empresario francés que presta el servicio de asesoramiento al empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto tenía en él un establecimiento permanente.

Deberemos determinar ahora si el establecimiento permanente participa o no. De esta manera, si utiliza los medios técnicos y humanos de este, el sujeto pasivo de la operación será el empresario francés, que declarará el IVA devengado a través de la autoliquidación que debe presentar el establecimiento permanente.

Es el caso, por ejemplo, de que, contratado el servicio entre la sede social en Francia y el empresario español destinatario, sin embargo, en el asesoramiento participa personal del establecimiento permanente, que también contribuye a la redacción final del informe, entregándolo materialmente al empresario destinatario.

Queda claro que debe efectuarse una utilización de ambos medios, esto es, de existir medios técnicos y humanos afectos al establecimiento permanente, el precepto exige que ambos sean empleados en las operaciones inherentes a la entrega del bien o prestación del servicio; si bien ello puede resultar complejo de delimitar en muchos supuestos, como el que se acaba de exponer en el ejemplo anterior, puesto que en el asesoramiento pueden participar exclusivamente los medios humanos. Por ello, una interpretación más adecuada con la finalidad de la norma puede llevar a considerar que bastaría con la participación de uno de los medios, si bien, de manera indirecta o cuando menos residual, en general se dará una participación del otro medio señalado por el precepto.

Concreta además el reglamento el elemento temporal de la utilización de los medios técnicos y humanos, al indicar que puede efectuarse antes o durante esa entrega o prestación de servicios. Sin embargo, esta precisión puede plantear cuestiones complejas en su interpretación literal, puesto que pueden darse supuestos en que exista utilización de medios técnicos y humanos con posterioridad a la entrega del bien o de la prestación del servicio, que se hayan incluido como algo accesorio a la operación principal, como puede ser el caso de establecer en contrato un periodo de garantía posterior a la entrega del bien o del servicio (el precio de la garantía va incluido en el precio del bien o del servicio como partida accesorio). El problema se plantearía si el establecimiento permanente no ha participado antes o durante la entrega del bien o prestación del servicio, pero es la que se encarga de los trabajos o servicios posteriores a la realización de la operación. El precepto no establece referencia alguna y una primera interpretación puede llevarnos a la conclusión de que ello no modifica la regla que estamos examinando, de manera que se podría considerar que el establecimiento permanente no participa. Ello resulta lógico desde el momento en que, desconociéndose lo que pasará en el futuro, no puede concretarse en el momento de realizar la entrega o la prestación de servicio si van a utilizarse o no los medios técnicos y humanos del establecimiento permanente durante el periodo posterior; y tampoco puede obligarse al empresario proveedor o prestador a rectificar la operación en función del cumplimiento de expectativas futuras.

- B) Utilización de los medios técnicos y humanos excluida a los efectos de determinar el grado de participación.

En los supuestos que estamos examinando, siempre se ha planteado si cualquier grado de participación del establecimiento permanente es suficiente para provocar la no aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, puesto que el grado de participación puede adoptar una escala que vaya desde la mínima o ínfima participación hasta tareas que, sin suponer la completa realización de la operación, supongan un alto grado de participación (de ser el establecimiento permanente quien realiza la entrega del bien o la prestación del servicio completas, debería considerarse que el sujeto pasivo es este, y al encontrarse establecido no se producirá la inversión del sujeto pasivo).

El reglamento comunitario pretende dar respuesta a esta cuestión, acudiendo para ello al concepto de «tareas administrativas auxiliares».

Así, cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

EJEMPLO 42:

En el caso que venimos examinando, si el servicio de asesoramiento lo realiza exclusivamente la sede social en Francia, y el establecimiento permanente que tiene en el territorio de aplicación del impuesto se limita a expedir la factura por cuenta de la sede

.../...

.../...

francesa (con el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria francesa a la sede social en Francia), no por ello debemos concluir que el establecimiento permanente participa en la operación. Ello supondrá que, realizándose la operación en territorio de aplicación del impuesto, el empresario francés no repercutirá IVA francés o español, y por la regla de inversión será sujeto pasivo el empresario español destinatario, que se auto-repercutirá y se deducirá en la medida en que tenga derecho a ello, debiendo declarar la operación en el modelo 349.

El precepto no establece una lista cerrada de operaciones que excluyen la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo, sino que acude al concepto de «tareas administrativas auxiliares», entre las que pueden incluirse otras además de las señaladas. Lo que parece evidente es que, al margen de estas tareas administrativas, cualquier otra tarea técnica en la realización de la entrega del bien o de la prestación de servicio, supondrá la participación del establecimiento permanente, lo que en algunos supuestos puede resultar una interpretación excesivamente amplia. Así, debe presumirse que existe intervención del establecimiento cuando este realice tareas de intermediación o de puesta en contacto entre el cliente o destinatario y la sede no establecida en el territorio de aplicación.

C) Presunción de participación del establecimiento permanente.

El artículo 53 del RE UE/282/2011 cierra la delimitación de la participación del establecimiento permanente, fijando una presunción *iuris tantum*, en favor de la misma.

En el caso de que el proveedor del bien o el prestador del servicio expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considerará que este último ha intervenido en la entrega del bien o la prestación del servicio efectuada en ese Estado miembro, lo que implicará que no se produzca la regla de inversión del sujeto pasivo. El establecimiento permanente es el que repercute el impuesto declarando la operación en su autoliquidación, mientras que el destinatario empresario o profesional se deducirá el impuesto en la medida en que cumpla las condiciones del Título VIII de la LIVA.

EJEMPLO 43:

En el supuesto que venimos examinando, si el establecimiento español expide la factura haciendo constar en ella el NIF español del establecimiento permanente, deberemos presumir que ha participado en la operación, con lo que en la factura debería repercutir IVA español (si así no lo hace el empresario español deberá solicitar del establecimiento permanente que rectifique la factura, bien poniendo el NIF correcto, bien repercu-

.../...

.../...

tiendo el IVA). El empresario español destinatario no se autorrepercutirá, puesto que el IVA devengado lo declara el establecimiento permanente y solo deberá deducirse en la medida en que tenga derecho a ello con la factura recibida del establecimiento permanente (en la que figura, como se ha indicado, el NIF español de este y la repercusión del IVA).

D) Operaciones realizadas en el Estado miembro en el que radique la sede de la actividad económica del sujeto pasivo.

El artículo 54 del RE UE/282/2011 de manera imperativa impide la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, cuando la operación se entienda realizada en el Estado miembro donde radique la sede de la actividad económica del sujeto pasivo, intervenga o no tal sede en la entrega del bien o la prestación del servicio, lo que supone una «vis atractiva» de la sede de la actividad.

Esto es, aun cuando la entrega del bien o la prestación del servicio se efectúe por un establecimiento permanente que radica fuera del territorio de aplicación del impuesto, si en este último se encuentra la sede de la actividad económica del sujeto pasivo, no tendrá lugar en ningún caso la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, participe o no la sede en la realización de la operación sujeta. De esta forma, se da preeminencia a la sede de la actividad económica sobre el grado de participación de la misma en la operación. La sede deberá liquidar el impuesto repercutido y el destinatario empresario o profesional se deducirá en la medida en que reúna las condiciones para ello.

EJEMPLO 44:

Un empresario español, dedicado a la asesoría financiera y fiscal, con sede en Sevilla tiene un establecimiento permanente en París (Francia). Otro empresario español establecido en Córdoba contrata con el establecimiento permanente de Francia la elaboración de un informe de asesoría fiscal en relación con la tributación de unas operaciones que va a realizar en Francia.

La operación de asesoría se localiza en el territorio de aplicación del impuesto, ya que el destinatario se encuentra establecido en Córdoba (art. 69.uno.1.º de la LIVA). El prestador del servicio es el establecimiento de Francia, si bien, como la sede social se encuentra en Sevilla, aunque esta no participe en la operación, no se producirá la inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con la regla del reglamento comunitario que estamos examinando. El empresario destinatario recibirá una factura con IVA español, que declarará e ingresará en Hacienda la sede social, y el destinatario se deducirá en la medida en que tenga derecho a ello.

6.2. Obligación de los sujetos pasivos de comunicar el número de identificación a efectos de IVA

Una de las cuestiones que surgen al examinar las reglas de localización de las prestaciones de servicios, al igual que en el caso de las adquisiciones y entregas intracomunitarias de bienes, es la seguridad jurídica de la condición y calidad en la que actúan los destinatarios de las operaciones cuando son empresarios o profesionales.

Basta una lectura de los preceptos de la LIVA o de la Directiva 2006/112/CE sobre estas materias, para darnos cuenta de la trascendencia que tiene esta cuestión, y que ha venido a ratificarse por este RE en cuanto presume en ocasiones que el suministro del NIF a efectos del IVA supone que el destinatario actúa en calidad de empresario o profesional.

Ahora bien, el prestador del servicio (y lo mismo puede señalarse respecto del proveedor del bien en el supuesto de EIB) puede encontrarse en múltiples ocasiones ante la duda de concretar su actuación a efectos de repercutir o no el impuesto, cuando el destinatario no suministra el NIF a efectos del IVA.

Recordemos que las EIB se encuentran exentas en el Estado miembro de salida (donde radica el proveedor del bien) y tributan en el Estado miembro de llegada (donde radica, habitualmente, el destinatario de la operación empresario o profesional); y en las prestaciones de servicios, a partir de 2010 se ha recogido la regla general de localización de estas operaciones entre empresarios o profesionales en sede del destinatario; debiendo obtener unos y otros el número de identificación a efectos de IVA, así como incluirse en el sistema VIES y presentar las declaraciones recapitulativas de estas operaciones que imponen los artículos 262 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE y 78 y siguientes del RIVA.

Es cierto que, como hemos examinado, el RE fija reglas subsidiarias que en algunos casos pueden permitir concretar que estamos ante un destinatario empresario o profesional, aun cuando no suministre este NIF a efectos de IVA; pero la regla general que debe prevalecer en las relaciones entre prestador y destinatario empresario o profesional a fin de dar seguridad jurídica a la tributación de la operación es la de obtener y suministrar este número de identificación.

El RE UE/282/2011 cierra abundante polémica que pueda suscitarse sobre esta cuestión, intentando zanjar el problema que subyace en las reglas que se han examinado con anterioridad en relación con el lugar de realización de las operaciones y la condición y calidad del cliente o destinatario, ya que no puede recaer sobre el prestador del servicio la obligación de obtener veracidad plena o pruebas determinantes y concluyentes que delimiten de forma rotunda la condición y, sobre todo, la calidad en la que actúa el destinatario empresario o profesional.

El artículo 55 del RE establece dos reglas sobre esta materia de gran importancia, dado que pretende, como se ha expuesto, dar seguridad jurídica al prestador del servicio sobre la condición y calidad en la que actúa el destinatario empresario o profesional.

6.2.1. Regla general. Obligación de suministrar el número de identificación a efectos de IVA

La regla general no es otra que la obligación del destinatario de suministrar al proveedor del bien o al prestador del servicio el NIF a efectos de IVA tan pronto como dispongan de dicho número.

En cuanto a quienes están obligados a suministrar este NIF, son quienes figuran en el artículo 214 en relación con los artículos 196 y 43 y 44 de la Directiva 2006/112/CE (art. 25 del RD 1065/2007, en relación con los arts. 5, 13, 84 y 85 de la LIVA). Se trata en definitiva de quienes reúnan la condición de empresarios o profesionales a efectos de IVA, incluidas las personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales pero estén identificadas a efectos del IVA (que pueden ser tanto sujetos pasivos de las AIB como destinatarias de servicios) si bien respecto de ellas el precepto del RE prevé una especialidad que seguidamente se expresará.

Respecto de las operaciones en las que deben suministrar obligatoriamente este número de identificación a efectos de IVA, son las comprendidas en el artículo 262 de la Directiva 2006/112/CE (art. 79 del RIVA, si bien este precepto es más amplio que el comunitario):

- Adquirentes de bienes en las operaciones intracomunitarias de bienes, esto es, quienes realicen AIB [con la excepción de quienes siendo particulares realicen adquisiciones intracomunitarias de MTN y reúnan esta condición de sujeto pasivo de la adquisición por este motivo y la adquisición de productos sujetos a impuestos especiales en las condiciones del art. 138.2 b) de la Directiva].
- En las operaciones intracomunitarias de bienes triangulares, por el adquirente último que realiza la adquisición interior del bien.
- Los sujetos pasivos destinatarios de los servicios cuando tenga lugar la regla de inversión del sujeto pasivo.
- Las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificadas a efectos del IVA que sean destinatarias de servicios, produciéndose también la regla de inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 5.4 y 84.uno.2.º de la LIVA.

En definitiva, como puede comprobarse, el destinatario empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto o las personas jurídicas identificadas a efectos del IVA que no actúan como empresarios o profesionales, tienen la obligación de suministrar el NIF a efectos de IVA, bien sea a los proveedores de los bienes o a los prestadores de los servicios en aquellos supuestos en que se produzca la regla de inversión del sujeto pasivo, esto es, cuando el proveedor o el prestador se encuentran establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto, resultando los destinatarios sujetos pasivos por inversión.

Finalmente se plantea el problema de si deben suministrar este número de identificación a efectos de IVA en cualquier caso. El precepto reglamentario, en relación con las reglas que antes se

han examinado sobre la condición y calidad del destinatario o cliente, zanja la cuestión y establece así una regla que pretende evitar la problemática que pueda suscitarse al proveedor del bien o al prestador del servicio.

Esta obligación deberá cumplirse por el destinatario solo cuando actúe en condición y calidad de empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto.

El precepto establece así, en relación con las reglas anteriores de localización de las operaciones, una presunción que juega a favor del proveedor del bien o del prestador del servicio. Si este recibe el NIF a efectos de IVA del destinatario (que deberá contrastarlo en el sistema VIES), se presumirá que actúa en condición y calidad de sujeto pasivo del impuesto; en otro caso, si no lo recibe, aun cuando tenga NIF a efectos de IVA del Estado miembro donde se encuentra establecido, presumirá que, aun siendo sujeto pasivo del impuesto, en la operación concreta no actúa en calidad de tal.

EJEMPLO 45:

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio de asesoramiento informático a un empresario establecido en Portugal. Este último no suministra el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria portuguesa.

En ese caso, a salvo de las posibles excepciones que se han comentado en apartados anteriores, la práctica común del empresario español hará que repercuta IVA español, al considerar que el empresario portugués no actúa en condición o en calidad de tal empresario a efectos de IVA (aun cuando conozca que se trata de un empresario o profesional que realiza actividades económicas incluidas en el ámbito de aplicación del impuesto).

Deben efectuarse varias precisiones sobre esta regla:

- Solo puede aplicarse respecto de los sujetos pasivos establecidos en el territorio comunitario, pues ello no puede exigirse a empresarios o profesionales establecidos fuera del territorio comunitario; en cuanto no existe un número de identificación individual a efectos de IVA de ámbito superior al comunitario.
- Si tanto el proveedor o prestador como el destinatario se encuentran en un mismo Estado miembro, esto es, dentro del territorio de aplicación del impuesto, no se precisa suministrar este número de identificación a efectos de IVA, bastando el número de identificación interior obligatorio en cada Estado miembro.

EJEMPLO 46:

Si un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio a otro empresario también establecido en España, la operación se localiza en nuestro Estado miembro, y deberá tributar por IVA. En este caso, no existe obligación de suministrar este NIF a efectos de IVA, bastará la identificación interior española en función de la naturaleza del sujeto pasivo destinatario.

6.2.2. Sujetos pasivos del artículo 14 de la LIVA

El artículo 14 de la LIVA [art. 3.1 b) de la Directiva 2006/112/CE], como adquisiciones intra-comunitarias no sujetas, prevé un régimen especial aplicable a determinadas personas, en concreto a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen; sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del IVA; y personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales.

En virtud del régimen previsto en este precepto, las AIB realizadas por estos sujetos pasivos y personas jurídicas hasta el límite de 10.000 euros no estarán sujetas, de forma que tributarán en origen, aunque no obstante pueden renunciar a esta posibilidad y tributar en el territorio de aplicación del impuesto como AIB.

Como sabemos, estos sujetos pasivos deben obtener un NIF a efectos de IVA, en relación con los servicios de los que sean destinatarios prestados por empresarios o profesionales establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto y tienen el deber de suministrarlo a los prestadores de servicios tal como acabamos de señalar.

La tenencia de este NIF a efectos de IVA podría implicar la obligación de suministrarlo respecto de todas las AIB que realizaran, en aplicación de la previsión o regla general que se ha señalado. Sin embargo, el artículo 55, párrafo segundo del RE UE/282/2011 prevé la excepción respecto de las AIB recogidas en el artículo 14 de la LIVA, esto es, los sujetos pasivos y personas jurídicas a las que alude el artículo 14 de la LIVA [art. 3.1 b) de la Directiva 2006/112/CE] no están obligados a suministrar el NIF a efectos del IVA a los proveedores de los bienes en el supuesto previsto en este artículo 14. Ello no es más que el resultado de recoger las previsiones contenidas en este precepto, puesto que en otro caso quedaría vacío de contenido este supuesto de AIB no sujetas.

Así lo reconoce también el artículo 4 del propio RE UE/282/2011, que se ha examinado con anterioridad y que, recordemos, permite renunciar al régimen previsto en el artículo 14 de la LIVA con la comunicación al proveedor de los bienes del número de identificación individual a efectos de IVA.

EJEMPLO 47:

Un empresario o profesional, establecido en Jaca (Huesca), se dedica a la actividad de enseñanza escolar, exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.uno.9.º de la LIVA. Ha solicitado de la Administración tributaria NIF a efectos de IVA y su inclusión en el Registro de Operadores Intracomunitarios, pues va a recibir determinados servicios de empresarios o profesionales establecidos en Francia y otros Estados miembros.

Se conoce también que va a adquirir unos ordenadores de un empresario establecido en Pau (Francia) por importe de 9.000 euros, donde acude a recogerlos, sin que en este año haya realizado otras AIB.

Como destinatario de las prestaciones de servicios deberá suministrar a los empresarios o profesionales establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto el NIF a efectos de IVA, cualquiera que sea el importe de la prestación de servicio que reciba, tributando la operación en el territorio de aplicación del impuesto. Si los prestadores no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del impuesto (o teniendo establecimiento permanente en él, este no participa en las operaciones) se producirá la regla de inversión del sujeto pasivo, de forma que el empresario español dedicado a la enseñanza escolar se autorrepercutirá y no se deducirá [puesto que no tienen derecho a ello de conformidad con el art. 94.uno.1.º c) de la LIVA], presentando una autoliquidación no periódica modelo 309.

En cuanto a las AIB, el empresario español aplicará el artículo 14 de la LIVA, salvo que renuncie al régimen previsto en el mismo. Si no ha renunciado, la adquisición de los ordenadores no estará sujeta en el territorio de aplicación del impuesto. Aun cuando tiene NIF a efectos de IVA, al poder acogerse al régimen del artículo 14 de la LIVA no está obligado por esta AIB a suministrarlo al proveedor francés de los ordenadores. Con ello, la operación tributará en Francia como entrega interior soportando el empresario español IVA francés que no podrá deducirse en España (puesto que no genera el derecho a ello).

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 4 del RE UE/282/2011, podría renunciar al régimen previsto en el artículo 14 de la LIVA con el simple hecho de comunicar el NIF a efectos de IVA al empresario francés. Con ello la operación quedaría sujeta en el territorio de aplicación del impuesto como AIB, autorrepercutiéndose y no deduciendo la cuota, como en las operaciones anteriores de prestaciones de servicios.

ANEXO I

**PRECEPTOS DEL REGLAMENTO (CE) 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005,
que se mantienen en el REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 282/2011 del Consejo,
de 15 de marzo de 2011**

Materia	Regl. 2005	Regl. 2011
1) Hecho imponible y sujeto pasivo.		
Agrupación europea de interés económico (AEIE): consideración como sujeto pasivo de IVA cuando efectúe entrega de bienes o prestaciones de servicios, a título oneroso, a favor de sus miembros o de terceros.	Art. 1	Art. 5
Delimitación y contenido de «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» (abarcen los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.	Art. 11.1	Art. 7.1
Relación abierta de supuestos incluidos dentro del concepto anterior de «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica».	Art. 11.2 y anexo I	Art. 11.2 y anexo I
Relación abierta de supuestos no incluidos dentro del concepto de «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica».	Art. 12	Art. 7.3
Delimitación del hecho imponible. Montaje de diferentes piezas de una máquina suministradas en su totalidad por su cliente: tiene la consideración de prestación de servicios.	Art. 3.2	Art. 8
Delimitación del hecho imponible. Venta de una opción relativa a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos valores: tiene la consideración de prestación de servicios y debe diferenciarse de la operación subyacente a la que se refiere.	Art. 3.1	Art. 9
Régimen de ventas a distancia. Superación del umbral aplicado por cada Estado miembro: no modificación del régimen de tributación para las entregas efectuadas con anterioridad a superar dicho límite; mientras que no se aplicará este régimen para las ventas posteriores de ese año o del siguiente, y las ventas mediante las cuales se supere el régimen.	Art. 22	Art. 14
2) Lugar de realización de las AIB.		
Ejercicio de las competencias fiscales del Estado miembro de llegada con independencia del tratamiento de la operación en el Estado miembro de origen.	Art. 21	Art. 16
3) Lugar de realización de las prestaciones de servicios.		
Cesión por un organismo de derechos de retransmisión de partidos de fútbol por televisión a sujetos pasivos: se aplica la regla general de localización prevista en el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE (art. 69.uno.1.º de la LIVA).	Art. 7	Art. 26
.../...		

Materia	Regl. 2005	Regl. 2011
.../...		
Prestaciones de servicios consistentes en la solicitud o la obtención de devoluciones por no establecidos: aplicación de la regla de localización del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE (art. 69.uno.1.º de la LIVA).	Art. 8	Art. 27
Prestaciones de servicios con motivo de la organización de un funeral: aplicación de la regla de localización de los artículos 43 y 44 de la Directiva 2006/112/CE (art. 69.uno.1.º o 2.º de la LIVA), en función de la condición del destinatario.	Art. 4	Art. 28
Prestación de servicios de traducción de textos: aplicación de la regla de localización de los artículos 43 y 44 de la Directiva 2006/112/CE (art. 69.uno.1.º o 2.º de la LIVA), en función de la condición del destinatario.	Art. 6	Art. 29
Prestación de servicios de traducción de textos prestados fuera de la CE a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo: aplicación de la regla de localización del artículo 59, párrafo. 1.º, letra c) de la Directiva 2006/112/CE [art. 69.dos f) de la LIVA].	Art. 6	Art. 41
Prestaciones de servicios por intermediarios del artículo 46 de la Directiva 2006/112/CE (art. 70.uno.6.º de la LIVA) que actúan en nombre y por cuenta: abarcan tanto por cuenta del destinatario como por cuenta del prestador.	Art. 9	Art. 30
Prestaciones de servicios de montaje por un sujeto pasivo de las diferentes piezas de una máquina que le hayan suministrado en su totalidad por su cliente que no reúne la condición de sujeto pasivo: se localizan donde materialmente se presten [art. 54 de la Directiva 2006/112/CE y art. 70.uno.7.º b) de la LIVA].	Art. 5	Art. 34
Consideración de medios de transporte (a los efectos de localización de las prestaciones de servicios de arrendamiento) de los remolques y semirremolques, y vagones de ferrocarril.	Art. 10	Art. 38.2 b) y c)
4) Base imponible.		
Se integra en la base imponible el pago de un importe a otra empresa o al propio proveedor o prestador, en los casos en que estos lo exijan al cliente, como condición para aceptar el pago mediante una tarjeta de crédito o de débito, y cuando el precio total facturado al cliente no se vea afectado por el método de pago utilizado (arts. 73 a 80 de la Directiva 2006/112/CE y 78.dos de la LIVA).	Art. 13	Art. 42
5) Exenciones.		
Servicios de formación o reciclaje: incluyen la enseñanza directamente relacionada con un oficio o profesión, así como toda enseñanza destinada a la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales, siendo irrelevante su duración [art. 132.1, letra i) de la Directiva 2006/112/CE y art. 20.uno.9.º de la LIVA].	Art. 14	Art. 44
Exenciones con divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago: no se aplica a los nobles de platino [art. 135.1 e) de la Directiva 2006/112/CE y art. 20.uno.18.º j) de la LIVA].	Art. 15	Art. 45
.../...		

Materia	Regl. 2005	Regl. 2011
.../...		
Término «medio de transporte de uso privado» a efectos de exportaciones: abarca los medios de transporte utilizados con fines ajenos a los de la actividad económica por personas que no sean personas físicas, como los organismos de Derecho público [art. 146.1 b) de la Directiva 2006/112/CE y art. 21.2.º, párrafo 2.º de la LIVA].	Art. 16	Art. 47
Exención de bienes transportados por los viajeros en su equipaje personal: el cálculo del umbral fijado por un Estado miembro se basará en el valor de la factura, y solo pueden agregarse valores contenidos en una misma factura [art. 147.1, párrafo 1.º, c) de la Directiva 2006/112/CE y art. 21.2.ºA) de la LIVA].	Art. 17	Art. 48
6) Deducciones.		
Importaciones. Si el Estado miembro de importación ha implantado un sistema que permita llevar a cabo los trámites aduaneros por vía electrónica, los documentos acreditativos de la importación abarcarán las versiones electrónicas de dichos documentos, siempre que estas permitan controlar el ejercicio del derecho a la deducción [art. 178 e) de la Directiva 2006/112/CE y art. 97.uno.3.º de la LIVA].	Art. 18	Art. 52
7) Regímenes especiales.		
Régimen del oro de inversión: determinación del «peso aceptado en los mercados de lingotes» de oro de inversión y fecha para determinar el precio y el valor en el mercado libre (1 de abril de cada año) (art. 344 de la Directiva 2006/112/CE y art. 140 de la LIVA).	Art. 19	Arts. 56 y 57
Régimen sujetos no establecidos por servicios prestados por vía electrónica: exclusión y efectos; independencia de los periodos de declaración (trimestre natural); rectificación de declaraciones; no redondeo a la unidad monetaria más próxima de los importes de las declaraciones; devolución por el Estado miembro de identificación de las sumas percibidas en cuantía superior a la declarada (art. 364 de la Directiva 2006/112/CE y art. 163 bis.3 y 163 ter de la LIVA).	Art. 20	Arts. 58 a 63

ANEXO II

PRECEPTOS DEL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, que no se recogían en el REGLAMENTO (CE) 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005

Materia	Regl. 2011
1) Ámbito de aplicación.	
Supuestos que no dan lugar a AIB: traslado de un medio de transporte nuevo por cambio de residencia de persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, y la devolución del medio de transporte nuevo por persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.	Art. 2
.../...	

Materia	Regl. 2011
.../...	
No sujeción de determinadas prestaciones de servicios cuando se acredite que el lugar de realización está situado fuera de la CE.	Art. 3
Sujetos pasivos del artículo 14 de la LIVA: no tienen obligación de suministrar el NIF a efectos de IVA por las AIB reguladas en dicho precepto, aun cuando lo tengan asignado respecto de las prestaciones de servicios.	Art. 4
2) Hecho imponible.	
Delimitación del contenido de los servicios de restauración y <i>catering</i> . Diferenciación entre entrega de bienes y prestaciones de servicios (art. 11.dos.9.º de la LIVA).	Art. 6
3) Lugar de realización del hecho imponible.	
Delimitación de «sede de la actividad económica» (art. 69.tres.1.º de la LIVA).	Art. 10
Delimitación de «establecimiento permanente» (art. 69.tres.2.º de la LIVA).	Art. 11
Delimitación de «domicilio» (arts. 69 y 70 de la LIVA).	Art. 12
Delimitación de «residencia habitual» (arts. 69 y 70 de la LIVA).	Art. 13
Efectos de la superación del umbral en ventas a distancia (art. 68.tres y cuatro de la LIVA).	Art. 14
Delimitación de parte de un transporte de pasajeros efectuada en la Comunidad (art. 70.uno.2.º de la LIVA).	Art. 15
Condición del cliente o destinatario.	Arts. 17 y 18
Calidad del cliente o destinatario.	Art. 19
Lugar de establecimiento del cliente.	Arts. 20 a 24
Determinación de la norma relativa al lugar de realización de las prestaciones de servicios: se tienen en cuenta exclusivamente las circunstancias que concurran en el momento del devengo.	Art. 25
Servicios prestados por intermediarios en nombre y por cuenta de terceros en la intermediación en la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar (arts. 69.uno.1.º y 70.uno.6.º de la LIVA).	Art. 31
Delimitación de los servicios relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas y similares (art. 70.uno.3.º y 7.º de la LIVA).	Arts. 32 y 33
Delimitación de las prestaciones de servicios de restauración y <i>catering</i> a bordo de medios de transporte [art. 70.uno.5.º a) de la LIVA].	Arts. 35 a 37
Prestaciones de servicio de arrendamiento de medios de transporte: delimitación del concepto de «medios de transporte», interpretación de los contratos a efectos de duración; contratos sucesivos y lugar en que el cliente toma posesión del medio de transporte (art. 70.uno.9.º de la LIVA).	Arts. 38 a 40
4) Tipos impositivos.	
«Alojamiento para vacaciones»: incluye arrendamiento de tiendas de campaña, caravanas o viviendas móviles instaladas en <i>campings</i> y utilizadas a modo de alojamiento (art. 91.uno.2.2.º de la LIVA).	Art. 43
.../...	

Materia	Regl. 2011
.../...	
5) Exenciones.	
Importación de bienes personales por traslado de residencia: la exención comprende los servicios de transporte vinculados a la importación (art. 28 de la LIVA).	Art. 46
Exenciones a organismos internacionales: comprende los servicios prestados por vía electrónica por sujetos acogidos al régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica (art. 22.ocho, nueve, diez y once de la LIVA).	Art. 49
Reconocimiento como organismo internacional de los Consorcios de Infraestructuras de Investigación Europea (ERIC) (arts. 61 y 22.nueve de la LIVA).	Art. 50
Certificado de exención para exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares (art. 22.ocho a once de la LIVA).	Art. 51
6) Obligaciones de los sujetos pasivos.	
Regla de inversión del sujeto pasivo: delimitación de establecido del proveedor del bien o del prestador del servicio y de la participación del establecimiento permanente en las operaciones sujetas en el territorio de aplicación del impuesto (art. 84.dos de la LIVA).	Arts. 53 y 54
Obligación de suministrar el número de identificación individual a efectos de IVA (arts. 214 y 262 de la Directiva 2006/112/CE, art. 164.uno.3.º de la LIVA y art. 25 del RD 1065/2007).	Art. 55

ANEXO III

REGLAS ESPECIALES DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

Artículo 70 de la LIVA

Prestación de servicios	Lugar de realización
Relacionadas con bienes inmuebles .	Donde radique el bien inmueble
Transporte: - De pasajeros (cualquiera que sea su destino). - De bienes cuyo destinatario no sea un emp/prof (distintos de los del art. 72: intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea emp/prof).	En el territorio de aplicación del impuesto: por la parte de trayecto que discurra en él
Acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares (como ferias o exposiciones de carácter comercial) incluyendo los servicios accesorios.	Donde tengan lugar efectivamente, siempre que el destinatario sea emp/prof
P.S. por vía electrónica: - Por emp/prof establecidos fuera de la CE. - Y el destinatario no sea emp/prof establecido, con residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.	Territorio de aplicación del impuesto
.../...	

Prestación de servicios	Lugar de realización
.../...	
Restaurante y catering: • A bordo de buque, avión o tren en el curso de un transporte de pasajeros realizado en la CE, cuyo lugar de inicio sea el territorio de aplicación del impuesto (trayecto de ida y vuelta se consideran transportes distintos). • Restantes servicios prestados materialmente en el territorio de aplicación del impuesto.	Territorio de aplicación del impuesto
Mediación en nombre y por cuenta ajena: • Cuyo destinatario no sea emp/prof. • Y se trate de operaciones respecto de las que se intermedien localizadas en el territorio de aplicación del impuesto.	Territorio de aplicación del impuesto
Servicios en que el destinatario no sea emp/prof: • Accesorios al transporte (carga, descarga, transbordo, manipulación y similares). • Trabajos y ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales. • Informes periciales, valoraciones y dictámenes sobre dichos bienes. • Manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como ferias y exposiciones, y servicios accesorios.	Donde materialmente se presten
Telecomunicaciones, radiodifusión y televisión: • Por emp/prof establecido fuera de la CE. • Destinatario no emp/prof establecido, con residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.	Territorio de aplicación del impuesto
Arrendamiento a corto plazo de medios de transporte.	En el territorio donde se pongan efectivamente en posesión del destinatario
Cláusula de cierre: • Servicios: – Letras a) a m) del artículo 69.dos cuyo destinatario sea emp/prof. – Letra n) del artículo 69.dos, cualquiera que sea el destinatario. – Mediación en nombre y por cuenta ajena y destinatario emp/prof. – Arrendamiento de medios de transporte. • Cuya utilización o explotación efectivas se realicen en el TAI y no se entiendan localizados en la CE, Canarias, Ceuta o Melilla (conforme a las reglas anteriores).	Territorio de aplicación del impuesto

ANEXO IV

Número de identificación fiscal de los empresarios o profesionales a efectos de IVA

Artículos 214 y 262 de la Directiva 2006/112/CE y artículo 25 del Real Decreto 1065/2007

Sujetos	Operaciones que precisan de NIF a efectos de IVA
Empresarios o profesionales	EIB.
	AIB (incluso si los bienes objeto de estas AIB se utilizan en la realización de actividades empresariales o profesionales en el extranjero).
	Prestaciones de servicios realizadas que, conforme a las reglas de localización, se consideren realizadas en el territorio de otro Estado miembro cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos.
	Servicios recibidos (que afecten a la actividad empresarial o profesional), prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto respecto de los que sean sujetos pasivos por inversión.
	Servicios recibidos (que afecten a la actividad empresarial o profesional simultáneamente con otras), prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto respecto de los que sean sujetos pasivos por inversión (arts. 5.4.1.º y 69, 70 y 72 de la LIVA y 43 de la Directiva 2006/112/CE).
Personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales	AIB sujetas al IVA, de acuerdo con los artículos 13.1.º y 14 de la LIVA.
	Servicios recibidos, prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto respecto de los que sean sujetos pasivos por inversión, de acuerdo con los artículos 5.4.2.º y 69, 70 y 72 de la LIVA y 43 de la Directiva 2006/112/CE (NOTA 1).

NOTA 1: Tienen la obligación de suministrar el NIF a efectos de IVA siempre que hayan obtenido este número, estando registrados en el ROI.

Sujetos	Operaciones que no precisan de NIF a efectos de IVA
Empresarios o profesionales que realicen solo operaciones que no generen el derecho a deducir y sujetos acogidos al régimen de agricultura	AIB no sujetas del artículo 14 de la LIVA (NOTA 1).
	AIB de medios de transporte nuevos.
Empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto	Operaciones realizadas en el TAI por las que se produzca la inversión del sujeto pasivo del artículo 84.uno.2.º, 3.º y 4.º de la LIVA.
	Que realicen exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto AIB y entregas subsiguientes del artículo 26.tres de la LIVA.
.../...	

Sujetos	Operaciones que no precisan de NIF a efectos de IVA
.../...	
Empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros	EIB posteriores a importaciones en virtud del artículo 27.12.º de la LIVA (puede hacerse directamente o a través de representante fiscal, en cuyo caso será este quien deba obtener NIF a efectos de IVA español y realizará la EIB).
Personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales	AIB no sujetas del artículo 14 de la LIVA (NOTA 1).
Personas que no actúan como empresarios o profesionales	AIB de medios de transporte nuevos.
	EIB de medios de transporte nuevos.

NOTA 1: No tienen obligación de suministrar el NIF a efectos de IVA a los proveedores, respecto de las AIB que se benefician de la no imposición del artículo 14 de la LIVA, aunque sí la tendrán respecto de los servicios que reciban de empresarios o profesionales establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto. En el supuesto de que suministren este NIF a efectos de IVA a los proveedores, antes de superar el límite establecido en el artículo 14 de la LIVA, supondrá la renuncia al régimen de no sujeción del precepto anterior (art. 4 del RE UE 282/2011, del Consejo, de 11 de marzo).

LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL: LA FUNCIÓN DE LOS COMENTARIOS DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE RENTA Y PATRIMONIO

FERNANDO SERRANO ANTÓN

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid
Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid*

Extracto:

Los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal (en adelante, CDI) son tratados internacionales que regulan las relaciones fiscales entre dos países, distribuyendo la potestad tributaria entre ellos, con el objeto de eliminar la doble imposición internacional, prevenir la evasión fiscal, garantizar la seguridad jurídica a los contribuyentes y a los Estados y asegurar una aplicación uniforme de la legislación fiscal en ambos.

Las reglas de interpretación de estos tratados internacionales se encuentran en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, CVDT) de 23 de mayo de 1969, aparte de en la normativa interna de los distintos Estados. De aquí se deriva la necesidad de enmarcar lo dispuesto en la Convención con el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal y sus Comentarios (en adelante, MC OCDE) con dicho tratado de los tratados internacionales y la normativa interna, para así poder explicar su apoyo teórico legal.

Sin embargo, las constantes remisiones al Derecho tributario interno para la aplicación de los CDI dan lugar a que los conceptos utilizados en los mismos sean interpretados de distinto modo en los Estados contratantes, razón por la cual se producen supuestos de doble imposición o de doble no imposición. A pesar de que las reglas de interpretación de los CDI y CVDT tratan de establecer unos principios uniformes que solucionen dichos problemas, la realidad nos demuestra que existe una gran disparidad de criterios interpretativos y de aplicación de las normativas nacionales, derivando en litigiosidad y carencia de seguridad jurídica. En el trabajo se examina la aplicación de los criterios interpretativos en el marco de los CDI y del MC OCDE por el Tribunal Supremo español, como máximo intérprete de la legalidad del ordenamiento jurídico. Se analizan las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en los últimos 10 años y se ofrece una panorámica de la doctrina jurisprudencial recaída sobre la función de los Comentarios del MC OCDE y de otros documentos de la citada institución.

Palabras clave: fiscalidad internacional, Convenios de doble imposición internacional e interpretación.

TAX TREATY INTERPRETATION IN THE CASE LAW OF THE SPANISH SUPREME COURT

FERNANDO SERRANO ANTÓN

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid
Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid*

Abstract:

THE Double Taxation Conventions on income and capital (hereinafter, DTC) are international treaties governing the fiscal relations between two states, distributing the tax power between them, with the aim to eliminate international double taxation, prevent tax evasion, guarantee legal certainty to taxpayers and States and ensure a uniform application of fiscal legislation in both.

The rules of interpretation of these international treaties are in the Vienna Convention on the Law of Treaties (hereinafter VCLT) on May 23, 1969 and in the domestic regulations on such topic. From this derives the need to frame the provisions of the Convention with the OECD Model Convention and its Comments and with the internal legislation, in order to explain their legal theoretical support and the way of DTC's interpretation.

However, the constant references to domestic tax law for DTC's application lead that to the concepts used in them are interpreted differently in the Contracting States, which is one of the reasons for double taxation or double non- taxation. Although rules of interpretation of the VCLT and the OECD MC try to establish uniform principles to solve these problems, the reality shows us that there is a wide disparity of interpretive criteria and application of national laws, leading to increasing litigation and lack of legal certainty. The paper discusses the application of interpretative criteria in the framework of the OECD MC done by the Spanish Supreme Court, as interpreter of the lawfulness of the legislation. We analyze the judgments of the Supreme Court in the last ten years and provide with its doctrine and a critical overview of such jurisprudence pronounced on the basis of the OECD MC's Commentaries and other documents of that institution.

Keywords: international taxation, double taxation Conventions and interpretation.

Sumario

1. Introducción.
2. El MC OCDE desde el punto de vista de la Administración.
3. Los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena sobre interpretación y aplicación de tratados internacionales.
 - 3.1. Artículo 31.1 de la CVDT: regla general de interpretación.
 - 3.2. Artículo 31.2 de la CVDT: la delimitación del contexto.
 - 3.3. Artículo 31.3 de la CVDT: otros elementos a tener en consideración junto con el contexto.
 - 3.4. Artículo 31.4 de la CVDT: el sentido especial.
 - 3.5. Artículo 32 de la CVDT: medios complementarios de interpretación.
 - 3.6. Artículo 33 de la CVDT.
 - 3.7. Recapitulación.
4. El MC OCDE y sus Comentarios.
5. La relación entre los Comentarios al MC OCDE y la Convención de Viena.
 - 5.1. Los Comentarios al MC OCDE como «contexto».
 - 5.2. Los Comentarios al MC OCDE como «reglas generales de la fiscalidad internacional».
 - 5.3. Los Comentarios al MC OCDE como «sentido especial en relación con los términos del CDI».
 - 5.4. Los Comentarios al MC OCDE como «medio complementario de interpretación».
6. La interpretación de los CDI por el Tribunal Supremo español.
 - 6.1. Los métodos de interpretación del Derecho.
 - 6.2. Primera aproximación a la interpretación judicial de los CDI.
 - 6.3. La jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de interpretación de CDI y la función de los Comentarios del MC OCDE.

1. INTRODUCCIÓN

Los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal (en adelante, CDI) son tratados internacionales que regulan las relaciones fiscales entre dos países, distribuyendo la potestad tributaria entre ellos, con el objeto de eliminar la doble imposición internacional, prevenir la evasión fiscal, garantizar la seguridad jurídica a los contribuyentes y a los Estados y asegurar una aplicación uniforme de la legislación fiscal en ambos.

Las reglas de interpretación de estos tratados internacionales se encuentran en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, CVDT) de 23 de mayo de 1969¹. De aquí se deriva la necesidad de enmarcar lo dispuesto en la Convención con el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal y sus Comentarios (en adelante, MC OCDE), para así poder explicar su apoyo teórico legal. Por otro lado, no podemos dejar de mencionar la regla especial interpretativa que se contiene en el artículo 3.2 del MC OCDE, en particular, para aquellos términos que no se encuentran definidos en un CDI².

Sin embargo, las constantes remisiones al Derecho fiscal nacional para la aplicación de los CDI dan lugar a que los conceptos utilizados en los mismos sean interpretados de distinto modo en los Estados contratantes, razón por la cual se producen supuestos de doble imposición o de doble no imposición. A pesar de que las reglas de interpretación de los CDI y la CVDT tratan de establecer unos principios uniformes que solucionen dichos problemas, la realidad nos demuestra que existe una gran disparidad de criterios interpretativos y de aplicación de las normativas nacionales, derivando en litigiosidad y carencia de seguridad jurídica³. Por todo ello, hemos creído necesario elabo-

¹ Sobre la interpretación de los CDI a través de las normas de la Convención de Viena véase WARD, D.A.: «Principles to Be Applied in Interpreting Tax Treaties», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 34, Diciembre, 1980, págs. 545-551.

² Los conflictos de interpretación en muchos casos se derivan de las distintas calificaciones o aplicaciones que desde el Derecho interno se hacen de los distintos tipos de rentas que se regulan en los CDI. La complejidad es aun mayor cuando se deben hacer coincidir conceptos derivados del Derecho continental con los de *Common Law*. Cfr. AVERY JONES, J. *et al.*: «Treaty Conflicts in Categorizing Income as Business Profits Caused by Differences in Approach between Common and Civil Law», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 57, 2003, págs. 237-248.

³ Debido a la gran litigiosidad y conflictividad, se ha propuesto el uso intensivo del procedimiento amistoso, el arbitraje y la creación de organismos internacionales para la resolución de estos conflictos tributarios. Véanse K. VAN RAAD: «International Coordination of Tax Treaties: Interpretation and Application», *Essays in Honour of Klaus Vogel*, Kluwer, Londres, 2002, págs. 225-230; SERRANO ANTÓN, F.: «La resolución de conflictos en el Derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje», Civitas, Madrid, 2010.

rar estas líneas para examinar la aplicación de los criterios interpretativos en el marco de los CDI y del MC OCDE por el Tribunal Supremo español, como máximo intérprete de la legalidad del ordenamiento jurídico. Con esta labor de exégesis, como método de hermenéutica jurídica, trataremos de abordar el estado de la cuestión en España y su posible extrapolación a otras jurisdicciones.

2. EL MC OCDE DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA ADMINISTRACIÓN

Cuando la Administración española negocia un CDI, es evidente que debe tener una doble preocupación. Por un lado, los intereses de los residentes españoles, y, por otro lado, el interés fiscal del país. Como es por todos sabido, estos intereses pueden no ser idénticos, por lo que es fácil colegir que el resultado de las negociaciones no alcanzará, al menos para una de las partes, el óptimo⁴. Los ejemplos los tenemos en la práctica totalidad de CDI firmados por los distintos países; tan solo hay que comparar el texto del MC OCDE con las cláusulas que finalmente se contienen en los CDI firmados. Curiosamente, se observa que en la gran mayoría de las ocasiones son siempre en beneficio de la propia Administración y, normalmente, no se dan explicaciones del porqué. Algunos casos sobre el particular en la política española, en la firma de los CDI, son los siguientes: la definición de cánones o regalías y las retenciones que se practican, la falta de previsión de cláusulas de arbitraje fiscal, la inclusión de medidas antiabuso ad hoc, entre otros ejemplos.

Antes de iniciar la posible visión que la Judicatura tiene sobre el MC OCDE, es necesario realizar otra matización. En la negociación de los CDI, la Administración española y cualquier otra no se encuentran obligadas a seguir el MC OCDE de manera literal, incluso siendo miembros de la citada organización. Esto resulta curioso porque el MC OCDE es el resultado también de las discusiones de los países miembros de la OCDE, que se exteriorizan en el Modelo y sus revisiones prácticamente bianuales. Probablemente para los jueces y magistrados que deben interpretar los CDI, debe ser problemático determinar la relevancia del MC OCDE para la interpretación de un CDI en concreto, cuando las autoridades fiscales del país se han desviado sin ninguna explicación del tenor literal del Modelo.

En algunos países como los Estados Unidos de Norteamérica y Holanda, sus Administraciones han publicado informes o explicaciones formales de la política fiscal en materia de Tratados fiscales internacionales, pero no es ni lo común, ni los existentes tampoco se actualizan. Parece que el rol del MC OCDE se circunscribe a ser el punto de referencia, con matices, a la hora del inicio de negociaciones para la conclusión de un CDI entre dos países. Algo es algo, pero sin duda la falla del sistema se encuentra en que la desviación del MC OCDE no requiere ninguna explicación por parte de las Administraciones, por lo que la función interpretativa del Modelo se encuentra debilitada en estos supuestos. Tampoco las Administraciones advierten o informan de la influencia de los Comentarios en la interpretación de los CDI. Por la necesaria coherencia que esta materia requiere habría que obrar de manera más clara y transparente, informando a los contribuyentes de los cambios en la política fiscal internacional.

⁴ Cfr. BRUNSCHOT, F.V.: «The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Enero, 2005, pág. 5.

En general, cuando las autoridades fiscales de un país negocian un CDI, lo que buscan fundamentalmente es la correcta distribución de la potestad tributaria desde su propio punto de vista nacional. La protección de los contribuyentes contra la doble imposición ocupa solo un segundo lugar. A la vista se encuentran los pocos avances habidos para la citada defensa, y cuando los ha habido, como el caso del apartado quinto del artículo 25 del MC OCDE, en el que se prevé la cláusula arbitral en el marco de un procedimiento amistoso, las autoridades fiscales se olvidan sistemáticamente de su inclusión.

¿Está la Administración tributaria española vinculada incuestionablemente a los Comentarios del MC OCDE? En este punto creemos que debe hacerse una pequeña reflexión sobre la composición de la OCDE y su Comité de Asuntos Fiscales. Como es sabido, es una organización compuesta principalmente por Estados «ricos», cuyo Comité de Asuntos Fiscales está constituido por representantes de las Administraciones tributarias de los Estados miembros, además de aquellas otras Administraciones de los Estados que resultan invitadas como observadoras. Lo mismo ocurre con los distintos foros existentes en el seno de la OCDE: las Administraciones tributarias de los Estados miembros nombran a sus representantes de entre sus funcionarios. La única modalidad de intervención de los contribuyentes es a través de la expresión escrita de sus opiniones cuando se somete un proyecto de la OCDE a audiencia pública. En esta tesitura, y dado que las distintas Administraciones defienden sus posiciones a través de las reservas y observaciones, todo parece indicar que las Administraciones podrían estar vinculadas a los Comentarios al MC OCDE. No obstante lo anterior, si nos atenemos a la experiencia práctica, España tiene una reserva al artículo 12 del MC OCDE, sobre «Cánones o Regalías», que abandona según el país con el que negocia el correspondiente CDI. Por todo ello, entendemos que los Comentarios al MC OCDE son un elemento más a la hora de interpretar los CDI, junto a otros elementos y factores que se presenten en el caso concreto, como el seguimiento de la reserva incorporada o no.

Ahora bien, la mayor eficiencia interpretativa de los Comentarios al MC OCDE sobre un CDI se produce cuando el artículo de un CDI a interpretar coincide literalmente con el tenor de lo previsto para ese artículo en el MC OCDE. Si existieran cambios en la literatura del artículo respecto de la incluida en el MC OCDE, pero su formulación estuviera realizada de tal manera que permite una interpretación acorde con el Modelo, se podría seguir el contenido de los Comentarios. Como no podía ser de otra manera, los problemas surgen en los supuestos en que los artículos de un CDI no tienen el mismo tenor literal que el Modelo, aquí es donde deben realizarse los mayores esfuerzos interpretativos. Ahora bien, de estos métodos interpretativos de la CVDT no surge un resultado distinto, opuesto a lo establecido en el CDI.

Para finalizar este apartado, creemos necesario hacer un examen de lo que supone el MC OCDE y sus Comentarios en la actualidad. Y es que la red de CDI aumenta día a día de manera notable, computándose más de 2.000 en la actualidad; y en este devenir, la importancia del MC OCDE y de sus Comentarios como guía generalmente aceptada de interpretación corre la misma suerte ⁵. Es decir, su fuerza interpretativa cada vez más sólida vincula no solo a los Estados miembros en sus CDI, sino también en los CDI firmados entre países miembros y no miembros e, incluso, entre Estados no miembros. La conclusión a la que podemos llegar es que, de hecho, el MC OCDE contiene un con-

⁵ Cfr. VAN RAAD, K.: «Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts», *European Taxation*, núm. 1/1996, pág. 4.

junto de reglas generales de tributación aceptadas generalmente ⁶, con algunos matices, y que los Comentarios se van convirtiendo en una guía interpretativa siguiendo los parámetros de la CVDT, pero con valor lejano a la norma.

3. LOS ARTÍCULOS 31 A 33 DE LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES ⁷

La definición de un tratado internacional es generalmente muy amplia, lo que no concuerda con el pensamiento de quienes nos dedicamos a la fiscalidad, que estamos acostumbrados a normas, que deberían ser más o menos precisas, con un proceso de elaboración cuidado, con un contenido claro en cuanto a su eficacia en el tiempo y en el espacio. No es lo mismo que ocurre en el Derecho internacional público, en el que las normas más importantes no son escritas y definidas de modo amplio y genérico y cambian de forma gradual e imperceptible en el tiempo.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Tribunal Supremo español en dos Sentencias de 20 y 21 de enero de 1992 encontraba el fundamento normativo de la interpretación de los CDI en el artículo 3 del Código Civil y en el artículo 12 –actualmente art. 23– de la Ley General Tributaria. Sin embargo, creemos que no es la solución más completa, ya que, en 1992, España ya había ratificado la CVDT, por lo que los CDI, siendo tratados internacionales, debían ser interpretados también de acuerdo a la norma específica que entró en vigor el 27 de enero de 1980, formando parte de nuestro ordenamiento jurídico interno ⁸. Como es sabido, la CVDT contiene un conjunto de normas de alcance *erga omnes* y no derogables por la simple voluntad de las partes ⁹.

Es cierto que los criterios interpretativos de la CVDT poseen su reflejo en el artículo 3 del Código Civil y dan contenido a los genéricos mandatos de este. De hecho, la CVDT también contiene los mismos criterios que conforman la regla general de interpretación del Código Civil y que son aplicables a los tratados internacionales: criterios gramatical, contextual y teleológico. Por eso, parte de la doctrina sostiene que la aplicación de uno u otro texto legal debería dar lugar a la misma solución legal ¹⁰.

⁶ Cfr. GONZÁLEZ POVEDA, V.: «Nuevo Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en renta y patrimonio», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 225-226, 1993, págs. 741-742.

⁷ La parte III de la CVDT, titulada «Observancia, aplicación e interpretación de los tratados», incluye los artículos 31 a 33, que tratan del desarrollo de la actividad hermenéutica en el plano de los tratados internacionales, estableciendo distintas reglas.

⁸ El propio Tribunal Supremo ha confirmado la vigencia y aplicación de la CVDT en sus Sentencias, entre otras, de 6, 7, 12 y 28 de junio de 1995.

⁹ Esta es la razón por la que algunos autores denominan a la CVDT como el «tratado de los tratados». Consúltense RIBES RIBES, A.: *La interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional*, Edersa, Madrid, 2002, págs. 71-72.

¹⁰ Cfr. REMIRO BROTONS, A.: *Derecho internacional público. Derecho de los tratados*, Tecnos, Madrid, 1987, pág. 309. GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M.T.: «Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación y alcance», *Lecciones de Derecho tributario. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González*, Universidad del Rosario-ICDT, Bogotá, 2010, pág. 582.

En todo caso, y aunque desde un punto de vista dogmático debemos analizar todos los criterios hermenéuticos previstos en la CVDT, lo cierto es que, en materia de interpretación de CDI, estos tienen una utilidad limitada, ya que en ocasiones resultan obsoletos o poco adecuados. En su lugar, y como se verá, han cobrado especial relevancia los Comentarios del MC OCDE.

3.1. Artículo 31.1 de la CVDT: regla general de interpretación

El artículo 31.1 de la CVDT dice lo siguiente: «Regla general de interpretación. I. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin».

El tenor literal es claro, y sigue la práctica generalizada en el marco de interpretación jurídica: la interpretación parte del sentido de los términos de acuerdo al uso general o sentido corriente. No hay duda de que en la interpretación se prioriza al texto del CDI porque es lo que los Estados contratantes han querido firmar y obligarse. Junto con el criterio literal aparece el principio de la buena fe, o sea, la exclusión de que las partes puedan beneficiarse indebidamente de las expresiones ambiguas o posibles errores de que pueda adolecer el texto del CDI ¹¹. En palabras de la Comisión de Derecho Internacional, «el texto es la manifestación auténtica de la intención de las partes (...) por consiguiente, el punto de partida de la interpretación consiste en elucidar el sentido del texto y no en investigar *ab initio* la intención de las partes» ¹².

El problema consiste en determinar cuál es el sentido corriente o normal de un término contenido en un CDI y que signifique lo mismo para los dos Estados contratantes. En general, se puede constatar que la terminología utilizada en determinados casos en el marco de un CDI es confusa, es más amplia y general que los términos usados en las legislaciones nacionales. Naturalmente, esta situación suele ser deliberadamente buscada por las autoridades fiscales que negocian, no en vano, se trata de abarcar una multiplicidad de significados posibles ¹³. No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que el sentido corriente de los términos no puede hallarse interpretando ciertas disposiciones del tratado de manera aislada del resto para darles un significado interesado ¹⁴.

Dadas las circunstancias descritas para averiguar el significado usual o corriente de un término, es habitual que deba acudir, siguiendo el texto del artículo 31.1 de la CVDT, a otros criterios como, por ejemplo, al contexto en el que se ubica la cláusula que se pretende interpretar –método sistemático–, y al objeto o finalidad del CDI y de la propia norma –criterio teleológico–.

¹¹ Sobre el principio de buena fe en la interpretación de CDI véase VAN DER BRUGGEN, E.: «Good Faith in the Interpretation and Application of Double Taxation Conventions», *British Tax Review*, núm. 1/2003, págs. 25-68.

¹² Cfr. GONZÁLEZ CAMPOS, SÁNCHEZ RODRÍGUEZ y SÁENZ DE SANTAMARÍA: *Curso de Derecho internacional público*, Civitas, 6.ª edición, Madrid, 1998, pág. 301.

¹³ Cfr. VOGEL, K. y PROKISCH, R.: «Interpretation of double Taxation Conventions», *Cahiers de Droit Fiscal International. General Report*. IFA, vol. LXXVIII, Kluwer Law International, Deventer, 1993, pág. 142.

¹⁴ Citado por GONZÁLEZ CAMPOS, SÁNCHEZ RODRÍGUEZ y SÁENZ DE SANTAMARÍA (en la obra citada, pág. 302), al hilo del caso del TPJI en el Asunto de la Competencia de la OIT para reglamentar las condiciones de trabajo de las personas empleadas en la agricultura.

Siempre en la interpretación de los CDI hay que tener en cuenta aquellos acuerdos o prácticas que se refieran a la interpretación de los mismos. Por ejemplo, son los supuestos de procedimientos amistosos de carácter interpretativo, o, incluso, protocolos firmados en el marco de los tratados fiscales internacionales que nos pueden dar pautas sobre la interpretación de una determinada norma. Un caso adicional en la aplicación práctica del principio de buena fe daría lugar a que si un Estado ha participado en la elaboración de informes impulsados por la OCDE, que después han servido para el desarrollo de los Comentarios del MC OCDE y no han manifestado ninguna discrepancia, objeción u observación, esta actitud debería tenerse en cuenta a la hora de la interpretación de los CDI.

3.2. Artículo 31.2 de la CVDT: la delimitación del contexto

El artículo 31.2 de la CVDT señala lo siguiente: «2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

- a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;
- b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado».

Como se puede observar, se define «contexto» como el conjunto del texto del CDI, comprendidos el preámbulo y los anexos. Tanto el preámbulo como los anexos son prueba evidente de la intención de las partes y del objeto y fin del CDI. El preámbulo se constituye con las afirmaciones de las partes ab initio, y su contenido suele ser muy útil a la hora de determinar el fin o los fines que se persiguen con los tratados. Los protocolos que acompañan en muchas ocasiones a los propios CDI son considerados anexos a estos efectos, poseyendo, siguiendo a VOGEL, fuerza vinculante idéntica al CDI¹⁵. Y otros ejemplos del contexto son las notas, los intercambios de correspondencia, declaraciones de las autoridades, acuerdos, etc., en la medida que hayan sido adoptados por todas las partes contratantes. Este último aspecto es importante, en el sentido de que si se tratase de una declaración unilateral de uno de los países contratantes del CDI, no podría considerarse parte del contexto.

Estas categorías de documentos no se consideran como una simple prueba a la que se puede acudir en caso de ambigüedad u oscuridad, sino como parte del contexto al que se puede acudir en orden a interpretar el sentido corriente de los términos.

3.3. Artículo 31.3 de la CVDT: otros elementos a tener en consideración junto con el contexto

El artículo 31.3 de la CVDT reza así: «Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

- a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

¹⁵ Cfr. VOGEL, K.: «On Double Taxation Conventions», Kluwer Law International, Deventer, 1997, págs. 46 y ss.

- b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;
- c) toda forma pertinente de Derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes».

Los acuerdos y prácticas ulteriores al CDI pueden ser considerados como manifestaciones de interpretación auténtica, que constituyen una prueba de la voluntad de las partes en cuanto al sentido del tratado. Hay que resaltar la nota temporal, ya que se requiere que sea, tanto el acuerdo como la práctica, de carácter ulterior.

Para LANG y BRUGGER, la práctica ulteriormente seguida en la aplicación del CDI, es decir, cuando las Administraciones de los dos Estados contratantes aceptan de forma habitual los cambios introducidos por las distintas versiones de los Comentarios del MC OCDE, suponiendo alteraciones en la interpretación de un CDI, conlleva una explicación y un argumento positivo para la aceptación de la interpretación dinámica. Sin que ello signifique que estemos de acuerdo con esta práctica en absoluto ¹⁶.

En cuanto a toda forma pertinente de Derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes, todo parece indicar que sea otro tratado de cualquier tipo, regla consuetudinaria, sentencia que vincule a las dos partes sobre algún aspecto del CDI –TJUE, por ejemplo–, entre otros ejemplos. Es lo que se denomina reglas generales de la fiscalidad internacional.

3.4. Artículo 31.4 de la CVDT: el sentido especial

El artículo 31.4 de la CVDT posee el siguiente tenor literal: «Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes».

Si, como hemos dicho, la CVDT deja claro que el criterio principal de interpretación es el sentido literal del tratado, tal y como ha sido firmado por los Estados contratantes, el desafío de la interpretación literal consiste en determinar el sentido del texto, y no en investigar cuáles son las intenciones de las partes. El principio y el fin de la interpretación se encuentran en el propio texto del tratado, desde el momento en que ha sido acordado por las partes, teniendo vida independiente de la voluntad de los Estados contratantes. En esta idea se plasma el principio *pacta sunt servanda*.

Entonces, ¿qué se entiende por sentido especial? Pues bien, se trata de un significado específico conscientemente acordado por las partes, señalándose expresamente, con vistas a que el intérprete sepa que se abandona el sentido natural del término de que se trate. Como no podía ser de otra manera, quien alega, prueba, es decir, el Estado que invoca el sentido especial debe demostrar la validez de su afirmación.

¹⁶ Cfr. LANG, M. y BRUGGER, F.: «The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation», Australian Tax Forum, núm. 23/2008, pág. 103.

3.5. Artículo 32 de la CVDT: medios complementarios de interpretación

El artículo 32 de la CVDT señala lo que sigue: «Medios de interpretación complementarios. Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

- a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o
- b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable».

Estos criterios o medios de interpretación complementarios son de carácter secundario, son medios subsidiarios de interpretación hermenéutica. Se dan algunos ejemplos en el artículo reproducido: trabajos preparatorios –normalmente, las actas de la negociación– y las circunstancias de la conclusión del tratado –contexto histórico o temporal–, si bien se trata de un par de ejemplos de una lista no cerrada a la que cabría añadir, quizás, las *technical explanations* de los Estados Unidos de Norteamérica, el MC OCDE y sus comentarios¹⁷, las sentencias de los tribunales extranjeros, las resoluciones de las Administraciones tributarias extranjeras y los libros y artículos doctrinales. Estos medios tan solo se dirigen a la confirmación de la interpretación alcanzada por el artículo 31, o bien para determinar el sentido interpretativo cuando según la regla prioritaria no se puede alcanzar el mismo.

Este precepto no tendrá ninguna eficacia, es decir, nunca cabe acudir a los medios complementarios de interpretación cuando el sentido del tratado es claro, en virtud de lo estipulado por el artículo 31, ya que invocar una interpretación diferente con apoyo en los medios complementarios queda absolutamente prohibido a tenor de la literalidad del artículo 32 de la CVDT.

3.6. Artículo 33 de la CVDT

Señala el artículo 33 de la CVDT lo siguiente: «Interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas. 1. Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.

2. Una versión del tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.

3. Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.

¹⁷ Cfr. LANG, M. y BRUGGER, F.: «The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation», *Australian Tax Forum*, núm. 23/2008, pág. 98.

4. Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 39, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado».

3.7. Recapitulación

Después de realizar un repaso a los distintos medios y métodos de interpretación de CDI previstos en la CVDT, no podemos dejar pasar la oportunidad de aclarar que ningún medio o criterio se impone frente a los demás. La polémica doctrinal sobre la creación de una jerarquía entre medios es inoperante y un esfuerzo baldío por varias razones¹⁸: la primera, porque este sistema hermenéutico cede ante el artículo 3.2 del MC OCDE, y, la segunda, porque no cabe una clasificación clara y determinante de los Comentarios al MC OCDE entre los distintos métodos de interpretación previstos en la CVDT, ni tampoco creemos que sea decisiva.

El intérprete debe acudir, como no puede ser de otra manera, a todos y cada uno de los métodos de interpretación de los artículos 31, 32 y 33 de la CVDT. Solo así se puede conocer el sentido de un término, y solo así, tras analizar los resultados obtenidos a través de los distintos métodos, se podrá determinar la interpretación adecuada. Por ejemplo, la diferenciación entre «contexto», que permite llegar al sentido usual de los términos, de acuerdo al artículo 31.1 de la CVDT, y el «significado especial» del artículo 31.4 de la CVDT es solamente relevante a efectos de prueba: quien alegue el «sentido especial» debe probarlo¹⁹.

Tampoco el simple hecho de la calificación como trabajo preparatorio de un documento es de gran relevancia, ya que todo intérprete en su labor hermenéutica debe acudir a dichos informes y documentos para confirmar el sentido usual o corriente de un término, como fórmula responsable en el ejercicio de su labor. Por lo tanto, tampoco existe tal separación entre los artículos 31 y 32 de la CVDT, y lo mismo cabría decir respecto al artículo 33 de la CVDT.

4. EL MC OCDE Y SUS COMENTARIOS

El MC OCDE nace con el objetivo de promover una serie de políticas económicas. No hace falta hacer hincapié en la influencia que ha tenido el MC OCDE en la negociación, aplicación e interpretación de los CDI. En la actualidad se puede afirmar que es el texto básico, con algunas adaptaciones a las distintas peculiaridades nacionales, en las negociaciones de CDI, tanto entre países miembros de la OCDE como con países no pertenecientes a la misma. Además, el hecho de aceptar el articulado como tal o con modificaciones menores significa que se aceptan también los Comentarios, como guía interpretativa de los CDI.

¹⁸ Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Los Comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del Derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 20/2003.

¹⁹ Cfr. GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M.T.: «Convenios para evitar la doble imposición: interpretación y alcance», ob. cit., pág. 593.

El MC OCDE, en el formato que actualmente conocemos, tiene su antecedente en 1963, cuando se presenta por primera vez un modelo de articulado, junto con una serie de Comentarios al mismo de carácter interpretativo. Cuando el Estado no está de acuerdo con el articulado o con los Comentarios, introduce una reserva o una observación. Con posterioridad a 1963, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha aprobado nuevos MC OCDE en 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 y 2010. La composición del citado Comité se circunscribe a las representaciones de las Administraciones tributarias de los Estados miembros, junto con algunas delegaciones de países no miembros que poseen el carácter de observadores, aparte del propio personal de la OCDE. Es importante tener en cuenta esta composición –Administraciones de los países ricos– para matizar algunas de las afirmaciones que después vendrán, y alguna ya realizada previamente ²⁰. Esta crítica se ha pretendido desvirtuar con la «audiencia pública» que se da a los proyectos fiscales pendientes de aprobación. No obstante, las reacciones del público en general a la petición de Comentarios suele ser bastante escasa.

Con carácter general, la práctica totalidad de los CDI firmados por España siguen el MC OCDE en sus distintas versiones, eso sí, con las matizaciones y especialidades dimanantes de cualquier negociación del Estado con quien se negocia.

Dado el número creciente de CDI, la globalización económica, el incremento del comercio internacional, el volumen de operaciones internacionales entre matrices y filiales, los avances en la tributación internacional fruto de la competencia fiscal entre Estados, los abusos cometidos y las dificultades en la renegociación de los CDI, la OCDE ha ido, como se ha puesto de manifiesto, modificando poco a poco sus versiones del Modelo de Convenio, en el que se incluyen los Comentarios al mismo. El problema, en muchas ocasiones, se plantea porque a través de los cambios en los Comentarios se modifican el MC OCDE y los CDI firmados por los Estados, evitando así cambiar el articulado del Modelo propiamente dicho y la renegociación de los CDI que supone normalmente un gran desgaste, dificultades y, en ocasiones, no llegar a acuerdos. La solución, de acuerdo con lo que se ha llamado «interpretación dinámica», es que los CDI existentes deben interpretarse conforme a lo dispuesto en los nuevos Comentarios, es decir, según la propia OCDE, un convenio entre dos países que fue firmado en 1985 debe resultar interpretado por los Comentarios al MC OCDE de 2010 ²¹. Para la OCDE, los cambios en los Comentarios provocan efectos retroactivos «porque reflejan el consenso de los Estados miembros de la OCDE acerca de la interpretación correcta de las disposiciones existentes y su aplicación a situaciones específicas» ²², instando a los Estados miembros a respetar el Modelo de Convenio, interpretando los antiguos CDI de acuerdo con los Comentarios actualizados. Es, sin duda alguna, en nuestra opinión, una modificación enmascarada de los CDI firmados que no tiene amparo en la CVDI, ni en la práctica habitual en el Derecho internacional público, bien anclada en el principio *pacta sunt servanda*. Así pues, solo se puede admitir que las nuevas versiones del MC OCDE, en cuanto supongan un cambio de criterio, exclusivamente pueden ser aplicables a los CDI firmados con posterioridad ²³. En conclusión, las aclaraciones, explicaciones, ampliaciones

²⁰ En el caso español, los representantes en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE son funcionarios de la Dirección General de Tributos, en concreto, de la Subdirección General de No Residentes o de la de Coordinación de Fiscalidad Internacional.

²¹ VÖGEL, K.: «On Double Taxation Conventions», ob. cit., págs. 46-47.

²² Cfr. Parágrafo 35 de la Introducción del MC OCDE.

²³ Cfr. SERRANO ANTÓN, F.: «La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14

y adiciones contenidas en los nuevos Comentarios en la misma línea argumental que las anteriores versiones no deben plantear problemas para su aceptación²⁴, otra cosa ocurre con cambios de mayor calado o sustanciales a través de las nuevas versiones del MC OCDE, salvo que se siga la versión propugnada por esta organización internacional.

Es de general aceptación que los Comentarios al MC OCDE desempeñan un papel fundamental en la interpretación de CDI y que cada día son más tenidos en cuenta y con más fuerza por los tribunales de los distintos países miembros y no miembros de la OCDE²⁵. La propia OCDE mantiene que los Comentarios «no son legalmente vinculantes pero la práctica les atribuye una fuerza moral importante por representar la voluntad política de los Estados miembros y existir una expectativa de que los Estados miembros harán el máximo posible para seguir sus recomendaciones»²⁶. Sin duda, son un ejemplo más del denominado *soft law*, en el sentido de que no poseen fuerza normativa propia, pero tienen una vocación de producir efectos en los ordenamientos de los distintos Estados, miembros o no de la OCDE.

La mayoría de la doctrina también ha reconocido que los Comentarios son una fuente principal en la interpretación de los tratados, pero no está clara la categoría en la que podrían tener acomodo los Comentarios al MC OCDE dentro de los medios de interpretación previstos en los artículos 31, 32 y 33 de la CVDT (contexto, significado especial, medios complementarios, etc.)²⁷.

5. LA RELACIÓN ENTRE LOS COMENTARIOS AL MC OCDE Y LA CONVENCION DE VIENA

La importancia de los Comentarios al MC OCDE en la interpretación de CDI se basa en el principio de la concordancia, es decir, su consideración garantiza en cierto grado la interpretación concordante de los CDI. Es interesante en este punto observar cómo se pronuncian los propios Comentarios sobre su papel en la interpretación de los CDI, tal y como ha sido expuesto más arriba.

Es incuestionable el papel de los Comentarios del MC OCDE. Su función es extraordinaria porque al ser desarrollados por el propio Comité de Asuntos Fiscales, tenemos revelada la intención

sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*», *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 5/2002, págs. 8-10.

²⁴ De facto, los nuevos Comentarios pueden trasladar sus efectos sobre CDI anteriores ya que, como regla general, las Administraciones tributarias, los tribunales y los contribuyentes tienden a acudir, casi por inercia, a la última versión del MC OCDE, que resulta favorecido por el formato de actualización del MC OCDE a través de hojas intercambiables.

²⁵ K. VOGEL indica una serie de factores que limitan la limitación de la influencia de los Comentarios al MC OCDE, son los siguientes: la interpretación dinámica que dificulta la interpretación de acuerdo a los Comentarios previstos en el momento de la firma del CDI; la protección intelectual de los Comentarios MC OCDE –*copyright*– a diferencia de lo que ocurre con las sentencias y las leyes que, al ser absolutamente públicas, no tiene por qué estar protegido su *copyright*. Así, se interpreta que lo que se protege son las opiniones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, y no tienen el carácter de norma jurídica. Cfr. VOGEL, K.: «Reflections on the Future of the OECD Model Convention and Commentary», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 50, 1996, págs. 529 y 530.

²⁶ Cfr. Parágrafo 29 de la Introducción de los Comentarios al MC OCDE.

²⁷ Cfr. AULT, H.: «The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties», *Essays on International Taxation in Honour of Sir Sidney Roberts*, Kluwer, Deventer, 1993, págs. 144-148.

de los representantes de los Estados miembros al redactar todos y cada uno de los artículos que componen el MC OCDE.

Ahora bien, los problemas comienzan cuando tratamos de incardinar estos Comentarios al MC OCDE en la dogmática de la CVDT, es decir, ¿cuál es el estatus de los Comentarios de acuerdo con la clasificación de medios interpretativos que se incluye en la CVDT?

La doctrina se ha ocupado profusamente, y a veces de modo contradictorio, de su encuadre en los artículos 31 y 32 de la CVDT, de forma que se encuentre el apoyo teórico para la interpretación de acuerdo a los Comentarios al MC OCDE²⁸. Parece que existen cuatro posibles teorías para calificar a los Comentarios como elementos interpretativos: los que consideran que son medios auxiliares o complementarios de interpretación; aquellos otros que entienden que son parte del contexto; los que justifican que tienen un sentido especial, y, por último, otros que defienden su carácter de normas generales de tributación internacional. Pasemos a analizar estas cuatro propuestas para ver cuál de ellas posee una mejor argumentación en la actualidad, y a la luz de la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo español.

5.1. Los Comentarios al MC OCDE como «contexto»²⁹

El punto de partida de esta manera de concebir los Comentarios al MC OCDE surge del sentido que se le da al artículo 31.2, apartados a) o b) de la CVDT. Se trata de lo que algunos autores han mantenido como interpretación autónoma derivada del propio contexto del CDI, por encima de los propios términos de la normativa interna, tanto del Estado de residencia como al de la fuente³⁰.

El contexto del CDI es uno de los criterios fundamentales en la interpretación de tratados, en el sentido de que si del mismo se infiere un sentido y unas consecuencias distintas a las del Derecho interno, debe prevalecer el contexto sobre este. Aunque, es cierto, que en determinadas ocasiones y por imperativo legal se debe acudir en primer lugar a la norma interna³¹.

De todas formas, se debe hacer hincapié en que la relación, en la actividad hermenéutica entre el Derecho interno y el contexto, no consiste en un criterio jerárquico sino en una simbiosis de interacción y coordinación entre ambos métodos interpretativos. De tal manera que aunque la interpretación literal del artículo 3.2 del MC OCDE suponga el recurso a la ley interna en primer lugar, esta

²⁸ Un repaso sobre las distintas posturas más relevantes en cuanto al papel que desempeñan los Comentarios de la OCDE en la interpretación de CDI se encuentra en VOGEL, K.: «The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, 2000, págs. 612-616; ELLIS, M.: «The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation –Response to Prof. Dr. K. Vogel», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, 2000, págs. 617-618.

²⁹ Cfr. AVERY JONES, J.: «The One True Meaning of a Tax Treaty», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 55, 2001, pág. 221.

³⁰ Cfr. VOGEL, K.: «On Double Taxation Conventions», Kluwer Law International, Deventer, págs. 51-60.

³¹ Cfr. AVERY JONES, J. *et al.*: «The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to article 3.2 of the OECD Model» (II), *British Tax Review*, 1984, págs. 104-108.

no se aplicará si del contexto se infiere una interpretación contraria y más relevante (*unless the context otherwise requires*).

Pero, ¿en qué consiste el contexto? Pues bien, teniendo como base el principio de buena fe de las relaciones internacionales, el contexto en la interpretación de CDI estaría constituido tanto por los Comentarios al MC OCDE, aunque no se refieran a un tratado en concreto, como por los documentos, anexos e informes que puedan ayudar a conocer el contexto de los términos utilizados por el tratado. Es el caso de los *OECD Reports and Discussion Drafts*. Todo ello con las debidas caute- las, ya que debería tenerse en cuenta si las autoridades fiscales del país en cuestión han participado en su elaboración, si han realizado algún tipo de observaciones en las citadas discusiones y, también, hasta qué punto deben ser tenidas en cuenta este tipo de fuentes. La voluntad de los órganos que con- tribuyeron a la creación de una norma se reconstruye a través de los trabajos preparatorios, es decir, a través de todas las discusiones, proyectos y exposiciones que acompañaron o precedieron la for- mación de la norma. Hay que excluir que los trabajos preparatorios tengan valor de interpretación auténtica de la ley, pero no se debe incurrir en el extremo opuesto, negándoles todo valor a efectos de la explicación de la norma.

5.2. Los Comentarios al MC OCDE como «reglas generales de la fiscalidad internacional»³²

VOGEL ha mantenido que los Comentarios al MC OCDE suponen «reglas generales de la tri- butación internacional» en el sentido del artículo 31.3 de la CVDT. La razón no es otra que el efecto armonizador que produce en general el MC OCDE y los trabajos de esta institución internacional en las legislaciones de los distintos países. Este efecto unificador da lugar a un cuerpo de reglas gene- rales y comunes de tributación internacional, a veces incluso de prácticas similares en las diferentes Administraciones tributarias. Quizás el único reparo a esta teoría consistiría en que, como constitu- tivo de lo que hemos denominado *soft law*, no posee un efecto vinculante y ejecutivo claro. Se implo- ra a la fuerza moral y expansión del MC OCDE como elementos determinantes de su consideración como reglas generales de la fiscalidad internacional, aparte de su influencia en la normativa fiscal de los países.

5.3. Los Comentarios al MC OCDE como «sentido especial en relación con los términos del CDI»

El artículo 31.4 de la CVDT menciona al sentido especial en relación con los términos del tratado en la actividad hermenéutica de los CDI. Esta opción interpretativa consistente en el uso de los Comen- tarios al MC OCDE ha sido justificada por la doctrina³³, y deriva del hecho de que los Estados contra- tantes de un específico CDI, que han seguido fundamentalmente el MC OCDE, se presume que quieren atribuir a las disposiciones del CDI el significado que tienen en el MC OCDE y sus Comentarios.

³² Cfr. VOGEL, K.: «The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, 1999, págs. 615-616.

³³ Cfr. AULT, H.: «The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties», ob. cit., págs. 146-147.

5.4. Los Comentarios al MC OCDE como «medio complementario de interpretación»

El artículo 32 de la CVDT permite acudir a los Comentarios al MC OCDE al considerarlo un medio complementario de interpretación. Es una tesis doctrinal ³⁴ que ha ido adquiriendo una gran influencia en la técnica interpretativa de CDI. Su consideración como medio complementario de interpretación viene condicionado, según BAENA AGUILAR, por su carácter preparatorio, siempre que el MC OCDE sea mencionado en el tratado firmado ³⁵.

De todas formas, un CDI firmado entre dos países miembros de la OCDE, supone que los dos Estados conocen el MC OCDE junto con sus Comentarios, en la versión del Modelo de Convenio en el momento de la firma. Y de la misma forma ocurrirá con los Estados no miembros de la OCDE que sean colaboradores, invitados o cooperantes con la OCDE, ya que estos países pueden expresar sus opiniones, contribuciones y observaciones al MC OCDE y, así, aparecen contempladas en el texto del mismo.

Como no podía ser de otra manera, la doctrina en relación con la consideración del MC OCDE como medio complementario no es unánime, puesto que la virtualidad que los Comentarios al MC OCDE están llamados a desplegar desborda la simple consideración de instrumentos hermenéuticos de segunda clase, debiendo incardinarse necesariamente entre los elementos que conforman el contexto de cada CDI en el ámbito de la OCDE ³⁶.

6. LA INTERPRETACIÓN DE LOS CDI POR EL TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL

6.1. Los métodos de interpretación del Derecho

La interpretación judicial es la actividad que llevan a cabo los jueces en el ejercicio de la actividad jurisdiccional que les está encomendada, consistente en determinar el sentido y alcance de las normas jurídicas y otros estándares de relevancia jurídica que deben aplicar al caso concreto. Como señala HART, las normas poseen textura abierta, dado que poseen una imprecisión y una vaguedad que hace que aun las palabras más precisas susciten dudas ante circunstancias insólitas e imprevisibles, es decir, son las famosas zonas grises ³⁷.

Cada vez que se habla de interpretación jurídica e interpretación de la ley, en lo que se piensa comúnmente es en la interpretación judicial. Sin embargo, una diferencia trascendental entre la interpretación legal (es decir, aquella realizada por el órgano legislativo) y la interpretación judicial es

³⁴ Cfr. WATTEL, J. y MARRES, O: «The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties», *European Taxation*, vol. 43, 2003, pág. 228.

³⁵ Cfr. BAENA AGUILAR, A.: «Editorial», *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 242/1996, pág. 897.

³⁶ Cfr. RIBES RIBES, A.: «Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje», Edersa, Madrid, 2003, págs. 168-169.

³⁷ Cfr. HART, H.L.A.: *El concepto del Derecho*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998, págs. 155-160.

que la primera tiene obligatoriedad general, como quiera que se lleva a cabo mediante una ley, mientras que la segunda tiene obligatoriedad solo respecto al caso de que se trate.

Para llevar a cabo la interpretación de las normas jurídicas, el intérprete se sirve de unos medios para establecer y desenmarañar el o los posibles sentidos y alcances de la ley interpretada ³⁸. Estos medios son comúnmente aceptados por la doctrina ³⁹ y, en ocasiones, consagrados expresamente por los propios ordenamientos jurídicos ⁴⁰. Estos elementos tradicionales, a los que habría que añadir otras técnicas para averiguar el sentido de los términos ⁴¹, son los siguientes: el gramatical o literal, el histórico, el lógico, el sistemático y el teleológico ⁴².

1. El *elemento gramatical* o *elemento literal* es aquel que permite establecer el o los sentidos y alcance de la ley haciendo uso del tenor de sus propias palabras, es decir, al significado de los términos y frases de que se valió el legislador para expresar y comunicar su pensamiento. Este método interpretativo parte del supuesto de que la voluntad e intención del legislador está impregnada en la ley; luego la mejor manera de descifrar la verdadera intención legislativa es a través de las palabras que componen aquella.
2. El *elemento histórico* permite interpretar la norma aludiendo a la historia del texto legal que se trata de interpretar. Esta historia se ve reflejada en cada una de las etapas del proceso de formación de la ley.
3. El *elemento lógico* es el que debe atenderse al interpretar las normas, a la «realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas». Si una norma nacida en un contexto histórico determinado se debe aplicar en un contexto diferente, puede producir un resultado indeseable si el cambio de las circunstancias es lo suficientemente sensible. No basta con saber por qué y para qué se dictó la norma en concreto, sino también si las nuevas circunstancias reinantes consienten o no que permanezca invariado el sentido original.
4. El *elemento sistemático* permite interpretar la ley atendiendo a las conexiones de la misma pero con la totalidad del ordenamiento jurídico del cual forma parte, incluidos los principios generales del Derecho. Así, este método no es sino un grado más avanzado del método lógico, pero tiene reglas, así como métodos propios y bien definidos del Derecho, esto es, el método exegético y el axiológico, del cual parte para hacer un análisis sistemático de la legislación con el fin de dar una correcta interpretación.

³⁸ También cabe citar una nueva clasificación de la interpretación desde el punto de vista subjetivo, es decir, dependiendo de quien lleve a cabo el proceso interpretativo.

³⁹ Cfr. VILLAR PALASÍ, J.L.: *La interpretación y los apogemas jurídico-lógicos. A la luz del nuevo título preliminar del Código Civil, desde una perspectiva teórica*, Tecnos, Madrid, 1975, pág. 15; LARENZ, K.: *Metodología de la Ciencia del Derecho*, 2.^a edición, Ariel, Barcelona, 2001; HALLIVIS PELAYO, M.: *Teoría General de la interpretación*, Porrúa, México, 2007.

⁴⁰ Cfr. artículo 3 del Código Civil.

⁴¹ Cfr. DWORKIN, R.: *Los derechos en serio*, Ariel, Barcelona, 2002; VANONI, E. defiende también el principio de la realidad social como canon interpretativo. Cfr. «Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias», *Obras Básicas de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, págs. 50-51.

⁴² Sobre la necesidad de completar los métodos tradicionales con otros métodos hermenéuticos, como el movimiento del Derecho libre, consúltese DEMÓFILO DE BUEN, L.: *Las normas jurídicas y la función judicial*, Thomson Reuters Civitas Aranzadi, Madrid, 2009, págs. 56 y ss.

5. El *elemento teleológico*, por último, es aquel que permite establecer el sentido o alcance de un precepto legal atendiendo al fin de este, es decir, a los determinados objetivos que se buscó conseguir mediante su establecimiento.

6.2. Primera aproximación a la interpretación judicial de los CDI

En España, tanto los tribunales de justicia como la Administración tributaria se refieren frecuentemente a los Comentarios al MC OCDE a la hora de interpretar las cláusulas de un CDI en particular. Sin embargo, creemos que a veces, de forma discutible, se atribuye a los citados Comentarios el carácter de norma de interpretación de obligada aplicación. En efecto, la doctrina del Tribunal Supremo califica a los Comentarios al MC OCDE como interpretación auténtica de los CDI ⁴³. Parece evidente que los Comentarios al MC OCDE constituyen la interpretación auténtica del MC OCDE, pero esta no parece que sea el valor que se le quiere otorgar en los CDI firmados por España.

El Tribunal Supremo español aplica, en ocasiones, de manera automática la doctrina según la cual los Comentarios al MC OCDE son norma de interpretación obligatoria de los CDI, sin tener en cuenta, en determinadas circunstancias, otros factores y cuestiones ⁴⁴. Por ello, se corre el peligro, como señala ELLIS, de que el *soft law* –con naturaleza no vinculante– pueda tener auténtica fuerza pseudonormativa y jurídica a través de las sentencias judiciales y las resoluciones administrativas, convirtiéndose así en parte del ordenamiento jurídico nacional ⁴⁵.

La labor del intérprete no es fácil. La interpretación constituye una técnica que supone el correcto empleo de una serie de medios para obtener los fines pretendidos, por lo que resulta indispensable estudiar sus métodos y técnicas, ya que, en última instancia, el éxito de la actividad interpretativa depende de la idoneidad y buena utilización de los procedimientos que se utilicen ⁴⁶.

Antes de comenzar con el análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia, nos gustaría realizar una serie de matizaciones para delimitar la aplicación del MC OCDE en la tarea interpretativa. En primer lugar, debe enfatizarse el hecho de que no cabe invocar la infracción del MC OCDE en un recurso. Como es sabido, la fuente normativa es el tratado o CDI debidamente aprobado por el Parlamento y tras su oportuna publicación en el boletín oficial, y la propia normativa interna; en segundo lugar, de la práctica judicial se observa que el MC OCDE es utilizado por los jueces y tribunales como una explicación adicional a la interpretación concedida a un artículo en concreto, es decir, como explicación a mayor abundamiento, pero no se asume que el MC OCDE sea un método interpretativo; en tercer lugar, creemos que el valor que poseen los Comentarios del MC OCDE en la labor hermenéutica es el mismo que puede concederse a la consulta por

⁴³ Cfr. SSTs de 15 de julio de 2002 (NFJ013170) y de 12 de febrero de 2003 (NFJ014116).

⁴⁴ Cfr. SSTs de 11 de junio de 2008 (NFJ030221) y de 15 de abril de 2003 (NFJ014605).

⁴⁵ Cfr. ELLIS, M.: «The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, Response to Prof. Dr. Klaus Vogel», *Bulletin For International Fiscal Documentation*, vol. 54, 1999, pág. 618.

⁴⁶ Cfr. HALLIVIS PELAYO, M.: «Teoría general de la interpretación», Porrúa, México, 2007, pág. 320. Consúltense asimismo la completa bibliografía allí citada sobre el particular.

el juez o magistrado de artículos doctrinales, de monografías o de cualquier otro trabajo doctrinal que se haya consultado y que pudiera formar parte del contexto. Para nosotros no puede tener otro valor, que es lo que desean las Administraciones tributarias, dado que los criterios interpretativos que determinan la labor del intérprete, como ha sido visto, son los métodos establecidos en la CVDT o en el Código Civil, con las debidas matizaciones. En ningún caso se puede considerar como interpretación auténtica de un CDI en particular el uso de los Comentarios del MC OCDE, o la visión de la Administración tributaria expresada por escrito. No se le puede dar un valor jurídico que no tiene desde el punto de vista teórico, por mucho que la OCDE se refiera a ellos como recomendaciones y que vinculen a las Administraciones ⁴⁷. Lo anterior se refrenda también por la ausencia de delegación de cualquier tipo de legitimidad democrática a las personas que representan a los distintos Estados cuando discuten y debaten la modificación del MC OCDE y sus Comentarios ⁴⁸. En cuarto lugar, hay una gran predeterminación del trabajo de los jueces y tribunales dada la existencia de una doble agenda por parte de los Estados en la firma de los CDI, ya que, por un lado, se trata de mejorar las relaciones económicas entre los dos Estados eliminando barreras fiscales, y, por otro lado, en la distribución de la potestad tributaria, se busca el menor sacrificio posible de la recaudación fiscal. En este punto, la labor interpretativa que le corresponde a los órganos judiciales, teniendo en cuenta el contexto de los CDI y sus fines, abre una vía para que los contribuyentes insten a través de la vía del recurso la eliminación de la doble imposición internacional y la protección de los contribuyentes de las ambigüedades establecidas en los tratados ⁴⁹.

De hecho, un tribunal puede interpretar una norma de forma contraria a lo que mantenga la OCDE en su Modelo. Es evidente que el MC OCDE posee fuerza moral pero no normativa, puesto que no poseen ningún tipo de legitimación democrática, luego su eficacia es la que es ⁵⁰. Y ello con independencia del volumen y calidad de la información que allí se contiene.

6.3. La jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de interpretación de CDI y la función de los Comentarios del MC OCDE

La importancia del MC OCDE es creciente y cada vez tiene más influencia en la labor desarrollada por los órganos judiciales debido, entre otras razones, al incremento de asuntos que con un componente internacional están llegando al Tribunal Supremo español. En estos momentos, dicho tribunal puede haber dictado en torno a varios cientos de sentencias de diverso tipo, con algún matiz fiscal internacional. No podemos dejar de mencionar que el resultado de impugnar judicialmente un

⁴⁷ Cfr. VOGEL, K.: «The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, 2002, pág. 614.

⁴⁸ Cfr. ELLIS, M.: «The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation –Response to Prof. Dr. Klaus Vogel», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, 2002, pág. 617.

⁴⁹ Lo mismo parece ocurrir en los tribunales de otros Estados, consúltese MORAWSKI, W. y ZALASINSKI, A.: «Tax Treaty Interpretation in the Case Law of the Polish Courts», *European Taxation*, November, 2006, pág. 535.

⁵⁰ F. VAN BRUNSCHOT se refiere a los Comentarios del MC OCDE y su consideración como elemento de ayuda en la interpretación de la siguiente y descriptiva manera: «The wording of a Treaty is not always as clear as it could be. If the Court then calls on the OECD Model and Commentaries for help, it goes to the devil for confession», *The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries*, ob. cit., pág. 11.

acto administrativo procede de las posiciones contrarias entre el contribuyente y la Administración tributaria derivadas, en este contexto, por una interpretación o aplicación divergente de un artículo contenido en un CDI. En España no contamos con una jurisdicción especializada en temas de tributación, y menos aun en fiscalidad internacional, y es la contencioso-administrativa la competente para dirimir estos supuestos. La complejidad de la tributación internacional y la interpretación de sus cláusulas es de sobra conocida por la doctrina⁵¹. Además, aunque tímidamente empiezan a lanzarse bases de datos con específica doctrina administrativa y jurisprudencia internacional, todavía estamos lejos de una coordinación y entendimiento internacional claros.

Asimismo, debe ponerse de relieve que el MC OCDE que es un instrumento de *soft law*; como ya hemos visto, acaba teniendo efectos similares al *Hard Law* gracias a su uso por la jurisprudencia, produciendo lo que la doctrina ha denominado *judicial creep* o deslizamiento judicial o legislación por la puerta de atrás, ya que no cuenta ni con ningún tipo de control público, ni con la necesaria legitimidad democrática. Por tanto, nuestra recomendación para los órganos judiciales es usar con prudencia tales instrumentos en sus sentencias, y si lo que se quiere es modificar la legislación en el sentido expresado por el MC OCDE o las directrices en materia de precios de transferencia, pues adelante, así nos ahorraríamos muchas ambigüedades⁵².

El análisis de algunas de las sentencias del Tribunal Supremo que se han dictado en esta área, y que han tenido algún impacto en los temas de tributación internacional, nos permite extraer las siguientes conclusiones generales, advirtiéndole que, en algunos casos, todavía no pueda considerarse jurisprudencia reiterada:

6.3.1. Finalidad de los Convenios de doble imposición internacional

La Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2010 (rec. núm. 9020/2004) (NFJ038690) realiza una suerte de resumen de la problemática básica que plantean los CDI y, en particular, el hispano-USA de 22 de febrero de 1990, a juicio del tribunal. Así se define por dicha sentencia que «conviene fijar la naturaleza, alcance y efectos de estos instrumentos jurídicos: A) En cuanto a su objetivo; se pretende con ellos eliminar la doble imposición, y, de modo subordinado, prevenir la evasión fiscal, y procurando evitar la discriminación por razón de nacionalidad. B) Atendiendo a su naturaleza jurídica son tratados internacionales, a menudo bilaterales y de carácter contractual, sujetos al régimen jurídico establecido en el artículo 96 de la Constitución, con rango de ley y que regulan un sector específico del ordenamiento. C) En cuanto a su eficacia son completos, es decir, no pueden ser interpretados mediante normas internas. Pero en modo alguno constituyen una "opción" a la que pueda acogerse o renunciar el interesado. D) En punto a interpretación ha de estarse a su texto y a la intención de las partes, ofreciendo a tal fin gran ayuda los comentarios que acompañan a los modelos. Además, la interpretación ha de ser preferentemente dinámica, autónoma para cada Convenio. E) Son de naturaleza omnicomprendensiva. Por lo que ahora nos interesa, las precisiones precedentes no son gratuitas, sino que nos ofre-

⁵¹ Cfr. VAN RAAD, K.: «International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application», *Intertax*, vol. 29-2001, issue 6/7, págs. 211-212.

⁵² Cfr. VEGA GARCÍA, A.: «¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las directrices de la OCDE?», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 4/2011, pág. 53.

cen el camino para enjuiciar los actos impugnados. Desde el punto de vista de la eficacia es evidente su obligatoriedad y la inaplicabilidad de las normas internas, para la resolución de las controversias que de ellos se deriven».

6.3.2. *El MC OCDE no es norma jurídica invocable*

Resulta interesante traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2003 (rec. núm. 8720/1998) (NFJ014116) relativa a la *interpretación auténtica del Convenio y Modelo*, en la que un recurrente señala que la interpretación dada por la OCDE al artículo 24 del Modelo, idéntico al del Convenio hispano-belga, ha sido errónea. Pues bien, como señala la propia sentencia, «ciertamente, por muy respetable que sean los criterios de interpretación de los Convenios Modelo por la OCDE, y su estimación como elemento interpretativo auténtico y necesario según los Convenios de Viena sobre interpretación de los tratados, lo que no cabe la menor duda a la Sala es que tales criterios de interpretación no constituyen normas cuya infracción pueda dar paso al recurso de casación por infracción de las normas del ordenamiento jurídico, por arreglo al artículo 95.1.4.º de la Ley Jurisdiccional». Este aspecto ha sido comentado en el apartado anterior de este trabajo.

6.3.3. *Los Comentarios al MC OCDE no tienen fuerza normativa*

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 (rec. núm. 10106/2003) (NFJ036478) mantiene que «dentro del contexto de los Convenios de doble imposición, los Comentarios a los Modelos de Convenios de la OCDE, sin poseer fuerza normativa, sí desempeñan un papel principalísimo para la delimitación de los significados de los conceptos y términos utilizados en los distintos Convenios de doble imposición, en tanto que no siendo legalmente vinculantes, no forman parte de los Convenios, las cláusulas de estos se conforman de acuerdo con los postulados de los Modelos de Convenio».

6.3.4. *Resulta aconsejable interpretar los preceptos de los CDI en la línea de lo establecido en el MC OCDE*

En el marco de influencia del MC OCDE, es curioso observar sentencias en las que se *critica al legislador por no haberse acercado a las reglas establecidas en el MC OCDE, o por haber usado el nombre de la institución de manera torticera*. Es el caso de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2005 (rec. núm. 702/2001) (NFJ022676)⁵³, en la que se discute sobre el criterio utilizado por la legislación interna española para determinar la sujeción por obligación personal, «siendo el de la residencia, y acorde pues a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4 del Convenio, sin que en este se entre a cuestionar cuáles sean los criterios que la legislación de cada Estado aplique para estimar que se da esa residencia –centro de intereses económicos–; () aunque se considere, doctrinalmente, como un desacierto porque, en lugar de aproximarse al Modelo de Convenio de OCDE, se aleje de él, criterio doctrinal que no puede ser admitido sin críticas pues la propia Memoria del Proyecto de la que fue la

⁵³ En el mismo sentido, STS de 4 de julio de 2006 (rec. núm. 3400/2001) (NFJ024559).

Ley 18/1991 afirmaba que la consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF supone un cierto avance de la legislación española, fundamentada en la experiencia adquirida e inspirada en la línea seguida por la OCDE». La cuestión es que el centro de intereses vitales en el MC OCDE es un criterio subsidiario para la determinación de la residencia en caso de conflicto, mientras que en la norma española se le concede el rango de criterio básico de determinación de la residencia.

Y, para terminar con este asunto relativo al *alejamiento del legislador español respecto del MC OCDE y la crítica que le merece al tribunal*, lo mismo ocurre en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2000 (rec. núm. 7087/1995) (NFJ010465), cuando se refiere al régimen general aplicable a los rendimientos obtenidos en España por sociedades residentes en el extranjero en la determinación de la base imponible, que, «sorprendentemente, era el rendimiento neto (ingresos procedentes de España, menos gastos necesarios, producidos en el extranjero e incluso en España)». Así, se señala por el tribunal que «resulta aleccionador traer a colación los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición por Impuestos sobre la Renta, aprobados por la OCDE en 1964 y 1977, en los que el derecho a gravar los dividendos, intereses, cánones, *royalties*, etc., por el Estado de la fuente, se fijó mediante un porcentaje reducido, aplicable sobre los rendimientos **íntegros** pagados por personas físicas y sociedades residentes en dicho Estado a personas físicas o sociedades residentes en el otro Estado, evitando así los problemas inherentes a pretendidas imputaciones de costes por parte de las personas o sociedades perceptoras. Es sabido que los problemas de determinación de la base imponible (rendimientos netos *versus* rendimientos íntegros) se atenúan con tipos de gravamen reducidos y se agravan con tipos elevados. Pues bien, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, hizo lo contrario que estos pragmáticos y fundados convenios tipo de la OCDE por lo que se dio la situación paradójica de que nuestro Derecho interno podía implicar un gravamen inferior al resultante de la aplicación de los Convenios acordados por España, siguiendo los Convenios tipo referidos, amen de otros muchos problemas de aplicación de dicha Ley 61/1978».

La bondad de seguir el literal del MC OCDE y sus soluciones fiscales a problemas de carácter interno, o en situaciones en las que no se había firmado CDI ha sido puesta de manifiesto en algunas Sentencias del Tribunal Supremo, por ejemplo, en la de 21 de noviembre de 2003 (rec. núm. 3911/1998) (NFJ015833). En esta sentencia, aunque se señala que el CDI hispano-americano no es aplicable *ratione temporis*, se aplica la solución dada por el MC OCDE y así se indica que «los rendimientos derivados de la prestación de servicios solo se sujetan por el Estado que los recibe, si en este la empresa que los presta tiene una base fija, si se trata de servicios profesionales (art. 19) para el ejercicio de su actividad, y si no son servicios profesionales, si se prestan mediante un establecimiento permanente, norma que se mantiene tanto en la revisión de dicho Modelo en 1977, como en el actual de fecha 20 de abril de 2000».

6.3.5. *El MC OCDE puede ser utilizado como criterio interpretativo a la hora de adoptar una decisión judicial*

6.3.5.1. Aplicación del MC OCDE al caso concreto

Los aspectos de interpretación auténtica llevada a cabo por los Comentarios del MC OCDE son muy recurrentes tanto en las sentencias del Tribunal Supremo, como de la Audiencia Nacional. Un ejemplo de lo anterior lo tenemos en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 2009

(rec. núm. 252/2006) (NFJ034505) en la que para tomar la decisión *se asume toda la argumentación contenida en los distintos párrafos de los Comentarios* al artículo 12 del MC OCDE, así se afirma que «para mejor comprensión de lo regulado en este precepto, la resolución impugnada acude a los Comentarios del Modelo de Convenio OCDE, y declara: "Por su parte, los Comentarios al apartado 7 del artículo 7 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (versión de 1995) ⁵⁴, señalan que '... el presente artículo será aplicable a las rentas empresariales no amparadas por los artículos especiales...'. Por tanto, la calificación como canon de una la renta percibida por una entidad no residente sin establecimiento permanente, conlleva la aplicación del artículo 12 del citado Convenio (sobre "Cánones"), con independencia de si constituyen o no rendimientos procedentes de su actividad empresarial, ya que el artículo 7 del invocado Convenio (sobre "Beneficios empresariales") excluye expresamente de su ámbito de aplicación a aquellos beneficios empresariales que comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio, al primar el precepto especial del citado artículo 12 sobre la cláusula general del artículo 7. Por dicho motivo, tiene especial trascendencia determinar si la naturaleza de los controvertidos pagos es la de "Canon", pues ello supondría su tributación de conformidad con lo establecido por el mencionado artículo 12 del Convenio», para ello la Audiencia Nacional reproduce los párrafos números 8 y 11 de los Comentarios al artículo 12 del MC OCDE.

Nos permitimos en este apartado citar nuevamente la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2010 (rec. núm. 329/2007) (NFJ041184), dada la importancia que concede a los Comentarios al MC OCDE, así como la explicación que se otorga a la observación «española» correspondiente al artículo 12 del MC OCDE. En efecto, el recurrente alega que según los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, cuando la adquisición de programas informáticos tenga por objeto el uso personal o profesional de los mismos por parte del adquirente, la contraprestación deberá ser tratada como renta de actividad comercial sujeta a tributación exclusivamente en el país de residencia del transmitente de los derechos sobre los programas. En este sentido, «los Comentarios (párr. 14 de los Comentarios al art. 12) establecen que la adquisición de programas informáticos tendrá generalmente por objeto el uso personal o profesional de los mismos por parte del adquirente. La contraprestación debe ser tratada entonces como renta de una actividad comercial de conformidad con el artículo 7, siendo irrelevante el hecho de que el programa informático esté protegido por un derecho de autor o que su utilización por el comprador esté sujeta a restricciones. No obstante lo anterior, España tiene formulada una observación en relación con lo anterior en los términos siguientes: «España no se adhiere a la interpretación que figura en los párrafos 14 y 15. España estima que los pagos relativos a programas informáticos se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre un *software* para su explotación comercial como si los mismos corresponden a un *software* adquirido para una utilización personal o profesional del comprador». Y sigue diciendo que el reclamante alega «que las observaciones y reservas al Modelo de Convenio de la OCDE no tienen virtualidad alguna si el contenido de las mismas no se ha reflejado en los convenios correspondientes, más es preciso hacer notar al respecto que dicha observación no hace referencia a regulación jurídica o definiciones sino a interpretación de una definición y lo que se debe incorporar a los respectivos Convenios son regulaciones y definiciones, no interpretaciones; dichas interpretaciones quedan restringidas al ámbito de las obser-

⁵⁴ En esta sentencia, el Tribunal Supremo ha sido especialmente cuidadosa para mencionar la versión del MC OCDE que está utilizando.

vaciones al Modelo de Convenio a los efectos de dejar clara la interpretación que de la definición incorporada al Convenio de que se trate hará el Estado que manifiesta dicha observación»⁵⁵.

6.3.5.2. El MC OCDE se utiliza como criterio de interpretación de un concepto

Ya para terminar con la interpretación auténtica y como el Alto Tribunal en ocasiones se basa en el MC OCDE para tomar una decisión, debemos analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2009 (rec. núm. 9436/2003) (NFJ036379) en la que se afirma que «se recoge la legislación aplicable y, con base en lo dispuesto en el artículo 5 del Convenio en relación con los Comentarios al mismo del MC OCDE, atendiendo a las características de la actividad de la entidad recurrente, se decanta por considerar que estamos ante un establecimiento permanente. Respecto de la delimitación de qué debe entenderse por establecimiento permanente siguiendo las pautas de la sentencia en referencia al Convenio y a los Comentarios, y la enumeración de supuestos contemplados en el artículo 7.1 de la Ley 61/1978 y artículo 323 de su Reglamento, es definido en el primer Modelo de Convenio de la OCDE de 1963, y reiterado en los de 1977 y 1992, como un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad; se configura como el conjunto de principios y criterios que permiten calificar determinadas actividades económicas como especialmente vinculadas con el territorio en el que estén situados, lo que permite al Estado fuente gravar tales rentas, en la medida que resulten atribuibles al establecimiento permanente. El Modelo de Convenio de 1992, posterior a los hechos que nos ocupan, resulta muy significativo al definir el establecimiento permanente como lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». En esta misma línea de argumentación se encuentra la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1998 (rec. núm. 853/1992) (NFJ006921), tanto desde el punto de vista de la consideración de un establecimiento permanente, como de la invocación de los Comentarios al MC OCDE como guía interpretativa. Así, se mantiene que «la conclusión acabada de sentar respecto de la inexistencia de actividad empresarial alguna de la que pudieran proceder los rendimientos cuestionados, hace pasar a un segundo plano la de su localización en "establecimiento permanente", habida cuenta que el artículo 5 del Convenio antes invocado lo define como "lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de sus actividades". *Por mucha generosidad que se utilice en la interpretación de este concepto, inclusive aunque se acuda, para suplir la parquedad en la definición, a los Comentarios al Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)* que el propio Convenio hispano-alemán toma como antecedente para desarrollar su articulado, siempre resultará la necesidad de que en el establecimiento permanente se desarrolle una actividad empresarial o de negocio a la que, desde luego, nunca podría equipararse una actividad, como antes se dijo, de mero control o supervisión del cumplimiento de un contrato de arrendamiento, o de supervisión de la marcha de una compañía en Alicante de la que el recurrente era accionista o de las inversiones por él realizadas en España. En consecuencia, si ninguna actividad empresarial o de negocio se realizaba desde esa pretendida oficina, que, además, el propio apelante califica de vivienda, mal podía hablarse de rendimientos obtenidos por un residente en España mediante establecimiento permanente»⁵⁶.

⁵⁵ La Dirección General de Tributos en respuesta a la Consulta 725/2002, de 16 de mayo de 2002 (NFC016537), ha matizado el alcance de la referida interpretación.

⁵⁶ Debe citarse, aunque en principio puede resultar obvio, la consideración que realiza el Tribunal Supremo sobre el tenor literal de las normas en la interpretación de CDI. Para el Tribunal Supremo la literalidad de los artículos del CDI se encuentra por encima de las interpretaciones que el recurrente haya realizado sobre su interpretación de lo que se entiende por actividad empresarial. Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2009 (rec. núm. 8051/2003) (NFJ036383).

6.3.5.3. La aplicación del MC OCDE no garantiza la unidad de criterio interpretativo

Como continuación al tema que nos ocupa relativo a la interpretación auténtica de los Comentarios MC OCDE y el uso que viene realizando de la misma el Tribunal Supremo español, y que pone de relieve lo complicado de la tarea, y los efectos que a veces produce esa disparidad de criterios interpretativos. Debemos traer a colación el voto particular que formula el Magistrado Frías Ponce a la Sentencia de 21 de junio de 2007 (rec. núm. 174/2002). Se trata de la discrepancia sobre la calificación fiscal del pago realizado por una sociedad española por entender que la renta controvertida no reunía las características de un canon y sí de un beneficio empresarial derivado de la prestación de un servicio. El argumento básico que se utiliza es que aunque es cierto que en el convenio entre España y Suecia se establece la particularidad con respecto al modelo de convenio de la OCDE de considerar la asistencia técnica dentro del concepto de canon en su artículo 12.3, no lo es menos que este precepto no puede ser interpretado de una forma amplia, como hace la sentencia, en relación con las normas extrafiscales tenidas en consideración. El voto particular termina señalando que «la interpretación amplia que mantiene la sentencia supondría englobar en el concepto de asistencia técnica rentas derivadas de otras clases de prestaciones de servicios, como los beneficios empresariales (art. 7) o los servicios personales independientes (art. 14), con la consiguiente inaplicación de estos preceptos». Es cierto que la interpretación a la que se alude está fuera del marco del MC OCDE y de sus Comentarios en este caso concreto, ya que el texto literal del artículo 12 del CDI hispano-sueco se aparta de la literalidad del MC OCDE.

6.3.5.4. El MC OCDE como instrumento para dar contenido a términos que no lo tienen en la legislación interna

Resulta interesante referirse a la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 (rec. núm. 10106/2003) (NFJ036478) para comprobar el *efecto expansivo de los Comentarios del MC OCDE*, que incluso son aplicados a efectos de la determinación de un establecimiento fijo en el IVA. La sentencia referenciada señala que «ante la inexistencia de criterios legales en el tributo objeto del debate sobre el citado precepto, no se está aplicando normas ajenas al ámbito del expresado impuesto, simplemente se acude a determinados instrumentos a efectos de interpretar e integrar el citado concepto en el caso contemplado en la letra C) del artículo 13.1.2.º de la LIVA. Simplemente ante la falta de significación legal, en concreto ante la ausencia en la LIVA de si cabe computar en los 12 meses las obras realizadas por los subcontratistas, no se hace más que acudir al contexto normativo, en el que se encuentra, claro está, el tratamiento que se hace en el Impuesto de Sociedades o en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia, aunque se refiera a tributos distintos del IVA. Como se ha hecho notar, la sentencia se refiere expresamente a la interpretación a la que se refiere el párrafo número 19 del artículo 5.3 del MC OCDE».

6.3.6. La versión invocable del CDI es la versión española

En la interpretación de los CDI se ponen de manifiesto, en distintas ocasiones, problemas que tienen que ver con la *traducción de los términos*⁵⁷. Es el caso de la Sentencia del Tribunal Supremo

⁵⁷ La última versión del MC OCDE 2010 ha sido traducida al español por el Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda. Cfr. *Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal en materia de renta y patrimonio*, traducción española, IEF, Madrid, 2011.

de 17 de junio de 2009 (rec. núm. 4747/2006) (NFJ034500), en relación con la consideración de cánones o regalías y la cesión de los soportes sonoros de obras musicales (denominados *master*), que pertenecen a la entidad licenciataria, y que esta cede junto con el derecho a fabricar y distribuir copias de tales registros sonoros. La cuestión aquí era la traducción del término en inglés *master*. Pues bien, la sentencia del Tribunal Supremo citada, sobre el particular, mantiene que «no pueden acogerse las alegaciones referidas a la traducción inglesa del Convenio referido (Convenio hispano-USA de 22 de febrero de 1990), puesto que en España el único texto aplicable es su versión en lengua española, que ha sido antes reseñado y de la cual se deduce que los pagos cuestionados deberían incluirse en el la letra b) del apartado 2 de dicho artículo 12 del CDI». Se trata de un CDI cuyas dos versiones son igualmente válidas y no se prevé ningún tipo de jerarquía entre ellas.

6.3.7. *Los Comentarios del MC OCDE obligan a los Estados contratantes miembros de la OCDE*

Se han observado algunas Sentencias del Tribunal Supremo tratando la *interpretación auténtica de los Convenios de Doble Imposición, así como del MC OCDE*. En la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2000 (rec. núm. 6206/1995) (NFJ009860) se señala que los «Comentarios a los artículos del Convenio Modelo de 1977, obligan a los Estados contratantes, puesto que los han aceptado, salvo que hayan formulado "reservas" al artículo de que se trate, cosa que no ha ocurrido respecto de España y Alemania que, a diferencia de otros varios Estados, no han presentado reserva alguna al artículo 13. La Sala debe aclarar que estos Comentarios son plenamente válidos respecto del artículo 13, apartado 3, del Modelo de Convenio de 1963, y, por tanto de igual precepto del Convenio hispano-alemán, porque no ha variado su redacción». Y sigue argumentando que «la Administración española está incuestionablemente obligada a respetar la interpretación auténtica, acordada en el seno de la OCDE, puesto que no ha formulado reserva alguna, y como es indudable que la ganancia de capital, según nuestro Derecho interno (Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), se ha generado por la transmisión de la propiedad *in natura*, la consecuencia es que corresponde al Estado alemán el derecho a gravar tal ganancia de capital»⁵⁸.

6.3.8. *Los Comentarios del MC OCDE aportan seguridad jurídica*

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 (rec. núm. 10106/2003) (NFJ036478) señala a tal efecto que los Comentarios al MC OCDE «en tanto que formando parte del contexto en el que se formulan las normas de los Convenios, aportan gran seguridad jurídica».

6.3.9. *Los Comentarios sirven para delimitar el significado de los conceptos utilizados en los CDI*

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 (rec. núm. 10106/2003) (NFJ036478) también sostiene que los Comentarios sirven «para delimitar el sentido de determinados conceptos o términos».

⁵⁸ Existen otras Sentencias del Tribunal Supremo como la de 16 de septiembre de 2008 (NFJ030807) en la que se insiste sobre el carácter no vinculante de los Comentarios del MC OCDE al afirmar que las interpretaciones formuladas por la OCDE en relación con el MC «no son normas del ordenamiento jurídico».

6.3.10. Debe acudirse a una interpretación dinámica de los CDI

Debemos traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 (rec. núm. 7710/2002) (NFJ030221) para ver en este asunto cómo se ha tratado la denominada *interpretación dinámica* por el Alto Tribunal⁵⁹. Se trata una renta obtenida por una empresa holandesa a la que previamente han cedido los derechos derivados por los derechos de imagen y actuación de un artista en España. El CDI hispano-holandés de 16 de junio de 1971 no incorpora el apartado 2.º del artículo 17 «Artistas y deportistas», es decir, la cláusula *Rent-a-Star Company*. El Tribunal Supremo recoge literalmente en la citada sentencia lo que le sirve como base fundamental de su argumentación y fallo, los Comentarios del MC OCDE (párrafos núms. 7, 8, 9 y 11 del art. 17 del MC OCDE)⁶⁰. Así, se afirma que «el artículo 18 referido debe ser interpretado a la luz de los Comentarios del Comité Fiscal de la OCDE, en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Los propios países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los tratados fiscales que hubiesen sido firmados con anterioridad». Y, concluye, siguiendo también los Comentarios que «en el caso de que un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por dos Estados no contenga el párrafo 2.º o cláusula antes citada, como es el caso del suscrito entre España y Holanda, los Estados integrantes de la OCDE entienden que si su legislación interna se lo permite, el Estado donde se produzca la actuación puede aplicar directamente lo dispuesto en el número 1 del artículo 17, es decir, someter a gravamen esas rentas». Naturalmente, esta línea argumental puede plantear dudas, así el propio Tribunal Supremo trata de explicarse señalando que «quizás pueda apreciarse desde algún sector doctrinal que el razonamiento que nos lleva al acuerdo final va más allá de lo establecido en el acuerdo bilateral suscrito entre España y Holanda ya que no estamos ante una aplicación del texto suscrito si no ante la incorporación por parte de uno de los Estados contratantes –España– de una cláusula que no figura de forma expresa en el Convenio hispano-holandés. Pero, sin perjuicio de que se haga preciso revisar el Convenio de constante referencia, una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio Marco de OCDE de 1992 para evitar la evasión fiscal, en concreto del artículo 17, permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio. Por tanto, la ausencia de dicho segundo párrafo o cláusula en el Convenio aplicable en este caso no impide al Estado español, habilitado legalmente por su normativa interna y con base en el artículo 18.1 del tratado hispano-holandés, gravar rendimientos artísticos obtenidos a través de una sociedad interpuesta». Como se puede observar, parece que se enmascara una interpretación dinámica de los Comentarios del MC OCDE⁶¹. En esta línea interpretativa que asume la interpretación dinámica tenemos la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011 (rec. núm. 456/2006) (NFJ042670) en la que se asume sin tapujos la última versión de los Comentarios del MC OCDE. En efecto, señala la sentencia que «conviene recordar que el mencionado Convenio hispano-holandés es de una fecha anterior

⁵⁹ La Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 (NFJ030221) que se comenta casa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002, que llega a un resultado completamente distinto, al no dar validez a la interpretación dinámica del CDI hispano-holandés.

⁶⁰ En el recurso del Abogado del Estado de esta sentencia, en el que se alega un único motivo de casación por infracción de normas [art. 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción], menciona expresamente entre ellas: «(...) Asimismo debe citarse el artículo 17 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, de 1992 (antes, de 1977), con los Comentarios del Comité Fiscal de la OCDE, en relación con aquel modelo. En concreto, se cita el Comentario 7, 8, 9 y 11».

⁶¹ La Sentencia de instancia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002 (NFJ014481) resulta anulada. En la misma se daba la solución contraria precisamente aplicando una interpretación estática del MC OCDE.

al Modelo de Convenio sobre doble imposición de la OCDE de 1977 y que en el año 1992 se aprobó por los Estados miembros de la OCDE, entre los que figuran Holanda y España, un nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta. Por tanto, no es de extrañar que el artículo 18 de aquel Convenio hispano-holandés no contenga el párrafo o cláusula segunda relativa al uso de sociedades interpuestas, dado que esta se incorpora en 1992 al Modelo de Convenio del año 1977. El artículo 18 del Convenio hispano-holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los Comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Los propios países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad. En el Preámbulo del Modelo de Convenio de 1992 se indica expresamente la voluntad de los Estados firmantes de que se interpreten los distintos convenios en vigor conforme al espíritu de los Comentarios al Modelo de 1992, aun cuando los Convenios no dispongan de las precisiones que se derivan de las sucesivas actualizaciones del Modelo de Convenio. (...) Por todo lo anterior, y teniendo en cuenta que ni España ni Holanda manifestaron ninguna reserva u oposición ni al Preámbulo ni al texto de los Comentarios del artículo 17 del Modelo de Convenio, como así deberían haberlo hecho constar si su posición fuera diferente de la que se desprende de estos Comentarios y como así se ha hecho respecto a otros artículos del Modelo de Convenio, resulta que el artículo 18 del vigente Convenio hispano-holandés debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 del Modelo de Convenio de 1992 y sus respectivos Comentarios»⁶².

6.3.11. Cabe acudir a los informes elaborados por la OCDE para dotar de contenido a los términos utilizados en los CDI

Además de la mención del MC OCDE y de sus Comentarios que realiza generalmente el Tribunal Supremo, llama la atención *la alusión a los informes elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales*. En efecto, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de abril de 2010 (rec. núm. 177/2008) considera «necesario acudir a los Comentarios efectuados al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, en sus dos últimas revisiones efectuadas en 1995 y en el 2003, y más concretamente al informe elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en virtud del cual se introducen las modificaciones a los Comentarios del Modelo de Convenio a finales de enero de 2003, de aras a regular y definir las diversas operaciones del comercio electrónico. En las secciones 1 a 4 del citado informe se realiza una descripción o definición de los diversos términos empleados en el área de comercio electrónico», que son tomadas en cuenta a la hora de interpretar la operación.

6.3.11.1. Cabe acudir a las directrices en materia de precios de transferencia

No podemos dejar de mencionar la influencia que tienen también las *directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia y empresas multinacionales*⁶³. En efecto, en la Sentencia del

⁶² La interpretación dinámica también ha sido admitida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2010 (rec. núm. 244/2006) (NFJ041512) en relación con la consideración de un EP por la cláusula de construcciones y obras que duren más de 12 meses, aplicando la última versión de los Comentarios de aquel momento –1992– sobre lo previsto en el CDI hispano-italiano de 8 de septiembre de 1977.

⁶³ La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal, indica que la legislación española en materia de precios de transferencia debe interpretarse a la luz de las directrices de la OCDE.

Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2008 (rec. núm. 5856/2002) (NFJ028277) hay una remisión expresa a las mismas, así se indica que «en los Comentarios de la OCDE al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de dicho órgano internacional (modificado recientemente en septiembre de 1992) hay una remisión expresa al informe de la OCDE del año 1979 sobre precios de transferencia y empresas multinacionales. En dicho informe, al tratar de las prestaciones de servicios en un grupo de empresas asociadas, señala que: "Para poder considerar que las cantidades pagadas por una filial puedan ser deducibles en su Estado de residencia se exige que: 'El contribuyente debe suministrar pruebas suficientemente convincentes de que se ha prestado un servicio, de que se han realizado los gastos por tal concepto y de que el servicio prestado le ha procurado un provecho real efectivo o potencial' (párrafo núm. 170)". El párrafo número 171 añade que "(...) En caso de un acuerdo de contribución a los gastos, la empresa deberá estar en condiciones de presentar un texto de acuerdo que defina, de la manera más precisa posible, la naturaleza de las actividades y los gastos cubiertos, así como la forma de la retribución. Si hubiera necesidad de pruebas posteriores, estas podrían consistir, por ejemplo, en facturas, distintos gastos realizados, relación cada actividad, títulos de transporte del acuerdo de contribución a los de los flujos de justificantes de los de tiempo dedicado a y pruebas escritas gastos, así como la justificación servicios prestados durante un periodo adecuado"». Estas afirmaciones contenidas en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia son utilizadas por el tribunal para fundamentar su fallo en este aspecto, de tal manera que niegan las cantidades deducibles en España por una filial de una empresa americana, en virtud del contrato de prestación de servicios, pues no se han identificado correctamente los servicios, ni se ha probado su prestación, ni se ha justificado en definitiva que, de existir estos, se hayan realizado en interés de la sociedad española⁶⁴. En este sentido, el hecho de que las propias directrices inviten a los Estados a seguir su contenido en sus prácticas internas sobre precios de transferencia fomenta que sean aplicadas directamente a la hora de interpretar la normativa de origen interno⁶⁵.

De todas formas, la primera Sentencia del Tribunal Supremo sobre precios de transferencias que se remite a las directrices de la OCDE en esta materia es la de 11 de febrero de 2000 (rec. núm. 2786/2000). En ella se realiza a modo de resumen un recorrido por el concepto y métodos de los precios de transferencia que posteriormente ha sido muy citado por distinta jurisprudencia de la Audiencia Nacional⁶⁶.

6.3.12. *No cabe acudir al procedimiento amistoso, aun cuando existan elementos internacionales, cuando se dirima la interpretación de la norma interna*

La Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2004 (rec. núm. 3105/1999) (NFJ018031) sobre la manida controversia de los bonos austriacos también se pronuncia *sobre los conflictos her-*

⁶⁴ En la misma línea consúltese la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2000 (rec. núm. 7087/1995), en la que se cita a mayor abundamiento el Informe de la OCDE (DAFFE/CFA/83.14) titulado «Reparto de los costes de gestión y servicios». Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2007 (rec. núm. 375/2001) en la que se confirma el método para la determinación del valor de mercado siguiendo la normativa interna española, a la par que se apoya en las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

⁶⁵ Cfr. VEGA GARCÍA, A.: «¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las directrices de la OCDE?», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 4/2011, pág. 41.

⁶⁶ Cfr. Sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 2007, de 27 de noviembre de 2008, de 11 de diciembre de 2008 y de 4 de febrero de 2010.

menéuticos y el posible inicio de un procedimiento amistoso ⁶⁷. Así, se mantiene que «la admisión o no de las disminuciones patrimoniales por enajenación o amortización de los bonos austriacos puede y debe ser resuelta por la interpretación que proceda de nuestro Derecho tributario, sin que exista problema alguno de entendimiento, hermenéutico, y de aplicación per se del Convenio hispano-austriaco, y sin que por ello sea preciso acudir al procedimiento amistoso como se propone». La sentencia sigue profundizando y dice que «el núcleo litigioso está precisamente en establecer si, a la vista de las actuaciones, era jurídicamente necesario iniciar el procedimiento amistoso, por tratarse de una discrepancia –la surgida entre los contribuyentes afectados y la Hacienda Pública española– con relevancia internacional, en cuanto pudiera afectar a la interpretación del tratado entre España y Austria para evitar la doble imposición y especialmente al método, en dicho Convenio establecido, para la exención con progresividad, en lo referente a la compensación de una minusvalía y a la deducibilidad de los gastos financieros dentro de la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». El Tribunal Supremo sostiene que no era necesario el inicio del procedimiento amistoso con base en que era necesario que las medidas adoptadas por uno, o por ambos Estados, impliquen, o puedan representar, para un contribuyente residente en uno de ellos algún gravamen que no sea conforme al Convenio y no sea posible adoptar una solución satisfactoria por la autoridad del Estado a quien corresponda la competencia para evitar una imposición que no se ajuste a aquel. Ha de partirse de que esa imposición no ajustada al convenio es la que suponga doble gravamen sobre un mismo rendimiento económico». Por tanto, para el tribunal era una cuestión de Derecho interno ⁶⁸.

La misma operación se examina en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011 (rec. núm. 4699/2006) (NFJ043304) en relación con los denominados bonos brasileños. Es decir, se trata del problema del tratamiento fiscal de los intereses de la deuda pública de la República de Brasil, habiéndose señalado que «(...) El valor y rango normativo de los tratados internacionales, conforme al artículo 96 de la Constitución, y su condición de fuente del Derecho tributario no puede cuestionarse, pero tampoco son negadas por la Administración recurrida, ya que de lo que se trata es precisamente de determinar la interpretación correcta del artículo 11 del CDI hispano-brasileño que, al establecer la exención debatida para los intereses disponía que «el término intereses empleado en este artículo comprende los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en beneficios, y de los créditos de cualquier clase, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo».

Los criterios de interpretación a seguir eran, conforme al artículo 23 de la LGT, los reconocidos en Derecho, sin admisión de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o de las exenciones y bonificaciones, y con las siguientes precisiones extraídas de la jurisprudencia del Tribunal Supremo:

- «a) Debe evitarse una interpretación de las normas tributarias basada en la naturaleza económica del hecho imponible, tal como pone de manifiesto el recurrente. Pero ello no es óbice para que sea necesario examinar la realidad económica de las operaciones contempladas de

⁶⁷ Sobre el asunto de los bonos austriacos el Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas Sentencias como la de 10 de diciembre de 2008 (rec. núm. 1303/2006) y 15 de diciembre de 2008 [recs. núm. 10476/2004 (NFJ032275) y 5985/2005], 16 de febrero de 2009 (rec. núm. 6805/2005) y 16 de abril de 2009 (rec. núm. 477/2006) (NFJ034006).

⁶⁸ Consúltese también la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2000 (rec. núm. 225/1998) (NFJ013961).

adquisición de cupones procedentes de bonos emitidos por la República Federativa de Brasil y opciones de incumplimiento y la percepción de los correspondientes intereses, en los concretos términos y circunstancias en que se produjeron. El artículo 25.3 de la LGT suprimió la interpretación económica de las normas tributarias para, entre otras razones, evitar menoscabar el principio de seguridad jurídica; de lo que se trata es de averiguar la verdadera significación jurídica de las instituciones en juego a la luz de los criterios deducidos del artículo 3.1 del Código Civil y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la interpretación de las normas jurídicas.

- b) La admisibilidad de la "economía de opción" o "estrategia de minoración de coste fiscal" puede ser admitida, en cuanto no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria. En este sentido, aparece fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1.255 del Código Civil y produce un ahorro fiscal que no es contrario al ordenamiento jurídico (...). Dicho en otros términos, la doctrina del abuso del derecho se inscribe en el ámbito de la correcta exégesis de las normas que han de aplicarse al supuesto concreto, teniendo en cuenta el criterio de la interpretación teleológica debe prevalecer frente a la interpretación estrictamente literal».

DEDUCCIÓN POR OBRAS DE MEJORA EN LA VIVIENDA: MODIFICACIÓN DE LOS PARÁMETROS DE DEDUCCIÓN POR EL REAL DECRETO-LEY 5/2011

JOSÉ MANUEL SANTAMARÍA ADEMÁ

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EL presente trabajo analiza la deducción en el IRPF correspondiente a las obras de mejora en la vivienda, examinando las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 5/2011, en la disposición adicional 29.^a de la Ley del IRPF, respecto a la redacción originaria dada por el Real Decreto-Ley 6/2010.

En el breve espacio de tiempo de vigencia de esta deducción, regulada por la disposición adicional 29.^a de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, su aplicación ha venido acompañada de diversos pronunciamientos administrativos de la Dirección General de Tributos y de una Nota Informativa de la AEAT, precisando determinados aspectos de aplicación de la misma.

Su vigencia se extiende a las obras realizadas desde el 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012, si bien las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 5/2011, elevando los parámetros de deducción y extendiendo la aplicación de la deducción a las obras realizadas en cualquier tipo de vivienda, sin requerir que la misma sea vivienda habitual, como en un principio se exigía, serán de aplicación a las obras efectuadas desde el 7 de mayo de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2012.

Palabras clave: obras de mejora, rehabilitación y deducción.

REDUCTION CORRESPONDING TO HOUSE IMPROVEMENT ALTERATIONS: THE MODIFICATION OF PARAMETERS OF THE DEDUCTION BY REAL DECRETO-LEY 5/2011

JOSÉ MANUEL SANTAMARÍA ADEMÁ

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

THE present paper analyses the IRPF deduction corresponding to house alterations improvement, considering the modifications introduced by Real Decreto-Ley 5/2011, in 29th Disposición Adicional of IRPF Ley, regarding the original text of Real Decreto 6/2010.

During the brief period of time in which this deduction has been in force, regulated by 29th Disposición Adicional of Ley 35/2006, that rules individual Income Tax, there have been carried out numerous administrative pronouncements from the Dirección General de Tributos, and an AEAT informative note, all of them concerning different aspects of its application.

Its validity covers the improvements performed since 14th April 2010, until 31th December 2012, although the modifications introduced by Real Decreto-Ley 5/2011, relatives to increasing deduction parameters and the enlargement of its application to alterations executed in all types of houses, not only usual homes, as requested firstly, will be able to be applied to the improvements executed between 7th May 2011 and 31th December 2012.

Keywords: improvement alterations, rehabilitation and deduction.

Sumario

1. Introducción.
2. Parámetros de la deducción.
3. Precisiones de los parámetros de deducción.
 - A) Especificación del tipo de obras que se pueden acoger a la deducción por obras de mejora en la vivienda.
 - B) Limitaciones en la aplicación de la deducción: base imponible y base de la deducción.
4. Incompatibilidades y exclusiones.
5. La deducción por obras de mejora en el modelo de declaración del IRPF 2010.
6. Cuantificación de los parámetros mediante una simple hoja de cálculo.

1. INTRODUCCIÓN

Recientemente el BOE (6 de mayo de 2011) ha publicado 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.

A primera vista, del enunciado de la norma citada puede parecer que la misma no contiene normas de naturaleza tributaria, toda vez que el título de la norma no menciona expresamente que contenga modificaciones de leyes o reglamentos de naturaleza tributaria, no recogiendo por tanto el mandato contenido en el artículo 9 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes*), no obstante el artículo que recoge la modificación de la norma tributaria, en este caso una disposición final, la primera, sí menciona en su título que contiene una modificación de carácter tributario, al indicar «Modificación de la deducción por obras de mejora en la vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». También se debe indicar que el título del real decreto-ley puede inducir a la confusión, dado que la materia de la deducción por obras de mejora en la vivienda queda encuadrada dentro de las dos materias que se incluyen en el mencionado título, regularización y control de empleo sumergido, y rehabilitación de viviendas, en esta última, si bien en el ámbito del IRPF conceptualmente la rehabilitación de vivienda ni abarca, ni es sinónimo de obras de mejora, sino que la misma queda incluida en el ámbito de la deducción por inversión en vivienda, junto con la deducción por adquisición de vivienda. En este sentido la propia disposición adicional 29.^a señala: «En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las cantidades satisfechas por las que el contribuyente practique la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere el artículo 68.1 de esta ley».

La norma reguladora, tanto la que introdujo la deducción (RDL 6/2010) como la que la modifica (RDL 5/2011), adopta la forma de real decreto-ley, justificando la extraordinaria y urgente necesidad en esta materia, como señala la exposición de motivos de la primera de las normas, en la necesidad de que la reforma se ponga inmediatamente en marcha para favorecer la actividad económica y la generación de empleo, para conseguir que resulten eficaces en la configuración de los nuevos sectores de desarrollo económico y, finalmente, para evitar la incertidumbre y la parálisis en la actividad que podría derivarse de un procedimiento normativo prolongado. En semejantes términos se expresa el Real Decreto-Ley 5/2011, al justificar la adopción de la forma de real decreto-ley en la inmediatez con que deben aplicarse las medidas recogidas en el mismo.

La deducción por obras de mejora en la vivienda se introdujo, con carácter temporal (para las obras realizadas entre el 14 de abril de 2010 y el 31 de diciembre de 2012) por el Real Decreto-Ley 6/2010, de medidas para el impulso de la recuperación y el empleo, con el objetivo, como indica la propia exposición de motivos, de recuperar la actividad en el sector de la construcción, mediante la

introducción de medidas fiscales dirigidas a la realización de obras de mejora, rehabilitación y contribución a la eficiencia y ahorro energético, consistiendo, en su origen, en la deducción sobre la cuota íntegra estatal del 10 por 100 de las cantidades satisfechas por la realización de determinado tipo de obras, siempre que la base imponible del contribuyente no excediera de una determinada cantidad, sin que la base de la deducción anual pudiera exceder de 4.000 euros, y del importe total de las obras por cada vivienda solo se generaba la base de deducción hasta 12.000 euros.

2. PARÁMETROS DE LA DEDUCCIÓN

Los parámetros de deducción, según la normativa originaria eran los siguientes:

- La deducción recae sobre la cuota íntegra estatal, no minora la cuota autonómica.
- La base imponible de los contribuyentes que vayan a aplicar esta deducción, debía ser inferior a 53.007,20 euros.
- La base de deducción está constituida por las cantidades satisfechas por las obras realizadas en la vivienda habitual o en el edificio en que esta se encuentre, siendo preciso que el pago se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito. La base de deducción no podía exceder de 4.000 euros anuales, si bien en los casos en que los contribuyentes tuvieran una base imponible superior a 33.007,20 euros, el límite de 4.000 euros se minorará en el 20 por 100 de la diferencia entre su base imponible y la cantidad de 33.007,20 euros.
- El porcentaje de deducción era del 10 por 100, operando sobre las cantidades satisfechas por las obras realizadas en la vivienda habitual, o en el edificio en el que esta se encuentre.
- Dan derecho a la deducción las obras realizadas en la vivienda habitual que tengan por objeto:
 - La mejora energética de la vivienda, higiene, salud y protección del medio ambiente y utilización de energías renovables.
 - La seguridad y estanqueidad y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros.
 - Favorecer la accesibilidad al edificio o a las viviendas.
 - Obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital.

El Real Decreto-Ley 5/2011 modifica la regulación dada por el Real Decreto-Ley 6/2010, variando al alza los parámetros de la deducción en orden a ampliar el número de contribuyentes potencialmente destinatarios de la deducción (se amplía el límite de la base imponible en 18.000 €, de 53.007,

20 a 71.007,20), y de otra parte incrementando el porcentaje al 20 por 100, y la base de deducción anual máxima a 6.750 euros, y por vivienda a 20.000 euros, dando lugar a que a su vez se incremente el importe de la deducción. Junto a estas modificaciones, la que puede revestir mayor calado es la de ampliar el objeto sobre el que se realiza la obra, a cualquier tipo de vivienda, sin necesidad de que sea la vivienda habitual. De la problemática del concepto de vivienda habitual, respecto a la deducción por obras de mejora, se trata de detenimiento en el artículo de José Antonio MARCO SANJUÁN «Nueva deducción por obras de mejora en la vivienda habitual», publicado por *Información Fiscal*, n.º 101.

Respecto a la entrada en vigor de las modificaciones señaladas, la disposición final 4.^a señala que el mismo entrará en vigor, respecto al tema que nos ocupa, el día siguiente al de su publicación en el BOE, el 7 de mayo de 2011. Las obras de mejora, que hayan sido satisfechas con anterioridad al 7 de mayo, darán derecho a la deducción según los términos de la redacción original de la disposición adicional 29.^a (disp. trans. 21.^a 1 Ley 35/2006 del IRPF, añadida por la disp. final 1.^a 2. del RDL 5/2011 «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 esta ley, aplicarán la deducción en relación con tales cantidades conforme a la citada redacción»). Para las obras que se estén ejecutando en el momento de la entrada en vigor de la norma, entiendo que será de aplicación la nueva normativa, siempre y cuando las mismas no hayan concluido antes del 7 de mayo de 2011, circunstancia esta que deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho, teniendo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la LGT, carácter prioritario la factura (*Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria*). De lo señalado podemos inferir que respecto al ejercicio 2011, en el que entra en vigor la modificación introducida por el Real Decreto-Ley 5/2011, coexistirán dos regímenes, en cuanto a los parámetros de deducción, cuya línea divisoria estará fijada por la circunstancia de que las obras hayan sido satisfechas, antes o después del día 7 de mayo, sin que en ningún caso la base anual y la base acumulada de deducción puedan exceder de los límites fijados por la disposición adicional 29.^a (disp. trans. 21.^a 2 Ley 35/2006 del IRPF).

Un examen comparativo de ambas regulaciones se puede observar en el siguiente cuadro:

Parámetros deducción	RDL 6/2010	RDL 5/2011
Inmueble objeto de la obra	Vivienda habitual	Cualquier vivienda
Límite base imponible	53.007,20 €	71.007,20 €
Base anual máxima de deducción:		
BI $\leq$ 33.007,20/53.007,20	4.000 €	6.750 €
BI $>$ 33.007,20/53.007,20	$4.000 - 20\%(BI - 33.007,2)$	$6.750 - 37,5\%(BI - 53.007,2)$
Porcentaje de deducción	10%	20%
Base acumulada de deducción	12.000 €	20.000 €

De los apartados del cuadro anterior, quizá el único que exija una pequeña explicación es la comparativa de la base anual máxima de deducción, en donde el incremento de la base de la deducción de 4.000 a 6.750 euros opera para aquellos contribuyentes cuya base imponible sea inferior o igual a 53.007,20 euros (en la redacción anterior este límite era de 33.007,20 €). Para aquellos contribuyentes cuya base imponible sea superior a 53.007,20 euros (antes 33.007,20 €), la base de deducción minora a medida que se incrementa la base imponible en el tramo de base comprendido entre 53.007,21 y 71.007,20 euros a razón del 37,5 por 100 de la diferencia entre la base imponible y 53.007,20 euros (antes la reducción era del 20% entre la base imponible y 33.007,20 €). A la cuantificación de la base anual máxima de deducción, mediante la siguiente operación matemática:

$$6.750 - 37,5\% (\text{Base imponible} - 53.007,20)$$

la denominaremos «fórmula polinómica».

Mediante una simple tabla se puede ver el efecto degresivo del importe de la deducción a partir del importe en el que opera la limitación sobre la base de deducción –33.007,20 € RDL 6/2010; 53.007,20 € RDL 5/2011– (para cantidades invertidas igual a la base anual máxima de deducción 4.000 y 6.750 € respectivamente).

Base imponible	Deducción 2010	Base imponible	Deducción 2011/2012
33.007,20	400,00	53.007,20	1.350,00
38.007,20	300,00	58.007,20	975,00
43.007,20	200,00	63.007,20	600,00
48.007,20	100,00	68.007,20	225,00
53.007,20	0,00	71.007,20	0,00

3. PRECISIONES DE LOS PARÁMETROS DE DEDUCCIÓN

De los parámetros que dan lugar a la aplicación de la deducción por obras de mejora, quizá el que mayor complejidad y dudas suscite sea el relativo a la finalidad que se pretende conseguir con la realización de las obras, esto es, la mejora de la eficiencia energética, garantizar la seguridad y estanqueidad de los edificios, o mejora en la accesibilidad de los edificios (*... siempre que tengan por objeto la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, o favorezcan la accesibilidad al edificio o las viviendas, en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, así como por las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación realizadas durante dicho periodo que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda del contribuyente*). Una prueba de lo que acabamos de señalar radica en que las consultas formuladas a la Dirección General

de Tributos, fundamentalmente están dirigidas a determinar si la realización de una determinada obra está o no recogida en el glosario que la disposición adicional 29.^a enumera, la cual se remite, en cuanto a su concreción, a lo dispuesto en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre (BOE del 24), por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012.

Otro de los aspectos que pueden revestir cierta complejidad, en cuanto a su concreción, es el relativo a la aplicación de las limitaciones tanto por lo que respecta a la base imponible, como a la base de la deducción. En este sentido, la Agencia Tributaria, mediante Nota Informativa de 25 de febrero de 2011 (la indicada nota se encuentra en la página web de la Agencia Tributaria www.aeat.es), sintetizó las preguntas más frecuentes que se habían planteado, respecto a la deducción por obras de mejora en la vivienda (en aquel momento habitual), incidiendo las mismas fundamentalmente sobre los límites indicados. A estas cuestiones haremos referencia más adelante.

A) Especificación del tipo de obras que se pueden acoger a la deducción por obras de mejora en la vivienda

El artículo 58 de este real decreto establece lo que se consideran actuaciones protegidas, a efectos de su financiación en el marco del propio real decreto. En su número 1, hace una enumeración de lo que se consideran actuaciones protegidas en sus tres apartados, en los mismos términos que la enumeración realizada por la disposición adicional 29.^a cuando señala el objeto que debe perseguir la obra. Así el artículo 58.1 señala: 1. Se consideran actuaciones protegidas a efectos de su financiación en el marco de este real decreto, las siguientes:

- a) Actuaciones para mejorar la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente en los edificios y viviendas, y la utilización de energías renovables.
- b) Actuaciones para garantizar la seguridad y la estanqueidad de los edificios.
- c) Actuaciones para mejora de la accesibilidad al edificio y/o a sus viviendas.

La disposición adicional 29.^a realiza la enumeración de los objetivos que deben perseguirse para que la obra genere la deducción fiscal, en los mismos términos que el artículo 58.1, con la única salvedad que a la hora de hacer referencia a la seguridad y a la estanqueidad de la vivienda o del edificio, añade, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros.

El artículo 58, en sus apartados 2.º a 4.º, hace una precisión en orden a concretar qué se consideran actuaciones dirigidas a cada una de las finalidades. Así establece:

2. Se considerarán actuaciones para la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente en los edificios y viviendas y la utilización de energías renovables, las siguientes:

- a) Instalación de paneles solares, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, en un porcentaje, al menos, del 50 por 100 de la contribución mínima exigible para edificios nuevos, según lo establecido en la sección HE-4 *Contribución solar mínima de agua caliente sanitaria* del DB-HE del Código Técnico de la Edificación.
- b) Mejora de la envolvente térmica del edificio para reducir su demanda energética, mediante actuaciones como el incremento del aislamiento térmico, la sustitución de carpinterías y acristalamientos de los huecos, u otras, siempre que se demuestre su eficacia energética, considerando factores como la severidad climática y las orientaciones.
- c) Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.
- d) Mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.
- e) Cuantas otras sirvan para cumplir los parámetros establecidos en los Documentos Básicos del Código Técnico de la Edificación DB-HE de ahorro de energía, DB-HS salubridad, y DB-HS, protección contra el ruido.

3. Se considerarán actuaciones para garantizar la seguridad y la estanqueidad de los edificios las siguientes:

- a) Cualquier intervención sobre los elementos estructurales del edificio tales como muros, pilares, vigas y forjados, incluida la cimentación, que esté destinada a reforzar o consolidar sus deficiencias con objeto de alcanzar una resistencia mecánica, estabilidad, y aptitud al servicio que sean adecuadas al uso del edificio.
- b) Las instalaciones eléctricas, con el fin de adaptarlas a la normativa vigente.
- c) Cualquier intervención sobre los elementos de la envolvente afectados por humedades, como cubiertas y muros, de forma que se minimice el riesgo de afección al edificio y a sus elementos constructivos y estructurales, por humedades provenientes de precipitaciones atmosféricas, de escorrentías, del terreno o de condensaciones.

4. Se considerarán actuaciones para la mejora de la accesibilidad las actuaciones tendentes a adecuar los edificios de viviendas o las viviendas a la Ley 49/1960, de 21 de junio, sobre Propiedad Horizontal, modificada por la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, a lo regulado en desarrollo del Real Decreto 505/2007, de 20 de abril, por el que se aprueban las condiciones básicas de accesibilidad y no discriminación de las personas con discapacidad para el acceso y utilización de los espacios públicos urbanizados y edificaciones, o a la normativa autonómica en materia de promoción de la accesibilidad. En particular:

- a) La instalación de ascensores o adaptación de los mismos a las necesidades de personas con discapacidad o a las nuevas normativas que hubieran entrado en vigor tras su instalación.
- b) La instalación o mejora de rampas de acceso a los edificios, adaptadas a las necesidades de personas con discapacidad.
- c) La instalación o mejora de dispositivos de acceso a los edificios, adaptados a las necesidades de personas con discapacidad sensorial.
- d) La instalación de elementos de información que permitan la orientación en el uso de escaleras y ascensores de manera que las personas tengan una referencia adecuada de dónde se encuentran.
- e) Obras de adaptación de las viviendas a las necesidades de personas con discapacidad o de personas mayores de 65 años.

Consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos

Como se ha indicado anteriormente, a nivel de consulta tributaria, el aspecto que ha primado es el relativo a la determinación si un tipo de obras está incluido en el ámbito de la disposición adicional 29.^a, y por tanto si la realización de la misma da derecho a la aplicación de la deducción por obras de mejora.

En la página web de la Dirección General de Tributos se han publicado, bajo la rúbrica «deducción obras de mejora», 11 consultas vinculantes, que abarcan el periodo septiembre 2010 a marzo 2011. En muchos de los casos planteados a la Dirección General de Tributos, se suscitan cuestiones de hecho, sin que a este tipo de situaciones la Dirección General de Tributos ponga respuesta, señalando que «lo anterior es una cuestión de hecho cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo, sino a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria».

En otras ocasiones, tampoco nos encontramos con respuestas concretas, limitándose la contestación a la remisión al artículo 58 del Real Decreto 2066/2008, donde se establece lo que se entienden por actuaciones protegidas a efectos de su financiación en el marco del propio real decreto, e indicando en su conclusión... la deducción por obras de mejora se deberá aplicar, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por la normativa...

Relación de consultas planteadas a la Dirección General de Tributos, respecto a la deducción por obras de mejora en la vivienda:

CONSULTA VINCULANTE 2039-10 (CV2039-10), de 16 de septiembre (NFC039262). Gastos de instalación de ascensor y de cambio de contadores de luz, consecuencia de la obra de los ascensores. Se plantea la cuestión de procedencia de la deducción por obras de mejora, y si la deducción se aplica por cada propietario o por la comunidad.

En cuanto a la remisión a la normativa que califica la naturaleza de las obras, se hace mención al artículo 58.4 en el que se definen lo que se consideran actuaciones para la mejora de la accesibilidad —entre las que se encuentran la instalación de ascensores o adaptación de los mismos—.

Se indica que al no ser la comunidad de propietarios sujeto pasivo en IRPF, la deducción por obras de mejora se deberá aplicar, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por la normativa, por cada propietario en su respectiva declaración de IRPF, y al tratarse de una obra colectiva, en proporción a la cuota de participación en la comunidad.

Debe señalarse que la Dirección General de Tributos parece vincular la realización de obras que afectan a los ascensores, con el apartado correspondiente a las actuaciones para la mejora de la accesibilidad, así la remisión que se hace en esta consulta a la normativa del Real Decreto 2066/2008, es al artículo 58.4. En este sentido, sería discutible considerar como generadoras de la deducción las cantidades satisfechas respecto a las revisiones obligatorias de mantenimiento de ascensores, pues el apartado del artículo 58 del real decreto citado, en el que se podría considerar incluido las obras correspondientes al mantenimiento de los ascensores, sería el 3.º, actuaciones para garantizar la seguridad en el edificio, y este apartado se refiere a las obras destinadas a los elementos estructurales del edificio dirigidos a consolidar sus deficiencias. En aquellos casos en que las obras de mejora respecto de los ascensores estén dirigidas a la consecución de la mejora de la eficiencia energética, las mismas deberían cumplir los parámetros establecidos en los Documentos Básicos del Código Técnico de la Edificación DB-HE de ahorro de energía.

CV2292-10, de 25 de septiembre (NFC039502). Obras efectuadas por una comunidad de propietarios, figurando en la factura «Certificación a cuenta, de contrato de obra de refuerzo estructural», y en el acta de aprobación del plan de seguridad y salud en el trabajo, Obra: Básico y de ejecución de restauración de fachada de edificio de viviendas. Se solicita si procede aplicar la deducción por obras de mejora.

Se indica, en consecuencia, la deducción se podrá aplicar... si las obras responden al concepto de actuaciones para garantizar la seguridad y estanqueidad del edificio en los términos que recoge el Real Decreto 2066/2008. Lo anterior es una cuestión de hecho cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo sino a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria.

CV2592-10, de 30 de noviembre (NFC039640). Refuerzo y reparación del forjado del techo de la planta baja, de los anillos estructurales de hormigón armado en la fachada lateral derecha, de todas las tuberías de recogida de aguas y de los desconchados y grietas de la fachada. Se plantea con carácter general si procede aplicar alguna desgravación.

Se analizan los requisitos que deben concurrir para calificar una obra como de rehabilitación (art. 55.5 Reglamento del IRPF «que la obra haya sido calificada o declarada como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas o que tenga por objeto la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas, siempre que su coste exceda del 25% del precio de adquisición o de su valor de mercado), y en caso de que no concurren los requisitos señalados, las obras tendrían el carácter de reparación o mejora, no pudiendo ser consideradas como coste de adquisición a efectos de la deducción por inversión en vivienda. Se añade no obstante, que para las cantidades satisfechas desde el 14 de abril de 2010, si las mismas tienen por objeto alguno de los mencionados en la disposición adicional 29.ª, la deducción por obras de mejora sería aplicable. A estos efectos se remite al artículo 58.3 del Real Decreto 2066/2008, en el que se indica lo que se consideran actuaciones para garantizar la seguridad y la estanqueidad de los edificios.

En el caso de no cumplirse los requisitos que permitan considerar que las obras tienen por objeto garantizar la seguridad y estanqueidad, si las mismas redundan en un alargamiento en la vida del bien, y pueden considerarse como mejoras a los efectos de integrarse en el importe del valor de adquisición del inmueble (art. 35 Ley del IRPF), podrían incidir en el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial.

CV2591-10, de 30 de noviembre (NFC039638). Cambio de las ventanas por deterioro de las mismas, e instalación de calefacción (calderas de biomasa o de *pellets*). Se plantea la posibilidad de aplicar la deducción regulada en la disposición adicional 29.^a de la Ley del IRPF.

Se considera la procedencia de la deducción, siempre que pueda acreditarse que la sustitución de las ventanas permita conseguir eficiencia energética, y la instalación de la calefacción suponga asimismo la consecución de eficiencia energética o utilización de energías renovables [art. 58.2 c) RD 2066/2008].

CV2630-10, de 3 de diciembre (NFC039840). Se adquiere una vivienda habitual, financiándose mediante préstamo hipotecario. Al cabo de unos años se realizan obras de ampliación y reforma de la indicada vivienda, que asimismo se financian por un préstamo hipotecario. Posibilidad de deducir en IRPF en un mismo ejercicio por los conceptos adquisición de vivienda y reforma/ampliación.

La deducción por inversión en vivienda habitual comprende dos modalidades, o la adquisición de vivienda (a la que se asimila la ampliación), y la rehabilitación. La base máxima de deducción por inversión en vivienda habitual, por ambas modalidades, adquisición y rehabilitación, no podrá exceder de 9.015 euros, y engloba tanto las cantidades destinadas a la adquisición o ampliación, como a la rehabilitación.

Se trae a colación la disposición adicional 29.^a, si bien no se efectúan consideraciones en cuanto a su aplicación.

CV2658-10, de 13 de diciembre (NFC039878). Adquisición de un sistema de renovación de aire en la vivienda para que no se produzcan humedades por condensación, mediante el mismo se introduce aire exterior limpio que se filtra, y se calienta, para renovar el aire. Se plantea la aplicación de la deducción disposición adicional 29.^a.

Se trae a colación el artículo 58.2 e) del Real Decreto 2066/2008, en el que se indica que se consideran actuaciones para la mejora de la eficiencia energética las que sirvan para cumplir los parámetros establecidos en los Documentos Básicos del Código Técnico de la Edificación DB-HS salubridad,... indicando la Dirección General de Tributos que la determinación de si la instalación de un sistema de renovación de aire sirve para cumplir las exigencias básicas de salubridad, es una cuestión ajena al ámbito de competencias del Centro Directivo.

CV0060-11, de 18 de enero (NFC040086). Se pregunta, si se entienden como obras de instalación de equipos o sistemas de telecomunicaciones, las correspondientes al control de

acceso al edificio (portero o videoporteros) o circuitos de videovigilancia sin conexión a central de alarma.

No les resulta de aplicación la deducción, por cuanto el objeto de tales obras no se puede encuadrar dentro de las recogidas por la disposición adicional 29.^a.

CV0220-11, de 3 de febrero (NFC040322). Aplicación de la deducción disposición adicional 29.^a, por el cambio de caldera, con objeto de obtener mayor eficiencia energética.

Se trae a colación el artículo 58.2 c) del Real Decreto 2066/2008, que se refiere a las obras destinadas a la mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen la eficiencia energética o supongan la utilización de energías renovables, para indicar que procede aplicar la deducción si efectivamente se consigue la eficiencia energética o la utilización de las indicadas energías.

CV0352-11, de 15 de febrero (NFC040474). Entidad dedicada al control de plagas, en concreto control de termitas mediante una barrera química, mediante la inyección de termicida en los elementos de madera de vigas, marcos de puertas y ventanas para impedir el acceso de las termitas a un edificio.

Si estas obras cumplen el requisito de garantizar la seguridad y estanqueidad del edificio, de manera que refuercen o consoliden deficiencias, con objeto de alcanzar una resistencia mecánica, estabilidad y aptitud al servicio que sean adecuadas al uso del edificio [art. 58.3 a) RD 2066/2008], permitirán la aplicación de la deducción por obras de mejora.

CV0502-11, de 1 de marzo (NFC040707). Entidad dedicada a la venta, reparación e instalación de puertas, plantea la cuestión de si sus clientes podrán aplicar la deducción por obras de mejora, correspondientes a la instalación o sustitución de puertas.

Se indica que en el caso de puertas interiores, este tipo de obras no quedarían incluidas entre las señaladas por la disposición adicional 29.^a. En caso de las puertas exteriores, se indica que en su caso daría derecho a la deducción, si mediante las indicadas obras se produjera una mejora de su accesibilidad en los términos del Real Decreto 2066/2008.

CV0548-11, de 7 de marzo (NFC040794). Obras de impermeabilización de las terrazas de los áticos, mediante la anulación de las conducciones que recogen agua de lluvia y que discurren por el interior de los suelos de las terrazas, dándoles su salida por el exterior del edificio.

Se indica que, en su caso, únicamente tendrían derecho los comuneros que fueran propietarios de vivienda (habitual), no así los titulares de locales comerciales o plazas de garaje. En cuanto al cumplimiento de los requisitos relativos al objeto de la obra, se indica que si la misma responde al concepto de actuaciones para garantizar la seguridad y estanqueidad del edificio en los términos del artículo 58.3 c) del Real Decreto 2066/2008 (intervención sobre los elementos de la envolvente afectados por humedades, como cubiertas y muros, de forma que se minimice el riesgo de afección al edificio y a sus elementos constructivos y estructurales, por humedades provenientes de precipitaciones atmosféricas, de escorrentías, del terreno o de condensaciones), sí tendría derecho.

B) Limitaciones en la aplicación de la deducción: base imponible y base de la deducción

Ya se ha señalado que en la aplicación de la deducción por obras de mejora en la vivienda, la misma está sometida a una doble limitación:

- De una parte para el contribuyente que vaya a aplicarla, su base imponible no podrá exceder de 71.007,20 euros, entendiendo por base imponible, de acuerdo con el artículo 47 de la Ley del IRPF, la suma de la base imponible general y del ahorro.
- De otra parte la base de deducción, cantidad sobre la que opera el porcentaje del 20 por 100, está sometida a una doble limitación:
 - Por declaración.
 - Cuando la base imponible sea igual o inferior a 53.007,20 euros, el límite será de 6.750 euros anuales.
 - Cuando la base imponible esté comprendida entre 53.007,20 y 71.007,20 euros, el límite de la base de deducción será 6.750 euros menos el resultado de multiplicar por 0,375 la diferencia entre la base imponible y 53.007,20 euros.
 - Por vivienda.
 - Son 20.000 euros.

Respecto a la limitación sobre la base imponible, se puede indicar que el límite opera de un doble modo, dado que la deducción por las obras realizadas en un determinado ejercicio puede desplegar sus efectos en distintos periodos impositivos en aquellos casos en que el importe de las obras exceda del límite de la base máxima anual (6.750 € íntegros o minorado con la fórmula polinómica). El importe de la base imponible en el ejercicio en que se realice la obra no podrá exceder de 71.007,20 euros, y en aquellos casos en que el importe de las obras exceda del límite de la base máxima anual de deducción, y el exceso se deduzca en los cuatro ejercicios siguientes, para poder ejercitar la deducción por el exceso, es asimismo necesario que la base imponible correspondiente a los años posteriores no exceda del límite de 71.007,20 euros en los indicados subsiguientes años. Esta conclusión, no recogida expresamente en la norma, se deduce de la aplicación de la fórmula polinómica, en conjunción con la regla contenida en la propia disposición adicional en la que se indica: «Las cantidades satisfechas en el ejercicio no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes». Así en aquellos casos en que la base imponible fuera igual a 71.007,20, el importe de la base de deducción sería cero, con base en la aplicación de la base máxima anual de deducción:

$$6.750 - 0,375 \times (71.007,20 - 53.007,20) = 0$$

siendo negativo, y por tanto no operando la base de deducción, en caso de exceder de la cantidad de 71.007,20.

En aquellos casos en que en el ejercicio en que se realicen las obras, la base imponible del contribuyente supere el límite de 71.003,20 euros, no se podrá deducir en los periodos impositivos siguientes, aunque en los mismos la base imponible esté dentro del límite fijado por la norma.

De lo anterior se puede colegir que, en todo caso para que nazca el derecho a la deducción, es necesario que en el ejercicio en que se realizan las obras, el importe de la base imponible no exceda del límite de 71.003,20 euros, cumplido este requisito la deducción surge y se podrá aplicar íntegramente en el mismo ejercicio por el importe satisfecho por las obras hasta el límite de la base anual máxima de deducción (6.750 € íntegros o minorados en la fórmula polinómica). Cuando el importe satisfecho por las obras exceda del límite de la base máxima anual, el exceso se podrá deducir en los siguientes cuatro ejercicios, si bien se debe entender que asimismo se requiere que en estos ejercicios posteriores la base imponible no podrá superar el límite de 71.003,20, y en aquellos casos en que la base imponible de estos ejercicios esté comprendida entre 53.007,20 y 71.007,20, operará el límite de la base anual máxima de 6.750 euros menos la fórmula polinómica.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de que en ningún caso el importe de la base de deducción por vivienda podrá exceder de 20.000 euros. Este límite opera en el caso de que sobre una vivienda se realice una o varias obras por su propietario único, en cuyo caso el límite indicado operaría en el transcurso de varios años, ya que el importe de la base anual máxima no puede exceder de 6.750 euros, y por tanto una obra cuyo importe alcanzara el límite de 20.000 euros, se podría aplicar la deducción durante el ejercicio en que se satisfizo su importe, y los dos siguientes. Asimismo este límite opera en caso de que la vivienda sea propiedad de dos o más personas, en cuyo caso el límite solo afectara respecto a los contribuyentes cuya base imponible, en el ejercicio en que se realizan las obras, no alcance el importe de 71.007,20 euros.

Para aclarar lo anterior vamos a exponer varios de los supuestos contenidos en la Nota Informativa de la AEAT de 25 de febrero de 2011 (si bien con la aplicación de los parámetros de deducción de la disp. adic. 29.^a según la redacción del RDL 5/2011).

EJEMPLO 1:

Contribuyente con base imponible en el ejercicio 2011 de 55.000 euros, satisface 7.250 euros por obras de sustitución del gas de su vivienda.

Límite por declaración. Al exceder la base imponible de 53.007, 20 euros, opera el límite de la base máxima anual de deducción de la fórmula polinómica:

$$6.750 - 0,375 \times (55.000 - 53.007,20) = 6.002,7$$

$$\text{Deducción aplicable } 20\% \times 6.002,7 = 1.200,54$$

El resto de lo satisfecho por las obras ($7.250 - 1.200,54 = 6.049,46$) se podrá aplicar en los cuatro ejercicios siguientes (2012 a 2015), si bien operando en los indicados ejercicios el límite de la base máxima anual de los ejercicios siguientes, el cual se determinará en

.../...

.../...

función de la base imponible del indicado periodo. Si la misma es superior a 71.007,20 euros en el ejercicio 2012, no procedería la aplicación, si es inferior a la indicada cantidad procedería aplicar, si bien en aquellos casos en que la misma en el ejercicio 2012 estuviera comprendida entre 53.007,20 y 71.007,20 se aplicaría con el límite de la fórmula polinómica. Si por ejemplo la base imponible en el ejercicio siguiente, 2012, fuera de 69.000 euros, el importe de la base máxima anual de deducción en el indicado ejercicio 2012, sería:

$$6.750 - 0,375 \times (69.000 - 53.007,20) = 752,7 \text{ € (importe inferior a la cantidad pendiente de aplicar del ejercicio anterior, 1.247,3).}$$

Deducción aplicable $20\% \times 752,7 = 150,4$.

El resto de lo satisfecho por las obras ($7.250 - 6.002,7 - 752,7$), 494,6, será la base de deducción de los tres ejercicios siguientes (2013 a 2015).

Es posible, que en un mismo ejercicio proceda la aplicación de la deducción por obras de mejora en la vivienda, sobre cantidades satisfechas en ejercicio anteriores, que no han podido ser objeto de deducción por exceder del límite de la base máxima anual, y cantidades satisfechas en el propio ejercicio. En estos casos, sobre la base del límite de la base máxima de deducción del ejercicio en curso, se podrán aplicar conjuntamente ambas deducciones, si bien se deducirán en primer lugar las cantidades correspondientes a años anteriores. A este respecto la disposición adicional 29.^a dispone: «A tal efecto, cuando concurren 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 anteriormente indicado será único para el conjunto de tales cantidades, deduciéndose en primer lugar las cantidades correspondientes a años anteriores».

EJEMPLO 2:

Siguiendo con los datos del ejemplo 1, en el caso de realizar obras en el ejercicio 2012 en la misma vivienda en que se realizaron obras en 2011 (7.250 €) por importe de 15.000 euros, siendo la base imponible del ejercicio 2012 la cantidad de 60.000 euros. A los efectos de aplicar la deducción, en primer lugar se aplicaría la cantidad pendiente de ejercicios anteriores.

Límite por declaración. Al exceder la base imponible de 53.007,20 euros, opera el límite de la base máxima anual de deducción de la fórmula polinómica:

$$6.750 - 0,375 (60.000 - 53.007,20) = 4.127,7$$

Base deducción pendiente ejercicios anteriores = $7.250 - 6.002,7 = 1.247,3$ euros.

.../...

.../...

Límite por vivienda 20.000 euros. Al haberse satisfecho 7.250 euros en el ejercicio 2011, únicamente se podría aplicar la deducción por el resto, 12.750 euros, luego de los 15.000 satisfechos en 2012, solo se podrían aplicar 12.750.

Al ser el límite del ejercicio 4.127,7, se podrían aplicar los 1.247,3 euros de ejercicios anteriores, y 2.880,4 del ejercicio 2012. El resto de lo satisfecho en 2012, hasta llegar al límite de 12.750, se podría aplicar en los ejercicios 2013 a 2016.

Importe de la deducción 2012 = $4.127,7 \times 20\% = 825,54$ euros.

También se puede dar el caso de que en las obras realizadas en un determinado ejercicio, las mismas se satisfagan en forma aplazada. En este caso, al haberse pagado únicamente una parte del importe, la base de la deducción estará constituida por el importe satisfecho, de acuerdo con lo indicado en el párrafo 3 de la disposición adicional 29.^a *(La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal).*

EJEMPLO 3:

Contribuyente con bases imponibles en 2011 de 60.000 euros, y en 2012 de 65.000 euros, acuerda con el profesional que ejecuta una obra en su vivienda en julio de 2011, por importe total de 10.000 euros, efectuar un pago en 2011 de 5.000 euros y en 2012 de los 5.000 restantes.

Deducción 2011:

Importe pagado en 2011: 5.000 euros.

Límite por declaración. Al exceder la base imponible de 53.007,20 euros, opera el límite de la base máxima anual de deducción de la fórmula polinómica:

$$6.750 - 0,375 \times (60.000 - 53.007,20) = 4.127,7$$

Límite por vivienda: 20.000 euros (el total de la obra asciende a 10.000 €).

Deducción correspondiente a 2011: $4.127,7 \times 20\% = 825,54$ euros.

Resto ($5.000 - 4.127,7 = 872,3$ €), aplicable en los años 2012 a 2015.

.../...

.../...

Deducción 2012:

Se aplicaría en primer lugar la cantidad pendiente del año anterior (872,3), y a continuación el importe pagado en 2012, correspondiente al segundo plazo de la obra ejecutada en 2011.

Límite por declaración. Al exceder la base imponible de 53.007,20 euros, opera el límite de la base máxima anual de deducción de la fórmula polinómica:

$$6.750 - 0,375 \times (65.000 - 53.007,20) = 2.252,7$$

Deducción pendiente año anterior: $872,3 \times 20\% = 174,46$ euros.

Límite base de deducción aplicable en 2012: $2.252,7 - 872,3 = 1.380,4$ euros.

Deducción correspondiente a 2012: $1.380,4 \times 20\% = 276,08$ euros.

Total deducción a declarar en 2012: $174,46 + 276,08 = 450,54$ euros.

Resto de base de deducción deducible en los cuatro ejercicios posteriores a 2012, procedente de pago efectuado en 2012, por la obra ejecutada en 2011: $5.000 - 1.380,4 = 3.619,6$ euros.

Cabe la posibilidad de que las obras se realicen en viviendas que pertenezcan a varios propietarios, en cuyo caso la deducción correspondiente a obras de mejora en la vivienda se aplicará por cada propietario, en función de su porcentaje en la propiedad del inmueble (*Cuando concurren varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el citado límite de 20.000 euros –límite por vivienda– se distribuirá entre los copropietarios en función de su respectivo porcentaje de propiedad en el inmueble*).

En aquellos casos en que uno de los copropietarios no pueda aplicar la deducción, por exceder su base imponible de 71.007,20 euros, el límite acumulado de deducción por vivienda de 20.000 € se aplicará respecto al resto de los copropietarios cuyas bases imponibles en el año en que se realicen las obras no exceda del límite citado.

EJEMPLO 4:

Tres hermanos son copropietarios de una vivienda heredada de sus padres a partes iguales. En 2011, las bases imponibles de los hermanos «A», «B» y «C» son de 45.000, 55.000 y 80.000 euros respectivamente, satisfaciendo por obras de mejora en la vivienda la cantidad de 15.000 euros en total, abonando cada uno una tercera parte.

.../...

.../...

Si concurren varios propietarios en la aplicación de la deducción respecto a una misma vivienda, el límite de 20.000 euros se debe distribuir entre los copropietarios con derecho a deducción, en función de su porcentaje. En el ejemplo, al exceder la base imponible de «C» del límite de la base imponible, el importe de 20.000 euros por vivienda solo afecta a «A» y a «B», que son los que tienen derecho a la deducción. La base de deducción será el importe de lo satisfecho por los hermanos que tengan derecho a deducción, el importe satisfecho por «C» no se atribuye a los otros dos hermanos.

- Deducción «A» (base imponible 45.000 €).
 - Importe pagado por «A»: 5.000 euros.
 - Límite por declaración: 6.750 euros.
 - Límite acumulado por vivienda: 20.000/2.
 - Deducción aplicable en 2011: $5.000 \times 20\% = 1.000$ euros.
- Deducción «B» (base imponible 55.000 €).
 - Importe pagado por B: 5.000 euros.
 - Límite por declaración: $6.750 - 0,375 \times (55.000 - 53.007,20) = 6.002,7$ euros.
 - Límite acumulado por vivienda: 20.000/2.
 - Deducción aplicable en 2011: $5.000 \times 20\% = 1.000$ euros.
- Deducción «C». Al ser la base imponible superior a 71.007,20 euros no podrá aplicar la deducción. En el caso de que en el ejercicio 2012, la base imponible fuera inferior a 71.007,20 euros, tampoco tendría derecho a aplicar la deducción correspondiente a obras de mejora efectuadas y pagadas en 2011, pues el derecho a la deducción no llegó a generarse en 2011.

Si uno de los copropietarios ha satisfecho cantidades por importe superior a la cantidad que le hubiera correspondido en función del porcentaje de participación, no tendría derecho a practicar la deducción por el exceso. En el ejemplo anterior, si «A» satisface 7.000 euros y «B» y «C» 4.000, «A» solo tendría derecho a aplicar la deducción sobre un importe de 5.000 euros (33% de 15.000), «B» aplicaría la deducción sobre 4.000 euros y «C» no tendría derecho a aplicar la deducción, al ser su base imponible superior a 71.007,20 euros.

4. INCOMPATIBILIDADES Y EXCLUSIONES

La disposición adicional 29.^a es contundente al declarar la incompatibilidad entre la deducción por obras de mejora en la vivienda, y la deducción por inversión en vivienda habitual (que comprende tanto la adquisición o ampliación de vivienda, la rehabilitación, y las obras de adecuación de la vivien-

da habitual por personas con discapacidad), así indica: «En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las cantidades satisfechas por las que el contribuyente practique la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere el artículo 68.1 de esta ley». Por tanto la realización de obras de mejora, en aquellos casos en que las mismas reúnan los requisitos que dan lugar a la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual, y se practique la deducción por inversión en vivienda habitual, no permite la aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional 29.^a (los posibles casos de conflicto o coincidencia de supuestos recaerán en los casos de rehabilitación o en las obras de adecuación). Entiendo que la circunstancia de aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual no implica sistemáticamente la no aplicación de la deducción por obras de mejora en la vivienda, lo que sí es incompatible es que las cantidades satisfechas por el contribuyente que generen el derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, esas mismas cantidades puedan aplicarse como base de la deducción por obras de mejora, y ello con independencia de que se hayan agotado o no los límites establecidos, opinión esta última discrepante con la sustentada por un responsable político, según lo transcrito en la prensa (*Cinco días*, 16 de junio de 2011, pág. 33). La realización de obras, calificadas como de mejora, a tenor de lo dispuesto en la disposición adicional 29.^a, realizadas en una vivienda, y la simultánea inversión en una vivienda habitual, podrán dar lugar simultáneamente a la aplicación de ambas deducciones, siempre que la inversión en la vivienda habitual, de una parte, y la obra de mejora, de otra, se satisfagan de forma independiente, esto es, que junto al importe invertido en la adquisición se destinen otras cantidades al pago de la obra de mejora.

Cuestión distinta será la que resulte de la situación en que una sola inversión en una determinada obra pueda dar lugar, por la naturaleza de la obra realizada, a que la misma se considere como rehabilitación o adecuación de vivienda, y simultáneamente como obra de mejora. Dentro de la deducción por inversión en vivienda habitual, el artículo 68.1 regula en el apartado 1.º la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda, y en el apartado 4.º la deducción por obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de discapacidad. Tanto el caso de la rehabilitación como el de adecuación de la vivienda pivotan sobre elementos en los que se puede producir la concurrencia con la deducción por obras de mejora. Así el artículo 58.3 del Real Decreto 2066/2008, al que se remite la disposición adicional 29.^a, considera actuaciones para garantizar la seguridad y estanqueidad de los edificios las que operan sobre los elementos estructurales del edificio tales como muros, pilares, vigas y forjados, incluida la cimentación, que esté destinada a reforzar o consolidar sus deficiencias con objeto de alcanzar una resistencia mecánica, estabilidad y aptitud al servicio que sean adecuadas al uso del edificio, mientras que el artículo 55.5 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo), considera rehabilitación las obras que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición o del valor de mercado. De otra parte, el artículo 58.4 del Real Decreto 2066/2008 citado, incluye entre las actuaciones para la mejora de la accesibilidad a las de adaptación de los ascensores a las necesidades de las personas con discapacidad, mejora de rampas de acceso a los edificios y mejora de dispositivos de acceso a los edificios adaptados a las necesidades de las personas con discapacidad sensorial; mientras que el artículo 57.1 del Reglamento del IRPF considera como obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad, entre otras, a aquellas que supongan una modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la vía pública y la finca, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico, o las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad, si bien el n.º 2 del indicado artículo exige que la acreditación de la necesidad de la obra de adecuación

se certifique por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales, o el órgano competente de la Comunidad Autónoma. En aquellos supuestos en que concurren los requisitos para considerar como una obra de rehabilitación (68.1.1.º Ley IRPF) o de adecuación (68.1.4.º), con los señalados por el Real Decreto 2066/2008, para calificar una actuación dirigida a garantizar la seguridad (58.3) o mejorar la accesibilidad (58.4), será el contribuyente el que deberá optar por aplicar el artículo 68 de la Ley de IRPF o la disposición adicional 29.^a, cuando la cantidad satisfecha pueda dar lugar a una u otra deducción.

Sin la contundencia de la norma del IRPF, la Dirección General de Tributos parece vedar la posibilidad de que el importe satisfecho por obras que den lugar a la aplicación de la disposición adicional 29.^a pueda tener efectos respecto al cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial, al entender en la contestación a una consulta (CV2592-10, de 30 de noviembre –NFC039640–), que plantea los efectos que tienen las obras de reparación y forjado del techo de la planta baja respecto a la aplicación de algún tipo de desgravación, que si no se cumplen los requisitos que la Ley del IRPF exige a la hora de calificar una obra como de rehabilitación, o los correspondientes a la aplicación de la disposición adicional 29.^a, si las mismas redundan en un alargamiento en la vida del bien, y pueden considerarse como mejoras a los efectos de integrarse en el importe del valor de adquisición del inmueble (art. 35 Ley del IRPF), podrían incidir en el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial. De los términos de la contestación, entiendo que la Dirección General de Tributos no considera procedente que la obra de mejora pueda permitir la aplicación de la deducción de la disposición adicional 29.^a, y a su vez incrementar el valor de adquisición del bien objeto de la obra, en el caso de la transmisión del mismo, si bien el artículo 35.1 b) de la Ley del IRPF al disponer que «El valor de adquisición estará formado por la suma de: b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieren sido satisfechos por el adquirente», no parece excluir como mejoras a las contempladas por la disposición adicional 29.^a, y de otra parte, la disposición adicional 29.^a tampoco excluye la compatibilidad de ambas ventajas fiscales.

De otra parte, la disposición adicional 29.^a excluye de su ámbito a las obras realizadas en viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos. A los efectos de precisar el concepto de vivienda afecta a una actividad económica, entiendo que se incluirían en su ámbito, los locales comerciales, así como los inmuebles arrendados que constituyan para su titular un rendimiento de actividad económica, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF (2. *A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad. b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa*). Los inmuebles cedidos a terceros, respecto de los que se obtengan rendimientos de capital inmobiliario, entiendo que no quedarían excluidos del ámbito de la deducción, al no quedar dentro del ámbito de los rendimientos de la actividad económica. En aquellos casos en que en un inmueble cedido en arrendamiento, el arrendatario afectara el inmueble, la vivienda, a una actividad económica, cabría aplicar la deducción por las obras de mejora realizadas en el mismo, al tener la consideración para el titular de la vivienda, para el propietario de la vivienda, de rendimiento de capital inmobiliario. A este respecto, el artículo 21 de la Ley de IRPF, a la hora de definir los rendimientos de capital señala en su apartado 1: «Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o

derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y *no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por este*», precisando el número 2: «En todo caso se incluirán como rendimientos de capital: a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, *que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente*». De lo anterior se puede concluir que en caso de realizarse una actividad económica por persona distinta al contribuyente, nos encontramos con un rendimiento de capital inmobiliario, y por tanto las viviendas que generen este tipo de rendimientos no se ven excluidas del ámbito de la deducción por obras de mejora.

Señalar que, la deducción por obras de mejora únicamente podrá aplicarla el propietario de la vivienda, tanto en el caso de que la misma esté a su disposición o que esté cedida a tercero, ya que la disposición adicional 29.^a dispone: «Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 71.007,20 euros anuales, podrán deducirse el 20 por 100 de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 5/2011 hasta el 31 de diciembre de 2012 por las obras realizadas durante dicho periodo en cualquier vivienda de su propiedad o en el edificio en la que esta se encuentre».

La disposición adicional 29.^a contempla la posibilidad de que en el caso de que se realicen obras en el edificio en que se encuentre la vivienda, que tengan el calificativo de obras de mejora, según lo dispuesto en la propia norma, será de aplicación la deducción por obras de mejora en la vivienda. Se debe entender que no generará el derecho a la deducción las obras que se realicen en aquella parte del edificio, de los elementos comunes, que corresponda a las plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos. La deducción se aplicará por cada propietario y en proporción a la cuota de participación que tuviese en la comunidad (CV 2039-10, de 16 de septiembre –NFC039262–).

En la Nota Informativa de la AEAT, de 25 de febrero, se plantea la cuestión de la manera de acreditar por el copropietario los gastos satisfechos por la comunidad, en estos términos: *Si las obras se realizan en un edificio del que el contribuyente es copropietario y las facturas de las obras se emiten a nombre de la comunidad de propietarios, ¿constituyen documento de prueba válido a efectos de acreditar la deducción aplicada? El contribuyente debe poder acreditar que ha satisfecho los pagos por las obras de mejora realizadas en su vivienda habitual. El artículo 106.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional... o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.*

Si en la factura se identifica a la comunidad de propietarios como destinataria final, 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.

Fuera del ámbito del IRPF, pero relacionado con la aplicación por el contribuyente de gastos incurridos por la comunidad de propietarios, a nivel de consulta se ha planteado a la Dirección General de Tributos la posibilidad de deducir por un miembro de la comunidad de propietarios (comunidad de vecinos), que realiza una actividad económica en un local perteneciente a la comunidad de vecinos, de deducir la parte proporcional de las cuotas de IVA soportadas que le corresponda, relativas a los gastos

incurridos por la comunidad de vecinos. La Dirección General de Tributos, en Consultas vinculantes 1983-08, de 30 de octubre (NFC031333), y 0933-09, de 30 de abril (NFC032628), admite en términos semejantes a lo anteriormente señalado para el caso de la deducción por obras de mejora, en caso de realizarse en el edificio en el que se encuentre la vivienda, la posibilidad de deducir la cuota de IVA soportada por la comunidad de vecinos, por el copropietario empresario o profesional titular de un local ubicado en el edificio, en el porcentaje correspondiente a su grado de participación en la comunidad, si bien en los casos en que la comunidad que aparece como destinataria en la factura no tenga la condición de empresario o profesional. *[Por tanto, si en las facturas que documentan las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios cuya destinataria sea la comunidad de propietarios (comunidad de vecinos) se consigna, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los citados propietarios, estos podrán deducir el impuesto que les ha sido repercutido, siempre que se trate de empresarios o profesionales y se cumplan los demás requisitos para efectuar la deducción, de conformidad con lo previsto en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992. Alternativamente, y teniendo en cuenta los criterios establecidos por la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que se ha transcrito, los miembros de una comunidad de propietarios que por sí misma no tiene la condición de empresario o profesional, que sí tengan dicha condición (como es el caso de la comunidad de bienes formada por los dos locales destinados al arrendamiento de los que es copropietario el consultante), podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas a través de la citada comunidad de propietarios (comunidad de vecinos), para lo cual deberán estar en posesión de un duplicado de la factura expedida a nombre de aquella, aunque en la misma no consten los porcentajes de base imponible y cuota tributaria que les correspondan en función de su participación en la comunidad. Dichos porcentajes podrán acreditarse mediante otro tipo de documentos (escritura de división horizontal y obra nueva, estatutos de la comunidad, etc.). Esta alternativa, excepcional, y que trae su causa de la jurisprudencia comunitaria, únicamente se considera ajustada a derecho en la medida en que la comunidad que aparece como destinataria en la factura no tiene la condición de empresario o profesional, de forma que no cabe, en ninguna medida ni cuantía, la deducción por esta de las cuotas que soporta, por lo que no hay posibilidad alguna de fraude, evasión o abuso].*

5. LA DEDUCCIÓN POR OBRAS DE MEJORA EN EL MODELO DE DECLARACIÓN DEL IRPF 2010

En el modelo de declaración correspondiente al ejercicio 2010, la deducción por obras de mejora se incluye en las siguientes casillas de la página Anexo 1 (III):

- Casilla 531: NIF de la persona que ha efectuado la obra.
- Letra J: Base de la deducción.
- Casilla 773: Importe de la deducción.
- Casilla 532: Exceso de las cantidades satisfechas en el ejercicio 2010 sobre la base máxima de deducción.

En el programa PADRE, la toma de datos se realiza abriendo el menú existente en la casilla J, en donde figuran cuatro apartados, NIF de la persona que realizó la obra, importe satisfecho por el contribuyente con derecho a deducción, porcentaje que tiene el titular de la deducción en la propiedad

de la vivienda y porcentaje total en la propiedad de la vivienda de todos los contribuyentes con derecho a deducción. De estos cuatro apartados, los dos últimos cumplen la función de habilitar la aplicación de lo dispuesto por la disposición adicional vigesimonovena en los supuestos de copropiedad en la vivienda, en el sentido de determinar cuál es el porcentaje que al declarante le corresponde, respecto al conjunto de los copropietarios con derecho a deducción, respecto al límite máximo por vivienda, que en este caso será 12.000 euros de acuerdo con la normativa originaria, aplicable en el ejercicio 2010. Así, por ejemplo, en el caso en que al declarante le corresponda un 25 por 100 sobre la vivienda, siendo el porcentaje de todos los copropietarios –en donde se incluirá el porcentaje del declarante– con derecho a la deducción el 75 por 100 –sería el caso en que un copropietario con una cuota del 25%, su base imponible excediera del límite de 53.007,20 €–, ello supone que al declarante le corresponde una tercera parte de los beneficios de la deducción, por lo que el límite máximo por vivienda para él será el de 1/3 sobre 12.000. La manera en que opera el programa consiste en que en función del porcentaje parcial sobre el total, se calcula el límite particular «Lp», el que a cada copropietario le corresponde por vivienda (el porcentaje sobre el límite de 12.000 €). Si esta cantidad «Lp» es superior a lo invertido, con el límite de 4.000 euros, o en su caso del que resulte de la fórmula polinómica, se aplica como base de la deducción por vivienda la menor de estas cantidades, y el resto hasta llegar al límite «Lp» se aplica en los años siguientes –casilla 532–. Si el límite «Lp» es menor a lo satisfecho, se aplicará como base de la deducción esta cantidad, sin que proceda aplicar lo no deducido en los ejercicios siguientes.

6. CUANTIFICACIÓN DE LOS PARÁMETROS MEDIANTE UNA SIMPLE HOJA DE CÁLCULO

Ya hemos visto que en la cuantificación de la deducción por obras de mejora en la vivienda intervienen no solo el importe de la base de deducción, importe de las obras, y el porcentaje de deducción, 20 por 100, sino que también intervienen, a modo de límite, el importe de la base imponible, cuando la misma está en el intervalo entre 53.007,20 euros y 71.007,20 euros, así como el límite por vivienda de 20.000 euros.

Con el diseño de una hoja de cálculo sencilla se puede facilitar la realización de los cálculos. En aquellos casos en que es de aplicación la «fórmula polinómica» en que la base imponible está comprendida entre 53.007,20 y 71.007,20 euros, para ello se introducen una serie de «fórmulas» en las celdas que intervienen en el cálculo, y el diseño de la hoja de cálculo podría ser el siguiente:

	Columna «A»	Columna «B»
FILA 1	Importe obra	
FILA 2	Base imponible > 53.007,20	
FILA 3	Aplicación fórmula polinómica	$= 6.750 - 0,375 \times (B2 - 53.007,2)$
FILA 4	Base de deducción	$= SI (B1 > B3; B3; B1)$
FILA 5	Deducción	$= 0,2 \times B4$
FILA 6	Resto cuatro ejercicios siguientes	$= B1 - B4$

En las celdas B3, B4, B5 y B6 se incluirían las fórmulas, insertando primero el signo «=», introduciendo a continuación los caracteres alfanuméricos, con idéntica sintaxis a la señalada en el cuadro anterior. Las únicas celdas que requieren su introducción manual, una vez confeccionada la hoja modelo serían las correspondientes al importe de la obra (B1) y a la base imponible (B2).

En la celda B3 se determina el importe de la base de la deducción en aquellos casos en que la base imponible es mayor que 53.007,20 euros y menor que 71.007,20, para ello se introduce la denominada fórmula polinómica, «6.750 – 0,375 × (B2 – 53.007,20)», siendo B2 el importe de la base imponible que habremos de introducir en la celda B2.

En la celda B4, se determina la base de deducción. Al tratarse de la aplicación de la fórmula polinómica, la base máxima anual [disp. adic. 29.^a 1.b) LIRPF] no podrá exceder de la cantidad resultante de minorar 6.750 euros en el 37,5 por 100 de la diferencia entre la base imponible y 53.007,20 euros (celda B3). Por el indicado motivo, si la base de deducción, el importe de la obra (B1), es inferior al límite, a la base anual máxima (B3), opera como base de deducción este importe B1, y si es superior (SI B1 > B3), opera como base de deducción el importe de la fórmula polinómica (B3). Para aplicar esta condición en términos de la hoja excel, se utiliza la condición «SI», y se indica, en caso de que el importe de la obra (B1) sea mayor que la cantidad resultante de la aplicación de la fórmula polinómica (SI B1 > B3), se aplica como base de la deducción esta última (B3), si es menor el importe de la obra, se aplica como base de la deducción el importe de la obra (B1).

En la celda B5 se cuantifica el importe de la deducción mediante la aplicación del porcentaje de deducción (20%) sobre la base de deducción (importe de la celda B4).

Si el importe de la obra es superior al importe de la fórmula polinómica, el exceso se podrá aplicar en los cuatro ejercicios siguientes (B6).

De esta forma, una vez introducidas las fórmulas en las casillas B3 a B6, se pueden realizar los cálculos para distintos supuestos. Con los datos correspondientes al ejemplo 1, incluido en el epígrafe 3 B) de este artículo, se pueden realizar los cálculos correspondientes (base imponible 55.000 €; importe de las obras 7.250 €), cuyo resultado se incluye en la columna «B»:

	Columna «A»	Columna «B»
FILA 1	Importe obra	7.250,00 €
FILA 2	Base imponible > 53.007,20	55.000,00 €
FILA 3	Aplicación fórmula polinómica	6.002,70 €
FILA 4	Base de deducción	6.002,70 €
FILA 5	Deducción	1.200,54 €
FILA 6	Resto cuatro ejercicios siguientes	1.247,30 €

En caso de que no fuera de aplicación la fórmula polinómica, por ser la base imponible inferior a 53.007,20 euros, el diseño de la hoja de cálculo podría ser:

	Columna «A»	Columna «B»
FILA 1	Importe obra	
FILA 2	Base de deducción	= SI (B1 > 6.750;6.750;B1)
FILA 3	Deducción	= 0,2 × B3
FILA 4	Resto cuatro ejercicios siguientes	= B1 – B2

y para un supuesto de una obra por importe de 5.000 euros («B») o 14.000 euros («C»), los parámetros de deducción serían:

	Columna «A»	Columna «B»	Columna «C»
FILA 1	Importe obra	5.000,00 €	14.000,00 €
FILA 2	Base de deducción	5.000,00 €	6.750,00 €
FILA 3	Deducción	1.000,00 €	1.350,00 €
FILA 4	Resto cuatro ejercicios siguientes	0,00 €	7.250,00 €

Para un caso «mixto», en que uno de los copropietarios, su base imponible fuera inferior a 53.007,20 euros (columna «B»), y otro de los copropietarios, su base imponible fuera superior a la indicada cantidad (columna «C»), se podrían realizar los cálculos mediante ambas tablas. Así para el supuesto incluido en el ejemplo 4 (tres hermanos «A», «B» y «C», copropietarios de una vivienda, sus bases imponibles respectivas son: 45.000, 55.000 y 80.000, satisfaciendo por obras 15.000 euros, si bien como se indicó, la deducción se imputa a «A» y a «B» por 1/3 de 15.000, ya que la parte correspondiente a «C» no genera la deducción al ser la base imponible superior a 71.007,20 €), los cálculos serían:

Base imponible < 53.007,20 €	Hermano «A»
Importe obra	5.000,00 €
Base de deducción	5.000,00 €
Deducción	1.000,00 €
Resto cuatro ejercicios siguientes	0,00 €

Bi > 53.007,20 y < 71.007,20	Hermano «B»
Importe obra	5.000,00 €
Base imponible	55.000,00 €
Aplicación fórmula polinómica	6.002,70 €
Base de deducción	5.000,00 €
Deducción	1.000,00 €
Resto cuatro ejercicios siguientes	0,00 €

EL PRINCIPIO DE PREFERENCIA DEL FONDO SOBRE LA FORMA EN EL DERECHO CONTABLE ESPAÑOL

LUIS MALVÁREZ PASCUAL

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva*



Este trabajo ha obtenido el 1.^{er} **Premio Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Valentín PICH ROSELL, don Mario ALONSO AYALA, don César CAMISÓN ZORNOZA, don José Luis GALLIZO LARRAZ y don Enrique ORTEGA CARBALLO.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto:

UNA de las novedades más relevantes de la reforma contable de 2007 es el reconocimiento expreso del principio de preferencia del fondo sobre la forma. Dicho principio significa que la información financiera debe representar la sustancia de los hechos económicos y no solo su forma jurídica. El trabajo tiene como objeto el estudio de dicho principio, en su formulación en el Marco Conceptual y en su configuración jurídica por las normas de registro y valoración que rigen la preparación de los estados financieros, en el contexto de los documentos elaborados por el IASB y el FASB. Todo ello ha permitido el estudio del concepto, características y significado del principio en el proceso contable y la elaboración de conclusiones sobre el alcance y consecuencias del reconocimiento del principio de preferencia del fondo sobre la forma en la normativa contable española y, finalmente, las consecuencias del principio en la práctica contable y de auditoría.

Palabras clave: marco conceptual, principios contables, principio de preferencia del fondo sobre la forma y principio de imagen fiel.

SUBSTANCE OVER FORM IN THE SPANISH ACCOUNTING STANDARDS

LUIS MALVÁREZ PASCUAL

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva*



Este trabajo ha obtenido el 1.^{er} **Premio Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Valentín PICH ROSELL, don Mario ALONSO AYALA, don César CAMISÓN ZORNOZA, don José Luis GALLIZO LARRAZ y don Enrique ORTEGA CARBALLO.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Abstract:

ONE of the most important changes of the accounting reform of 2007 is the explicit recognition of substance over form. This principle means that financial information represents the substance of an economic phenomenon rather than merely representing its legal form. This paper aims to analyze this principle, in its formulation in the Conceptual Framework and, in its legal form, by the accounting standards that govern the preparation of financial statements, in the context of the documents produced by the IASB and the FASB. This has allowed the study of the concept, characteristics and significance of the principle in the accounting process and the development of conclusions about the recognition of substance over form in the Spanish accounting standards, and, finally, the consequences of the principle in accounting and auditing practices.

Keywords: conceptual accounting framework, accounting principles, substance over form and faithful representation.

Sumario

1. Introducción.
2. El origen del principio en los documentos elaborados por organismos internacionales de reconocido prestigio en el área de la normalización contable.
3. La recepción del principio de preferencia del fondo sobre la forma en España. En particular, su configuración en la reforma contable de 2007.
4. Manifestaciones particulares del principio de preferencia del fondo sobre la forma en el PGC de 2007.
 - 4.1. Registro contable de un ingreso.
 - 4.2. Concepto de activo.
 - 4.3. Distinción entre permuta comercial y no comercial.
 - 4.4. Concepto y clases de arrendamiento.
 - 4.5. Operaciones entre empresas que formen parte de un mismo grupo de sociedades.
 - 4.6. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios y entre sociedades vinculadas.
 - 4.7. Instrumentos financieros.
 - 4.8. Determinación del concepto «combinación de negocios».
5. Alcance y consecuencias del reconocimiento del principio de preferencia del fondo sobre la forma en la normativa contable española.
 - 5.1. Alcance del principio en el plano normativo.
 - 5.2. Alcance del principio a efectos de la identificación y calificación de la operación realizada en la realidad en atención a su fondo económico: la posible existencia de un principio de calificación económica.
 - 5.3. Las consecuencias del principio en la práctica contable y de auditoría.
6. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Un Marco Conceptual recoge los fundamentos, principios, y criterios básicos relacionados con la preparación y presentación de los estados financieros y, en definitiva, para la elaboración de la información financiera ¹, como soporte teórico que oriente la elaboración, interpretación y aplicación de las normas contables ². Este modelo conceptual se ha desarrollado como resultado del impulso que ha significado la emisión de diversos documentos por los principales organismos encargados de la normalización contable, así como por diversas asociaciones profesionales de reconocido prestigio, tanto a nivel internacional como interno. El primer antecedente de la publicación de un Marco Conceptual de la información financiera a nivel internacional es el constituido por los sucesivos pronunciamientos que el Financial Accounting Standards Board (en adelante, FASB) ha ido publicando desde 1978 sobre *Statements of Financial Accounting Concepts*. En el ámbito europeo, destaca el documento emitido por el International Accounting Standard Comitee (en adelante, IASC), que desde abril de 2001 se transformó en el International Accounting Standards Board (en adelante, IASB). En este sentido, el Consejo del IASC aprobó en abril de 1989 el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, para su publicación en julio del mismo año, y que fue adoptado por el IASB en abril de 2001 ³. Dicho documento tiene enorme relevancia, pues ha constituido el fundamento y la base de las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante, NIIF). Además, hemos de subrayar que desde 2004 existe un proyecto conjunto de ambos organismos internacionales para la elaboración de un Marco común que suponga una mejora de los documentos anteriores y que sirva de fundamento teórico para permitir una mayor convergencia de las normas contables que se desarrollen bajo la influencia de los pronunciamientos de ambos organismos.

Los organismos responsables de la regulación contable en el ámbito interno, así como otras entidades de diferente naturaleza en diversos países, han publicado también sus propios documentos. En España, aunque con unos objetivos más limitados, hay que realizar una mención especial al documento publicado en 1980 por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

¹ Son muchos los trabajos publicados por la doctrina contable española en los últimos años sobre el concepto y características de un Marco Conceptual en Contabilidad. En este sentido, hemos de destacar el libro colectivo coordinado por TUA (2000), en el que se recogen varios trabajos dedicados a afrontar desde diversas perspectivas el concepto de Marco Conceptual. Además, podemos citar sobre este asunto, entre otros, los trabajos de AMÉRIGO CRUZ (2007, 11 a 17), ARGÜELLES (2008, 119 a 133), BELLOSTAS (1992, 77 a 95), CEA (2005), GABÁS (1991), LUCUIX (2007, 10 a 23), TUA (2002, 52 a 59) y (2004, 2 a 8), VALLEJO TORRECILLA (2005) y VILLACORTA (2006, 47 a 54).

² Destacamos a estos efectos las palabras de TUA (2004, 2), quien señala que «todas las normas se insertan en una Constitución, en el sentido más jurídico y político del término. Las normas en el ámbito contable no escapan de esa inserción en un marco teórico que las oriente e, incluso, que las justifique. Por ello todos los organismos emisores de normas, desde los comienzos de la regulación, han emitido pronunciamientos conceptuales, llamados a delimitar el terreno de juego en el que se insertan sus pronunciamientos y, en consecuencia, a orientar la elaboración, interpretación y posterior aplicación de sus normas». En un sentido similar, CEA (2005, 21).

³ En adelante denominaremos a dicho documento Marco Conceptual del IASB, dado que dicho organismo lo asumió como propio.

(en adelante, AECA), bajo el título *Principios contables. Principios y normas de contabilidad en España* (Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de la AECA), siendo revisada dicha edición en 1991. Este documento sirvió de inspiración al Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) de 1990, de tal forma que fueron incorporados al mismo sus aspectos fundamentales. Por su parte, en 1999 la AECA publica el *Marco Conceptual de la Información Financiera*, que más allá de una reformulación del señalado documento n.º 1 supone, como ha puesto de manifiesto ARGÜELLES (2008, 120), un concepto nuevo en el que se combinan los originarios principios contables con cuestiones como las necesidades de los usuarios de la información financiera, los objetivos y requisitos de dicha información y la definición de los elementos de los estados financieros y el análisis de los requisitos necesarios para su reconocimiento.

La influencia de estos documentos y algunos otros provenientes de organismos nacionales de reconocido prestigio internacional ha propiciado que las normas jurídicas que se han ido aprobando en los últimos años en numerosos países hayan incluido un Marco Conceptual, si bien, como ha puesto de manifiesto CORONA (2000, 307) en relación con el Marco Conceptual elaborado por la AECA, hay que tener en cuenta las limitaciones que se derivan de que la institución que tenga competencias normalizadoras no sea la misma que tiene atribuida competencias normativas.

A estos efectos, es preciso destacar el papel del Marco Conceptual del IASB en relación con las NIIF. El propio Marco Conceptual reconoce de forma explícita que no tiene valor normativo y que no tiene la consideración de NIIF, de tal modo que en caso de conflicto entre lo dispuesto en una norma y el Marco, prevalece aquella ⁴. En cualquier caso, es preciso destacar que en la medida en que el Marco Conceptual constituye el sustento conceptual de tales normas internacionales, es esencial para la comprensión, estudio e interpretación de las NIIF ⁵, como un referente al que deben responder las normas contables específicas de dicho modelo, lo que en opinión de algún autor, le otorga cierto valor normativo ⁶. Las reflexiones sobre el valor jurídico de dicho documento son muy relevantes en la medida en que las NIIF han sido adoptadas por la Unión Europea a través de diversos reglamentos y, en particular, mediante el Reglamento CE/1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, que definió el procedimiento para la adopción por la Unión Europea de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante, NIC) ⁷, así como los que, de

⁴ Vid. los párrafos 2 y 3 del Marco Conceptual.

⁵ TUA (2004, 2) señala que «el Marco Conceptual es el compendio de los principios y criterios subyacentes en las Normas Internacionales, por lo que es un instrumento necesario, incluso ineludible, para adentrarse en el análisis, estudio y comprensión de estas últimas». En el mismo sentido, CEA (2005, 7).

⁶ En este sentido, AMÉRIGO CRUZ (2007, 12) señala que «el marco conceptual del IASB tiene un cierto valor normativo, a pesar de que en él se establece que no es una Norma Internacional de Información Financiera ni puede derogar lo dispuesto en una norma concreta, la cual siempre prevalecerá en caso de conflicto. Para apoyar la afirmación sobre el valor normativo del marco conceptual del IASB cabe mencionar, en primer lugar, que entre los propósitos del marco se encuentra, además de orientar al propio IASB y a otros órganos emisores de normas, el de ayudar a los emisores de información contable en la elaboración de los estados financieros, así como a los auditores en la verificación y a los usuarios en la interpretación de los mismos. Esta misma idea de apoyo interpretativo se encuentra plasmada en una declaración que se inserta al principio de todas las normas internacionales, según la cual estas deben ser interpretadas en el contexto, entre otros documentos, del marco conceptual».

⁷ Las Normas Internacionales de Información Financiera son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el IASB, que comprenden las Normas Internacionales de Contabilidad, las Normas Internacionales de Información Financiera y las Interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera

conformidad con el mismo, se han establecido para permitir la adopción casi completa de las NIIF⁸. En este sentido, se ha de indicar que el Marco Conceptual no ha sido formalmente aprobado por la Unión Europea, pues el Reglamento CE/1606/2002 prevé un mecanismo para la adopción de las normas internacionales y, como se ha analizado, el Marco Conceptual no tiene dicha naturaleza⁹. De hecho, no ha sido adoptado expresamente por la Unión Europea a través de la fórmula establecida para la convalidación de las NIIF. No obstante, posiblemente la solución adoptada no sea la mejor posible, pues como ha puesto de manifiesto TUA (2002, 52), la homogeneización normativa resultará imperfecta e incompleta mientras que no se haya producido una armonización conceptual previa.

La adaptación de la normativa española a las NIIF se ha producido para la generalidad de las empresas a través de 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, que ha modificado la normativa mercantil y, particularmente, el Código de Comercio y la normativa reguladora de las sociedades mercantiles, con el objeto de adaptar el derecho interno a los principios y al contenido de las NIIF¹⁰. Posteriormente se ha aprobado un nuevo PGC median-

(CINIIF) o el antiguo Comité de Interpretaciones (SIC). En efecto, el IASB dispuso adoptar como normas las emitidas por el IASC (NIC), hasta tanto las mismas se modificaran o reformulasen. De este modo, conviven las NIC con las nuevas normas que dicho organismo ha ido publicando y que han sido denominadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) [*International Financial Reporting Standards* (IFRS)], por lo que el nombre dependerá de la fecha en la que hayan sido aprobadas.

⁸ Mediante el Reglamento CE/1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, se aprobaron diversas normas e interpretaciones existentes a 14 de septiembre de 2002. Con posterioridad las distintas normas internacionales e interpretaciones se han adoptado a través de una serie de reglamentos de modificación. La norma de 2003 ha sido sustituida por el Reglamento CE/1126/2008, de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, que ha recogido en un único texto las normas e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008 para evitar la dispersión normativa existente y, como consecuencia de ello, la inseguridad jurídica y la dificultad para aplicar correctamente las normas. Esta norma ha sido objeto de modificaciones en los años siguientes a través de un buen número de reglamentos de modificación.

⁹ AMÉRIGO CRUZ (2007, 13) señala que «es curioso que, a pesar de la remisión que las NIIF hacen al marco conceptual del IASB, este no ha sido formalmente aprobado por la Unión Europea, sin duda porque el Reglamento 1606/2002 prevé un mecanismo para la adopción solo de las normas y el marco conceptual no tiene tal consideración. Además, esta ausencia de adopción formal afecta también a otros documentos que el IASB asume como referente interpretativo. No obstante lo anterior, consciente la Comisión Europea de la importancia del marco conceptual, lo incluyó como anexo en un documento que pretendía realizar una aclaración autorizada sobre ciertos aspectos relativos a la aplicación del Reglamento antes mencionado y de las Directivas Contables».

¹⁰ La disposición final undécima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social estableció que para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005 los grupos en los que alguna de las entidades que lo integran haya emitido valores admitidos a cotización en cualquier Estado miembro de la Unión Europea aplicarán las NIIF aprobadas por los reglamentos de la Unión Europea de forma obligatoria para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas, mientras que si no se diera dicha circunstancia podrían optar entre la aplicación de las normas internas o las NIIF a efectos de las cuentas consolidadas. También se establecieron reglas especiales para las entidades que estuvieran obligadas a presentar cuentas consolidadas y hubieran emitido valores de renta fija admitidos a cotización en tales mercados, que estarían obligadas a aplicar las NIIF a partir de 1 de enero de 2007. Sin embargo, para la elaboración de las cuentas anuales individuales se ha considerado en todo caso conveniente que las empresas españolas apliquen la normativa nacional, de acuerdo con la recomendación de la comisión de expertos para la elaboración del informe conocido como *Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España*. No obstante, debía reformarse la normativa interna para adaptarla a las NIIF, con el fin de lograr un importante grado de homogeneidad y comparabilidad de la información contable proporcionada por los distintos sujetos. De esta forma, las normas contables que han surgido de la reforma de 2007 se ajustan a los criterios establecidos con carácter obligatorio en los reglamentos de la Unión Europea que contienen las NIIF. No obstante, aunque la propia introducción al PGC reconoce esta vocación de convergencia con los señalados reglamentos, salvo en aquellos aspectos que resultan necesarios para hacer compatibles ambos cuerpos normativos, el PGC tiene carácter autónomo y un ámbito de aplicación propio. A tal efecto, para la correcta interpretación

te el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que desarrolla en profundidad esta nueva reforma contable, así como un plan específico para las pequeñas y medianas empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, que establece, además, criterios contables específicos para microempresas.

Las sucesivas reformas de la normativa mercantil y contable en España han permitido una importante evolución en este ámbito. De unas breves líneas que la legislación mercantil de hace algunos años dedicaba a esta cuestión se pasó a la regulación de unos principios contables obligatorios en la reforma contable emprendida en 1989 y culminada en 1990 con la aprobación del PGC mediante el Real Decreto 1643/1990, de 20 diciembre. La nueva normativa nacida de la reforma de 2007 ha superado dicha situación mediante el establecimiento de un Marco Conceptual, en el que se incluye la regulación de los principios contables, pero es mucho más que una mera enumeración de estos principios obligatorios. En efecto, el PGC ha dedicado la primera parte al Marco Conceptual de la Contabilidad, que se define como el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos de los que se derivan las normas de registro y valoración y de elaboración de las cuentas anuales establecidas en el propio PGC, por lo que el reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales exige el cumplimiento de los aspectos contemplados en dicho Marco Conceptual ¹¹. En este sentido, cuando el Marco Conceptual está integrado en una norma o forma parte de un conjunto de normas jurídicas, en este tipo de documentos se definen también muchos de los conceptos que serán utilizados en dichas normas contables, lo que muestra que, además de ser un importante instrumento teórico para la doctrina contable, el Marco Conceptual es un instrumento que debe impregnar también el ordenamiento jurídico [TUA (2002, 57)]. Así, se puede afirmar que las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales establecidas en el PGC de 2007 constituyen una extensión de los principios y conceptos establecidos en el Marco Conceptual, en aplicación de un método lógico-deductivo. Este carácter normativo le otorga ciertas características diferenciales respecto a otros marcos conceptuales, pues, como ha puesto de manifiesto AMÉRIGO CRUZ (2007, 13) determina que carezca del contenido explicativo que tienen otros documentos y, además, incorpora elementos básicos en la definición del modelo contable. En cualquier caso, como han señalado LUCUIX (2007, 13) y TUA (2006, 166) no se ha querido abandonar en el Derecho contable español la referencia a los principios contables obligatorios como concesión a nuestra tradición contable, de tal modo que la introducción del Marco Conceptual en la normativa contable no ha supuesto un cambio tan drástico en los aspectos sustantivos de nuestro sistema contable.

Al margen de la sustitución de los principios contables obligatorios por un Marco Conceptual más amplio, posiblemente una de las novedades más significativas de la nueva regulación mercantil y contable surgida de la reforma de 2007, sea la incorporación expresa del principio de preferencia del fondo o sustancia económica frente a las formas jurídicas empleadas en la formalización de las opera-

del contenido del nuevo PGC no resultan de aplicación directa las NIIF incorporadas en los reglamentos europeos, pues no es esa la alternativa que finalmente ha prosperado en el proceso de debate interno que motivó la estrategia europea en materia contable ni, en definitiva, la que ha elegido el legislador español.

¹¹ En la introducción al PGC, punto II.6 se define el Marco Conceptual de la Contabilidad como «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 Plan General de Contabilidad 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».

ciones¹². Es preciso determinar, pues, el concepto y el significado de dicho principio, para lo cual hemos de partir del análisis de su formulación en los documentos aprobados por los organismos internacionales a los que hemos hecho referencia y en la normativa internacional. Este análisis nos permitirá contextualizar la reforma introducida en la normativa española con el fin de delimitar con mayor precisión la configuración que la normativa ha realizado de este principio en el Código de Comercio y en el PGC de 2007, para llegar a conclusiones más precisas sobre su alcance y consecuencias.

2. EL ORIGEN DEL PRINCIPIO EN LOS DOCUMENTOS ELABORADOS POR ORGANISMOS INTERNACIONALES DE RECONOCIDO PRESTIGIO EN EL ÁREA DE LA NORMALIZACIÓN CONTABLE

El principio de preeminencia del fondo sobre la forma se ha recogido en diferentes documentos aprobados por organismos internacionales, por la influencia de los ordenamientos anglosajones. La primera referencia importante se realizó en el documento publicado por el FASB en mayo de 1980 –*FASB Concepts Statement 2*–, relativo a las características cualitativas de la información contable, si bien en este documento dicho principio no se enuncia de forma independiente, sino que se considera implícito a la cualidad de la representación fiel¹³. Recientemente, el documento de 1980 ha sido sustituido mediante la publicación por el FASB de un nuevo documento en septiembre de 2010 (*Statement of Financial Accounting Concepts No. 8*), como resultado del proceso de convergencia que se desarrolla por los organismos internacionales de mayor relevancia¹⁴. El documento de 2010 presenta ciertos matices a estos efectos respecto al documento al que sustituye¹⁵. En lo que respecta al principio de preferencia del fondo sobre la forma, no se considera un aspecto separado de la representación fiel, en la medida en que se entiende que la representación de una forma jurídica que difie-

¹² Así lo señala TUA (2006, 154), quien al exponer el principio de preeminencia del fondo sobre la forma comenta que «si tuviera que elegir el concepto novedoso más importante de la reforma, creo que señalaría este». En la página 156 señala que «quizás deba justificar mi impresión de que esta es la novedad más importante de la reforma. Lo creo así porque esta preeminencia constituye un requisito indispensable para el cumplimiento de las necesidades de los usuarios y es la columna vertebral de un buen número de diferencias, en las reglas contables concretas, entre los sistemas orientados a la predicción y los sistemas orientados al control».

¹³ En el párrafo 160, recogido en el apéndice B, se indica que el principio de preferencia del fondo sobre la forma es una idea que también tiene sus partidarios, pero no está incluida porque sería redundante. La cualidad de la fiabilidad y, en particular, de la representación fiel no deja lugar a las representaciones contables que subordinan la sustancia a la forma. El principio de preferencia del fondo sobre la forma es, en todo caso, una idea bastante vaga que requiere de una definición precisa.

¹⁴ La emisión por parte del FASB del documento *Concepts Statement 8* en sustitución del *Concepts Statements 1 and 2* se inserta en el marco del proyecto conjunto para desarrollar un marco conceptual para la mejora de las NIIF y las prácticas contables generalmente aceptadas en Estados Unidos (GAAP), que se viene desarrollando desde 2004 por el IASB y el FASB con el objetivo de lograr una mayor convergencia a nivel internacional para las normas de contabilidad.

¹⁵ El párrafo BC3.19 señala dos diferencias esenciales entre ambos documentos en esta materia. En primer lugar, en el documento de 2010 se utiliza el término representación fiel (*faithful representation*) en lugar del término fiabilidad (*reliability*), que era el término que empleaba el *Concepts Statement 2*. En segundo lugar, el principio de preferencia del fondo sobre la forma, entre otros, que era un aspecto de la fiabilidad en el documento de 1989 no es considerado un aspecto de la representación fiel en el nuevo documento. Este planteamiento ya se estableció en un documento de trabajo del proyecto para la elaboración de un Marco Conceptual conjunto entre el FASB y el IASB. Se trata del Documento de discusión de la Fase A, relativa a los Objetivos y Características Cualitativas de la Información Financiera. A estos efectos, se puede consultar ARGÜELLES (2008, 126).

ra de la sustancia económica del fenómeno económico subyacente no podría dar lugar a una representación fiel, por lo que su consideración como un componente separado sería redundante ¹⁶.

Sin embargo, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros del IASB anuncia expresamente el principio, determinando que los hechos económicos deben ser reconocidos de acuerdo con su esencia y realidad económica y no únicamente según su forma legal, recogiendo dicho principio como una característica cualitativa o requisito vinculado a la fiabilidad y, en definitiva, como un principio necesario para que la información represente fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar ¹⁷. La trascendencia de este Marco Conceptual se debe a que ha servido de sustento a las NIIF, que han sido adoptadas por la Unión Europea. La NIC n.º 1 no recoge expresamente el principio de prevalencia del fondo sobre la forma ¹⁸, aunque puede deducirse implícitamente del concepto de imagen fiel que dicha norma configura, en la medida en que se remite para su entendimiento a los criterios establecidos en el Marco Conceptual ¹⁹. Aunque el párrafo 15 presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a que los estados financieros proporcionen una presentación razonable, se establece que la entidad no aplicará un requerimiento de una NIIF en la circunstancia extremadamente rara de que su cumplimiento lleve a una interpretación errónea, que entre en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual ²⁰. Se entiende que esta situación se produciría cuando los estados financieros no representasen de una forma fidedigna las operaciones, de tal modo que fuera probable que influyera en las decisiones económicas tomadas por los usuarios de dicha información. Ni siquiera en este momento la NIC n.º 1 hace referencia de forma expresa a la preferencia del fondo sobre la forma, aunque, como hemos indicado, debe entenderse implícito dicho principio, por la remisión que la norma realiza al señalado Marco Conceptual para

¹⁶ En el párrafo BC3.26 se indica que el principio de preferencia del fondo sobre la forma no se considera como un componente separado de la representación fiel porque sería redundante. El principio de representación fiel significa que la información financiera representa la sustancia de un fenómeno económico más que la mera representación de su forma legal. La representación de una forma jurídica que difiera de la sustancia económica del fenómeno económico subyacente no podría dar lugar a una representación fiel.

¹⁷ En efecto, el marco conceptual del IASB, dentro de las «Características cualitativas de los estados financieros», como característica propia de la «Fiabilidad», en su párrafo 35, introduce el criterio de «La esencia sobre la forma», principio que se enuncia del siguiente modo: «Si la información sirve para representar fielmente las transacciones y demás sucesos que se pretenden reflejar, es necesario que estos se contabilicen y presenten de acuerdo con su esencia y realidad económica, y no meramente según su forma legal. La esencia de las transacciones y demás sucesos no siempre es consistente con lo que aparenta su forma legal o trama externa. Por ejemplo, una entidad puede vender un activo a un tercero de tal manera que la documentación aportada de a entender que la propiedad ha pasado a este tercero. Sin embargo, pueden existir simultáneamente acuerdos que aseguren a la entidad que puede continuar disfrutando de los beneficios económicos incorporados al activo en cuestión. En tales circunstancias, presentar información sobre la existencia de una venta, podría no representar fielmente la transacción efectuada (en el caso de que verdaderamente haya habido tal transacción)».

¹⁸ Sin embargo, en versiones anteriores sí se recogía este principio. Así, en la versión de la NIC n.º 1 revisada en 1997, dentro de lo que denominaba «Políticas contables», en el párrafo 20 señalaba que la gerencia asegurará que los estados financieros suministran información confiable en el sentido de que los estados «... reflejan la esencia económica de los sucesos y transacciones, y no meramente su forma legal».

¹⁹ En este sentido, dentro de las «Características generales», en el apartado «Imagen fiel y cumplimiento de las NIIF», el párrafo 15 establece que «la imagen fiel exige la representación fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual».

²⁰ Se establece en el párrafo 19 y se aplicará en los términos y condiciones establecidos en los siguientes párrafos de la norma.

la interpretación de sus propias disposiciones, que han de entenderse a la luz del objetivo que dicho marco de referencia establece para los estados financieros.

En consecuencia, aunque todos los documentos a los que hemos hecho referencia inciden en la trascendencia de este principio para que la información contable pueda ser considerada fiable, su materialización en cada uno de ellos ha sido diferente. En los documentos emitidos por el FASB se considera que no es necesario su enunciado, pues la información financiera solo tiene sentido si representa la sustancia de los fenómenos económicos, de ahí que se considere que su individualización como principio independiente resulte redundante. En el documento del IASB y, por extensión, en las NIIF, también se estima que es un principio necesario para que la información represente fielmente las transacciones económicas y, precisamente por ello, se consideró necesario su enunciado expreso, como un requisito vinculado a la fiabilidad. En cualquier caso, de la lectura de todos estos documentos puede observarse la dificultad de la definición del principio de preferencia del fondo sobre la forma y su engarce con las características cualitativas de la información contable derivadas del Marco Conceptual.

3. LA RECEPCIÓN DEL PRINCIPIO DE PREFERENCIA DEL FONDO SOBRE LA FORMA EN ESPAÑA. EN PARTICULAR, SU CONFIGURACIÓN EN LA REFORMA CONTABLE DE 2007

Parte de la doctrina ha considerado que la reforma mercantil y contable que culminó con el PGC de 1990 estaba concebida sobre una visión «legalista» del objetivo de imagen fiel, según la cual las cuentas anuales representaban la imagen fiel cuando se hubieran preparado observando de forma escrupulosa la legislación vigente ²¹. En efecto, tanto el Código de Comercio como el PGC establecían que la consecución de dicho objetivo debiera ser el resultado de la aplicación sistemática y regular de los principios contables establecidos en la propia normativa, pues se entendía que de esta forma se conseguía expresar la realidad económica de las transacciones, de tal modo que para que las cuentas anuales representaran la imagen fiel era preciso que se respetara en su preparación la legislación vigente. Además, en el PGC de 1990 los principios contables estaban perfectamente estructurados y jerarquizados. Precisamente, dado que en ocasiones la aplicación de los principios contables podía llevar a resultados que no estuvieran conformes con el principio de imagen fiel, el propio Plan había previsto la posibilidad de que, de forma excepcional, los destinatarios de las normas pudieran dejar de aplicar cualquiera de los principios contables obligatorios si contravenían dicho objetivo, con el único requisito de que se informase en la memoria de las cuentas anuales de las razones que habrían justificado dicha situación ²². Esta idea, materializada en el PGC, ya se expresaba también en la directiva IV que sirvió de fundamento a la reforma mercantil y contable. Esta posibilidad de flexibilizar la aplicación de los principios contables obligatorios, no evitó las críticas de parte de la doctrina contable sobre la rigidez y los defectos del sistema. ÁLVAREZ LÓPEZ (2001, 201) señaló que la realidad económica y financiera de una empresa debía expresarse en los balances y cuentas de resultados, más que a través de comentarios en la memoria o en otros documentos complementarios y que la imagen fiel que se

²¹ Por todos, podemos citar a CEA (1993, 9), quien señala que «nuestro país, como ejemplo de modelo oficialista o legalista en cuanto a la regulación contable, ha plasmado en el ordenamiento mercantil un conjunto de Principios Contables básicos a los que ha de someterse imperativamente la elaboración de las Cuentas Anuales de la empresa».

²² *Vid.* el apartado 10 de la introducción del PGC de 1990.

deriva de una aplicación encorsetada de los preceptos contables diferirá en buena medida de la verdadera realidad económica de la empresa, al no tenerse en cuenta el fondo económico-financiero de los hechos acaecidos en la realidad, lo que se ha considerado que va en detrimento del objetivo fundamental de proporcionar información útil a los usuarios de la información contable²³ y de la calidad técnica de la información financiera que, en opinión de CEA (2005, 13), depende de que las soluciones adoptadas en el modelo de regulación contable utilizado para elaborar dicha información tengan suficiente solidez en términos de racionalidad económico-financiera de los hechos empresariales. En cualquier caso, se ha considerado que el principio de preferencia del fondo económico se encontraba implícito en el PGC de 1990. En este sentido, TUA (2006, 157) ha destacado que el organismo regulador español ha considerado de aplicación el principio de racionalidad económica de los hechos y operaciones económicas para determinar las reglas de registro contable que resultan en cada caso de aplicación, derivando dicho principio de los principios contables enunciados en el mismo, como veremos en otro momento de este trabajo cuando analicemos reglas de registro concretas.

La reforma mercantil y contable de 2007 ha introducido cambios profundos en la configuración del Derecho contable, pues no solo ha incidido de manera importante sobre aspectos concretos de las normas de registro y valoración y de las normas de elaboración de las cuentas anuales, sino que ha modificado las relaciones entre los principios contables obligatorios y los que rigen la interpretación de los mismos, por lo que se puede afirmar que la reforma ha dado lugar a una nueva configuración de los principios de contabilidad generalmente aceptados. En particular, hemos de destacar como novedades a estos efectos la eliminación de la preferencia del principio de prudencia y la introducción del principio de prevalencia del fondo sobre la forma. Ambos aspectos no son cuestiones aisladas e independientes. ÁLVAREZ LÓPEZ (2001, 208) ya los había ligado como medio para superar algunas de las deficiencias atribuidas a la anterior normativa, al considerar necesario que los principios contables se desprendiesen de la tradicional relación jerárquica, concretada principalmente en la supremacía del principio de prudencia y en que se explicitara el principio de preferencia del fondo sobre la forma como un principio orientador del proceso contable. Estos dos aspectos se han materializado en la reforma contable de 2007, lo que ha permitido la aproximación de la normativa española a los cánones más comunes en el ámbito internacional. La trascendencia que ambos aspectos tienen sobre las normas de registro y valoración requiere una reflexión más amplia, que nos permita establecer conclusiones precisas sobre su alcance y consecuencias.

En primer lugar, la normativa contable nacida de la reforma ha establecido una nueva relación entre los distintos principios contables, disminuyendo el peso o jerarquía de algunos de ellos. Particularmente relevante es la eliminación de la preferencia del principio de prudencia valorativa, pues se establecía que, en igualdad de condiciones respecto a la imagen fiel, prevalecía sobre los demás principios, por lo que en caso de entrar en colisión con otros principios básicos para la determinación del resultado del ejercicio, como el de precio de adquisición, devengo o correlación de ingresos y gastos, estos se dejarían de aplicar en el caso concreto²⁴. La consecuencia más importante de dicho principio era una consideración asimétrica a la hora del registro contable de los ingresos y los gastos,

²³ En este sentido GINER INCHAUSTI (1991, 180) había considerado que «... la esencia de la imagen fiel está más que en cumplir normas, en lograr el objetivo de ser útil para los usuarios en la toma de decisiones relacionadas con la entidad que elabora, y emite la información, para lo cual será necesario respetar la idea de preeminencia del fondo sobre la forma a la hora de registrar las transacciones económicas».

²⁴ Este privilegio del principio de prudencia era reconocido por el artículo 38 del Código de Comercio.

ya que los beneficios no se debían reflejar hasta el instante en que se hubieran materializado, mientras que las pérdidas, tanto las reales como las potenciales, habrían de contabilizarse tan pronto como fueran conocidas o previsibles y fueran susceptibles de evaluación racional. Todo ello con el objetivo de rodear el cálculo del resultado de todas las cautelas precisas para garantizar el mantenimiento del patrimonio empresarial, evitando posibles descapitalizaciones como consecuencia de valoraciones subjetivas o de riesgos que no se hayan reflejado o que se hubieren registrado de forma errónea. En gran medida dicho principio servía de contrapeso al optimismo natural de la empresa, teniendo en cuenta, además, de que a efectos mercantiles, las consecuencias del error por defecto son económicamente menos importantes que las derivadas de un error por exceso. El principio de prudencia llevado al extremo de la normativa española podía suponer en algunos casos significativos un alejamiento de la información financiera del objetivo de representar la imagen fiel de los resultados y de la situación patrimonial de la empresa. Así, incluso en ciertas situaciones en las que el resultado se había materializado de forma efectiva, el Plan no permitía el registro contable del beneficio que se hubiera puesto de manifiesto en la operación, como ocurría en las permutas, lo que podía determinar que las cuentas anuales estuvieran muy alejadas de la realidad económica de la empresa. La aplicación sin excepción del principio de precio de adquisición en la normativa anterior ²⁵ también podría ser otro de estos ejemplos, pues en ocasiones esta valoración no tenía nada que ver con la realidad, como ocurría en el caso de los instrumentos financieros ²⁶. Estas y otras consideraciones llevaron a un sector de la doctrina española a realizar una crítica del privilegio del principio de prudencia en la anterior regulación ²⁷. Ahora bien, las últimas tendencias a nivel internacional van más allá, pues se ha considerado que la prudencia es incompatible con la neutralidad, lo cual supone que la información contable esté libre de cualquier sesgo, lo que ha hecho que se elimine de entre las *características cualitativas* de la información financiera. Un buen ejemplo de ello es la evolución que se aprecia a estos efectos en los documentos del FASB. Así, en contra de lo que ocurría en el *Concepts Statement 2*, en el documento aprobado por el FASB en septiembre de 2010 (*Statement of Financial Accounting Concepts No. 8*) el principio de prudencia no se considera como un aspecto de la representación fiel ²⁸. Sin embargo, la normativa mercantil y el PGC de 2007 mantienen el principio de prudencia entre los principios contables obligatorios, en contra de esta tendencia, aunque con un peso mucho menor que en la anterior normativa, pues la asimetría en la contabilización de los beneficios y pérdida ha quedado matizada, como ha señalado LUCUIX (2007, 18).

En segundo lugar, la reforma ha introducido el principio de preferencia del fondo sobre la forma jurídica. La recepción de este principio en el Derecho contable español se ha producido a través del artículo 34 del Código de Comercio, que lo ha consagrado como un modo de entendimiento del

²⁵ Tan solo se admitía la actualización del valor de los elementos patrimoniales cuando una disposición legal lo autorizase.

²⁶ Otra de las modificaciones más importantes de la nueva regulación tiene que ver con este aspecto, al establecer en determinados casos que el registro contable se realizará por el valor razonable y, en particular, en el caso de los instrumentos financieros.

²⁷ Podemos citar las palabras de ÁLVAREZ LÓPEZ (2001, 204), quien señala que «la propia dinámica del cálculo del resultado periódico, sobre la base de las oportunas normas, presenta asimismo grandes contradicciones en relación con el objetivo de imagen fiel en su sentido más esencial de hacer prevalecer el fondo sobre la forma. Fundamentalmente, como consecuencia del predominio real del principio de prudencia en las prácticas contables que se arbitran al efecto».

²⁸ En este sentido, el párrafo BC3.27 determina que el capítulo 3 no incluye la prudencia o conservadurismo como un aspecto de la representación fiel, porque su inclusión sería incompatible con la neutralidad. Este planteamiento ya se estableció en el Documento de discusión de la Fase A (Objetivos y Características Cualitativas de la Información Financiera) del proyecto para la elaboración de un Marco Conceptual conjunto entre el FASB y el IASB.

principio de imagen fiel²⁹. Como ya ocurría en el PGC de 1990, el principio contable de mayor jerarquía y relevancia, al que están supeditados todos los demás, es el principio de imagen fiel, y es el objetivo fundamental que se debe perseguir en la elaboración de las cuentas anuales, si bien el nuevo PGC, condicionado por lo dispuesto en el artículo 34.2 del Código de Comercio, ha introducido una importante matización sobre el modo en que debe ser interpretado con el enunciado expreso del principio de preferencia del fondo sobre la forma. Como señala la propia introducción al PGC, la imagen fiel continúa siendo el corolario de la aplicación sistemática y regular de las normas contables, tal y como ocurría en el PGC de 1990. Ahora bien, se establece de manera expresa que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica³⁰. La misma idea se expresa en el PGC de pequeñas y medianas empresas³¹.

Por tanto, la legislación mercantil y contable reconoce expresamente la aplicación del principio de preferencia del fondo sobre la forma. Ello nos obliga a reflexionar sobre su concepto y, en particular, la relación de este principio con el objetivo de la imagen fiel que debe perseguir la información financiera, así como la materialización del principio en la mencionada normativa y su alcance y consecuencias sobre el proceso contable. Para ello será necesario una interpretación de los términos en los que dicho principio se ha incorporado a la normativa, pero, además, se deberán tener en cuenta otros aspectos al margen del estrictamente literal, como el criterio teleológico y sistemático.

La primera cuestión relevante en el plano conceptual es si es o no posible la distinción de este principio del objetivo de imagen fiel o si constituye un elemento inseparable de este último. No es fácil realizar una definición del principio de preferencia del fondo sobre la forma, ni tampoco resulta sencillo determinar su relación con el objetivo de imagen fiel ni con el resto de los principios contables obligatorios. Como hemos analizado, el Marco Conceptual del IASB sí reconoce este principio de forma autónoma, lo que no significa la negación de la estrecha relación que le une con el objetivo de imagen fiel. Posiblemente a través de la influencia que en la doctrina española ha tenido este último documento, diversos autores se habían planteado la conveniencia o la necesidad de que el principio de prevalencia del fondo sobre la forma fuera un principio contable autónomo e individualizado con entidad propia en el seno de la normalización contable española. En este sentido, ÁLVAREZ LÓPEZ (2001, 207

²⁹ En este sentido, el apartado 2 de dicho precepto establece que «las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica».

³⁰ El apartado 1.º del señalado Marco Conceptual, rubricado con el nombre «Cuentas anuales. Imagen fiel», establece lo siguiente: «Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. La aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. *A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica.* Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrarán en la memoria las informaciones complementarias precisas para alcanzar este objetivo. En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará impropio dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa».

³¹ *Vid.* primera parte del Plan de las pymes, relativa al Marco Conceptual.

y ss.), aunque ha destacado que el principio de preferencia del fondo económico se encuentra implícito y no se puede escindir del objetivo de la imagen fiel, del que es considerado como una cualidad esencial, señaló que la enunciación del principio permitiría una mayor contribución de las normas a la consecución de una información contable útil para la toma de decisiones, al considerarse que este principio es consustancial a este objetivo. CEA (1993, 65), por su parte, consideró no ya la conveniencia sino la necesidad del enunciado expreso de este principio, para lograr un mayor progreso e innovación en la contabilidad financiera de las empresas. En cualquier caso, el mismo autor señaló años más tarde que lo importante es la incorporación del principio a nuestra regulación contable, al margen de que se introduzca como un principio contable más, algo que sería más propio de nuestro Derecho contable, o como una característica cualitativa de la información financiera, como hace el Marco Conceptual del IASB [CEA (2005, 65)]. Por tanto, quizá en la individualización del principio han pesado más razones prácticas que sustanciales, en el entendimiento de que a través de su enunciación expresa el proceso contable podría llegar a ser más consistente con la realidad económica.

De lo anterior, se pueden entender las dificultades que podemos encontrar para la definición del principio de prevalencia del fondo sobre la forma y su función en el proceso contable, pues son similares a las existentes en relación con el propio concepto de imagen fiel³², lo que es importante teniendo en cuenta que no se trata de un mero principio contable sino del objetivo de la información financiera.

En virtud de este principio la contabilización de las transacciones económicas no debe realizarse en atención únicamente a las formas jurídicas empleadas, sino que habrá de tenerse en cuenta, primordialmente, su esencia y realidad económica. De ahí que resulte particularmente relevante cuando la sustancia de las operaciones no sea coincidente con la apariencia legal en que se hayan materializado. En cualquier caso, el principio está al servicio de la utilidad de la información financiera para los usuarios³³, siendo considerado en este sentido como una característica cualitativa de la información contable³⁴, si bien puede haber cierta discusión sobre el elemento al que afecta de un modo más importante. Así en el Marco Conceptual del IASB es considerado como un requisito vinculado a la fiabilidad, mientras que en el Marco Conceptual de la AECA y en el *Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España* se ha vinculado con la relevancia. En cualquier caso, el nexo de unión de este criterio con la relevancia, como hacen estos últimos documentos, o con la fiabilidad, como en el Marco

³² ANTOLÍNEZ (1990, 352) señala que «posiblemente uno de los problemas que existe para delimitar claramente el concepto de imagen fiel es que se trata de un concepto filosófico, importado de la cultura anglosajona, con una carga de significado que va más allá de las simples palabras».

³³ La utilidad de la información es para algunos autores la orientación más novedosa del PGC, frente a anteriores normas que se fijaban más en los aspectos predictivos. Así lo ha señalado TUA (2006, 152 y 153), para quien «la orientación más decidida hacia el paradigma de utilidad o, lo que es lo mismo, el cambio hacia la potenciación de los aspectos predictivos del sistema contable se pone de manifiesto en un buen número de circunstancias y contenidos, en el Código de Comercio y en el BNPGC, cuyo Marco Conceptual, primera parte del Plan, alude a que la información debe ser útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas. Además, la preeminencia del fondo sobre la forma y la definición de los elementos de las cuentas anuales, cuestiones ambas contempladas en el Código de Comercio y a las que me referiré más adelante, son dos buenos exponentes de tal reorientación. El hecho de que una y otra hayan sido colocadas en nuestra máxima norma mercantil no es casual ya que, con ello, se abre la puerta a prácticamente la totalidad de las novedades que, con origen en las Normas Internacionales, va a experimentar nuestro ordenamiento».

³⁴ El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros publicado por el IASB define las características cualitativas como «los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados financieros», enunciando como las cuatro principales características cualitativas las siguientes: comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

del IASB, no está excesivamente claro, en la medida en que con frecuencia contribuye a una y a otra característica, pues en realidad es una cualidad esencial de la imagen fiel. En definitiva, solo es posible que las cuentas anuales informen sobre la imagen fiel si la contabilidad refleja la realidad económica.

Es preciso, pues, analizar la configuración normativa de este principio en el Derecho contable español para tratar de esclarecer las cuestiones que hemos planteado. A nuestro juicio, se trata de un principio que debe guiar el proceso contable y que, en consecuencia, tiene alcance general, pues supone un modo de entendimiento del objetivo de imagen fiel y, como consecuencia de ello, del resto de los principios contables expresados en el Marco Conceptual. En consecuencia, el principio debe servir de guía para la aplicación de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en los siguientes apartados del Plan, pues en definitiva todos estos aspectos deben conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Es por ello que, además del enunciado genérico de este principio, el PGC hace referencia al mismo en otros muchos apartados, como no podría ser de otra forma, pues las normas de valoración y registro y las normas para la elaboración de las cuentas anuales responden a los principios enunciados en el Marco Conceptual. Quizá por esta aplicación generalizada, TUA (2006, 154) ha considerado que el principio de preeminencia del fondo sobre la forma se ha elevado por la reforma de la normativa contable a uno de los principios básicos rectores del ordenamiento contable y que la normativa contable española le ha dotado de un rango mayor que el que se había establecido en documentos anteriores de los diferentes organismos internacionales y nacionales que se habían referido al mismo. En gran medida la doctrina había adelantado hace algunos años la configuración que la normativa de 2007 habría de dar al principio de preferencia del fondo sobre la forma³⁵.

Ahora bien, aunque sea un principio de alcance general, es preciso desentrañar su configuración legal a efectos de determinar su contenido y función en el proceso contable. Una interpretación literal de la expresión «prioridad del fondo sobre la forma» evoca una jerarquización en caso de conflicto entre la formalidad jurídica utilizada y el fondo o sustrato de las transacciones efectivamente realizadas. En este tipo de situaciones conflictivas dicho principio permitiría otorgar preferencia a la sustancia o fondo económico que subyace tras la realidad jurídica adoptada por las partes. Sin embargo, la normativa mercantil y contable que ha surgido de la reforma contable de 2007 no ha establecido una jerarquía entre la forma jurídica de las operaciones y su fondo económico, en caso de que haya divergencias entre ambos aspectos, que es cuando tiene sentido una regla de este tipo. El artículo 34.2 del Código de Comercio y el PGC, en su Marco Conceptual, determinan que en la interpretación de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las empresas no solo se ha de atender a las formalidades jurídicas, sino también al fondo económico de las transacciones. Aho-

³⁵ En este sentido, ÁLVAREZ LÓPEZ (2001, 207 y 208) señaló lo siguiente: «Es posible, sin embargo, que no pudiera entenderse, y no sin razón, como un principio contable en los términos en que dicho concepto ha quedado definido. Y que hubiera que encuadrarlo como un objetivo –o subobjetivo en el ámbito de la imagen fiel–, como un rasgo básico, o, sencillamente, como un principio de más amplio espectro, el superprincipio o principio orientador de todo el sistema contable. Lo cierto es que así, teniendo esta convención un carácter absolutamente preferente, la relación jerárquica entre los clásicos principios contables sería mucho más sencilla, pues debiéndose subordinar todos a la prevalencia del fondo sobre la forma, los mismos habrían de mantenerse en un plano de igualdad entre sí, sin que hubiera necesidad de propugnar escalas de ningún tipo (...). Con la asunción del oportuno itinerario lógico-deductivo, y, si cabe, con la identificación expresa en el mismo, como rasgo básico o principio orientador, de la prevalencia de los aspectos sustanciales sobre los formales, pensamos que no se producirían toda la serie de conflictos que, particularmente sobre la determinación del resultado periódico, no dejan de ser una constante».

ra bien, en muchas situaciones, la contabilización que corresponde si nos atenemos a los negocios jurídicos formalmente celebrados puede distar mucho de la realidad económica que subyace a los mismos y que se ha tratado de representar a través de ellos. En tales casos, la normativa no aporta ningún criterio sobre cómo deben resolverse los conflictos que a buen seguro surgirán en la interpretación de algunas operaciones, fundamentalmente en aquellos casos en los que las reglas para su registro contable no se hayan definido expresamente en el PGC. De los textos legales pareciera que, de poner en común la forma jurídica utilizada por las partes y el fondo o sustrato económico que subyace tras aquella, debiera surgir una conclusión clara sobre la operación realizada. Se ha establecido, pues, una superposición entre ambos aspectos, como si fueran elementos complementarios de cuyo análisis conjunto debiera surgir un criterio único de registro contable de las transacciones realizadas. De esta guisa, fondo y forma deben converger en la búsqueda de una solución única. Aunque es cierto que para determinar el registro contable de una operación controvertida deben ser objeto de análisis tanto las formas jurídicas empleadas como el fondo de las operaciones, difícilmente pueden considerarse como criterios complementarios en la interpretación del principio de imagen fiel. El problema se planteará por la divergencia entre ambas realidades, situación en la que cada uno de estos planteamientos puede dar lugar a resultados antagónicos, por lo que se debería dar prevalencia a uno sobre el otro en caso de conflicto. A nuestro juicio, esta indefinición de la normativa, lejos de permitir una resolución de cada situación acorde con la realidad, propiciará numerosas controversias y conflictos. Esta configuración del Marco Conceptual complica de modo definitivo el asunto, pues en virtud de los principios expresados en el mismo se ha de llegar a una interpretación de las operaciones o transacciones realizadas en la realidad teniendo en cuenta tanto la forma jurídica como el fondo económico de las mismas a efectos de tener en cuenta la relación en la que deben encontrarse los diferentes principios contables para llegar a alcanzar el objetivo de la imagen fiel.

Aunque la preferencia de la realidad económica sobre las formalidades jurídicas no se haya materializado expresamente en el articulado de las normas indicadas, en la introducción al PGC se subraya que el fondo constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, lo que permitiría enunciar una preferencia del fondo sobre la forma. Otra cuestión diferente es cómo se llega a determinar el fondo de las operaciones a efectos de su registro contable. La introducción al Plan hace referencia a estos efectos al fondo económico y jurídico de las operaciones, con el objetivo de que su contabilización responda y muestre la *sustancia económica* y no solo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas³⁶. Por su parte, en el preámbulo de la Ley 16/2007 se reconoce expresamente que este análisis deberá atender *especialmente* a la realidad económica de las operaciones, lo que exige en última instancia una calificación de los hechos económicos atendiendo a su fondo, tanto jurídico como propiamente económico³⁷. Esta consideración del propio legislador ha de considerarse un dato más para tratar de revelar, desde un criterio teleológico, el contenido de la cláusula recogida en el artículo 34.2 del Código de Comercio, así como del principio enunciado en el

³⁶ En la introducción al PGC, punto II.6, se establece que «el fondo, económico y jurídico de las operaciones, constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no solo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas».

³⁷ En el preámbulo de la Ley 16/2007 se determina lo siguiente: «Este análisis deberá atender no solo a la forma jurídica, sino especialmente a la realidad económica de las operaciones, habiéndose incluido este aspecto de manera explícita en el artículo 34, apartado 2, del Código de Comercio. Es decir, se exige en última instancia una calificación de los hechos económicos atendiendo a su fondo, tanto jurídico como propiamente económico, al margen de los instrumentos que se utilicen para su formalización».

Marco Conceptual del PGC, aunque no es del todo definitiva. En consecuencia, de un análisis estrictamente literal del contenido de los preceptos que han introducido en nuestro Derecho contable el principio de preferencia del fondo sobre la forma no es posible establecer conclusiones claras sobre el contenido del principio y, sobre todo, sobre su alcance y consecuencias. Es por ello que para precisar en mayor medida estos extremos hemos de analizar cómo se ha materializado este principio en las normas de registro y valoración y de elaboración de las cuentas anuales, lo que nos permitirá, mediante una lógica inductiva, llegar a establecer conclusiones de carácter general mediante el estudio del tratamiento particular que el PGC ha otorgado a determinados conceptos u operaciones.

4. MANIFESTACIONES PARTICULARES DEL PRINCIPIO DE PREFERENCIA DEL FONDO SOBRE LA FORMA EN EL PGC DE 2007

En la medida en que el principio de prioridad del fondo sobre la forma se ha enunciado como uno de los pilares esenciales del proceso contable, el Plan hace referencia en otras partes a este principio. No podría ser de otra forma, pues las normas de valoración y registro y las normas para la elaboración de las cuentas anuales deben responder a los principios enunciados en el Marco Conceptual. El análisis de estas normas podría arrojar alguna luz sobre la interpretación del concepto que ha sido enunciado en la primera parte del PGC que, como hemos indicado, plantea dudas sobre el contenido y función del principio dentro del proceso contable. En atención a cómo se haya materializado este principio en la regulación de los distintos conceptos contables que se desarrollan en las siguientes partes del PGC se pueden extraer consecuencias importantes de alcance general, lo que podría contribuir a resolver las dudas expuestas.

Por tanto, vamos a analizar algunas de las normas contables en las que se ha materializado de forma concreta el principio de preferencia del fondo económico, sin ánimo de exhaustividad, pues, entre otras cosas, no podríamos hacer referencia a todas las situaciones en las que se hace efectivo el principio, en la medida en que resulta de aplicación general. Nos centraremos en el análisis de algunos conceptos contables en los que se ha subrayado de forma expresa las consecuencias derivadas de la aplicación de este principio, así como en aquellos en los que se ha producido una evolución significativa en las normas de registro contable respecto a la normativa anterior con el objetivo, precisamente, de tener más presente el fondo económico de las operaciones que pretenden reglar.

En este sentido, el principio de la prioridad del fondo sobre la forma tiene su reflejo expreso en el PGC, entre otros aspectos, en el concepto de ingreso (norma de valoración 14.^a del PGC) o de activo [artículo 36.1 a) del Código de Comercio y regla 4 de la primera parte del PGC], en la distinción entre permuta comercial y no comercial (norma de registro y valoración 2.^a, apartado 1.3 del PGC), en el concepto de arrendamiento y de arrendamiento financiero o en el de venta con arrendamiento financiero posterior (norma de registro y valoración 8.^a del PGC), en las operaciones entre empresas que formen parte de un mismo grupo de sociedades (norma de registro y valoración n.º 21 del PGC), en el tratamiento contable de los instrumentos financieros y, en particular, en la baja de los activos financieros (norma de registro y valoración 9.^a) o en la definición de las combinaciones de negocios (norma de registro y valoración 19.^a del PGC).

4.1. Registro contable de un ingreso

Muchos de los conceptos que se recogen en la normativa mercantil y contable no son conceptos jurídicos, sino que son conceptos económicos, en cuya definición prima el fondo económico. Así ocurre, por ejemplo, con los conceptos de ingreso y gasto ³⁸. A efectos de concretar el momento en el que se considera que se ha producido un ingreso y se debe proceder al registro contable de la operación que ha generado el mismo se pueden tomar en consideración diferentes aspectos. En efecto, para determinar el devengo de un ingreso se puede tener en cuenta la regulación jurídica del negocio correspondiente, al objeto de concretar cuándo se entiende transferida jurídicamente la propiedad, siendo este el momento determinante de su registro contable, o la norma puede definir otros momentos diferentes mediante la concreción de los requisitos cuyo cumplimiento determine la obligación del registro contable de la operación.

Las numerosas cláusulas que pueden establecerse en los contratos de compraventa y similares, de acuerdo con la autonomía de la voluntad de las partes, determinó que en el PGC de 1990 hubieran existido dudas sobre cuándo debían entenderse devengados los ingresos originados en determinadas operaciones de venta, de acuerdo con la definición que de dicho principio hacía el señalado Plan, que establecía como aspecto determinante del devengo aquel en que se producía la corriente real de los bienes y servicios. El nuevo PGC explicita los requisitos que deberá cumplir toda transacción para que haya de contabilizarse el correspondiente ingreso, aunque en la propia introducción al Plan se considere que esta regulación es una mera especificación de los criterios que ya se deducían del PGC de 1990 a efectos de concretar cuándo se debía entender devengado un ingreso por haberse producido la corriente real de los bienes y servicios ³⁹. A estos efectos, entre otras características, el PGC de 2007 exige que se produzca la transferencia de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de la transmisión jurídica, criterio que ya se había venido configurando como una condición indispensable para proceder a registrar el resultado en el transmitente y el activo en el adquirente ⁴⁰, así como la concurrencia de otros sucesos determinantes del devengo de un ingreso que no tienen que ver con la transmisión jurídica de los bienes y derechos. También algunos de los criterios que excluyen la realización de un ingreso van en la misma dirección, presumiéndose, por ejemplo, que no se contabilizarán los ingresos por ventas, aun cuando se haya producido la transmisión jurídica de la propiedad, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y esta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista ⁴¹. En este sentido, las reglas de contabilización de las ventas con pacto de recompra son más

³⁸ El artículo 36.2 del Código de Comercio determina que son ingresos «incrementos en el patrimonio neto 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 aportaciones de los socios o propietarios», mientras que los gastos se definen como «decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios».

³⁹ Introducción al PGC, punto 9.

⁴⁰ Puede verse a estos efectos el documento Principios contables. Ingresos, AECA, documento n.º 13, 1989.

⁴¹ En relación con los ingresos por ventas la norma de valoración 14.^a 2 establece diversas condiciones para la contabilización de los ingresos procedentes de la venta de bienes. Entre otras, señala las siguientes: «a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y esta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad

próximas a las reglas del depósito, pues el ingreso derivado de esta operación no se considera devengado hasta que se transfiera todo el riesgo al comprador. Lo mismo ocurre en relación con la contabilización de los elementos patrimoniales adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero, en los que no se toma como referencia la transmisión de la propiedad, sino la certeza de que dicha propiedad se va a adquirir en el futuro, como consecuencia de las características económicas de los negocios celebrados. Otro ejemplo se puede encontrar en las reglas de registro relativas al contrato de ejecución de obras. De acuerdo con la naturaleza jurídica de dicho contrato la contabilización de los ingresos o pérdidas derivados del mismo debería producirse una vez finalizado el contrato. En estos casos se ha de decidir si se va a actuar de acuerdo con la naturaleza jurídica del contrato o si se va a tener presente la realidad económica, en cuya virtud la generación de los ingresos se habría de producir a medida del avance de las obras, por lo que el método del porcentaje de realización resulta más acorde con los principios de correlación de ingresos y gastos y devengo.

También el fondo económico se tiene en cuenta expresamente por el PGC a efectos de determinar la entidad individual o conjunta de las operaciones realizadas, de tal modo que para contabilizar los ingresos no se tendrán en cuenta únicamente si los mismos se han devengado en una misma operación, pues puede ocurrir que en tal caso sea preciso distinguir entre diferentes partidas, y al contrario, se tratarían contablemente de forma conjunta los ingresos derivados de operaciones conectadas entre sí ⁴².

La aplicación de estos criterios supone, sin duda, la materialización del criterio de preferencia del fondo económico de las transacciones sobre las formalidades jurídicas empleadas para la determinación del momento en que debe registrarse un ingreso, y, en definitiva, del hecho determinante del registro contable de una determinada operación, pues a estos efectos se prescinde de la transmisión jurídica de la propiedad, para analizar el fondo económico de la operación que se haya realizado. Esto supone, como reclamaba CEA (1993, 33), el asentamiento del principio del devengo en su acción sobre el cálculo del resultado contable periódico sobre el fondo económico-financiero de las transacciones o sucesos y no sobre su forma o mera apariencia jurídico-formal.

4.2. Concepto de activo

El artículo 36.1 a) del Código de Comercio incluye en el concepto de activo, los «bienes, derechos y otros recursos *controlados económicamente por la empresa*, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la empresa obtenga beneficios económicos en el futuro» ⁴³. Un concepto similar se recoge en la regla 4.^a del Marco Conceptual del PGC ⁴⁴.

normal que obtendría un prestamista; b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos (...) d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción».

⁴² Vid. la introducción al PGC, apartado 9.º, último párrafo.

⁴³ Este concepto recuerda al enunciado en el Marco Conceptual del IASB, que señala que «los activos son recursos que la empresa controla como resultado de eventos pasados y de los cuales se espera que fluyan para la empresa beneficios económicos futuros» [párrafo 49 a)].

⁴⁴ El PGC ha regulado esta materia en la primera parte del PGC, regla 4.^a, considerando como «activos» los «bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro».

De esta definición se deduce que pueden incluirse en el concepto de activo bienes que no sean propiedad de la empresa, siempre que estén bajo su control económico. Es cierto que en el PGC de 1990 también podían ser objeto de registro en el activo bienes o derechos que no eran propiedad de la empresa, si bien se debían contabilizar como activos inmateriales, lo que pretendía reflejar el derecho que tenía la entidad en tales situaciones. En estos mismos casos, el PGC de 2007 determina que dichos elementos se registrarán como activos por naturaleza. Es el caso de los elementos adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero, con o sin opción de compra, o las inversiones realizadas en bienes que no son propiedad de la empresa y de los que disfruta mediante un contrato de alquiler, usufructo o cualquier otro derecho de uso y disfrute⁴⁵. Estas normas particulares de registro contable son coherentes con el concepto de activo, pues en el mismo no se hace referencia a la propiedad de los bienes como requisito para el registro, sino que tan solo es preciso el control económico de bienes, derechos y otros recursos.

Ni siquiera la transmisión de la propiedad jurídica de un activo da lugar, en ciertas condiciones, al registro contable de la operación de acuerdo con el efecto jurídico alcanzado a través de dicho negocio. Así, en las cesiones de activos financieros en las que se hayan retenido sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, el PGC establece que no se darán de baja los activos financieros y se reconocerá un pasivo financiero por un importe igual a la contraprestación recibida, citando entre otros casos las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés⁴⁶. Sin embargo, no se puede hablar de un criterio novedoso, pues el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) llegó a la misma conclusión en el marco del PGC de 1990, en aplicación del principio de prevalencia de la sustancia económica⁴⁷, pues como en otras ocasiones el organismo regulador ya había considerado que dicho principio podía servir para la calificación de las operaciones, teniendo en cuenta los objetivos a los que deben responder las cuentas anuales.

Por otra parte, en relación con los inmuebles, su ubicación dentro del activo dependerá de la función de los mismos en el proceso productivo y, en definitiva, de la realidad económica que subyace, teniendo en cuenta el destino previsto por la empresa para dichos inmuebles. Así podrán contabilizarse como inmovilizado material, como inversiones inmobiliarias o como activos no corrientes mantenidos para la venta.

4.3. Distinción entre permuta comercial y no comercial

El PGC ha distinguido, a efectos de su contabilización, entre permutas comerciales y no comerciales. No se trata de una distinción meramente conceptual, sino que afecta al resultado empresarial, por el diferente tratamiento que otorga el PGC a ambos tipos de permuta. En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado, por lo que se deberá registrar, en su caso, el correspondiente beneficio o pérdida en la operación, que se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, en las permutas no comerciales el elemento adquirido se valorará por el valor contable del activo entregado, con

⁴⁵ *Vid.* la segunda parte del PGC, 3.ª Normas particulares sobre inmovilizado material, apartado h).

⁴⁶ *Vid.* la norma de valoración 9.ª, apartado 2.9, relativo a la baja de activos financieros.

⁴⁷ Se trata de la Consulta n.º 7 publicada en el BOICAC n.º 6, de julio de 1991.

el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor, lo que no permite reconocer beneficio alguno en la transacción.

La distinción entre un tipo y otro de permuta se realiza en atención al fondo económico de la operación. Una permuta no comercial es aquella en la que se cambian activos de la misma naturaleza y uso para la empresa, mientras que si no se dan estas condiciones se estará ante una permuta comercial, en cuyo caso los flujos de efectivo que generarán los activos intercambiados serán diferentes, en cuanto al tiempo y al importe que se obtenga⁴⁸. Por tanto, se trata de una distinción fundamentada en criterios económico-financieros, en la medida en que desde el punto de vista jurídico la operación de permuta produce los mismos efectos con independencia de que se cumplan los requisitos de una u otra categoría. De este modo, se puede afirmar que la contabilización de estas operaciones puede ser muy diferente según cuál sea el fondo económico que subyace a las mismas. Esta regulación mejora, sin duda, la regulación que contenía el PGC de 1990, que por la aplicación excesivamente rigurosa del principio de prudencia a este tipo de operaciones podía dar lugar a una imagen distorsionada de la realidad económico-financiera y patrimonial de una empresa⁴⁹.

4.4. Concepto y clases de arrendamiento

El PGC define el concepto de arrendamiento en atención al fondo económico de las operaciones, pues con independencia de cómo se haya formalizado o instrumentado jurídicamente la operación, considera como arrendamiento cualquier acuerdo que produzca el efecto económico de permitir la utilización de un activo durante un periodo de tiempo determinado a cambio del pago de una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas⁵⁰.

Para la determinación del régimen de registro contable de las operaciones de arrendamiento el PGC, siguiendo la normativa internacional, distingue entre arrendamiento operativo y financiero⁵¹. Para ello no se tiene en cuenta el negocio jurídico concluido, al establecer que en caso de concurrencia de determinadas cláusulas contractuales el negocio se calificará de arrendamiento financiero, con independencia del nombre que le hayan dado las partes. A tal efecto, la norma de registro y valora-

⁴⁸ *Vid.* la norma de registro y valoración 2.ª, apartado 1.3.

⁴⁹ La doctrina contable había ya puesto de manifiesto este asunto. Por todos, podemos citar las palabras de CEA (1993, 83), quien señaló que «mantener que en toda permuta el valor de los activos recibidos no puede sobrepasar el valor contable neto de los activos cedidos a cambio..., aunque existan evidencias de que el precio de mercado de los recibidos es superior al valor neto contable de los cedidos es defender una visión extremadamente jurídico-formalista del principio de devengo e ir manifestamente en contra de la auténtica naturaleza económico-financiera de este mismo principio, pues en concordancia con este planteamiento es innegable que la plusvalía de los activos cedidos se ha materializado».

⁵⁰ *Vid.* la norma de registro y valoración 8.ª.

⁵¹ Cuando el contrato se califique de financiero el arrendatario contabilizará el elemento financiado como si lo hubiese adquirido en propiedad desde un primer momento y lo amortizará de acuerdo con las reglas generales que correspondan según la naturaleza del activo objeto del contrato. Por su parte, la carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue. No obstante, cuando no se cumplan las condiciones anteriores, las cantidades satisfechas como cuota de recuperación del coste del bien tendrán la consideración de partida íntegramente deducible en el ejercicio en que sean satisfechas, al tener la consideración de un arrendamiento operativo.

ción 8.^a señala que «cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero»⁵². A efectos de concretar tal criterio, distingue entre los contratos de arrendamiento según que tengan o no opción de compra. En los arrendamientos con opción de compra se considera que se materializa este criterio cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción⁵³. En los casos en que no se hubiera pactado una opción de compra la norma de valoración 8.^a establece determinadas condiciones en las que se presume, salvo prueba en contrario, que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, para lo que se han de analizar las condiciones económicas y jurídicas de los contratos celebrados⁵⁴.

Aunque la aplicación del principio de preferencia del fondo económico se ha materializado de un modo más patente y expreso en la normativa surgida de la reforma de 2007, el PGC de 1990 también respondía, de una forma más limitada, a este criterio a efectos de la contabilización de este tipo de contratos. En este sentido, se admitía la contabilización como inmovilizado inmaterial de los elementos patrimoniales adquiridos mediante arrendamiento financiero cuando por las condiciones económicas del contrato no hubiera dudas del ejercicio de la opción de compra, a pesar de que solo se alcanza la propiedad de los elementos así adquiridos una vez que se produzca el ejercicio efectivo de dicha opción. Aunque en el Plan de 1990 la calificación como arrendamiento financiero exigía la existencia de una opción de compra, el ICAC fue admitiendo que, en determinadas circunstancias, podía producirse un arrendamiento financiero aunque no existiera opción de compra, al tenerse en cuenta prioritariamente el fondo económico de la operación⁵⁵. Este criterio ha sido refrendado por la nueva normativa, que afianza y amplía tales criterios, al determinar que el arrendamiento se calificará como financiero cuando se transfieran sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes

⁵² Esta norma está fundamentada en lo dispuesto en la NIC 17, Arrendamientos (*vid.* a estos efectos los apartados 8 y 10). También puede verse a estos mismos efectos la Interpretación SIC 27, relativa a la evaluación de la esencia de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento.

⁵³ Según dicha norma, «en un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción».

⁵⁴ La norma 8.^a establece que «también se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos: a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento; b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso. El plazo del arrendamiento es el periodo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que este tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción; c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado; d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario; e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario; f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario; g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

⁵⁵ En este sentido, la Consulta n.º 6, publicada en el BOICAC n.º 38 de junio de 1999, sobre la contabilización de los contratos denominados por el consultante como *renting*. A estos efectos, pueden verse los comentarios realizados sobre esta materia en el *Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España*, editado por el ICAC, pág. 398.

a la propiedad, lo que se presume en atención a determinadas circunstancias y situaciones que puedan haberse pactado en el correspondiente contrato.

Por su parte, la norma de registro y valoración 8.^a 3 ha regulado el conocido como *lease-back*, estableciendo que cuando se produzca una venta conectada a una posterior cesión en arrendamiento de los activos enajenados se habrá de atender a las condiciones económicas de la operación para determinar si la misma ha constituido un método de financiación, en cuyo caso no se reconocerán beneficios ni pérdidas en esta transacción ⁵⁶. Por tanto, aunque se haya celebrado un contrato de compraventa con la entidad adquirente de los bienes, no se va a registrar dicha transmisión, al considerarse que por las condiciones económicas de la operación tan solo se trata de un mecanismo de financiación, por lo que se registrará el correspondiente pasivo.

4.5. Operaciones entre empresas que formen parte de un mismo grupo de sociedades

La norma de registro y valoración 21.^a del PGC establece en su primer apartado que, con carácter general, las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo se contabilizarán de acuerdo con las normas generales, con la excepción de las aportaciones no dinerarias de un negocio y de las operaciones de fusión y escisión, cuyas reglas se determinan en el apartado segundo. En consecuencia, la regla general es que las operaciones entre empresas del grupo «... se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable». Esta regla de valoración introduce una importante novedad, pues en la normativa anterior este tipo de operaciones habrían de reflejarse al precio pactado, que en muchos casos podía diferir del valor que tales transacciones habrían tenido si se hubieran realizado con un tercero ajeno al grupo. Como consecuencia de estas normas, en este tipo de situaciones las empresas del grupo, tanto la empresa adquirente como la transmitente, deberán valorar las operaciones a valor razonable, al margen del precio que se haya pactado.

Ahora bien, la valoración a valor razonable no permite restablecer íntegramente la situación de las partes implicadas. En caso de que haya existido una diferencia entre el valor pactado y el valor por el que se ha registrado, una de las partes habrá obtenido una ventaja, al haber satisfecho una cantidad inferior a la que habría correspondido de adquirir el bien a un tercero no vinculado, lo que habrá determinado también un perjuicio económico para la otra parte. A tal efecto, la norma de valoración señalada establece que «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*. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas».

Por tanto, las empresas del mismo grupo que participen en una operación que se haya pactado a un precio diferente al valor razonable, además de reflejar a este último valor la operación realizada, tendrán que aplicar otras consecuencias para tratar de adecuar la información financiera al fondo eco-

⁵⁶ Dicha norma es del siguiente tenor: «Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero».

nómico derivado de este tipo de situaciones, pues se ha de tener en cuenta que una de las personas o entidades que ha participado ha resultado beneficiada patrimonialmente, mientras que la otra ha sufrido un perjuicio o menoscabo al haber dejado de ingresar una cantidad de efectivo. Esta ventaja o perjuicio puede tener, en función de determinadas circunstancias, un significado económico diferente. Ello obligará a, según qué casos, contabilizar, además de un ingreso o gasto derivado de la valoración de la operación a precios de mercado, un aumento de los fondos propios, un incremento del valor de la participación, una donación, un dividendo, etc., o diversas de estas circunstancias a la vez⁵⁷. Obviamente, estas normas dejan de lado la realidad jurídica que se haya formalizado entre las distintas partes vinculadas, para considerar el sustrato económico de las operaciones que hayan tenido lugar.

Como hemos indicado, las normas señaladas introducen una importante novedad en el tratamiento de esta materia por el Derecho contable español, pues en el marco del PGC de 1990 resultaba plenamente de aplicación a estos efectos el principio del precio de adquisición, de tal modo que el receptor debía registrar en sus cuentas individuales los elementos patrimoniales recibidos por el precio convenido. No obstante, a efectos del registro contable de tales operaciones, el ICAC había ya considerado que en la interpretación de tales normas debía tenerse en cuenta preferentemente el principio de preferencia del fondo económico sobre la forma jurídica empleada, de tal modo que a través de diversas consultas ha matizado esta conclusión inicial en relación con ciertas operaciones planteadas.

En este sentido, destaca la Consulta n.º 11, publicada en el BOICAC n.º 48, de diciembre de 2001, relativa al tratamiento contable de las transacciones internas entre sociedades del grupo relacionadas con activos no destinados al tráfico. En particular, se plantea el registro en las cuentas individuales de la sociedad vendedora de transacciones realizadas a valor de mercado, en relación con la plusvalía generada, así como el valor por el que deben registrarse contablemente estos activos en la sociedad compradora. En dicha consulta se determina que, al margen de las denominaciones jurídicas utilizadas por las partes, hay que atender al fondo de las operaciones, y, además, en caso de controversia entre ambos aspectos se deberá proporcionar en la memoria una información suficiente sobre las operaciones realizadas que justifique el tratamiento contable aplicado. Con posterioridad, en el BOICAC n.º 61, de marzo de 2005, se publicó una nota⁵⁸ sobre esta misma materia, en la que se aclaraba el contenido de la anterior consulta. En dicha nota el ICAC reitera estos mismos principios, si bien aclara que no se trata de cuestionar globalmente el fondo económico de las operaciones entre las sociedades de un mismo grupo, sino que será necesario un análisis caso a caso de las transacciones realizadas. Dicha nota se centra en el valor por el que la empresa adquirente debe registrar la operación y se considera que la valoración que se otorgue debe ser objeto de especial análisis, pues al no existir intereses contrapuestos las partes interesadas pueden no actuar como lo hubieran hecho en condiciones de independencia mutua. Así, aunque con carácter general, la empresa receptora registrará los elementos patrimoniales recibidos por el precio de adquisición de la operación, cuando el precio acordado por las sociedades del grupo difiera de un valor fiable, la operación tendrá una naturaleza económica híbrida, lo que es determinante para otorgar su adecuado tratamiento contable, tanto en la sociedad adquirente como transmitente de los elementos patrimoniales, lo que en cierto modo venía a adelantar la normati-

⁵⁷ Una norma similar se ha establecido a efectos fiscales en el artículo 16.8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, desarrollada por el artículo 21 bis del reglamento del impuesto.

⁵⁸ Nota del ICAC en relación con el tratamiento contable aplicable a las transacciones realizadas entre las empresas pertenecientes a un mismo grupo de sociedades, por parte del receptor de los elementos patrimoniales objeto de transmisión, publicada en el BOICAC, n.º 61, de marzo de 2005.

va de 2007. Por su parte, la Consulta n.º 3, publicada en el BOICAC n.º 64, de diciembre de 2005 analizaba las consecuencias para la empresa transmitente, integrante del mismo grupo, en los casos en que la valoración a otorgar por el adquirente fuera el valor del elemento patrimonial en el momento de la entrada al grupo, manteniéndose el valor contable preexistente en la entidad transmitente, lo que ocurría en los casos en que no era posible determinar un valor fiable de mercado o en los casos de aportaciones no dinerarias, al aplicarse un tratamiento de permuta de acuerdo con la Resolución de 30 de julio de 1991. El ICAC considera que cuando el precio acordado por las partes sea superior al valor que resulta como mejor valor fiable, el transmitente estará percibiendo una contraprestación que no se corresponde con el bien entregado, lo que pondría de manifiesto la naturaleza económica híbrida de la operación y, en definitiva, un trasvase de recursos entre empresas del grupo, todo ello de acuerdo con el fondo económico del conjunto de las operaciones realizadas.

Es preciso reconocer que esta doctrina del ICAC era difícil de compatibilizar con los principios y normas de valoración establecidos en el PGC de 1990, que ni enunciaba de forma expresa el principio de prevalencia del fondo sobre la forma ni establecía para estos casos excepciones al principio de precio de adquisición. Sin embargo, esta doctrina tiene un perfecto encaje en la nueva normativa contable, en la medida en que la norma de registro y valoración 21.^a del PGC determina que las operaciones entre partes vinculadas deben registrarse a valor razonable y que, cuando las operaciones se realicen en la realidad a un precio distinto del valor razonable se deberá calificar la diferencia que se ponga de manifiesto en función de la naturaleza de la misma. Tras la reforma contable de 2007, el ICAC ha debido pronunciarse, de acuerdo con la nueva normativa, sobre algunas operaciones realizadas por sociedades de un mismo grupo o vinculadas de algún otro modo, profundizando en la aplicación del principio de preferencia del fondo sobre la forma a estos efectos, como ha ocurrido en la Consulta n.º 4, publicada en el BOICAC, n.º 79, de 1 de septiembre de 2009, relativa a las operaciones a título gratuito entre las entidades pertenecientes a un mismo grupo, que analizaremos a continuación al aplicar el ICAC a estos efectos de forma análoga la regla prevista para las donaciones otorgadas por los socios y propietarios a las sociedades.

4.6. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios y entre sociedades vinculadas

El apartado 1 de la norma de registro y valoración 18.^a establece una regla general a efectos del tratamiento contable de las subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros. En virtud del apartado 1.1, cuando no sean reintegrables, se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, valorándose por el valor razonable al momento del reconocimiento. Por su parte, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos a que den lugar, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de la citada norma 18.^a. No obstante, se contabilizarán como un pasivo mientras tengan carácter reintegrable.

Ahora bien, el apartado 2 determina que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios. Esta diferencia en el criterio de registro contable de las operaciones a título

gratuito, según que sea otorgada por los socios o por terceros ajenos a la entidad, se fundamenta en la esencia económica que subyace a estas operaciones. Desde un punto de vista jurídico la operación es la misma, con independencia de quiénes sean las partes de la transmisión a título gratuito, pero el sustrato de la operación es muy diferente según quién sea el otorgante.

Por otra parte, en la Consulta n.º 4, publicada en el BOICAC, n.º 79, de 1 de septiembre de 2009, el ICAC ha considerado que en los casos de condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente a otra sociedad dependiente del mismo grupo, o de una de estas a la sociedad dominante, el tratamiento contable será el previsto en la norma de valoración 18.^a del PGC, en la medida en que el artículo 1.187 del Código Civil somete la condonación a los preceptos que rigen las donaciones. No obstante, el ICAC se plantea si la regla especial del apartado 2.º se puede extender a todas las operaciones acordadas a un precio diferente del valor razonable entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo o si dicha regla especial debe limitarse a las relaciones o vinculaciones directas socio-sociedad, pues recordemos que la misma limita su ámbito de aplicación a las donaciones y operaciones análogas de carácter no reintegrables recibidas de socios o propietarios. A estos efectos, el ICAC considera que cuando el desplazamiento patrimonial sin contraprestación se produce entre dos sociedades dependientes, siempre y cuando el desplazamiento se realice en proporción a su participación, está presente la misma razón o causa que justifica el tratamiento contable establecido en la señalada norma 18.^a 2 y, en consecuencia, que el registro de ambas operaciones debe ser coincidente, por lo que aquella norma se aplicará de forma analógica en este supuesto, procediendo a calificar las operaciones que puedan realizarse de acuerdo con su realidad económica. Para ello se tendrá en cuenta, por un lado, la dirección del desplazamiento patrimonial y, por otro, en caso de que existan otros socios de las sociedades dependientes, si la operación se realiza o no en la proporción que correspondería con su participación efectiva. A tal efecto, la condonación debe registrarse por la sociedad donataria directamente en los fondos propios en el epígrafe A-1.VI «Otras aportaciones de socios», mientras que la sociedad donante registrará la operación con cargo a una cuenta de reservas y dará de baja el crédito por su valor en libros. Cuando existan otros socios de las sociedades dependientes, si la distribución/recuperación y la posterior aportación se realiza en una proporción superior a la que le correspondería por su participación efectiva, el exceso sobre dicha participación se contabilizará de acuerdo con los criterios generales, es decir, un gasto para la sociedad donante y un ingreso para la donataria.

Un razonamiento similar se realiza en relación con la condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente a la sociedad dominante. La baja del derecho de crédito se realizará con cargo a una cuenta de reservas de la sociedad dependiente. Ahora bien, cuando existan otros socios de la sociedad dominada y el reparto se realice en una proporción superior a la que le correspondería por su participación efectiva, el exceso sobre dicha participación se contabilizará de acuerdo con los criterios generales analizados para el caso anterior, o sea, se registraría un gasto para la sociedad donante y un ingreso para la donataria.

4.7. Instrumentos financieros

En materia de instrumentos financieros se aprecia de forma significativa la aplicación del principio de preferencia del fondo sobre la forma en relación con los diversos aspectos que deben ser

objeto de información en los registros contables, tanto en la entidad inversora como en la entidad participada, y tanto en la emisión de dichos instrumentos financieros como en la baja de los mismos.

En primer lugar, este principio se aplica a la entidad que realiza la emisión, de tal modo que los instrumentos financieros que supongan una aportación al capital pueden tener la consideración de patrimonio neto o de pasivo financiero en la contabilidad de la sociedad que recibe dicha aportación. Para establecer la clasificación del instrumento en un grupo u otro se atenderá a los efectos económicos que produzca la operación, lo que en cierto modo viene determinado por la intención de la empresa. En concreto la norma de registro y valoración 9.^a, en su apartado 3, establece que los instrumentos financieros emitidos se clasificarán como pasivos financieros *siempre que de acuerdo con su realidad económica* supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables para el emisor. En esta situación se encontrarán aquellos instrumentos financieros que prevean su recompra obligatoria por el emisor, o que otorguen al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles, señalando como ejemplo de este tipo de situaciones determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto, que se registrarán contablemente como pasivo financiero, si bien esta misma regla se aplicará a cualquier otra situación que cumpla los requisitos señalados, pues se tiene en cuenta a estos efectos la sustancia económica de los instrumentos emitidos. Si no se dan las circunstancias antedichas, los instrumentos financieros se clasificarán como patrimonio neto, lo que constituirá la norma general. En este sentido, los instrumentos de patrimonio se registrarán por el nominal de las acciones o participaciones, más, en su caso, la prima de emisión acordada. Si se reciben aportaciones no dinerarias, se deberán registrar por el valor razonable del elemento recibido⁵⁹, lo que supone que se registrará como capital social el importe del valor nominal de las acciones o participaciones y, caso de que el valor razonable del elemento recibido sea mayor, la diferencia se registrará como prima de emisión.

Otro aspecto que el nuevo Plan también ha modificado en relación con la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio es el tratamiento contable de las operaciones con acciones o participaciones propias. En este sentido, la variación que se pueda producir entre su precio de adquisición y el importe recibido como contraprestación en el momento de la venta se registrará directamente en los fondos propios de la empresa, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 9.^a 5. Con ello se trata de mostrar el fondo económico de estas operaciones, que constituyen devoluciones o aportaciones al patrimonio neto de los socios o propietarios de la empresa⁶⁰. Por este mismo motivo, la presentación de las acciones y participaciones propias en el balance se realizará minorando en todo caso la cifra de fondos propios⁶¹. El fondo económico de la operación también se tiene presente a la hora de clasificar como patrimonio neto o pasivo financiero las operaciones de pagos basados en instrumentos de patrimonio, de acuerdo con las normas de registro y valoración 9.^a 3, segundo párrafo y 17 (apartado 1).

En segundo lugar, deben ser objeto de análisis algunas de las reglas más relevantes que afectan al registro contable de estas operaciones en relación con la entidad inversora. El fondo económico de

⁵⁹ Vid. la norma de registro y valoración 2.^a, apartado 1.4.

⁶⁰ Así se reconoce en la introducción al PGC, punto 8.º.

⁶¹ Vid. la norma 6.^a para la elaboración de las cuentas anuales, relativa al balance, apartado 11.

las operaciones realizadas está presente en esta materia más que en ninguna otra y ha dado lugar a cambios significativos y relevantes respecto a la normativa anterior. Así, dicho principio inspira los criterios que el PGC emplea para la clasificación de los activos financieros, pues se tiene en cuenta para ello la intención económico-financiera de la empresa que adquiere el activo. Pero más allá de este aspecto meramente clasificatorio, el cambio de mayor calado en esta materia se ha producido, a nuestro juicio, en las normas de valoración de los instrumentos financieros, pues con carácter general la entidad deberá valorar los activos financieros recibidos por su valor razonable. Esta regla de valoración, novedad del PGC de 2007, permite que el registro contable de estas operaciones sea con carácter general más adecuado a la realidad económica que lo que sucedía en aplicación de los criterios previstos en el PGC de 1990, en particular en los casos en que la entidad inversora haya realizado una aportación no dineraria, consistente en el intercambio de un elemento patrimonial por un activo financiero. En estos casos, el PGC anteriormente vigente determinaba que el activo financiero se contabilizaba por el valor contable de los elementos entregados, en aplicación de la Resolución del ICAC de 27 de junio de 1992, lo que podía alejar enormemente la valoración de estos activos de la realidad económica que se ponía de manifiesto en la operación. Como consecuencia de la reforma contable de 2007 los activos financieros recibidos se valorarán con carácter general por el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada⁶² y que, en el caso de aportaciones no dinerarias vendrá constituido por el valor razonable de los elementos entregados más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieren entregado a cambio. A nuestro juicio, esta regla de valoración, más que ninguna otra de las reformas que se han operado en esta materia, ha permitido que la contabilidad pueda representar adecuadamente el fondo económico de la operación realizada. En este caso el obstáculo que se ha salvado para ello no ha sido la aplicación de una concreta formalidad jurídica, sino la superación de una norma de valoración anclada en un entendimiento excesivamente riguroso del principio de prudencia, que determinaba que el registro contable de esta operación no fuera en muchos casos consistente con la realidad económica puesta de manifiesto a través de la misma.

En materia de activos financieros la primacía del fondo económico sobre la forma jurídica se advierte de forma evidente a efectos de la determinación de los requisitos necesarios para la baja de dichos elementos patrimoniales. La norma de registro y valoración 9.^a, apartado 2.9 determina a estos efectos que, de conformidad con el Marco Conceptual, para analizar si se ha producido la transferencia de los activos financieros se debe atender a la realidad económica y no solo a su forma jurídica ni a la denominación de los contratos. La norma determina con un importante nivel de concreción los requisitos necesarios para que se entienda realizada la transferencia de un activo financiero que, con independencia de los negocios jurídicos celebrados, se producirá cuando se hayan transferido de

⁶² La norma de registro y valoración 2.^a establece en el apartado 1.4 que quien realice una aportación no dineraria de capital de bienes de inmovilizado aplicará lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros. A tal efecto, con carácter general los valores representativos de instrumentos de patrimonio de otras empresas no cotizadas se clasificarán en la categoría «Activos financieros disponibles para la venta», cuya regulación se determina en la norma de registro y valoración 9.^a, apartado 2.6. La valoración inicial de estos activos se realizará por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, formando parte de esta valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

Por su parte, en el caso de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán al coste, que estaría integrado por el valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de la transacción que les sean directamente atribuibles. Además, formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido (norma de registro y valoración 9.^a, apartado 2.5).

manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, para lo cual se tendrán en cuenta los flujos de efectivo del activo transferido. En efecto, la empresa dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo necesario que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, en circunstancias que se evaluarán comparando la exposición de la empresa, antes y después de la cesión, a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido. Se entenderá que se han cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero cuando su exposición a tal variación deje de ser significativa en relación con la variación total del valor actual de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero ⁶³.

Si la empresa no hubiese cedido ni retenido sustancialmente los riesgos y beneficios, el activo financiero se dará de baja cuando no hubiese retenido el control del mismo, situación que se determinará dependiendo de la capacidad del cesionario para transmitir dicho activo. Si la empresa cedente mantuviese el control del activo, continuará reconociéndolo por el importe al que la empresa esté expuesta a las variaciones de valor del activo cedido, y reconocerá un pasivo asociado.

Cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia entre la contraprestación recibida, neta de los costes de transacción atribuibles, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, más cualquier importe acumulado que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que esta se produce. Los criterios anteriores también se aplicarán en las transferencias de un grupo de activos financieros o de parte del mismo.

La empresa no dará de baja los activos financieros y reconocerá un pasivo financiero por un importe igual a la contraprestación recibida ⁶⁴, en las cesiones de activos financieros en las que haya retenido sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, tales como en el descuento de efectos, el «factoring con recurso», las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés y las titulizaciones de activos financieros en las que la empresa cedente retenga financiaciones subordinadas u otro tipo de garantías que absorban sustancialmente todas las pérdidas esperadas ⁶⁵.

4.8. Determinación del concepto «combinación de negocios»

La definición del concepto «combinación de negocios» es otra manifestación del principio de prioridad del fondo sobre la forma expresado en el Marco Conceptual. El propio Plan define los conceptos de *negocios*, *combinaciones de negocios* y *control* con una terminología económica. En este

⁶³ Así ocurre en los casos de ventas en firme de activos, cesiones de créditos comerciales en operaciones de «factoring» en las que la empresa no retenga ningún riesgo de crédito ni de interés, ventas de activos financieros con pacto de recompra por su valor razonable y titulizaciones de activos financieros en las que la empresa cedente no retenga financiaciones subordinadas ni conceda ningún tipo de garantía o asuma algún otro tipo de riesgo.

⁶⁴ Esta cuestión se trata con posterioridad en la norma de valoración 9.^a 3.

⁶⁵ *Vid.* la norma de registro y valoración 9.^a, relativa a los instrumentos financieros, en su apartado 2.9.

sentido, la norma de registro y valoración 19.^a define las combinaciones de negocios «... como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios». Por su parte, el término *negocio* se define como «un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos a sus propietarios o partícipes». Finalmente, *control* es a efectos del PGC «el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades».

De la combinación de estos tres conceptos solo puede surgir una norma contable que se fundamente en la sustancia económica y no en la forma jurídica, por más que la propia norma de valoración clasifique las combinaciones de negocios en función de la forma jurídica empleada ⁶⁶. Como consecuencia de tales definiciones de contenido claramente económico, a efectos de la calificación de las operaciones realizadas, la forma jurídica en las que se materialicen las mismas cede frente al resultado que se deriva de ellas, que no es otro que la adquisición del control de uno o varios negocios. Ello permite la aplicación a las combinaciones de negocio, en la definición señalada en la norma, de un régimen contable uniforme, al margen de las formalidades jurídicas a través de las cuales una empresa haya adquirido el control de uno o varios negocios. Por su parte, permite la exclusión del régimen de las combinaciones de negocios de aquellas operaciones que, aunque desde el punto de vista jurídico-formal pudieran entrar dentro del ámbito de aplicación de dicho régimen contable, no den lugar al resultado señalado por la norma de la adquisición de control sobre uno o varios negocios, bien por la inexistencia de control, bien porque el conjunto de elementos patrimoniales transferidos no cumplan la definición de negocio. En estos casos, la norma no regula de modo expreso el régimen contable que resultaría de aplicación.

Por otra parte, en los casos de que la combinación se produzca por la fusión o escisión de varias empresas o por la adquisición de todos o una parte de los elementos patrimoniales de una empresa, en los que resulta de aplicación el método de adquisición, la norma de registro y valoración 19.^a, identifica la «empresa adquirente» como aquella que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos, para lo cual se determina expresamente que se atenderá a la realidad económica y no solo a la forma jurídica de la combinación de negocios ⁶⁷.

5. ALCANCE Y CONSECUENCIAS DEL RECONOCIMIENTO DEL PRINCIPIO DE PREFERENCIA DEL FONDO SOBRE LA FORMA EN LA NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA

A efectos de determinar el alcance y consecuencias del principio de preferencia del fondo sobre la forma podemos distinguir, desde un punto de vista lógico, entre dos planos diferentes. Por un lado,

⁶⁶ En este sentido, la norma señala que pueden originarse como consecuencia de: a) La fusión o escisión de varias empresas; b) La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios; c) La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital; d) Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sobre esta última sin realizar una inversión».

⁶⁷ *Vid.* el apartado 2.1 de dicha norma de valoración.

el principio tiene incidencia en el ámbito normativo, lo que nos llevará a analizar el alcance del principio definido en la normativa contable y su posible aplicación analógica a situaciones no previstas en la misma. En definitiva, se tratará de estudiar la configuración de la normativa contable a la luz de dicho principio. Por otro lado, se ha de analizar el alcance de este principio en un plano fáctico, al objeto de servir a la identificación y calificación de las operaciones realizadas en la realidad, que sería a nuestro juicio una de las funciones fundamentales de este principio o fundamento contable. La aplicación del principio en este ámbito estaría dirigida al objetivo de determinar los hechos contables realizados de acuerdo con la racionalidad económico-financiera de los mismos, como paso previo a aplicar la regla contable que resulte adecuada a dicha calificación. Finalmente, hemos de hacer una reflexión sobre las consecuencias que la incorporación de este principio a la práctica contable puede tener sobre los operadores en el área contable y de auditoría, pues de la importancia de dicho principio en el proceso contable van a derivar obviamente enormes consecuencias en relación con el proceso de trabajo en tales ámbitos.

5.1. Alcance del principio en el plano normativo

El Marco Conceptual del PGC establece que a efectos del registro contable de las operaciones debe tenerse en cuenta el sustrato o fondo económico de las mismas y no únicamente las formas jurídicas empleadas por las partes. Es cierto que la fórmula empleada por la normativa española, muy similar por otra parte a la que recoge el Marco Conceptual del IASB, no permite establecer una jerarquía entre el fondo de la operación y la formalidad jurídica empleada. Como ha puesto de manifiesto AMÉRIGO CRUZ (2007, 14), algunos autores hubieran preferido una redacción más contundente en la que se propugnara la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica de las operaciones, si bien justifica la fórmula empleada por la consideración de que la forma jurídica puede condicionar los derechos y obligaciones que las operaciones económicas generan. En cualquier caso, la preferencia del fondo sobre la forma puede deducirse del análisis de otros aspectos de la normativa contable, si bien con ello no se resuelven todos los interrogantes, pues es preciso determinar si se ha de tener en cuenta a estos efectos preferentemente la realidad jurídica o el sustrato económico que subyace tras aquella.

Por un lado, con mayor claridad que en el propio Marco Conceptual del PGC, el legislador ha expresado en el preámbulo de la Ley 16/2007 su apuesta decidida por el fondo económico como principio vertebrador del proceso contable, al señalar que este análisis deberá atender *especialmente* a la realidad económica de las operaciones. Aunque dicha declaración de intenciones puede ser muy ilustrativa, no se trata de una norma jurídica con vinculación directa, aunque puede ser muy útil para la interpretación teleológica de las normas contenidas en el texto legal.

Por otro lado, tras el análisis de numerosas normas de registro y valoración y de elaboración de las cuentas anuales, se puede afirmar que en ellas se materializan las intenciones expresadas en dicho preámbulo de la Ley 16/2007 y en el Marco Conceptual del PGC. Del análisis de tales normas cabe inducir que el principio de preferencia del fondo económico sobre la forma jurídica constituye efectivamente el principio fundamental para la vertebración del proceso contable, en la medida en

que supone un modo de entendimiento del objetivo de imagen fiel que afecta a todos los conceptos contables y, en este sentido, ha tenido reflejo en muchas de las normas particulares del PGC. El propio lenguaje que se utiliza en el PGC es muy significativo a estos efectos, pues hace referencia en muchos casos a aspectos económicos de las operaciones y no tanto a sus características jurídicas. El análisis de los flujos financieros que representan las operaciones es más importante en muchas de estas normas que la formalidad jurídica concreta en que estas operaciones se hayan materializado. Pero más allá del lenguaje, muchas normas de registro y valoración tienen en cuenta el fondo económico para determinar su ámbito de aplicación o las consecuencias de las mismas. Los redactores de las normas contables han tenido muy presente el fondo económico para determinar su propio ámbito de aplicación, pues en muchos casos lo que hace la norma es concretar si una operación debe registrarse de una determinada manera o no en atención a una serie de características objetivas. Solo hay que ver el ejemplo de la distinción entre un arrendamiento operativo y financiero, pues a estos efectos la propia norma establece una serie de condiciones objetivas que, en caso de concurrencia, permiten la calificación del contrato en una u otra categoría, con independencia del nombre que hayan asignado las partes al contrato. La normativa contable también se inspira en dicho principio a efectos de concretar el hecho determinante para el registro de una operación, para lo cual obviamente se pueden tomar en consideración aspectos relativos a las formas jurídicas empleadas o al fondo económico, como sucede, por ejemplo, en la determinación de los criterios que rigen el registro de un ingreso derivado de un negocio jurídico. Estos y otros ejemplos a los que hemos hecho referencia nos llevan a considerar que realmente se ha producido una consagración del principio de preferencia del fondo sobre las formas jurídicas y, más concretamente, del fondo o sustrato económico de las operaciones.

El ICAC está siendo fiel a estos planteamientos en sus respuestas a las consultas planteadas en los últimos años. No obstante, sorprende que en algunas de las respuestas de este organismo a efectos del análisis de las operaciones no se tenga en cuenta el fondo jurídico de las mismas, sino únicamente el fondo económico, pues al margen de que en caso de conflicto este último pueda prevalecer, tanto el Código de Comercio como el PGC consideran que el análisis debe incluir ambos aspectos. El ICAC ha llegado a señalar que entre sus competencias no está la valoración del fondo jurídico de una operación⁶⁸. Resulta sorprende esta declaración del ICAC, pues para valorar una operación desde el punto de vista contable previamente se debe analizar el fondo jurídico de la misma. Tampoco se logra entender esta autorrestricción que el organismo se impone a sí mismo como impedimento para realizar pronunciamientos de naturaleza mercantil⁶⁹. En cualquier caso, en la misma respuesta el ICAC no es consecuente con la afirmación inicial, pues fundamenta en un precepto del Código Civil la equiparación que realiza entre la condonación y la donación, a efectos de aplicar

⁶⁸ Así, en la Consulta n.º 4, publicada en el BOICAC, n.º 79, de 1 de septiembre de 2009, el ICAC señala lo siguiente: «La presente contestación se realiza desde una perspectiva estrictamente contable, sin entrar a valorar el fondo jurídico de la operación, dado que este Instituto carece de competencias para realizar pronunciamientos de naturaleza mercantil».

⁶⁹ En primer lugar, no es cierto que exista este impedimento, sino más bien todo lo contrario, pues en la medida en que para la determinación del régimen contable de una operación es preciso determinar su naturaleza jurídico-mercantil, el ICAC está perfectamente habilitado para ello. Por tanto, no solo está dentro de su competencia, sino que el estudio del fondo jurídico de una operación es indispensable para establecer conclusiones sobre el régimen contable de las distintas operaciones, como establece de hecho la normativa contable. En segundo lugar, no hay ningún órgano que tenga establecida una función de interpretación de la normativa mercantil en exclusiva, ni nada que impida que cualquier órgano, incluido el ICAC, pueda interpretar dicha normativa, más allá de que la interpretación de la normativa que prevalecerá será en última instancia la que determinen los jueces y tribunales.

a la primera operación la regla de valoración y registro establecida para esta última ⁷⁰. Como ha señalado con brillantez CORONA (2000, 318) el análisis de las consecuencias y características jurídicas de los negocios y operaciones no implica desatender su fondo, sino considerarlo en todo su potencial. El análisis del fondo jurídico es necesario, si bien es clara la preferencia del fondo económico cuando las formalidades empleadas no sean consistentes con este, lo que se deduce de una interpretación sistemática y teleológica de la normativa contable y, en particular, del PGC, y se ratifica por la aplicación que de tales criterios realiza el organismo regulador español.

Por otra parte, como hemos indicado, en la introducción al PGC de 2007 ⁷¹ se señala, en términos muy parecidos a como lo hacía el PGC de 1990, que la imagen fiel continúa siendo el corolario de la aplicación sistemática y regular de las normas contables. Por tanto, hemos de analizar cómo se puede compatibilizar esta concepción de la imagen fiel, denominada por un sector doctrinal *legalista*, con la consagración del principio de preferencia del fondo económico sobre la forma, que, como hemos analizado, ha realizado el PGC de 2007, lo que para este sector doctrinal materializaría la visión económica del Derecho contable. En realidad, la contraposición entre una visión económica y legalista de la contabilidad muestra un conflicto inexistente, derivado en todo caso de las deficiencias de la normativa contable para cumplir con el objetivo al que dichas normas están dirigidas, que no es otro que mostrar la imagen fiel de los resultados y del patrimonio de las empresas. En efecto, la afirmación más o menos extendida de que una visión legalista de la contabilidad puede resultar contraria al principio de imagen fiel es absurda en sí mismo, pues no tiene sentido que el cumplimiento de la normativa contable dé lugar, aún en ciertos casos, a un objetivo contrario al que la propia normativa pretende alcanzar. Ese podía ser el resultado que derivaba de la aplicación de ciertas reglas contables contenidas en el PGC de 1990 y, por ello, esa afirmación podía tener sentido en el marco de dicha normativa. En consecuencia, podía ser un enunciado descriptivo de la situación que determinadas reglas de dicho Plan podían provocar, pero no debe a nuestro juicio ser expresado en términos categóricos, como un enunciado que resulte de aplicación a toda norma contable. La expresada situación a que podía dar lugar el PGC de 1990 tenía diversos orígenes, pero, en parte, derivaba de la configuración de los principios contables obligatorios y, en particular, de la preferencia del principio de prudencia frente a los demás, lo que podía dar lugar a distorsiones importantes de la información financiera. Así, en el Plan de 1990 el resultado de ciertas operaciones no se reconocía pese a que jurídicamente se hubiera producido el traspaso de la propiedad o el control económico sobre los bienes transmitidos, por la aplicación de un principio de prudencia entendido en términos muy estrictos, como ocurría en el caso de la permuta o en la mayor parte de las operaciones societarias. La aplicación de la regla de registro de estas operaciones podía determinar que en muchos casos la información financiera proporcionada por las cuentas anuales estuviera muy alejada de la realidad

⁷⁰ En efecto, el ICAC determina que «de acuerdo con el artículo 1.187 del Código Civil la condonación está sometida a los preceptos que rigen las donaciones. En consecuencia, el tratamiento contable de la operación que se consulta será el previsto en la norma de registro y valoración 18.ª del PGC 2007».

⁷¹ En la introducción al PGC, punto II.6 se establece que «de la lectura de la primera parte del nuevo Plan se desprende que la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa continúa siendo el corolario de la aplicación sistemática y regular de las normas contables. Para reforzar esta exigencia, en el pórtico del Derecho mercantil contable se alzan los principios que deben guiar al Gobierno en su desarrollo reglamentario y a los sujetos contables en la aplicación que han de hacer de las normas. El fondo, económico y jurídico de las operaciones, constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no solo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas».

económica de la empresa, al no ser posible la puesta de manifiesto de las plusvalías derivadas de los activos transmitidos y materializadas de forma efectiva en la operación de permuta, valorándose los activos recibidos en una cifra que podía ser muy inferior a su valor real.

Por tanto, la aplicación regular de los principios y normas contables debe permitir, normalmente, que la información financiera exprese la imagen fiel de los resultados y la situación financiera de una empresa y, si no es así, la única razón será la inadecuación de dicha normativa a los fines que le son propios. En consecuencia, salvo en situaciones excepcionales, si las normas responden a una lógica económico-financiera no es necesario prescindir de ninguna norma jurídica para que la información financiera muestre el fondo o sustrato económico de las operaciones que representen, pues como regla general, la contabilidad expresa la imagen de la situación financiera de una empresa cuando es el resultado de la aplicación de los principios y normas contables. De hecho la eliminación en la nueva normativa de la preferencia del principio de prudencia y la incorporación del principio de prevalencia del fondo sobre la forma han sido suficientes, en el plano de los principios configuradores, para que sea visible una mejora de la potencialidad de la información financiera para representar la imagen fiel de los resultados de una empresa, y para que la confrontación entre una visión legalista y económica de la contabilidad deje de ser una disyuntiva real.

Pero las consecuencias derivadas del reconocimiento del principio de preferencia del fondo sobre la forma, tanto de forma general mediante su enunciado en el Marco Conceptual como en aquellas normas de registro y valoración que encuentran fundamento en dicho principio, van más allá de las operaciones que están reguladas expresamente en la normativa contable, pues también puede extender su eficacia en relación con aquellas que no están regladas. En efecto, una vez identificada la operación realizada en atención a su esencia y a los resultados económicos que se deriven de la misma, podemos encontrarnos con que no haya una norma contable que determine expresamente las reglas para su registro contable, en cuyo caso podría aplicarse de forma analógica una norma destinada a reglar otra situación, siempre que haya coincidencia en el fondo económico de las operaciones. En tales casos, cuando no exista una regulación específica en las normas contables para una determinada operación, su régimen de registro y valoración se deducirá por analogía de las normas existentes y, en última instancia, si no existiera tal norma, las reglas de registro aplicables se derivarían de los principios y fundamentos contables expresados en el Marco Conceptual ⁷². En el supuesto excepcional en que ni aun así fuera posible colmar las lagunas existentes, incluso sería admisible la aplicación de normas contables facultativas emitidas por organizaciones nacionales o internacionales solventes ⁷³. TUA (2006, 155 y ss.) ha puesto de manifiesto que la introducción de este principio supone un acercamiento de los derechos de

⁷² Al definir el Marco Conceptual, la introducción al PGC (punto II.6) establece que su consideración como norma jurídica permite garantizar el rigor y coherencia de la posterior interpretación e integración del Derecho contable, haciendo referencia con este término a la tarea de integración analógica de la normativa contable.

⁷³ Así se reconoce en distintas normas que, al menos de forma indirecta, podrían hacerse valer a estos efectos. Así, en la Resolución de 19 de enero de 1991, del ICAC, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría (BOICAC n.º 4, BOE de 22 de abril de 1991), en el apartado 3 (Normas técnicas sobre informes) se incluye un apartado 3.1.2 en el que se determinan las normas que el auditor deberá tener presente y cumplir en la preparación de su informe, señalando que cuando existan operaciones o hechos económicos no contemplados en la normativa, el auditor basará su opinión profesional en normas contables facultativas emitidas por organizaciones nacionales o internacionales solventes, siempre que las mismas reúnan todas y cada una de las condiciones establecidas en la norma. Por su parte, la NIC n.º 8, Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, dedica los apartados 10 a 12 a determinar las políticas que debe seguir la dirección de la empresa en este tipo de situaciones.

tradición continental al *Common law*, de tal modo que el Derecho contable no se cierra de modo definitivo en la norma, sino que establece un criterio genérico que deberá ser concretado por los operadores jurídicos en la aplicación del mismo en la realidad, teniendo un valor fundamental el precedente.

A efectos de la aplicación analógica de las normas contables el organismo regulador español juega un papel esencial. La concreción al caso concreto de la aplicación de los nuevos criterios del PGC, incluido el principio de prioridad de la esencia económica frente a la formalidad jurídica, corresponderá inicialmente al ICAC, que en sus resoluciones o contestaciones a consultas deberá ir materializando tales principios en supuestos concretos. En diversas consultas el ICAC ha puesto en marcha y aplicado este mecanismo, que consiste, en primer lugar, en determinar el fondo económico de la operación sobre la que se realiza la consulta para, posteriormente, aplicar las normas previstas para otras situaciones que guarden semejanza con la operación planteada en cuanto a su fondo económico. Así, en la Consulta n.º 4, publicada en el BOICAC, n.º 79, que ya ha sido objeto de análisis, el ICAC equipara, en atención a su realidad económica, la condonación de créditos entre sociedades de un mismo grupo a una donación, aplicando a tal efecto de forma analógica la norma de valoración 18.ª 2 del PGC. El mismo mecanismo se aplica en la Consulta n.º 1 publicada en el mismo Boletín n.º 79, en la que se plantea la valoración de las existencias que la sociedad absorbente en una fusión haya vendido previamente a la sociedad absorbida. En la medida en que considera que existe coincidencia en el fondo económico, el ICAC aplica el criterio establecido en una consulta anterior, sobre la contabilización de un bien adquirido por el cobro de créditos, cuando el bien previamente se había vendido al cliente y reconocido el correspondiente ingreso. En este sentido, el ICAC concluye que la incorporación de las existencias se realizará por el coste de producción que les corresponda, con el límite del valor de mercado, pese a que la norma de valoración 21.ª 2.2 establece que los elementos patrimoniales del negocio se deben valorar según los valores contables existentes antes de la operación en las cuentas anuales individuales de las respectivas sociedades que participan en la fusión.

5.2. Alcance del principio a efectos de la identificación y calificación de la operación realizada en la realidad en atención a su fondo económico: la posible existencia de un principio de calificación económica

En el Marco Conceptual del IASB ya se ponía de manifiesto que uno de los mayores problemas para la representación fiel de las operaciones era la dificultad de identificación de las mismas⁷⁴. A efectos de la identificación y calificación de las operaciones realizadas el principio de preferencia del fondo sobre la forma tiene un papel muy importante. En su virtud, se analizarán los hechos y actos realizados en la realidad, para lo que se tendrá en cuenta su esencia económica, que prevalecerá sobre las formalidades jurídicas utilizadas por las partes, en caso de que ambos aspectos no resulten coincidentes. El mayor foco de complejidad vendrá dado, en consecuencia, por el análisis del fondo económico de una operación para determinar si la transacción realizada es la que se deduce de las formalidades jurídicas

⁷⁴ En el párrafo 34 de dicho documento se puede leer lo siguiente: «La mayor parte de la información financiera está sujeta a algún riesgo de no ser una representación fiel de lo que pretende representar. Esto no se debe al sesgo, sino más bien a las dificultades inherentes a la identificación de las transacciones y demás sucesos que deben medirse o al diseño y aplicación de las técnicas de medición y presentación que pueden transmitir los mensajes que se correspondan con esas transacciones y sucesos».

empleadas por las partes o si, del negocio o conjunto de negocios celebrados subyace una operación diferente a la que se ha materializado formalmente. Normalmente, ambas realidades coinciden, pues los negocios jurídicos que se celebran suelen ser adecuados a la realidad económica que con ellos se pretende representar. Los negocios jurídicos responden normalmente a su causa típica, de tal modo que el resultado obtenido es el que el ordenamiento jurídico ha previsto que se alcanzará con el mismo, pero en ocasiones no es así. En muchos casos, este tipo de situaciones responden a una estrategia planificada para tratar de distorsionar la realidad por diversos motivos, normalmente fiscales.

La calificación de los hechos de la realidad a efectos de determinar la norma aplicable es una cuestión clásica en el mundo del derecho y no exenta de dificultad. Solo una vez que se ha calificado adecuadamente la operación realizada en el sentido indicado se podrá determinar la norma contable de registro y valoración que resulte de aplicación. Ahora bien, es preciso subrayar que la calificación jurídica o económica de las operaciones realizadas en la realidad son dos perspectivas muy diferentes, que pueden conducir a resultados contradictorios a efectos de determinar el hecho, acto o negocio jurídico celebrado.

La calificación jurídica es una institución de tradición en derecho y recogida expresamente en numerosas normas. En particular, interesa destacar, por su conexión con el ámbito contable, el enunciado de dicho principio en el Derecho tributario. Se trata de un principio clásico en los impuestos que gravan los denominados derechos reales y que se ha establecido como principio general en el artículo 13 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) ⁷⁵. En este sentido, el principio de calificación permite que para determinar la operación que se ha realizado en la realidad se atienda a su fondo jurídico, en atención a las cláusulas de los contratos, al margen de las denominaciones que le hayan dado las partes. Incluso en el caso de que se haya simulado una realidad aparente podría tener virtualidad la aplicación del principio de calificación, si bien en este caso la Administración tributaria debe probar la disociación entre los negocios jurídicos celebrados y la realidad que se ha simulado a través de ellos, en aplicación del artículo 16 de la LGT. Ahora bien, este principio de calificación jurídica no permite que los negocios jurídicos se califiquen en atención a los resultados económicos obtenidos con ellos. Cuando el resultado obtenido no sea el típico de un negocio no por ello se puede sin más recalificar el negocio celebrado y aplicar los efectos jurídicos propios del negocio que, en opinión del intérprete, se haya producido en la realidad. Así, en aplicación de los principios establecidos en la LGT, la Administración tributaria debería utilizar en tales casos el mecanismo previsto en el artículo 15 para tratar de evitar las consecuencias tributarias de los negocios abusivos. En consecuencia, la calificación jurídica solo permite la determinación de los negocios jurídicos celebrados en atención a la realidad jurídica de los mismos, o en su caso, mediante la prueba de los elementos simulados que permitan determinar la realidad que se ha pretendido ocultar mediante una determinada apariencia negocial, pero no permite la determinación de la operación realizada en atención al sustrato económico que subyace tras la operación o conjunto de operaciones realizadas.

La calificación de los negocios celebrados en atención a la realidad económica obliga a dar un paso adelante y a diferenciar este proceso de la calificación jurídica a la que hemos hecho referencia.

⁷⁵ Dicho precepto establece que «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

La calificación económica supone que, más allá de las cláusulas de los contratos, los negocios realizados se calificarán de acuerdo con los efectos económicos perseguidos u obtenidos con los mismos. Debe tenerse presente que la contabilidad pretende reflejar la realidad económica de las empresas, por lo que las operaciones deben registrarse en atención a la sustancia económica que a través de las mismas se haya puesto de manifiesto. En efecto, para cumplir los fines asignados a la contabilidad los hechos contables deben analizarse desde una lógica económico-financiera, por lo que deben registrarse de acuerdo con principios que permitan el cumplimiento de tal objetivo. Esta conclusión se refuerza con el estudio de numerosas normas de registro y valoración del PGC, a las que ya hemos hecho referencia con anterioridad. Algunas de estas normas objetivizan determinadas situaciones que, en caso de que concurren, permiten la aplicación de una norma de registro contable diferente a la que correspondería normalmente al negocio jurídico celebrado, en la medida en que se toma en consideración el fondo económico o financiero de la operación. Esta regulación expresa facilita la labor a los profesionales que desarrollan las labores contables a efectos de la calificación de las operaciones y la determinación de la normativa aplicable, pues aunque no se estableciera de forma expresa, se debería llegar a esa misma conclusión por la aplicación del principio enunciado de preferencia del fondo económico sobre la forma.

Todo ello nos permite afirmar que la normativa contable resultante de la reforma de 2007 ha establecido un principio de calificación económica, en cuya virtud la realidad debe calificarse en atención a su fondo económico. Este principio no solo debe permitir, sino que obliga a quienes desarrollen tareas contables a recalificar las operaciones que han acaecido en la realidad, al objeto de aplicar las normas de registro que se adecuen a la verdadera naturaleza económica de las transacciones efectivamente realizadas, de acuerdo con un criterio de racionalidad económica⁷⁶. En consecuencia, la forma jurídica empleada es un simple dato, que debe corroborarse con los efectos económicos obtenidos con los negocios celebrados, pues el fondo económico prevalece cuando no sea consistente con las formas jurídicas formalizadas por las partes de la operación. En estos casos no se modifica la regla de registro contable, sino la calificación de los hechos y actos que han acaecido en la realidad, lo que determina que deba aplicarse una regla de registro diferente a la que normalmente corresponde a la formalidad empleada. Así, las reglas de registro de la compraventa son claras y nadie las pone en duda, pero si por diversas circunstancias los efectos del negocio no son los propios del mencionado contrato no se debería registrar la operación como una compraventa, sino que en atención a la preferencia del fondo sobre la forma se deberá registrar aplicando la norma de registro que corresponda al fondo económico de las operaciones realizadas.

De todo ello se deduce que, como afirmábamos inicialmente, la pretendida contraposición entre una visión legalista y económica de la contabilidad no esté planteada correctamente, pues se mezclan en realidad dos planos que, aunque interrelacionados, son diferentes. La aplicación de un principio de calificación económica de la realidad no supone un desconocimiento de las normas contables, sino posiblemente todo lo contrario. La calificación opera sobre los hechos acaecidos sobre la realidad y la norma de registro y valoración determina el tratamiento contable de las operaciones realizadas, una vez

⁷⁶ CEA (1993, 48) ya había considerado que «desde una vertiente económico-financiera habría que reclamar una interpretación progresista al principio del devengo (...) que dé preeminencia al fondo económico financiero de las transacciones o sucesos empresariales, viéndolas en su verdadera integridad en aquellos casos de operaciones complejas o mixtas por encima de su apariencia jurídico-formal, sacando a flote sus componentes ocultos o disfrazados para que todos ellos luzcan en incidan sobre las magnitudes contables de renta y riqueza».

calificadas de acuerdo con su verdadera naturaleza económica. Aunque es cierto que por aplicación de este principio de calificación económica puede variar el registro contable de una operación, en realidad lo que ha variado es la calificación del negocio celebrado en la realidad cuando este no sea consistente con su formulación jurídica. De hecho, es precisamente esta calificación de las operaciones la que permite aplicar la norma correcta en atención a la realidad de las operaciones desarrolladas. En este tipo de situaciones no se trata de desconocer la norma contable, sino tan solo de aplicar la norma que resulta adecuada a la calificación otorgada al negocio celebrado. Por tanto, una vez que se recalifica la operación realizada, en atención no ya a su forma jurídica sino a su realidad económica, es decir, a sus efectos económicos, se aplica la consecuencia que le es propia y que está prevista en la normativa contable o que, en caso de que no estuviere regulada de forma expresa, se derivaría de los principios contables enunciados en el Marco Conceptual. En consecuencia, es perfectamente compatible el principio de preferencia del fondo sobre la forma con la idea de que el registro contable de las operaciones responda a los principios y fundamentos establecidos en la normativa contable.

5.3. Las consecuencias del principio en la práctica contable y de auditoría

Aunque es cierto que la contabilidad está basada en unos convenios en los que siempre intervendrán los juicios de valor y la subjetividad ⁷⁷, TUA (2006, 156) destaca que las consecuencias de la introducción del principio de preferencia del fondo sobre la forma en el marco legal son que se incrementa la subjetividad de los conceptos empleados y, en esa misma medida, la responsabilidad de los expertos contables, pues la aplicación adecuada de este principio dependerá de la responsabilidad con la que estos actúen. En realidad se trata de dos aspectos conexos. Obviamente, si las normas de registro contable atienden únicamente a la forma jurídica que las partes hayan otorgado, la contabilización de las operaciones realizadas planteará menores problemas, pues la identificación de la operación habrá sido ya realizada por las partes de la misma a través de la formalidad jurídica utilizada. Solo en el caso de que no exista una regla específica en la normativa contable que regule ese caso concreto se plantearán dudas para la determinación de su registro contable. Sin embargo, cuando el registro deba hacerse en atención a la sustancia económica de una operación, en muchos casos no existirá acuerdo entre los expertos sobre cuál sea dicha naturaleza económica, lo que dará lugar a una enorme dosis de subjetividad y relativismo en la contabilización de las operaciones.

Al tratarse de un criterio de aplicación general, obligaría a quienes desarrollen tareas contables o de auditoría en las empresas a analizar todos los negocios o actos jurídicos celebrados por las entidades para determinar si, más allá de las formas jurídicas empleadas, el fondo económico de las operaciones o transacciones es consistente con tales formalidades o si, por sus efectos o resultados, se hace preciso utilizar un criterio de registro contable que se adecue a su naturaleza económico-financiera. No obstante, por diferentes motivos, difícilmente se va a poder llevar a la práctica esta tarea de forma regular. Por un lado, la mayor parte de las empresas, sobre todo las de pequeño o mediano tamaño, difícilmente pueden adaptarse a estos cambios en el proceso contable, en la medida en que

⁷⁷ Como ha expresado ANTOLÍNEZ (1990, 361) «no debemos olvidar, por otra parte, que la contabilidad puede encuadrarse entre las ciencias sociales y que está, por ende, basada en unos convenios en los que siempre intervendrán los juicios de valor y la subjetividad».

supondría mayores costes y, posiblemente, una ralentización del proceso. Pero quizá el aspecto que determinará con toda seguridad un mayor alejamiento de estos planteamientos es que la formalización jurídica de las operaciones responderá normalmente a unos intereses determinados a los que el operador económico no querrá renunciar. En efecto, normalmente, cuando una operación se reviste de una formalidad jurídica que no es consistente con la realidad es porque se quiere dar una apariencia a la realidad con el fin de conseguir un determinado objetivo. Difícilmente se puede pretender que la contabilidad se ajuste a la realidad económica cuando precisamente esta se ha pretendido ocultar a través de las formas jurídicas empleadas. Así, por ejemplo, la relevancia que las normas contables tienen en otros ámbitos y, en particular, en el Impuesto sobre Sociedades, determinará que el criterio de registro contable que los operadores elijan no responda en muchos casos a reglas de racionalidad económica, sino a otros intereses de diverso tipo. Por tanto, el principio de preferencia del fondo sobre la forma puede quedarse en una mera aspiración de las normas de información financiera, que los operadores jurídicos pueden dejar vacía de contenido, pues normalmente este principio solo se materializará en la práctica cuando la forma jurídica responda al fondo económico de la operación, para lo cual no habría sido necesario el enunciado del principio mismo.

Los auditores de cuentas, por su parte, están obligados a manifestar en sus informes las discrepancias que estimen oportunas cuando consideren que una operación no se haya contabilizado de acuerdo con la realidad económica subyacente, aun cuando se haya registrado respetando de forma escrupulosa las formas jurídicas utilizadas. Además, muchas operaciones tienen la suficiente complejidad para que no resulte especialmente sencillo determinar la realidad negocial, sino más bien todo lo contrario. Todas estas consideraciones significan un cambio de mentalidad de las empresas de auditoría y posiblemente llevará algunos años su aplicación efectiva, pues supone un importante cambio en el enfoque del trabajo en auditoría.

6. CONCLUSIONES

La reforma mercantil y contable de 2007 ha introducido importantes modificaciones en materia de principios contables. Primero, se ha producido la superación del propio sistema de los principios contables obligatorios mediante la inclusión en el PGC de un Marco Conceptual, más amplio. Segundo, se ha eliminado la prioridad del principio de prudencia, que se sitúa al mismo nivel que el resto de principios contables. Tercero, se ha reconocido de forma expresa el principio de preferencia del fondo sobre la forma en el artículo 34.2 del Código de Comercio y en el Marco Conceptual del PGC, lo que ha supuesto la incorporación a nuestro Derecho interno de los planteamientos más generalizados a nivel internacional.

Aunque la expresión «prioridad del fondo sobre la forma» evoca una jerarquía en caso de conflicto entre la formalidad jurídica utilizada y el fondo económico de las operaciones, no se ha materializado en la formulación jurídica que se ha realizado del principio en estas normas, que señalan que no solo se ha de atender a las formalidades jurídicas, sino también al fondo económico de las transacciones. Es cierto que en otros apartados de la normativa contable, de menor valor normativo, sí se establece con mayor claridad la preferencia del fondo económico. Así, la introducción al PGC

subraya que el fondo constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones y el preámbulo de la Ley 16/2007 reconoce expresamente que este análisis deberá atender *especialmente* a la realidad económica de las operaciones.

A efectos de clarificar las dudas generadas por la formulación que la normativa ha realizado del principio, se ha considerado necesario el estudio de cómo se ha materializado el principio en las normas de valoración y registro y de elaboración de las cuentas anuales, para lo cual se han seleccionado algunas de las que, de forma más patente, están inspiradas en el mencionado principio. En particular, han sido objeto de análisis los conceptos de ingreso o de activo, la distinción entre permuta comercial y no comercial, el concepto de arrendamiento y de arrendamiento financiero o el de venta con arrendamiento financiero posterior, las operaciones entre empresas que formen parte de un mismo grupo de sociedades, el tratamiento contable de los instrumentos financieros o la definición de las combinaciones de negocios.

Dicho estudio ha permitido establecer conclusiones de alcance general sobre la materialización del principio de preferencia del fondo sobre la forma en el proceso contable, pues en las normas analizadas el principio se manifiesta mediante una clara preferencia de la realidad económica sobre las formalidades jurídicas a efectos de definir el tratamiento contable de la operación reglada. Las normas analizadas hacen referencia a aspectos económicos de las operaciones y no tanto a sus características jurídicas a efectos de concretar su ámbito de aplicación o las consecuencias de las mismas, lo que permite la aplicación de una regla de registro diferente a la que correspondería normalmente al negocio jurídico celebrado, concretándose de este modo una preferencia del fondo económico cuando las formalidades empleadas no sean consistentes con este. Cabe concluir que el principio de preferencia del fondo económico sobre la forma jurídica constituye el principio fundamental para la vertebración del proceso contable, pues supone un modo de entendimiento del objetivo de imagen fiel que afecta a todos los conceptos contables.

La primera consecuencia del principio de preferencia del fondo económico tiene que ver con el plano normativo, pues en cada caso se prioriza la realidad económica de las operaciones sobre cualquier otro aspecto para que se aplique la regla de registro contable apropiada a su fondo económico. Pero, además, en el plano fáctico la reforma de 2007 ha establecido un principio de calificación económica de la realidad, a efectos de la identificación y calificación de las operaciones efectivamente realizadas en atención a su fondo económico. Este principio resultará de aplicación, en particular, cuando la forma jurídica empleada por las partes no se corresponda con el sustrato económico de la operación que se ha tratado de reflejar. Ello obligaría a quienes desarrollen tareas contables a recalificar las operaciones que han acaecido en la realidad, al objeto de aplicar las normas de registro que se adecuen a la verdadera naturaleza económica de las transacciones efectivamente realizadas, de acuerdo con un criterio de racionalidad económica, para lo que se atiende de forma particular a los efectos económicos pretendidos u obtenidos con las operaciones realizadas.

Todo ello obligará a un replanteamiento del trabajo de los profesionales dedicados a la práctica contable y de auditoría, y, además, incrementará la subjetividad en la interpretación de la realidad y la responsabilidad de los expertos contables. Al tratarse de un criterio de aplicación general, obliga a analizar todos los negocios o actos jurídicos celebrados para determinar si, más allá de las formas

jurídicas empleadas, el fondo económico de las operaciones es consistente con tales formalidades. No obstante, difícilmente se puede cumplir con este objetivo cuando la realidad económica se haya pretendido ocultar a través de las formas jurídicas empleadas, sobre todo por sus implicaciones fiscales. Además, va a dar lugar a un importante cambio en los procesos del trabajo en auditoría, pues los auditores deberán manifestar en los informes sus discrepancias con el criterio de registro empleado cuando una operación no se haya contabilizado de acuerdo con la realidad económica subyacente, lo que obligará a revisar con este objetivo las operaciones realizadas por las empresas auditadas.

Se rechaza, finalmente, la pretendida contraposición entre una visión legalista y económica de la contabilidad, pues dicho conflicto estaba motivado por deficiencias de la normativa contable para cumplir con el objetivo de mostrar la imagen fiel de los resultados y del patrimonio de las empresas. En realidad se mezclan dos planos diferentes. La calificación opera sobre los hechos acaecidos sobre la realidad y las normas de registro y valoración determinan el tratamiento contable de las operaciones realizadas, una vez calificadas de acuerdo con su verdadera naturaleza económica. La aplicación de un principio de calificación económica de la realidad no supone un desconocimiento de las normas contables, pues al contrario permite la aplicación de la norma que resulte más adecuada a la operación realmente efectuada. Por tanto, la aplicación regular de los principios y normas contables debe permitir que la información financiera exprese la imagen fiel de los resultados y la situación financiera de una empresa. De hecho la eliminación en la nueva normativa de la preferencia del principio de prudencia y la incorporación del principio de preferencia del fondo sobre la forma han sido suficientes, en el plano de los principios configuradores, para que sea visible una mejora de la potencialidad de la información financiera para representar la imagen fiel de los resultados de una empresa, y para que la confrontación entre una visión legalista y económica de la contabilidad se perciba como un conflicto inexistente.

Bibliografía

- AA.VV. [2000]: *El Marco Conceptual para la Información Financiera*, coordinado por TUA, J., AECA, Madrid.
- ÁLVAREZ LÓPEZ, J.M.C. [2001]: «La prioridad del fondo económico de las operaciones sobre su apariencia legal y el Plan General de Contabilidad», *Técnica Contable*, marzo, págs. 195 a 210.
- AMÉRIGO CRUZ, E. [2007]: «El marco conceptual en el borrador del Plan de Contabilidad», *Ciss Técnica Contable*, abril, págs. 11 a 17.
- ANTOLÍNEZ COLLET, S. [1990]: «Imagen fiel y principios contables», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XX, n.º 63, abril-junio.
- ARGÜELLES MONTES, R. [2008]: «Hacia un único marco conceptual internacional», *Ciss Técnica Contable*, n.º 706, marzo, págs. 119 a 133.
- BELLOSTAS PÉREZ GRUESO, A.J. [1992]: «Análisis de la consistencia en la estructura del marco conceptual: el Marco Conceptual del FASB, la propuesta del ICAEW y el paquete informativo del ICAS», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, n.º 70, enero-marzo, págs. 77 a 95.

- CEA GARCÍA, J.L. [1993]: *El principio del devengo en el PGC de 1990. Una lectura progresista a favor de la imagen fiel*, ICAC, Colección Monografías, n.º 25, Madrid.
- [1996]: *La búsqueda de la racionalidad económico-financiera. Imperativo prioritario para la investigación contable*, ICAC, Madrid.
 - [2005]: *El marco conceptual del modelo contable IASB: una visión crítica ante la reforma de la contabilidad española*, CEF, Madrid.
- CORONA ROMERO, E. [2000]: «Normas contables y marco conceptual», en el libro colectivo *el Marco Conceptual para la Información Financiera*, coordinado por TUA, J., AECA, Madrid, págs. 305 a 329.
- GABÁS TRIGO, F. [1991]: *El Marco Conceptual*, Ed. AECA.
- GINER INCHAUSTI, B. [1991]: «Principios contables y auditoría», en *La auditoría en España: situación actual y perspectivas: homenaje al profesor Manuel Vela Pastor*, Valencia: Departament d'Economia Financiera, D.L.
- LUCUIX GARCÍA, I. [2007]: «El marco conceptual de la contabilidad en el borrador del PGC», *Partida Doble*, n.º 189, junio, págs. 10 a 23.
- TUA PEREDA, J. [2002]: «El marco conceptual y la reforma contable», *Partida Doble*, n.º 136, septiembre, págs. 52 a 59.
- [2004]: «El marco conceptual, soporte de las normas internacionales», *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, n.º 66, págs. 2 a 8.
 - [2006]: «Ante la reforma de nuestro ordenamiento: nuevas normas, nuevos conceptos. Un ensayo», *Revista de Contabilidad, ASEPUC*, vol. 9, n.º 18.
- VALLEJO TORRECILLA, F. [2005]: «Marco Conceptual del IASB (I) y (II)», *Ciss Técnica Contable*, n.º 671 (enero) y 672 (febrero).
- VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A. [2006]: «Marco conceptual del IASB», *Ciss Técnica Contable*, n.º 686, mayo, págs. 47 a 54.

OTRAS NORMAS APLICABLES A LA CONSOLIDACIÓN II (XIV)

JUAN MIGUEL BÁSCONES RAMOS

*Interventor y Auditor del Estado
Asesor Técnico del Tribunal de Cuentas
Profesor del CEF*

Extracto:

EN el presente trabajo se aborda el estudio del efecto impositivo derivado de los ajustes y eliminaciones practicados para formular las cuentas anuales consolidadas de los grupos mercantiles que tributen individualmente, esto es, que no se hayan acogido al régimen fiscal de los grupos de sociedades.

Palabras clave: combinación de negocios, Impuesto sobre Sociedades, activos por diferencias temporarias deducibles y pasivos por diferencias temporarias imponibles.

OTHER RULES OF COLSOLIDATION II (XIV)

JUAN MIGUEL BÁSCONES RAMOS

*Interventor y Auditor del Estado
Asesor Técnico del Tribunal de Cuentas
Profesor del CEF*

Abstract:

THE present work analyses the tax effects from adjustments and eliminations made for preparing and presentating consolidated financial statements when all the entities of the Group taxes individually.

Keywords: business combination, Income Tax, deferred tax assets for deductible temporary differences and deferred tax liabilities for taxable temporary differences.

Sumario

1. Efecto fiscal por las diferencias a la fecha de adquisición del control entre los valores razonables y los valores contables de los activos y pasivos de la sociedad adquirida.
 - 1.1. Contabilización de los activos y pasivos por impuestos diferidos surgidos en una combinación de negocios.
 - 1.2. Ajustes en los activos por impuestos diferidos de la sociedad adquirida y cambios en los tipos impositivos.
2. Contabilización del efecto impositivo derivado de los ajustes y eliminaciones de consolidación cuando afectan a los activos y pasivos de las sociedades integradas en el conjunto consolidable, si las sociedades tributan individualmente.
 - 2.1. Ajustes y eliminaciones de consolidación por diferencias temporarias que afectan a los activos y pasivos de las sociedades integradas en el conjunto consolidable.
 - 2.2. Efecto impositivo derivado de las diferencias entre el valor consolidado de las inversiones en sociedades dependientes, asociadas y multigrupo, y la base fiscal de dichas inversiones.
 - 2.3. Ajustes y eliminaciones de consolidación que no originan diferencias temporarias.

Bibliografía.

1. EFECTO FISCAL POR LAS DIFERENCIAS A LA FECHA DE ADQUISICIÓN DEL CONTROL ENTRE LOS VALORES RAZONABLES Y LOS VALORES CONTABLES DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS DE LA SOCIEDAD ADQUIRIDA

El método de adquisición exige que los activos y pasivos del negocio adquirido se valoren y reconozcan en las cuentas consolidadas a su valor razonable en la fecha en que se adquiere el control, sin más excepciones que las señaladas en el apartado 2.4 c) de la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad (PGC).

En la medida en que la diferencia entre el valor razonable y el valor contable de los activos y pasivos del negocio adquirido no tiene relevancia desde el punto de vista fiscal, surgirán diferencias temporarias ya que el valor de los activos adquiridos y pasivos asumidos reconocido en las cuentas consolidadas (valor razonable) no coincidirá con el valor fiscal de dichos activos y pasivos, que normalmente será el valor por el que figuraban en las cuentas individuales de la sociedad adquirida. En este sentido cabe decir que surgirán:

1. Diferencias temporarias imponibles. Es el supuesto más normal, se da en el caso de que el valor razonable en la fecha de adquisición de un activo sea superior al valor por el que figura en las cuentas individuales de la sociedad adquirida ¹, o bien en el caso de que un pasivo tenga un valor razonable inferior a su valor contable. En estos supuestos, al margen de reconocer la correspondiente plusvalía, hay que reconocer también el pasivo fiscal por un importe igual al resultado de multiplicar el tipo impositivo vigente en el país de la sociedad adquirida por la diferencia entre el valor razonable y contable del activo o pasivo.

Las diferencias temporarias imponibles dan lugar al reconocimiento del correspondiente pasivo fiscal al objeto de reconocer que en los ejercicios siguientes la cuota a pagar a Hacienda será superior al gasto contable por impuesto sobre beneficios. Esto es así porque, tratándose de bienes amortizables, la amortización contable de la plusvalía reconocida no es deducible fiscalmente. Tratándose de bienes no amortizables, porque las eventuales pérdidas por deterioro (hasta el límite de la plusvalía inicialmente reconocida) no son deducibles, o porque en el caso de enajenación del elemento revalorizado, la ganancia fiscal será superior a la reconocida contablemente.

El reconocimiento del pasivo fiscal asociado a una diferencia temporaria imponible tiene por efecto reducir el valor razonable del patrimonio de la sociedad dependiente, lo que afecta al cálculo del fondo de comercio, incrementando su importe.

¹ Insistimos en el hecho de que lo normal será que el valor fiscal coincida con el valor contable, si bien esto no siempre será así, aunque en esos casos en las cuentas individuales figurará el correspondiente activo o pasivo fiscal.

EJEMPLO 1:

La sociedad «X» adquiere el 80 por 100 del capital y derechos de voto de la sociedad «Y» el 31 de diciembre de 20X0 por importe de 1.000 u.m. En la citada fecha el patrimonio contable de la sociedad «Y» asciende a 1.100 u.m., si bien se aprecia una plusvalía en un activo de 50 u.m. ya que su valor contable es de 20 y su valor razonable de 70 u.m. Se sabe que el tipo del Impuesto sobre Sociedades es del 30 por 100.

Solución:

A los efectos del cálculo del fondo de comercio, se ha de reconocer la plusvalía en el activo por importe de 50 u.m., y también el pasivo fiscal asociado cuyo importe asciende a 15 u.m. Por tanto, el valor razonable del patrimonio de la sociedad «Z» asciende a 1.135 u.m., resultado de sumar al patrimonio contable, 1.100 u.m., la plusvalía en el activo, 50 u.m., y restar el pasivo fiscal de 15 u.m.

El fondo de comercio asciende, por tanto, a 92 u.m. según resulta de los siguientes cálculos:

(+) a) Contraprestación transferida	1.000
(-) b) 80% s/Valor razonable de los activos netos identificables a fecha de adquisición	(908)
b1) 80% s/Patrimonio neto contable «Y» a fecha adquisición (80% s/1.100)	
b2) 80% s/Plusvalías/Minusvalías de activos netos identificables [80% s/(50 – 15)]	
(=) Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio de consolidación)	92

La única excepción, en combinaciones de negocios, al reconocimiento del pasivo fiscal correspondiente a una diferencia temporaria imponible se refiere al reconocimiento inicial del fondo de comercio de consolidación. En efecto, pese a que el fondo de comercio de consolidación tenga una base fiscal de cero euros, no se reconoce en cuentas consolidadas el correspondiente pasivo fiscal (apartado 2.2 de la NRV 13.^a)

2. Diferencias temporarias deducibles. Se da en el caso de que el valor razonable de un activo sea inferior al valor por el que figura en la contabilidad de la sociedad adquirida, o bien cuando el valor razonable de un pasivo sea superior a su valor contable. Lo normal es que no surjan diferencias temporarias deducibles como consecuencia de una combinación de negocios, sobre todo tratándose de activos, porque las minusvalías existentes normalmente ya se habrán recogido en la contabilidad individual de la sociedad dependiente.

En estos supuestos, al margen de reconocer la correspondiente minusvalía, hay que reconocer también el activo fiscal, siempre que sea probable la obtención de bases fiscales

imponibles futuras, por un importe igual al resultado de multiplicar el tipo impositivo vigente en el país de la sociedad adquirida por la diferencia entre el valor razonable y contable del activo o pasivo.

El reconocimiento del activo fiscal asociado a una diferencia temporaria deducible tiene por efecto incrementar el valor razonable del patrimonio de la sociedad dependiente lo que afecta al cálculo del fondo de comercio, disminuyendo su importe.

EJEMPLO 2:

La sociedad «X» adquiere el 80 por 100 del capital y derechos de voto de la sociedad «Y» el 31 de diciembre de X0 por importe de 1.000 u.m. En la citada fecha el patrimonio contable de la sociedad «Y» asciende a 1.100 u.m. si bien se aprecia la existencia de un empréstito cupón cero a cinco años de nominal 500 euros, emitido hace dos años a un tipo de interés del 5 por 100 anual, cuando el tipo de interés de mercado comparable actual es del 2 por 100. El empréstito figura correctamente contabilizado a su coste amortizado por importe de 551 euros ² si bien la bajada de los tipos de interés hace que su valor razonable actual sea de 601 euros ³.

Solución:

A los efectos del cálculo del fondo de comercio, se ha de reconocer la minusvalía en el pasivo por importe de 50 u.m. provocada por la disminución de los tipos de interés y también el activo fiscal asociado cuyo importe asciende a 15 u.m. Por tanto, el valor razonable del patrimonio de la sociedad «Z» asciende a 1.065 u.m., resultado de restar al patrimonio contable, 1.100 u.m., la minusvalía en el empréstito, 50 u.m., y sumar el activo fiscal asociado a dicha minusvalía de 15 u.m.

El fondo de comercio asciende, por tanto, a 148 u.m. según resulta de los siguientes cálculos:

(+) a) Contraprestación transferida	1.000
(-) b) 80% s/Valor razonable de los activos netos identificables a fecha de adquisición	(852)
b1) 80% s/Patrimonio neto contable «Y» a fecha adquisición (80% s/1.100)	
b2) 80% s/Plusvalías/Minusvalías de activos netos identificables [80% s/(-50 + 15)]	
(=) Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio de consolidación)	148

² El importe a los efectos de una mejor comprensión se ha redondeado a la unidad [$500 \times (1,05 \times 1,05) = 551,25$].

³ El importe a los efectos de una mejor comprensión se ha redondeado a la unidad [$500 \times (1,05)^5 / (1,02)^3 = 601,33$].

1.1. Contabilización de los activos y pasivos por impuestos diferidos surgidos en una combinación de negocios

Existen varias opciones para contabilizar las plusvalías/minusvalías que surgen con motivo de una combinación de negocios y los pasivos/activos por impuestos diferidos asociados. En el presente trabajo vamos a proceder (en el caso de plusvalías), antes del asiento de eliminación inversión-patrimonio neto, a revalorizar el elemento patrimonial por el importe de la plusvalía existente a la fecha de la combinación de negocios con abono a la cuenta (479) «Pasivo por diferencias temporarias imponibles» por el importe correspondiente al resultado de multiplicar el tipo impositivo por el importe de la plusvalía; y con abono, por el resto, a una cuenta de reservas de la sociedad dependiente. Posteriormente, reconoceremos la amortización del elemento contra resultados de la sociedad dependiente, si es la del propio ejercicio, o contra reservas si es la amortización de ejercicios anteriores; cancelando el pasivo fiscal reconocido contra resultados y contra la cuenta de reservas en la que se anotó la plusvalía neta.

EJEMPLO 3:

Minusvalía en empréstito y reconocimiento de activo intangible por arrendamiento

La sociedad «X» adquirió el 30 de junio de 20X0 el 80 por 100 del capital y los derechos de voto de la sociedad «Z» por un precio de 1.000 u.m. En la citada fecha el patrimonio contable de «Z» ascendía a 1.200 u.m. (Capital: 1.000. Reservas: 100. Resultado del ejercicio: 100). Se aprecia que un empréstito cupón cero de nominal 200 u.m. emitido al 8 por 100 hace dos años, el 30 de junio de 20X-2, y amortizable el 30 de junio de 20X3 figura en contabilidad por su coste amortizado de 233,28 u.m. La consultora que asesora la operación estima que ante la bajada de tipos de interés, actualmente al 3 por 100, el valor razonable del empréstito asciende, aproximadamente, a 268,92 u.m.

Se sabe además que la sociedad «Z» es arrendataria del edificio en el que están situadas sus oficinas comerciales. Al contrato de arrendamiento le restan cinco años de vigencia ascendiendo el precio pactado a 100 u.m./año. El mercado de alquiler ha experimentado una importante subida de precios en los últimos años, de forma que en la actualidad se estima que el precio de mercado de un alquiler similar sería de 123,1 u.m. El tipo de interés de descuento para operaciones similares es del 5 por 100.

Las cuentas de patrimonio de «Z» y «X» a 31 de diciembre de 20X0 y 31 de diciembre de 20X1 presentaban los siguientes saldos:

	31-12-20X0	31-12-20X1	31-12-20X0	31-12-20X1
	Sociedad «Z»	Sociedad «Z»	Sociedad «X»	Sociedad «X»
Capital	1.000	1.000	2.000	2.000
Reservas	100	250	700	850
Resultado	150	50	150	60

.../...

.../...

Se pide:

Ajustes y eliminaciones para formular las cuentas consolidadas de los ejercicios 20X0 y 20X1.

Solución:

Ante la bajada de los tipos de interés, a la fecha de la combinación de negocios el valor razonable del empréstito emitido por la sociedad «Z» es superior en 35,64 u.m. (268,92 – 233,28) a su valor contable. En cuentas consolidadas, al objeto de calcular el fondo de comercio, hay que valorar el empréstito a 268,92 reconociendo una minusvalía de 35,64 u.m., si bien, como la base fiscal del empréstito sigue siendo de 233,28, hay que reconocer también un activo fiscal por 10,69 u.m.

A partir de la fecha de la combinación de negocios, y en tanto que los tipos de interés no suban del 3 por 100, en cuentas consolidadas aplicaremos dicho tipo lo que supone un ajuste en los gastos financieros contabilizados, que hay que disminuirlos. De esta forma el activo fiscal se va cancelando cada ejercicio por un importe equivalente al resultado de multiplicar el tipo impositivo por la diferencia entre el gasto financiero contabilizado por «Z» y el que corresponde aplicando el tipo de interés del 3 por 100⁴.

El valor razonable del patrimonio de la sociedad «Z» asciende el 30 de junio de 20X0 a 1.245,05 u.m. En efecto, el patrimonio contable asciende a 1.200 u.m., al que habría que aplicar la minusvalía en el empréstito por importe de 35,64 u.m. y el activo fiscal asociado cuyo importe es de 10,69 u.m. (30% de 35,64 u.m.) más la plusvalía derivada del activo intangible de 100 u.m. y su pasivo fiscal asociado de 30 u.m.

Por tanto, la diferencia de primera consolidación arroja un fondo de comercio positivo por importe de 3,96 u.m. según resulta de los siguientes cálculos:

(+) a) Contraprestación transferida	1.000
(-) b) 80% s/Valor razonable de los activos netos identificables a fecha de adquisición	(996,04)
b1) 80% s/Patrimonio neto contable a fecha adquisición [80% s/(1.000 + 100 + 100)]	
b2) 80% s/Minusvalías de pasivos netos identificables [80% s/(-35,64 + 10,69)]	
b3) 80% s/Plusvalías activos netos identificables [80% s/ (100 – 30)]	
(=) Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio)	3,96

EJERCICIO 20X0

Por el reconocimiento de la minusvalía en el empréstito.

⁴ Insistimos que esto es así en tanto que no suban los tipos de interés.

.../...

.../...

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas de «Z» (por la minusvalía en empréstito)	24,95	
Activo por diferencias temporarias deducibles	10,69	
Obligaciones y bonos		35,64

La sociedad «Z» ha contabilizado en el segundo semestre del ejercicio 20X0 unos gastos financieros, calculados al 8 por 100, de 9,15 u.m. Sin embargo, a los efectos del grupo los gastos financieros se deben calcular al 3 por 100 lo que supone que su saldo debe ser de 4 u.m. (resultado de aplicar al valor razonable del empréstito a 30 de junio de 20X0 que es de 268,92, el tipo impositivo del 3%)⁵. Se debe proceder, por tanto, a incrementar el resultado antes de impuestos en 5,15 u.m. minorando la cuenta de obligaciones y bonos. La disminución del beneficio antes de impuestos en 5,15 u.m. hace que el gasto por Impuesto sobre Sociedades se incremente en 1,545 u.m. (30% de 5,15), cancelándose en dicho importe el activo fiscal inicialmente reconocido, por lo que el beneficio después de impuestos finalmente se incrementa en 3,605 u.m.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Obligaciones y bonos	5,15	
Activo por diferencias temporarias deducibles (30% s/5,15)		1,545
Resultado del ejercicio («Z»)		3,605

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo del resultado del ejercicio («Z»)	3,605	
Impuesto sobre beneficios (impuesto diferido)	1,545	
Intereses de obligaciones y bonos		5,15

Por el reconocimiento del activo intangible derivado del arrendamiento.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Activo intangible	100	
Reservas de «Z» (por reconocimiento de activo intangible)		70
Pasivo por diferencias temporarias imponibles		30

⁵ $268,92 \times [(1,03)^{0,5} - 1]$.

.../...

.../...

Por la amortización del citado activo intangible correspondiente al segundo semestre cuyo importe asciende a 10 u.m. ($100/5 \text{ años} \times 6 \text{ meses}/12 \text{ meses}$).

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	7	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	3	
Amortización acumulada del inmovilizado intangible		10

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado intangible	10	
Impuesto sobre beneficios (diferido)		3
Saldo del resultado del ejercicio («Z»)		7

Por el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital («Z»)	1.000,00	
Reservas («Z»)	100,00	
Resultado del ejercicio («Z»)	100,00	
Fondo de comercio	3,96	
Reservas de «Z» [por la minusvalía en el empréstito (-24,95) y plusvalía en activo intangible (70)]	45,05	
Participación en «Z» de «X»		1.000,00
Intereses de socios externos [20% s/(1.000 + 100 + 100 + 45,05)]		249,01

Por la imputación de los resultados de «Z». Únicamente son resultados los que proceden de ingresos y gastos devengados después de la combinación de negocios, esto es, después del 30 de junio de 20X0. Los citados resultados, que ascienden a 50 u.m. según las cuentas individuales de «Z», se han incrementado en 3,605 u.m. por el ajuste, neto del efecto fiscal, de los gastos financieros del empréstito; y se han minorado en 7 u.m. por la amortización del intangible, neta también del efecto fiscal.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	46,605	

.../...

.../...

.../...

Concepto	Debe	Haber
.../...		
Resultado del ejercicio («X»)		37,284
Resultado atribuido a los socios externos		9,321

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo resultado del ejercicio («X»)	37,284	
Saldo resultado atribuido a los socios externos	9,321	
Saldo resultado del ejercicio («Z»)		46,605

Por tanto, las cuentas de patrimonio del grupo «XZ» a 31 de diciembre de 20X0 presentarían los siguientes saldos:

- Capital: 2.000 u.m.
- Reservas: 700 u.m.
- Resultado del ejercicio atribuible a la sociedad dominante («X»): 187,284 u.m.
- Socios externos: 249,01.
- Resultado atribuido a los socios externos: 9,321.

EJERCICIO 20X1

Por el reconocimiento de la minusvalía en el empréstito.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas de «Z» (por la minusvalía en empréstito)	24,95	
Activo por diferencias temporarias deducibles	10,69	
Obligaciones y bonos		35,64

Por el ajuste practicado en el ejercicio anterior por los gastos financieros del segundo semestre contabilizados por «Z» al 8 por 100 cuando a efectos del grupo debe hacerse al 3 por 100.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Obligaciones y bonos	5,15	
Activo por diferencias temporarias deducibles (30% s/5,15)		1,545
Reservas de «Z» (por la minusvalía en empréstito)		3,605

.../...

.../...

La sociedad «Z» ha contabilizado en el ejercicio 20X1 unos gastos financieros, calculados al 8 por 100, de 19,39 u.m. Sin embargo, a los efectos del grupo los gastos financieros se deben calcular al 3 por 100 lo que supone que su saldo debe ser de 8,18 u.m. Se debe proceder, por tanto, a incrementar el resultado antes de impuestos en 11,21 u.m., minorando la cuenta de obligaciones y bonos, lo que hace que suba el gasto por Impuesto sobre Sociedades en 3,363 u.m. (30% de 11,21 u.m.), cancelándose en dicho importe el activo fiscal inicialmente reconocido.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Obligaciones y bonos	11,21	
Activo por diferencias temporarias deducibles (30% s/11,21)		3,363
Resultado del ejercicio («Z»)		7,847

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo del resultado del ejercicio («Z»)	7,847	
Impuesto sobre beneficios (impuesto diferido)	3,363	
Intereses de obligaciones y bonos		11,21

Por el reconocimiento del activo intangible derivado del arrendamiento.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Activo intangible	100	
Reservas de «Z» (por reconocimiento de activo intangible)		70
Pasivo por diferencias temporarias imponibles		30

Por la amortización del citado activo intangible correspondiente al segundo semestre del ejercicio 20X0 (contra reservas) y del ejercicio 20X1 (contra resultados) cuyo importe asciende a 30 u.m. ($100/5 \text{ años} \times 1,5 \text{ años}$).

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	14	
Reservas de «Z» (por reconocimiento de activo intangible)	7	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	9	
Amortización acumulada del inmovilizado intangible		30

.../...

.../...

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado intangible	20	
Impuesto sobre beneficios (diferido)		6
Saldo del resultado del ejercicio («Z»)		14

Por el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital («Z»)	1.000,00	
Reservas («Z»)	250,00	
Fondo de comercio	3,96	
Reservas de «Z» [por la minusvalía en el empréstito (-24,95 + 3,605) y la plusvalía en el intangible (70 - 7)]	41,655	
Participación en «Z» de «X»		1.000,00
Intereses de socios externos [20% s/(1.000 + 250 + 41,655)]		258,331
Reservas en sociedades consolidadas [80% s/(250 + 41,655 - (200 + 45,05))]		37,284

Por la imputación de los resultados de «Z». Los citados resultados, que ascienden a 50 u.m. según cuentas individuales, se han incrementado en 7,847 u.m. por el ajuste, neto del efecto fiscal, de los gastos financieros del empréstito; y se han minorado en 14 u.m. por la amortización, neta del efecto fiscal, del activo intangible.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	43,847	
Resultado atribuido a los socios externos		8,7694
Resultado del ejercicio («X»)		35,0776

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo resultado del ejercicio («X»)	35,0776	
Saldo resultado atribuido a los socios externos	8,7694	
Saldo resultado del ejercicio («Z»)		43,847

Por tanto, las cuentas de patrimonio del grupo «XZ» a 31 de diciembre de 20X1 presentarían los siguientes saldos:

.../...

.../...

- Capital: 2.000 u.m.
- Reservas: 850 u.m.
- Reservas en sociedades consolidadas: 37,284 u.m.
- Resultado del ejercicio atribuible a la sociedad dominante («X»): 95,0776 u.m.
- Intereses de socios externos: 258,331 u.m.
- Resultado atribuido a los socios externos: 8,7694 u.m.

1.2. Ajustes en los activos por impuestos diferidos de la sociedad adquirida y cambios en los tipos impositivos

En la normativa vigente hasta la aprobación del Real Decreto 1159/2010 se establecía que si en la fecha de la combinación de negocios había en la sociedad adquirida diferencias temporarias deducibles que no reunían los requisitos para la contabilización de los correspondientes activos por impuestos diferidos, si posteriormente dichos requisitos se cumplían, el activo fiscal que surgía, afectaba al cálculo del fondo de comercio de consolidación, disminuyéndolo. No obstante lo anterior, en el último párrafo del apartado 68 de la versión de 2004 de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 3 se establecía que esto era así solo si el fondo de comercio era positivo de forma que el ajuste no se producía si era negativo o si como consecuencia del mismo este pasaba a serlo. En este último caso, el ajuste en el fondo de comercio se realizaría en el importe que hiciese que su saldo fuese nulo, es decir, que el ajuste no podía ocasionar un fondo de comercio negativo a imputar a la sociedad dominante en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

El Real Decreto 1159/2010 regula este aspecto concreto en su artículo 73 y modifica el apartado 4 de la norma de registro y valoración 13.^a «Impuesto sobre beneficios» recogiendo los criterios contenidos en la nueva Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12. En el nuevo tratamiento contable⁶ se hace la precisión de que si la sociedad adquirida presentaba antes de la combinación diferencias temporarias deducibles que no era probable su realización posterior, ni siquiera con motivo de la combinación de negocios y, si posteriormente, en contra de lo inicialmente estimado, se considera que habrá beneficios futuros que permitan recuperar dichas diferencias temporarias, se habrá de disminuir el fondo de comercio previamente reconocido (a nuestro juicio con cargo a la correspondiente cuenta de activos por impuestos diferidos), pero únicamente si no ha pasado ya el periodo de contabilidad provisional de 12 meses (párrafo 45 de la NIIF 3 de 2008); y todo ello es así si el ajuste resulta de la circunstancia de disponer de nueva información sobre hechos que ya existían a la

⁶ Véase el trabajo de BÁSCONES RAMOS, Juan Miguel, «Consolidación de estados financieros. Análisis de las principales modificaciones introducidas por el Real Decreto 1159/2010». *Revista Española de Control Externo* n.º 36 (septiembre 2010).

fecha de compra. En este caso, si como consecuencia de la disminución del fondo de comercio, este llegara a ser negativo, se reconocerá igualmente dicho fondo de comercio negativo imputándose a resultados de la sociedad dominante.

A nuestro juicio, en el caso descrito en el párrafo anterior, la disminución del fondo de comercio ha de hacerse con cargo a la propia cuenta de activos por impuestos diferidos, lo que supone un cambio respecto a la regulación anterior. En efecto, en la redacción del apartado 4 de la norma de registro y valoración 13.^a del PGC anterior al Real Decreto 1159/2010, se establecía la precisión, ahora desaparecida, de que la disminución del fondo de comercio debería lucir como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias ⁷.

En estos casos el ajuste del fondo de comercio será por un importe igual al resultante de multiplicar el tipo impositivo por el importe de la diferencia temporaria deducible, en la parte de esta que corresponde a la sociedad dominante.

Fuera del caso comentado, es decir, si el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos se produce pasado el periodo de 12 meses contado desde la fecha de la combinación, o dentro de dicho periodo pero por circunstancias que no existían a dicha fecha, el reconocimiento del activo fiscal se deberá hacer contra resultados y dicho ajuste no afectará al fondo de comercio de consolidación.

Asimismo, y en contra de lo que disponía la versión de 2004 de la NIC 12, si en el caso anteriormente descrito los tipos impositivos subieran o bajaran con posterioridad al periodo de 12 meses desde la fecha de la combinación, los ajustes correspondientes en el activo por impuesto diferido no afectarían al fondo de comercio inicialmente reconocido. A mi juicio, este también sería el tratamiento adecuado si la subida o bajada de tipos se produjera dentro del periodo de 12 meses, ya que no cabría considerar que el cambio de valor de los activos y pasivos fiscales se produce por circunstancias que ya existían a la fecha de adquisición del negocio.

2. CONTABILIZACIÓN DEL EFECTO IMPOSITIVO DERIVADO DE LOS AJUSTES Y ELIMINACIONES DE CONSOLIDACIÓN CUANDO AFECTAN A LOS ACTIVOS Y PASIVOS DE LAS SOCIEDADES INTEGRADAS EN EL CONJUNTO CONSOLIDABLE, SI LAS SOCIEDADES TRIBUTAN INDIVIDUALMENTE

2.1. Ajustes y eliminaciones de consolidación por diferencias temporarias que afectan a los activos y pasivos de las sociedades integradas en el conjunto consolidable

Conviene señalar que los ajustes y eliminaciones por operaciones internas originan diferencias temporarias en la medida en que con dichas eliminaciones y ajustes se corrijan, a los efectos contables, el valor de activos y pasivos y, sin embargo, su valor fiscal no se vea alterado. En esos casos surgirán en cuentas consolidadas activos o pasivos por diferencias temporarias por el importe que

⁷ Véase el trabajo de SALVADOR MONTIEL, María Dolores en «Nuevo PGC: la regulación contable del impuesto sobre beneficios y las combinaciones de negocio». *CISS Técnica Contable* n.º 708 (mayo 2008).

resulta de aplicar el tipo impositivo a la diferencia entre el valor por el que figuran en cuentas consolidadas los activos y pasivos, y su valor fiscal.

Surgen activos fiscales si, como consecuencia del ajuste o eliminación que hemos practicado, el valor contable de un activo es inferior a su valor fiscal o si, por el contrario, el valor contable de un pasivo es superior a su valor fiscal.

Surgen pasivos fiscales si, como consecuencia del ajuste o eliminación que hemos practicado, el valor contable de un activo es superior a su valor fiscal o si, por el contrario, el valor contable de un pasivo es inferior a su valor fiscal.

Para la valoración de las diferencias temporarias derivadas de los ajustes y eliminaciones de consolidación se tendrá en cuenta el tipo impositivo de la sociedad que en sus cuentas individuales contabilizó el resultado que es objeto de ajuste para formular las cuentas consolidadas, esto es, el tipo impositivo de la sociedad que ha transmitido el bien o ha prestado el servicio.

EJEMPLO 4:

Contabilización del efecto impositivo derivado de la eliminación de resultados por operaciones internas de existencias e inmovilizado depreciable

Las sociedades «A» y «B» forman un grupo de sociedades. El 1 de enero del ejercicio X8 la sociedad «B» vendió a «A» un elemento de transporte. El precio de venta pactado fue de 80 u.m. si bien el valor neto contable del elemento era de 100 u.m. La vida útil residual del elemento de transporte a 1 de enero de X8 se estima en cinco años por lo que el porcentaje de amortización que aplica la sociedad «A» es del 20 por 100.

En el ejercicio X8 la sociedad «B» vendió a «A» mercaderías. El precio de venta pactado fue de 100 u.m. si bien el valor de adquisición para «B» fue de 80 u.m. La sociedad «A» ha vendido a terceros ajenos al grupo un 60 por 100 de dichas mercaderías en X8 y el resto en X9.

Solución:

La sociedad «B» ha contabilizado en el ejercicio X8 una pérdida por la venta del elemento de transporte de 20 u.m. Desde el punto de vista del grupo, el resultado de esta operación hay que imputarlo a cada uno de los cinco ejercicios siguientes al mismo ritmo con el que se amortiza el elemento de transporte, esto es, a razón de 4 u.m./año. De esta forma en el ejercicio X8 eliminaremos, del resultado de la operación, 16 u.m.; diferencia entre el resultado contabilizado por «B», y el resultado realizado para el grupo, 4 u.m. (20% de 20). Simultáneamente reconoceremos el correspondiente pasivo fiscal por importe de 4,8 u.m., resultado de aplicar el tipo impositivo del 30 por 100 a la diferencia a 31 de diciembre de X8 entre el valor contable del elemento de transporte que asciende a 80 u.m. y el valor fiscal que asciende a 64 u.m.

.../...

.../...

En cada uno de los siguientes cuatro ejercicios incorporaremos al resultado consolidado unas pérdidas de 4 u.m., diferencia entre el gasto por amortización que figura en las cuentas individuales de 16 u.m. (20% de 80 u.m.) y el gasto por amortización real para el grupo que asciende a 20 u.m. (20% de 100 u.m.). Simultáneamente cancelaremos el pasivo fiscal a razón de 1,2 u.m./año (30% de 4 u.m.).

En cuanto a las mercaderías, la sociedad «B» ha contabilizado en el ejercicio X8 un resultado de 20 u.m. Desde el punto de vista del grupo, por esta operación hay que imputar 12 u.m. (el 60%) al ejercicio X8, y el resto, 8 u.m. (40%), al ejercicio X9. La eliminación del resultado en el ejercicio X8 se hace contra la cuenta de existencias, que sin embargo no ve modificada su base fiscal. Se produce por tanto en el ejercicio X8 una diferencia temporaria deducible que revertirá al ejercicio siguiente.

EJERCICIO X8

Por la eliminación del resultado no realizado correspondiente al elemento de transporte cuyo importe asciende a 16 u.m.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Elementos de transporte	20	
Amortización acumulada inmovilizado material		4
Resultado del ejercicio («B»)		16

Por el reconocimiento del pasivo fiscal como consecuencia de que el valor contable del elemento, después del ajuste, asciende a 80 u.m., y sin embargo la base fiscal del mismo es de 64 u.m.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («B») (30% s/16)	4,8	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles		4,8

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo del resultado del ejercicio («B»)	11,2	
Impuesto sobre beneficios (impuesto diferido)	4,8	
Amortización del elemento de transporte	4,0	
Pérdidas procedentes del inmovilizado material		20

.../...

.../...

Por la eliminación del resultado no realizado de las mercaderías cuyo importe asciende a 8 u.m.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («B»)	8	
Existencias		8

Por el reconocimiento del activo fiscal como consecuencia de que las existencias figuran en el consolidado por 32 u.m. cuando su base fiscal es de 40 u.m.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Activo por diferencias temporarias deducibles (30% s/8)	2,4	
Resultado del ejercicio («B»)		2,4

Por el ajuste en la cuenta de variación de existencias y la disminución del gasto por Impuesto sobre Sociedades.

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Variación de existencias (existencias finales)	8	
Saldo del resultado del ejercicio («B»)		5,6
Impuesto sobre beneficios (impuesto diferido)		2,4

EJERCICIO X9

Por la incorporación al resultado del grupo de la pérdida por la venta del elemento de transporte que se entiende realizada en este ejercicio, cuyo importe asciende a 4 u.m. y los ajustes en la cuenta de amortización acumulada y del elemento de transporte.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Elemento de transporte	20	
Resultado del ejercicio («B»)	4	
Amortización acumulada inmovilizado material		8
Reservas («B»)		16

.../...

.../...

Por el reconocimiento del pasivo fiscal que surgió en el consolidado del ejercicio anterior.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas («B»)	4,8	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (30% s/16)		4,8

Por la cancelación del pasivo fiscal como consecuencia de la incorporación al resultado consolidado de 4 u.m.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (30% s/4)	1,2	
Resultado del ejercicio («B»)		1,2

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del elemento de transporte	4	
Impuesto sobre beneficios (impuesto diferido)		1,2
Saldo del resultado del ejercicio («B»)		2,8

Por la incorporación del resultado eliminado en X8 por la venta de las mercaderías que se entiende realizado este ejercicio.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas («B»)	8	
Resultado del ejercicio («B»)		8

Por el reconocimiento del activo fiscal que surgió en el consolidado del ejercicio anterior.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Activo por diferencias temporarias deducibles (30% s/8)	2,4	
Reservas («B»)		2,4

.../...

.../...

Por la cancelación del activo fiscal como consecuencia de la incorporación del beneficio eliminado en X8.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («B»)	2,4	
Activo por diferencias temporarias deducibles (30% s/8)		2,4

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo del resultado del ejercicio («B»)	5,6	
Impuesto sobre beneficios (impuesto diferido)	2,4	
Variación de existencias (existencias iniciales)		8

2.2. Efecto impositivo derivado de las diferencias entre el valor consolidado de las inversiones en sociedades dependientes, asociadas y multigrupo, y la base fiscal de dichas inversiones⁸

La regulación la encontramos en el artículo 72 del reglamento que establece que la diferencia entre la base fiscal de una participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada y su valor contable consolidado constituirá una diferencia temporaria en cuentas consolidadas cuando pueda dar lugar a importes imponibles o deducibles al enajenarse dicha inversión o revertir la diferencia temporaria por pérdidas o deterioro.

A estos efectos, se considerará como valor contable consolidado:

- En el caso de participaciones en dependientes consolidadas por integración global: el valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente reconocidos en el balance consolidado, deducida la participación de socios externos.
- En el caso de sociedades consolidadas por integración proporcional: el valor neto de los activos y pasivos de la entidad consolidada reconocidos en el balance consolidado.
- En el caso de sociedades a las que se aplique el procedimiento de puesta en equivalencia: el saldo de la cuenta donde se recoge dicha participación.

⁸ Véase el trabajo de BÁSCONES RAMOS, Juan Miguel en el capítulo 14 del libro *Normas de consolidación. Comentarios y casos prácticos*. CEF (2011).

La diferencia entre el valor contable consolidado de una participación y su base fiscal surgirá principalmente como consecuencia del efecto conjunto que se deriva de:

- a) La existencia de resultados acumulados generados desde la fecha de adquisición por la participada.
- b) Deducciones fiscales asociadas a la inversión.
- c) La diferencia de conversión.

Dichas diferencias se compensarán a medida que converja el valor contable y la base fiscal, lo que tendrá lugar, entre otros casos, por el reparto de dividendos, la venta de la participación, pérdidas acumuladas de la participada o la reversión del saldo de la diferencia de conversión.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos anteriores se reconocerán utilizando la partida o partidas que correspondan, atendiendo a su origen, ya sean pérdidas y ganancias, reservas, ajustes valorativos, diferencias de conversión u otra partida.

No obstante lo señalado en el epígrafe anterior, el apartado 4 del artículo 72 establece que las diferencias temporarias por diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal no se reconocerán en los siguientes supuestos:

- a) En el caso de diferencias imponibles, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.
- b) En el caso de diferencias deducibles, si se espera que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible y no sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

En este sentido, es necesario destacar el contenido del párrafo 40 de la NIC 12 que señala que: «Puesto que la dominante tiene poder para establecer la política de dividendos de su dependiente, será capaz también de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias asociadas con la inversión (entre las que figuran no solo las diferencias temporarias derivadas de ganancias no distribuidas, sino también las reconocidas con eventuales diferencias de conversión). Además, con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos a pagar cuando las diferencias temporarias reviertan. Por tanto, cuando la dominante haya estimado que estas ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplicarán en el caso de las sucursales».

A tenor de lo señalado anteriormente, **nuestra opinión es que la diferencia entre el valor consolidado de la inversión en una sociedad dependiente y su base fiscal no tiene efecto impositivo, es decir, que no hemos de proceder al reconocimiento de ningún pasivo fiscal por dicha diferencia. La única excepción vendría dada por el hecho de que haya una previsión de venta de la participación en la dependiente.** Solo en este último caso, si hubiese una previsión de vender la participación en la dependiente, sí deberíamos plantearnos la posibilidad de reconocer el correspondiente pasivo fiscal.

Al objeto de cuantificar el importe del pasivo fiscal derivado de la diferencia temporaria imponible entre la base fiscal y el valor consolidado de la inversión en una sociedad dependiente sobre la que hay una previsión de venta, hay que tener muy en cuenta lo dispuesto en el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004. El citado artículo establece una deducción del 100 por 100 de la cuota correspondiente a los dividendos procedentes del reparto de beneficios, o de la renta derivada de la venta de acciones por la parte de dicha renta correspondiente a beneficios no distribuidos de la participada.

De esta forma cabe decir que no habrá que reconocer pasivo fiscal alguno por la parte de la diferencia temporaria imponible que corresponde a beneficios y reservas generadas desde la incorporación al grupo, en la medida en que hayan tributado efectivamente en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad dependiente y la participación cumpla los requisitos establecidos en el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004. La razón no es otra que la sociedad dominante no va a tributar por ellos, ya sea cuando se repartan vía dividendos, ya sea cuando se carguen en el precio de venta de la participación.

Mención aparte merece el análisis de la diferencia negativa de primera consolidación. En relación con ella el artículo 71.3 del reglamento establece que:

«El efecto impositivo que pueda surgir de la diferencia negativa de consolidación será tratado de acuerdo con las mismas normas generales para el registro de diferencias temporarias».

Hay que destacar que el reconocimiento en cuentas consolidadas de una diferencia negativa de primera consolidación no afecta al valor de los activos y pasivos del negocio adquirido, ni desde el punto de vista contable ni tampoco fiscal. Sin embargo la diferencia negativa de primera consolidación sí hace que el valor consolidado de la inversión en la sociedad dependiente, tal y como este se define en el artículo 72 del reglamento, exceda de la base fiscal de esta por lo que surge una diferencia temporaria imponible.

En cuanto a si debemos reconocer un pasivo por impuesto diferido por dicha diferencia temporaria, la respuesta la encontramos en el apartado 4 del artículo 72 ya analizado. De acuerdo con el mismo, en principio únicamente reconoceríamos un pasivo fiscal por la diferencia negativa de consolidación si hubiese una previsión de venta de la participación en la sociedad dependiente.

EJEMPLO 5:

Contabilización del pasivo fiscal asociado a la diferencia temporaria imponible entre el valor consolidado de una inversión en una sociedad dependiente y su base fiscal

La sociedad «X» adquirió el 30 de mayo de 20X0 el 80 por 100 del capital y los derechos de voto de la sociedad «Z» por un precio de 900 u.m. En la citada fecha el patrimonio contable de «Z» ascendía a 1.150 u.m. (Capital: 1.000. Reservas: 100. Resultado

.../...

.../...

del ejercicio: 50), si bien se aprecia que un terreno sito en Alpedrete, que figura en contabilidad por 50 u.m., tiene un valor razonable de 150 u.m. Las cuentas de patrimonio de «Z» a 31 de diciembre de 20X3 presentaban los siguientes saldos:

	31-12-20X3
Capital	1.000
Reservas	420
Resultado	50
Subvenciones	30
Ajustes por cambios de valor	100

En los planes de la sociedad «X» nunca estuvo la posibilidad de vender la participación en la sociedad «Z», si bien a finales del ejercicio 20X3 se estima que dicha participación se venderá en un plazo no inferior a cinco años.

Se pide:

Ajustes y eliminaciones para formular el balance consolidado sabiendo que el terreno de Alpedrete no ha perdido valor y que el tipo impositivo es del 30 por 100.

Solución:

El fondo de comercio es negativo y asciende a 76 u.m. según resulta de los siguientes cálculos:

(+) a) Contraprestación transferida	900
(-) b) 80% s/Valor razonable de los activos netos identificables a fecha de adquisición	(976)
b1) 80% s/Patrimonio neto contable «Z» a fecha adquisición [80% s/(1.000 + 100 + 50)]	
b2) 80% s/Plusvalías/Minusvalías de activos netos identificables [80% s/(100 – 30)]	
(=) Diferencia negativa de primera consolidación (fondo de comercio de consolidación negativo)	76

Durante los ejercicios 20X0 a 20X2 la sociedad «X» no ha contabilizado pasivo fiscal alguno por la diferencia entre la base fiscal de su participación en «Z» (1.000 u.m.) y el valor en el consolidado de los activos netos de «Z» deducida la participación de los socios externos. La no contabilización del pasivo fiscal en esos ejercicios obedece al hecho de que se cumplían las dos premisas que establece el artículo 72.4 del reglamento.

.../...

.../...

Pero la situación cambia en el ejercicio 20X3, ya que aunque la sociedad «X» sigue controlando el momento de la reversión de la diferencia, ahora es altamente probable que se proceda a la enajenación de la participación. En el ejercicio 20X3 habría que plantearse el reconocer un pasivo fiscal, veremos por qué importe, por la diferencia entre el valor consolidado del patrimonio de «Z» deducida la participación de los socios externos (1.336 u.m.) y la base fiscal de dicha inversión (900 u.m.). En este sentido, el valor consolidado de la inversión de acuerdo con las premisas que al respecto se establecen en el artículo 72.1 del Real Decreto 1159/2010 asciende a 1.336 u.m. según resulta de los siguientes cálculos:

$$80\% \text{ s/ } (1.000 + 420 + 50 + 100 + 30 + 100 - 0,3 \times 100) = 1.336 \text{ u.m.}$$

La base fiscal de la inversión en la sociedad dependiente coincide con su precio de adquisición (900 u.m.) por lo que hay una diferencia temporaria imponible de 436 u.m. cuyo origen es el siguiente:

$$\text{b1) } 80\% \text{ s/reservas generadas } [80\% \text{ s/}(420 - 150)] = 216$$

$$\text{b2) } 80\% \text{ s/resultado del ejercicio } (80\% \text{ s/}50) = 40$$

$$\text{b3) } 80\% \text{ s/ subvenciones } (80\% \text{ s/}30) = 24$$

$$\text{b4) } 80\% \text{ s/ ajustes por cambios de valor } (80\% \text{ s/}100) = 80$$

$$\text{b5) Fondo de comercio negativo} = 76$$

Hay que tener en cuenta que de acuerdo con el artículo 30.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, la renta derivada de la transmisión de la participación en sociedades que corresponda a beneficios no distribuidos de la misma goza de una deducción del 100 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, cabe defender que la sociedad «X» previsiblemente no va a tributar por la parte del beneficio derivado de la venta de las acciones de la sociedad «Z» que corresponda a las reservas generadas desde la incorporación al grupo y al propio resultado del ejercicio. Por tanto, únicamente procedería reconocer el pasivo fiscal asociado a la diferencia temporaria originada por las subvenciones, ajustes por cambios de valor y el fondo de comercio negativo. En este caso la diferencia temporaria asciende a 180 u.m. y el pasivo fiscal a 54 u.m.

Por la anotación de la plusvalía en el terreno.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Terreno	100	
Reservas de «Z» (por la plusvalía en terreno)		70
Pasivo por diferencias temporarias imponibles		30

.../...

.../...

Por el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital («Z»)	1.000	
Reservas («Z»)	420	
Reservas de «Z» (por la plusvalía en terreno)	70	
Ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta	100	
Subvenciones	30	
Participación en «Z» de «X»		900
Intereses de socios externos [20% s/(1.000 + 420 + 70 + 100 + 30)]		324
Reservas en sociedades consolidadas («X») [80% s/(420 + 70 - 150 - 70)]		216
Ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta en sociedades consolidadas (80% s/100)		80
Subvenciones en sociedades consolidadas (80% s/30)		24
Reservas («X») por fondo de comercio negativo		76

Por la imputación de resultados.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	50	
Resultado atribuido a los socios externos (20% s/50)		10
Resultado del ejercicio («X»)		40

Por el reconocimiento del pasivo fiscal.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta en sociedades consolidadas (30% s/80)	24,0	
Subvenciones en sociedades consolidadas (30% s/24)	7,2	
Reservas («X») por fondo de comercio negativo (30% s/76)	22,8	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles		54

2.2.1. Diferencias temporarias por diferencias entre el valor consolidado de la inversión en una sociedad dependiente y su base fiscal derivadas de las diferencias de conversión de sociedades con moneda funcional distinta del euro

Desde el punto de vista del efecto impositivo derivado de la conversión a euros de las cuentas de una sociedad cuya moneda funcional es distinta del euro, hemos de tener en cuenta lo ya señalado anteriormente. Por tanto, en principio solo deberíamos reconocer un pasivo (activo) fiscal si es previsible que la sociedad dominante enajene su participación en la sociedad dependiente cuya moneda funcional es distinta del euro.

En el supuesto de que se cumpla lo señalado en el artículo 72.4 del reglamento y no haya previsión de venta de la participación, únicamente podríamos plantearnos reconocer un pasivo (activo) por impuesto diferido por la parte correspondiente a la diferencia positiva (negativa) de conversión imputable a los activos no monetarios valorados a coste histórico.

En efecto, en este caso la diferencia temporaria no obedece a que difiera la base fiscal de la inversión en la sociedad dependiente extranjera y su valor consolidado, sino a que en el balance consolidado los activos no monetarios a coste histórico se han convertido a tipo de cambio de cierre cuando desde el punto de vista fiscal hay que tener en cuenta el tipo de cambio histórico. Es decir, que estamos ante diferencias temporarias por la diferente valoración contable y fiscal de dichos activos no monetarios. En este sentido hay que destacar que la normativa del Impuesto sobre Sociedades no contiene ninguna precisión sobre la valoración de los activos y pasivos en moneda extranjera, por lo que la norma contable, en este caso la norma de registro y valoración 11.^a del PGC, es la norma fiscal aplicable.

De acuerdo con lo establecido en el último párrafo del artículo 70.2 del reglamento, el efecto impositivo de las diferencias de conversión asociadas a los activos no monetarios de una sociedad dependiente se ha de reconocer mediante ajustes de homogeneización. En este sentido, se dispone que:

«La consolidación de sociedades **con moneda funcional distinta de la de la tributación** será realizada teniendo en cuenta las diferencias que surgen por la variación del tipo de cambio. Dichas diferencias se originarán porque **el valor contable de los activos y pasivos no monetarios** esté contabilizado al tipo de cambio de cierre, mientras que su base fiscal se referirá al tipo de cambio histórico. El efecto impositivo de estas diferencias deberá ser incorporado mediante ajustes de homogeneización en el caso de que no haya sido recogido en las cuentas anuales individuales».

A tenor de lo dispuesto en el artículo anteriormente transcrito, en nuestra opinión, tratándose de sociedades extranjeras con moneda distinta del euro, la diferencia temporaria asociada a activos monetarios por la conversión de los estados financieros a euros no debe dar lugar al reconocimiento de activos o pasivos fiscales porque la sociedad extranjera tributa en su país. En efecto, el hecho de que sus activos monetarios figuren en las cuentas consolidadas presentadas en España convertidos a un tipo de cambio distinto al vigente en la fecha de adquisición de dicho activo no tiene efecto fiscal alguno porque si se vende el activo no se tributa en España, sino en el país extranjero.

A nuestro juicio, el artículo 70.2 del Real Decreto 1159/2010 se refiere al supuesto excepcional de sociedades españolas con moneda funcional distinta del euro. En estos casos, en los que la moneda funcional es distinta de la de tributación, en las cuentas consolidadas sí que habría que reconocer, si no se ha recogido en las cuentas individuales de la dependiente convertidas ya a euros, el activo o pasivo fiscal asociado a la diferencia temporaria. A nuestro juicio, en este caso concreto, el reconocimiento del pasivo fiscal ha de hacerse minorando el saldo de la cuenta de diferencias de conversión, si bien hay que destacar que el párrafo 41 de la NIC 12 señala que el reconocimiento del pasivo fiscal se haga contra la cuenta del resultado del ejercicio.

Del mismo modo, el fondo de comercio de consolidación ha de convertirse, como cualquier otro activo de la sociedad dependiente extranjera, al tipo de cambio de cierre, lo que motivará el reconocimiento de la correspondiente diferencia de conversión, que en este caso se imputa en su totalidad a la sociedad dominante. La diferencia de conversión asociada al fondo de comercio incrementará, si es positiva, la diferencia temporaria imponible; o por el contrario si es negativa, la reducirá.

En todo caso, dado que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 71.1 del real decreto, la diferencia temporaria imponible asociada al reconocimiento inicial del fondo de comercio no da lugar a la contabilización del correspondiente pasivo fiscal, habría que entender, y esa es nuestra opinión, que el aumento o disminución de dicha diferencia temporaria por la diferencia de conversión asociada a dicho fondo de comercio tampoco ha de ser contabilizada.

2.2.2. Diferencias temporarias por diferencias entre el valor consolidado de la inversión en sociedades asociadas o multigrupo a las que aplicamos el método de puesta en equivalencia y su base fiscal

Si aplicamos el método de puesta en equivalencia, la participación de las sociedades del grupo en las sociedades asociadas o multigrupo no se elimina en el proceso de consolidación, a diferencia de lo que ocurre en las sociedades dependientes consolidadas por el método de integración global o las sociedades multigrupo a las que se les aplica el método de integración proporcional. El hecho de que en el balance consolidado figure la inversión de las sociedades del grupo en las sociedades asociadas o multigrupo hace que surjan diferencias temporarias ya que la base fiscal de la inversión coincidirá con el coste histórico, mientras que el valor por el que dicha inversión figura en cuentas consolidadas es el que resulta de la aplicación del método de puesta en equivalencia.

Las diferencias temporarias darán lugar al reconocimiento de los correspondientes pasivos fiscales si la sociedad asociada ha generado recursos desde su incorporación al perímetro de consolidación; o activos fiscales si ha ocurrido lo contrario. Si bien el artículo 72.4 del reglamento señala que estas diferencias temporarias no han de reconocerse si, tratándose de diferencias temporarias imponibles, la sociedad inversora puede controlar la reversión de la diferencia y además es probable que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible.

Sin perjuicio de lo anterior, lo cierto es que la capacidad de la sociedad del grupo de controlar la política de dividendos de su asociada es limitada. En este sentido, la NIC 12 establece que la empresa que ha invertido en una asociada no controla esta entidad y, normalmente, no está en posi-

ción de determinar su política de dividendos. Por tanto, en ausencia de un acuerdo que establezca que los dividendos de la asociada no serán distribuidos en un futuro previsible, la empresa inversora procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos nacido de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con su inversión. Además, en algunos casos el inversor puede no ser capaz de determinar la cuantía de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el coste de su inversión en una asociada, pero puede determinar que serán iguales o superiores a un mínimo. En tales casos, el pasivo por impuestos diferidos se mide por referencia a ese mínimo.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior por la NIC 12, lo cierto es que, por la deducción por doble imposición regulada en el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004, normalmente la sociedad inversora no va a tributar, ni por los posibles dividendos que pueda percibir, ni por la posible enajenación de la inversión (en la parte correspondiente a los beneficios no distribuidos). Por tanto, entendemos que el incremento de valor de la participación puesta en equivalencia debida a los beneficios no distribuidos de sus sociedades asociadas no debe dar lugar al reconocimiento de pasivos fiscales por las correspondientes diferencias temporarias entre la base fiscal de la inversión y su valor consolidado.

2.3. Ajustes y eliminaciones de consolidación que no originan diferencias temporarias

1. Eliminación inversión patrimonio neto.

Salvo que se reconozcan las plusvalías/minusvalías por diferencias entre los valores contables y razonables de los activos y pasivos del negocio adquirido, como consecuencia de la eliminación inversión-patrimonio neto, no se modifican los valores de los activos y pasivos que figuran en el balance agregado⁹. Únicamente surge un activo cuya base contable difiere de su base fiscal, el fondo de comercio. No obstante, como ya hemos apuntado, tanto la norma española (apartado 2.2 de la NRV 13.^a), como la normativa internacional [apartado 15 a) de la NIC 12], disponen que no se reconozca el pasivo por impuesto diferido derivado de dicha diferencia temporaria.

En cuanto a la diferencia negativa de primera consolidación, el artículo 71.3 señala que el efecto impositivo que pueda surgir se trate de acuerdo con las normas generales. En este sentido, tal y como ya se ha analizado, podría reconocerse un pasivo fiscal si hubiese previsión de que la diferencia temporaria imponible revirtiera en el futuro.

2. Imputación de resultados de la sociedad dependiente a la dominante y a los socios externos.

La imputación de resultados de la sociedad dependiente no afecta a la valoración de los activos y pasivos que figuran en las cuentas consolidadas por lo que no deberían generar

⁹ Como ya hemos señalado en el epígrafe 1.1 hemos optado por no contabilizar en el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto las plusvalías/minusvalías por diferencias entre los valores contables y razonables de los activos y pasivos del negocio adquirido. Las citadas plusvalías/minusvalías las reconocemos en un asiento previo con cargo o abono a una cuenta de reservas de la sociedad dependiente por el importe del neto del efecto impositivo, reconociéndose el correspondiente pasivo o activo fiscal.

diferencias temporarias. No obstante lo anterior, el artículo 72 del reglamento señala que la diferencia entre la base fiscal de una inversión en una sociedad dependiente y el valor en cuentas consolidadas de los activos y pasivos de dicha sociedad, deducida la participación de socios externos, constituye una diferencia temporaria, si bien el apartado 4 del citado artículo establece que no se reconozcan si:

«En el caso de diferencias imponibles, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que la diferencia no revierta en un futuro previsible.

En el caso de diferencias deducibles, si se espera que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible y sea probable que la empresa no disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente».

Al margen de lo anterior, como ya hemos analizado no ha de reconocerse ningún pasivo fiscal ya que el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004 establece que la deducción por doble imposición se aplique tanto en el caso de reparto posterior de dichos beneficios vía dividendos, como en el caso de que se venda la participación.

3. Aumentos o disminuciones del valor del fondo de comercio en sociedades dependientes, bien por deterioro o, en caso de sociedades con moneda funcional distinta del euro, por conversión a tipo de cambio de cierre.

Como ya hemos señalado, por la diferencia entre el valor contable del fondo de comercio de consolidación y su base fiscal, que es nulo, no se reconoce en cuentas consolidadas pasivos por impuesto diferido. Del mismo modo, el deterioro de valor del fondo de comercio, que reduce el valor contable del mismo, tampoco tiene ningún efecto impositivo.

Tampoco la diferencia de conversión positiva o negativa, en lo que al fondo de comercio se refiere, por la diferencia entre el tipo de cambio a la fecha de la combinación de negocios y el tipo de cambio de cierre del ejercicio al que se refieren las cuentas consolidadas.

4. Ajustes por el reparto de dividendos.

El reparto de dividendos por la sociedad dependiente no afecta al valor de los activos ni pasivos que figuran en las cuentas consolidadas. Al margen de lo anterior hay que destacar que en los dividendos de filiales no tributan al serles de aplicación la deducción del 100 por 100 regulada en el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El reparto de dividendos es considerado por algunos autores como una diferencia permanente ¹⁰.

5. Beneficio derivado de las operaciones que conlleven una disminución del porcentaje de participación, sin perder el control.

La eliminación del beneficio contabilizado por la sociedad dominante por la venta de acciones de su dependiente a terceros ajenos al grupo, reteniendo el control de la misma, no

¹⁰ ÁLVAREZ MELCÓN, Sixto, *Consolidación de estados financieros*. McGraw-Hill (2001).

afecta al valor de los activos y pasivos que figuran en las cuentas consolidadas por lo que no genera diferencia temporarias.

La eliminación del beneficio es considerado por algunos autores como una diferencia permanente ¹¹.

Es cierto que como consecuencia de la eliminación, el resultado de la dominante en cuentas consolidadas es inferior al que figura en las cuentas individuales. Es cierto también que el citado beneficio va a la base imponible y por tanto la sociedad dominante tributa por él ¹². Pero como ya se ha apuntado, no es menos cierto que como consecuencia de su eliminación, en el consolidado no se modifica el valor de ningún elemento patrimonial que figure en el balance agregado, y que la tributación en sede de la sociedad que ha enajenado la participación es ya definitiva por lo que la eliminación del resultado no va a revertir.

6. Eliminación del deterioro de valor de la inversión en una sociedad dependiente.

La eliminación en cuentas consolidadas de las correcciones valorativas por deterioro del valor de las participaciones en sociedades del grupo no afecta al valor de los activos y pasivos que figuran en el consolidado por lo que no se generan diferencias temporarias.

En principio, tampoco observamos que como consecuencia del deterioro de valor se produzcan diferencias temporarias por discrepancia entre la base fiscal de la inversión en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada y el valor consolidado de dicha inversión.

Únicamente, en el caso en que la sociedad dependiente haya contabilizado gastos no deducibles, si se observa que como consecuencia de la precisión que contiene el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto de la deducibilidad del deterioro, podrían surgir diferencias temporarias deducibles que podrían dar lugar al reconocimiento del correspondiente activo fiscal en la medida en que se espere que la citada diferencia revierta en un futuro previsible y sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

7. Reconocimiento por su valor razonable de las participaciones previas a la adquisición del control o la constitución del negocio conjunto.

Únicamente se generarían pasivos por diferencias temporarias imposables o activos por diferencias temporarias deducibles si se estima probable que la participación en la sociedad dependiente o multigrupo (si se le aplica el procedimiento de integración proporcional) se vaya a enajenar.

8. Ajustes en el resultado derivado de la pérdida del control de una sociedad dependiente.

El ajuste en el resultado contabilizado por la sociedad dominante por la pérdida del control de una sociedad dependiente (sin retener participación), conforme se establece en el artículo

¹¹ HERMAN LÓPEZ, Alberts, *Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades*. CISS (2003).

¹² Salvo la parte del beneficio que corresponda a resultados no distribuidos de la dependiente y que puedan acogerse a la deducción por doble imposición de beneficios.

lo 31 a) del Real Decreto 1159/2010, no tiene efecto fiscal ya que no afecta a la valoración de activos o pasivos que figuren en las cuentas consolidadas.

Únicamente hay que hacer la precisión de que si como consecuencia de la pérdida del control de una sociedad dependiente, se retiene una participación en el capital de la misma, el artículo 31 establece que esta participación se valore a su valor razonable, imputando a resultados la diferencia entre este y el valor contable consolidado. En este caso, sí podría haber una diferencia temporaria que diera lugar al reconocimiento de pasivos o activos por impuesto diferido, si bien lo normal es que esta se haya reconocido ya en las cuentas individuales. En todo caso habrá que tener en cuenta, para el cálculo del pasivo fiscal, la deducción por doble imposición regulada en el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

9. Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros incluidos en la cartera de negociación o en la de disponible para la venta.

El resultado eliminado no tiene efecto fiscal porque en las cuentas individuales de la sociedad que ha adquirido a otra del grupo los activos financieros, estos figuran reconocidos por un importe coincidente con su base fiscal (si se incluyen en la cartera de negociación); o si se incluyen en la cartera de disponible para la venta, en las cuentas individuales de la sociedad que los ha adquirido, ya se ha reconocido la diferencia temporaria correspondiente.

Únicamente puede producirse en cuentas consolidadas un traspaso a la cuenta del grupo 8, (830.0) desde la cuenta (630.0) por la cuota del Impuesto sobre Sociedades satisfecha por la sociedad que enajenó a otra del grupo los activos financieros si estos se incluyen en la cartera de disponibles para la venta.

10. Ajustes por operaciones internas con pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo.

El beneficio o la pérdida reconocido en cuentas consolidadas cuando una sociedad del grupo adquiere pasivos financieros emitidos por otra sociedad del mismo grupo no afecta a los activos y pasivos reconocidos en el consolidado, ya que se eliminan por ser créditos y débitos recíprocos. Por tanto, el beneficio o la pérdida reflejado en las cuentas consolidadas no supone que surjan diferencias temporarias entre el valor contable y fiscal de los activos y pasivos que figuran en el balance consolidado.

Sí podrían surgir diferencias temporarias en el caso de que la sociedad del grupo que adquirió activos financieros emitidos por otra sociedad de su mismo grupo los venda posteriormente a terceros. En ese caso el valor del pasivo financiero reconocido en las cuentas consolidadas no coincidiría con su base fiscal por lo que sí habría de reconocerse el correspondiente activo o pasivo fiscal.

Bibliografía

ÁLVAREZ MELCÓN, Sixto [2001]: *Consolidación de estados financieros*. McGraw-Hill. Segunda edición.

BÁSCONES RAMOS, Juan Miguel [2010]: «Consolidación de estados financieros. Análisis de las principales modificaciones introducidas por el Real Decreto 1159/2010». *Revista Española de Control Externo* n.º 36 (septiembre).

– [2011]: *Normas de consolidación. Comentarios y casos prácticos*. CEF (capítulo 14).

HERMAN LÓPEZ, Alberts [2003]: *Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades*. CISS.

SALVADOR MONTIEL, María Dolores [2008]: «Nuevo PGC: la regulación contable del impuesto sobre beneficios y las combinaciones de negocio». *CISS Técnica Contable*, n.º 708 (mayo).

SEGUNDO EJERCICIO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO TÉCNICO DE HACIENDA

SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE ADMISSION TO THE MANAGEMENT BODY OF THE EMPLOYEE OF THE TREASURY

SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ

Profesor del CEF

[Resolución de 30 de junio de 2010, por la que se convoca proceso selectivo para ingreso, por promoción interna, en el Cuerpo Técnico de Hacienda (BOE de 10 de julio)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Liquidación del Impuesto sobre Sociedades y anotaciones contables, información en la cuenta de pérdidas y ganancias, estado de gastos e ingresos reconocidos y balance de cierre.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Acciones propias, accionistas morosos y reparto del beneficio.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Operaciones del cierre de ejercicio, regularización y cierre de la contabilidad. Balance de situación y cuenta de pérdidas y ganancias.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Emisión de un empréstito. Cálculos financieros y contabilidad del emisor. Contabilidad de un inversor.
- Caso 5. Matemática financiera.** Préstamo hipotecario sistema francés.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y ANOTACIONES CONTABLES, INFORMACIÓN EN LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS, ESTADO DE GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS Y BALANCE DE CIERRE

ENUNCIADO

A 31 de diciembre de 20X4, la empresa «CENESY» ha constituido una provisión para garantías posventa de sus productos por valor de 500 u.m., que solo es fiscalmente deducible cuando se realicen las oportunas reparaciones.

Dichas reparaciones son efectuadas en el ejercicio 20X5 por un importe de 500 u.m.

Los datos de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades son los siguientes:

Concepto	20X4	20X5
Beneficio antes de impuestos	10.000	12.000
Gravamen	30%	25%
Deducciones fiscales	100	200
Retenciones	2.000	2.400

Al formular las cuentas anuales de 20X4, la entidad sabe que el tipo de gravamen en 20X5 será del 25 por 100.

TRABAJO A REALIZAR:

- a) Anotaciones contables correspondientes a los ejercicios 20X4 y 20X5 relacionados con el Impuesto sobre Sociedades.
- b) Presentar a 31 de diciembre de cada año la información que se deriva de esta operación en los siguientes estados contables:
 - 1. Estados de pérdidas y ganancias.
 - 2. Estado de ingresos y gastos reconocidos.
 - 3. Balance al cierre del ejercicio.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

A) ANOTACIONES CONTABLES CORRESPONDIENTES A LOS EJERCICIOS 20X4 Y 20X5 RELACIONADOS CON EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Año 20X4

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

Conceptos	Importe
Beneficio antes de impuestos	10.000
+/- Ajustes	
Provisión garantías posventa 20X4 no deducible	+500
Base imponible	10.500
Tipo de gravamen	30%
Cuota íntegra	3.150
Deducciones y bonificaciones	-100
Cuota líquida	3.050
Retenciones y pagos a cuenta	-2.000
Cuota diferencial	1.050

Las anotaciones contables a partir de la liquidación anterior son las siguientes:

Por el impuesto corriente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	3.050	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		1.050

Por la diferencia temporaria en origen derivada de la provisión para garantías posventa que no es deducible en el ejercicio actual, pero sí lo será en el ejercicio siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
474	Activos por diferencias temporarias deducibles ($500 \times 30\%$)	150	
6301	Impuesto diferido		150

Por la regularización de las cuentas de gastos generadas en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	150	
129	Resultado del ejercicio	2.900	
6300	Impuesto corriente		3.050

Después de las operaciones anteriores, el resultado del ejercicio del año 20X4 es:

$$10.000 - 2.900 = 7.100$$

Año 20X5

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

Conceptos	Importe
Beneficio antes de impuestos	12.000
+/- Ajustes	
Provisión garantías posventa 20X4 deducible	-500
Base imponible	11.500
Tipo de gravamen	25%
Cuota íntegra	2.875
Deducciones y bonificaciones	-200
Cuota líquida	2.625
Retenciones y pagos a cuenta	-2.400
Cuota diferencial	225

Con respecto a los asientos de este año hay que tener en cuenta que ha habido una modificación del tipo de gravamen que ha pasado del 30 al 25 por 100 por lo que, en primer lugar, han de ajustarse los créditos y débitos derivados de diferencias temporarias al nuevo tipo de gravamen. En nuestro caso, esta operación solo afectará al activo fiscal surgido en la provisión por garantías posventa del año 20X4.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	25	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles [500 (30% - 25%)]		25

Por el impuesto corriente del ejercicio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	2.625	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		2.400
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		225

Por la reversión de la diferencia temporaria:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	125	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles (500 × 25%)		125

Por la regularización de las cuentas generadas en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	2.775	
633	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		25
6300	Impuesto corriente		2.625
6301	Impuesto diferido		125

Por tanto el resultado del ejercicio será:

$$12.000 - 2.775 = 9.225$$

B) PRESENTAR A 31 DE DICIEMBRE DE CADA AÑO LA INFORMACIÓN QUE SE DERIVA DE ESTA OPERACIÓN EN LOS SIGUIENTES ESTADOS CONTABLES:

1. Estado de pérdidas y ganancias

El enunciado del supuesto no facilita los componentes de los gastos e ingresos del beneficio antes de impuestos por lo que la cuenta de pérdidas y ganancias se puede realizar exclusivamente a partir del beneficio antes de impuestos.

Año 20X4

Conceptos	Importe
Beneficio antes de impuestos	10.000
Impuesto sobre beneficios (-3.050 + 150)	-2.900
	.../...

Conceptos	Importe
.../...	
Resultado de operaciones interrumpidas	0
Resultado del ejercicio	7.100

Año 20X5

Conceptos	Importe
Beneficio antes de impuestos	12.000
Impuesto sobre beneficios (-25 - 2.625 - 125)	-2.775
Resultado de operaciones interrumpidas	0
Resultado del ejercicio	9.225

2. Estado de ingresos y gastos reconocidos

El estado de gastos e ingresos reconocidos es la primera de las dos partes de las que se compone el estado total de cambios en el patrimonio del ejercicio y recoge:

- El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Los ingresos y gastos que, según lo requerido en las normas de registro y valoración, deban imputarse directamente en el patrimonio neto de la empresa.
- Las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias según lo dispuesto por el Plan General de Contabilidad.

Este documento se formulará teniendo en cuenta que los importes relativos a los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto y las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias se registrarán por su importe bruto, mostrándose en una partida separada su correspondiente efecto impositivo.

En el ejercicio objeto de solución no existe en ninguno de los dos años gastos e ingresos que se hayan imputado directamente a patrimonio neto por lo que el resultado del ejercicio será el único componente del estado de gastos e ingresos reconocidos.

Año 20X4

	20X4
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	7.100
Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	
	.../...

	20X4
.../...	
I. Por valoración de activos financieros	0
1. Activos financieros disponibles para la venta	
2. Otros ingresos/gastos	
II. Por coberturas de flujos de efectivo	
III. Subvenciones, donaciones y legados	
IV. Por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes	
V. Efecto impositivo	
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V)	0
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	
VI. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	
2. Otros ingresos/gastos	
VII. Por coberturas de flujos de efectivo	
VIII. Subvenciones, donaciones y legados	
IX. Efecto impositivo	
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI)	0
TOTAL GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS (A + B + C)	7.100

Año 20X5

	20X5	20X4
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	9.225	7.100
Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto		
I. Por valoración de activos financieros	0	0
1. Activos financieros disponibles para la venta		
2. Otros ingresos/gastos		
II. Por coberturas de flujos de efectivo		
III. Subvenciones, donaciones y legados		
IV. Por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes		
V. Efecto impositivo		
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V)	0	0
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias		
.../...		

	20X5	20X4
.../...		
VI. Por valoración de instrumentos financieros		
1. Activos financieros disponibles para la venta		
2. Otros ingresos/gastos		
VII. Por coberturas de flujos de efectivo		
VIII. Subvenciones, donaciones y legados		
IX. Efecto impositivo		
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI)	0	0
TOTAL GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS (A + B + C)	9.225	7.100

3. Balance al cierre del ejercicio

Las cuentas que se han obtenido en la resolución del ejercicio tendrán la siguiente ubicación:

31 de diciembre de 20X4

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
ACTIVO NO CORRIENTE		PATRIMONIO NETO	
Activos por diferencias temporarias deducibles	150	Resultado del ejercicio	7.100
ACTIVO CORRIENTE		PASIVO NO CORRIENTE	
		PASIVO CORRIENTE	
		Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	1.050

31 de diciembre de 20X5

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
ACTIVO NO CORRIENTE		PATRIMONIO NETO	
Activos por diferencias temporarias deducibles	150	Resultado del ejercicio	9.225
ACTIVO CORRIENTE		PASIVO NO CORRIENTE	
		PASIVO CORRIENTE	
		Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	225

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

ACCIONES PROPIAS, ACCIONISTAS MOROSOS Y REPARTO DEL BENEFICIO

ENUNCIADO

La sociedad «ALIVE, SA» presenta el siguiente balance a 31 de diciembre de 2009:

Activo	u.m.	Patrimonio neto y pasivo	u.m.
Socios desembolsos exigidos	25.000	Capital social	1.375.000
Gastos de I+D	245.000	Prima de emisión de acciones	250.000
Fondo de comercio	120.000	Reserva legal	272.000
Otros activos corrientes y no corrientes	2.110.000	Reservas voluntarias	90.000
		Reservas estatutarias	272.000
		Reserva por fondo de comercio	30.000
		Socios aport. no dinerarias pendientes	(12.500)
		Socios desembolsos no exigidos	(25.000)
		Resultado ejercicio	48.000
		Dividendo activo a cuenta	(13.750)
		Acciones propias en situaciones especiales	(137.500)
		Otros pasivos corrientes y no corrientes	351.750
	2.500.000		2.500.000

Información complementaria:

- El capital de esta sociedad, que no cotiza en bolsa, está formado por tres series de acciones:
 - Serie A compuesta por 200.000 acciones de 5 u.m de valor nominal emitidas a la par y desembolsada al 100 por 100.
 - Serie B que consta de 50.000 acciones de 5 u.m. de valor nominal emitidas al 200 por 100 y totalmente desembolsadas.
 - Serie C compuesta por 40.000 acciones emitidas a la par para aportaciones dinerarias que están parcialmente desembolsadas y 10.000 acciones emitidas para recibir una aportación no dineraria. Los dividendos pasivos exigidos a la serie C han sido siempre del 25 por 100.
- Las acciones propias pertenecen a la serie A.
- En los estatutos sociales, está establecido crear una reserva indisponible, por importe equivalente a la reserva legal.

Operaciones del ejercicio 2010:

1. El 15 de febrero, los accionistas abonan el dividendo pasivo exigido.
2. El 1 de marzo, la sociedad reclama el último dividendo pasivo correspondiente a las aportaciones dinerarias.
3. El 3 de marzo, el dividendo es atendido por los poseedores de 35.000 acciones y es impagado por los poseedores de 5.000 acciones.
4. El 15 de junio, se celebra la Junta General de Accionistas tomando el acuerdo de aplicar el beneficio correspondiente al ejercicio 2009 de la siguiente forma:
 - 2 por 100 de rentabilidad para el capital.
 - Destinar a la reserva legal lo asignado por la Ley de Sociedades Anónimas.
 - Destinar a reserva voluntaria el resto.
5. El 18 de junio, es abonado el dividendo activo correspondiente.
6. El 1 de julio, los morosos pagan el dividendo pasivo pendiente y se regulariza la situación con dichos accionistas.

TRABAJO A REALIZAR:

Anotaciones contables descritas anteriormente.

NOTA: El opositor deberá considerar que las operaciones no están sujetas a obligaciones fiscales.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

DESARROLLO DE LA INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

El capital social está formado por tres series de acciones cuyo desglose informativo es el siguiente:

Serie	Número de acciones	Valor nominal	Total	Desembolsado
A	200.000	5	1.000.000	100%
B	50.000	5	250.000	100%
C	40.000 Ap. dinerarias	2,5	100.000	50%
	10.000 Ap. no dinerarias	2,5	25.000	50%
			1.375.000	

Las 40.000 acciones de la serie C correspondientes a aportaciones no dinerarias tienen pendiente un desembolso del 50 por 100 de su valor nominal según se deduce de los importes de las cuentas «Socios por desembolsos no exigidos, capital social» (1030) y «Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias» (558) figuran en el balance por 25.000 u.m. y el valor nominal de las 40.000 acciones es de 100.000 u.m.

OPERACIONES DEL EJERCICIO 2010

Punto 1. 15 de febrero

Por el pago por parte de los accionistas del dividendo exigido:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	25.000	
558	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias (40.000 × 2,5 × 25%)		25.000

Punto 2. 1 de marzo

Por la solicitud del último dividendo pasivo correspondiente a las 40.000 acciones de aportaciones dinerarias de la serie C:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias	25.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (40.000 × 2,5 × 25%)		25.000

Punto 3. 3 de marzo

Por el pago procedente del dividendo pasivo exigido correspondiente a 35.000 acciones y el reconocimiento de 5.000 acciones en mora:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (35.000 × 2,5 × 25%)	21.875	
55801	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos (5.000 × 2,5 × 25%)	3.125	
55800	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias (40.000 × 2,5 × 25%)		25.000

Punto 4. 15 de junio

Por la distribución del resultado del año 2009:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	48.000	
112	Reserva legal ⁽¹⁾		3.000
1143	Reserva por fondo de comercio ⁽²⁾		6.000
557	Dividendo activo a cuenta ⁽³⁾		13.750
526	Dividendo activo a pagar ⁽³⁾		12.500
113	Reservas voluntarias ⁽⁴⁾		12.750

(1) Reserva legal

El artículo 274 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) señala: «En todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social.»

Por tanto:

- 20% capital social (20% 1.375.000) 275.000
- Reserva legal anterior 272.000
- Dotación del ejercicio 3.000

(2) Reserva por fondo de comercio

La dotación a la reserva por fondo de comercio está regulada en el artículo 274 del TRLSC:

«En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 por 100 del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.»

En nuestro caso la dotación será de:

$$120.000 \times 5\% = 6.000$$

(3) Dividendos

El enunciado señala que la rentabilidad es del 2 por 100 de capital social y aunque no se mencione de forma explícita debe ser el capital social desembolsado en el ejercicio anterior, por tanto:

$$(1.375.000 - 50.000 - 12.500) 2\% = 26.250$$

En el balance se encuentra la cuenta «Dividendo activo a cuenta» (557) por un importe de 13.750 por lo que el dividendo complementario será de:

$$26.250 - 13.750 = 12.500$$

(4) El resto, según menciona el enunciado se destina a reservas voluntarias.

En el activo del balance existen unos gastos de investigación y desarrollo activados por un importe de 246.000 u.m. por lo que hay que considerar el artículo 273.3 del TRLSC:

«Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.»

Investigación y desarrollo	Importe	Reservas disponibles	
Investigación y desarrollo	246.000	Prima de emisión o asunción	250.000
		Reservas voluntarias	90.000
Total	246.000	Total	340.000

Como puede observarse, el importe de las reservas disponibles previas al reparto es superior al saldo de los gastos de investigación y desarrollo, por lo que no hay ninguna limitación en la distribución de resultado por este concepto.

Punto 5. 18 de junio

En el pago del dividendo hay que tener en cuenta que hay 5.000 acciones en mora por lo que los dividendos que les corresponden por la parte que han desembolsado quedan retenidos hasta que liberen su importe. La cuantía que les corresponde a estos títulos es:

$$5.000 \times 2,5 \times 50\% \times 2\% = 125$$

El enunciado del supuesto indica que existen acciones propias por importe de 137.500 pero no facilita su número, por lo que teniendo en cuenta que el dividendo de estas acciones se reparte proporcionalmente entre el resto de las acciones, la cuantía calculada para los accionistas sería un poco más elevada, pero no se puede calcular ya que, como se ha señalado, no se facilita el número de las acciones propias.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar (12.500 – 125)	12.375	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.375

Punto 6. 1 de julio

Por el pago de los accionistas morosos y la retribución de su dividendo:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	3.125	
55801	Socios por desembolsos exigidos, accionistas morosos		3.125

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	125	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		125

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

OPERACIONES DEL CIERRE DE EJERCICIO, REGULARIZACIÓN Y CIERRE DE LA CONTABILIDAD.
BALANCE DE SITUACIÓN Y CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

ENUNCIADO

La sociedad anónima «SANTILLANA», dedicada a la compraventa de mercancías, presenta el siguiente listado de saldos con fecha 20 de diciembre de 2010:

Cuentas	Saldos
Venta de mercaderías	287.500
Compra de mercaderías	160.000
<i>Rappels</i> sobre ventas	1.000
Sueldos y salarios	50.000
Seguridad Social a cargo de la empresa	5.000
Mercaderías	90.000
Devoluciones de compras	10.000
Suministros	20.000
Publicidad, propaganda y relaciones públicas	30.000
Proveedores	75.000
Clientes	100.000
Gastos de I+D del ejercicio	5.000
Construcciones	150.000
Elementos de transporte	100.000
Ingresos de valores representativos de deudas	1.000
Deudas a largo plazo	200.000
Deudas a corto plazo	50.000
Intereses deudas con entidades de crédito	7.500
Pérdidas deterioro créditos operaciones comerciales	7.500
	.../...

Cuentas	Saldos
.../...	
Deterioro valor créditos operaciones comerciales	7.500
Amortización inmovilizado material	20.000
Amortización acumulada inmovilizado material	30.000
Inversiones financieras a c/p en instrumentos de patrimonio	25.000
Reservas voluntarias	7.500
Reserva estatutaria	40.000
Ingresos por comisiones	10.000
Beneficios procedentes del inmovilizado material	40.000
Capital social	400.000
Reserva legal	40.000
Ingresos subvenciones oficiales en capital	100.000
Terrenos	300.000
Bancos	227.500
TOTALES	2.597.000

A 31 de diciembre de 2010 procede al cierre del ejercicio y para ello debe realizar unos ajustes previos en función de la información complementaria siguiente:

1. La publicidad corresponde a una campaña iniciada el día 1 de septiembre de 2010 y tendrá una duración de 12 meses.
2. La cuenta de proveedores recoge, entre otras, una deuda por importe de 50.000 dólares con el cambio de 1 \$ a 0,70 €. A la fecha del cierre el cambio de 1 \$ a 0,65 €.
3. La cuenta de clientes recoge, entre otras, una deuda en libras esterlinas por importe de 40.000 £ con el cambio de 1 £ a 1,60 €. A la fecha de cierre el cambio es de 1 £ a 1,50 €.
4. La cuenta de ingresos por comisiones corresponde a unas comisiones generadas en el año 2009 pero que no se han registrado hasta marzo de 2010, fecha en que fueron cobradas. Además se procede a la contabilización de las comisiones correspondientes al ejercicio 2010 que ascienden a 7.500 euros y que se esperan cobrar en enero de 2011.
5. Datos sobre el movimiento de mercaderías: existencias iniciales: 5.000 uds.; compras: 8.000 uds.; devoluciones de compras: 500 uds.; ventas: 6.000 uds.
6. La empresa ha valorado a lo largo de este ejercicio sus existencias utilizando el método de coste medio ponderado. El valor de realización deducidos los costes de comercialización correspondientes es de 19 euros.

7. La empresa tiene un litigio en curso con un cliente por lo que dota una provisión por importe de 6.000 euros, para hacer frente a las responsabilidades del mismo.
8. La subvención que se concedió el 1 de enero de 2010 para financiar los elementos de transporte se amortiza de forma sistemática por cuotas constantes en 10 años.
9. La deuda a corto plazo que figura en el balance fue concedida por un banco en diciembre de 2008 a devolver en 5 años. A 31 de diciembre de 2010 se reembolsa la deuda vencida y se abonan los intereses del último semestre que ascienden a 7.500 euros. De la deuda a largo plazo, 50.000 euros vencerá el 1 de diciembre de 2011.
10. El impuesto sobre beneficios correspondiente al ejercicio 2010 es de 26.000 euros.

TRABAJO A REALIZAR:

- a) Contabilizar en el Libro Diario las operaciones pendientes.
- b) Realizar los asientos de regularización contable y cierre de la contabilidad.
- c) Elaborar el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias según los modelos de cuentas anuales incluidos en el Plan General de Contabilidad para grandes empresas.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

A) CONTABILIZAR LAS OPERACIONES PENDIENTES

Punto 1

Por la periodificación de la campaña de publicidad iniciada el 1 de septiembre de 2010:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	20.000	
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas (30.000 × 8/12)		20.000

Punto 2

Por el ajuste al tipo de cambio de cierre de la cuenta de proveedores ya que se trata de una partida monetaria.

Valor contable (50.000 \$ × 0,70)	35.000
Valor tipo de cambio de cierre (50.000 \$ × 0,65)	32.500
Diferencia positiva	2.500

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	2.500	
768	Diferencias positivas de cambio		2.500

Punto 3

Por el ajuste a tipo de cambio de cierre de la cuenta de cliente ya que, al igual que la cuenta de proveedores, se trata de una partida monetaria.

Valor contable (40.000 £ × 1,60)	64.000
Valor tipo de cambio de cierre (40.000 £ × 1,50)	60.000
Diferencia negativa	4.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio	4.000	
430	Clientes		4.000

Punto 4

Las comisiones correspondientes al ejercicio 2009 se han registrado en la cuenta «Ingresos por comisiones» (754) cuando lo correcto, al tratarse de ingresos devengados en ejercicios anteriores, sería haberse registrado en la cuenta «Reservas voluntarias» (113) por lo que procede el siguiente ajuste.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
754	Ingresos por comisiones	10.000	
113	Reservas voluntarias		10.000

Por las comisiones devengadas en el año actual (2010) que se cobrarán en el ejercicio siguiente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
440	Deudores	7.500	
754	Ingresos por comisiones		7.500

Punto 5

El movimiento de las existencias es el siguiente:

Concepto	Número de unidades	Precio unitario	Importe
Existencias iniciales	5.000	18	90.000
Compras netas ^(*)	7.500	20	150.000
Total	12.500	19,2	240.000
Coste de ventas	6.000	19,2	115.200
Existencias finales	6.500	19,2	124.800
Total	12.500	19,2	240.000

(*) Están formadas por las compras menos las devoluciones de compras.

A partir de los datos del cuadro anterior, los asientos por el ajuste de las existencias son los siguientes:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	90.000	
300	Mercaderías		90.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	124.800	
610	Variación de existencias de mercaderías		124.800

Punto 6

La norma de registro y valoración 10.^a «Existencias» del Plan General de Contabilidad señala al respecto de la valoración posterior de las existencias:

«Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias».

Conceptos	Importe
Precio de adquisición	124.800
Valor neto realizable (6.500 × 19)	125.500
Deterioro	1.300

Por el registro del deterioro:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	1.300	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		1.300

Punto 7

Por la dotación a la provisión para responsabilidades derivada del litigio en curso con el cliente:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	6.000	
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		6.000

El enunciado del supuesto no señala el plazo estimado para la aplicación de la provisión por lo que también podría defenderse la utilización de la cuenta «Provisión para otras responsabilidades» (142).

Punto 8

Por el traspaso a resultados de subvención de capital asociada a los elementos de transporte y prescindiendo del efecto impositivo ya que no se tuvo tampoco en cuenta en el momento de su obtención, según se desprende de la información suministrada en el balance.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	10.000	
747	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		10.000

Punto 9

Por la amortización de la deuda a corto plazo así como el pago de los intereses del último semestre:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	50.000	
662	Intereses de deudas	7.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		57.500

Por la reclasificación de la deuda que vence a corto plazo en el próximo ejercicio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	50.000	
521	Deudas a corto plazo		50.000

Punto 10

Por el impuesto sobre beneficios devengados cuyo importe es facilitado directamente por el enunciado del ejercicio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	26.000	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		26.000

B) REALIZAR LOS ASIENTOS DE REGULARIZACIÓN CONTABLE Y CIERRE DE LA CONTABILIDAD

Por la regularización de las cuentas de ingresos y gastos que se imputan a resultados del ejercicio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	330.800	
600	Compras de mercaderías		160.000
709	<i>Rappels</i> sobre ventas		1.000
640	Sueldos y salarios		50.000
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		5.000
628	Suministros		20.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas		10.000
620	Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio		5.000
662	Intereses de deudas		15.000
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales		7.500
681	Amortización del inmovilizado material		20.000
668	Diferencias negativas de cambio		4.000
.../...			

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
693	Pérdidas por deterioro de existencias		1.300
678	Gastos excepcionales		6.000
6300	Impuesto corriente		26.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías	287.500	
608	Devoluciones de compras y operaciones similares	10.000	
761	Ingresos de valores representativos de deuda	1.000	
754	Ingresos por comisiones	7.500	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	40.000	
768	Diferencias positivas de cambio	2.500	
610	Variación de existencias de mercaderías	34.800	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	10.000	
129	Resultado del ejercicio		393.300

Por la regularización de las cuentas de ingresos y gastos que se imputan a patrimonio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	100.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		10.000
130	Subvenciones oficiales de capital		90.000

Por el asiento de cierre:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	72.500	
171	Deudas a largo plazo	150.000	
521	Deudas a corto plazo	50.000	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	7.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	30.000	
113	Reservas voluntarias	17.500	
1141	Reservas estatutarias	40.000	
.../...			

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
100	Capital social	400.000	
112	Reserva legal	40.000	
390	Deterioro de valor de las mercaderías	1.300	
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades	6.000	
472	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	26.000	
129	Resultado del ejercicio	62.500	
130	Subvenciones oficiales de capital	90.000	
300	Mercaderías		124.800
430	Clientes		96.000
211	Construcciones		150.000
218	Elemento de transporte		100.000
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		25.000
210	Terrenos y bienes naturales		300.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		170.000
480	Gastos anticipados		20.000
440	Deudores		7.500

C) ELABORAR EL BALANCE DE SITUACIÓN Y LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS SEGÚN LOS MODELOS DE CUENTAS ANUALES INCLUIDOS EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PARA GRANDES EMPRESAS

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Número de cuenta	Denominación	Importe
	A) OPERACIONES CONTINUADAS	
	1. Importe neto de la cifra de negocios	286.500
700,701,702,703,704,-706,-708,-709	a) Ventas	286.500
705	b) Prestaciones de servicios	
-6939,71*,7930	2. Variación de existencias de productos terminados y en curso	
73	3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	
	4. Aprovisionamiento	-116.500
	.../...	

Número de cuenta	Denominación	Importe
.../...		
-600,606,608,609.610*	a) Consumo de mercaderías	-115.200
-601,-602,606,608,609,611*, 612*.	b) Consumos de materias primas y otras materias consumibles	
-607	c) Trabajos realizados por otras empresas	
-693,793	d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos	-1.300
	5. Otros ingresos de explotación	7.500
75	a) Ingresos accesorios	7.500
740,746	b) Subvenciones de explotación incorporadas a resultado del ejercicio	
	6. Gastos de personal	-55.000
-640,-641,6450	a) Sueldos, salarios y asimilados	-50.000
-642,-643,-649	b) Cargas sociales	-5.000
-644,6457,7950,7957	c) Provisiones	
	7. Otros gastos de explotación	-42.500
-62	a) Servicios exteriores	-35.000
-631,-634,636,639	b) Tributos	
-650,-694,-695,794,7954	c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones comerciales	-7.500
-651,-659	d) Otros gastos de gestión corriente	
-68	8. Amortizaciones del inmovilizado	-20.000
746	9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	10.000
7951,7952,7955,7956	10. Excesos de provisiones	
	11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	40.000
-690,-691,-692,790,791,792	a) Deterioro y pérdidas	
-679,-671,-672,770,771,772	b) Resultado por enajenaciones y otras	40.000
-678,778	12. Resultados excepcionales	-6.000
	A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	104.000
	12. Ingresos financieros	1.000
	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio	0
7600,7601	a1) En empresas del grupo y asociadas	
7602,7603	a2) En terceros	
	...	

Número de cuenta	Denominación	Importe
.../...		
7610,7611,76200,76201,76210,76211	b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	1.000
7612,7613,76202,76203,76212,76213,767,769	b1) En empresas del grupo y asociadas	
	b2) En terceros	1.000
-6610,-6611,6615,-6616,-6620,-6621,-6640,-6641,-6650,-6651,-6654,-6655	13. Gastos financieros	-15.000
-6612,-6613,-6617,-6618,-6622,-6623,-6624,-6642,-6643,-6652,-6653,-6656,-6657,-669	a) Por deudas empresas del grupo y asociadas	
-660	b) Por deudas con terceros	-15.000
	c) Por actualización de provisiones	
-6630,-6631,-6633,7630,7631,7633	14. Variación de valor razonable de instrumentos financieros	0
-6632,7632	a) Cartera de negociación y otros	
-668,768	b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles venta	
-696,-697,-698,-699,796,797,798,799	15. Diferencias de cambio	-1.500
-666,-667,-673,-675,766,773,775	16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	0
	a) Deterioros y pérdidas	
	b) Resultados por enajenaciones y otros	
	A.2) RESULTADO FINANCIERO	-15.500
	A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	88.500
-6300*, 6301*, -633,638	17. Impuesto sobre beneficios	-26.000
	A.4) RESULTADO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS	62.500
	B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS	
	18. Resultado del ejercicio de operaciones interrumpidas	
	A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	62.500

BALANCE

Número de cuenta	ACTIVO	Importe
	A) ACTIVO NO CORRIENTE	520.000
	II. INMOVILIZADO MATERIAL	520.000
	.../...	

Número de cuenta de cuenta	ACTIVO	Importe
.../...		
210,211,-2811,2910,2911	1. Terrenos y construcciones	450.000
212,213,214,215,216,217,218, 219,-281X,-291X	2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	70.000
23	3. Inmovilizado en curso y anticipos	
	B) ACTIVO CORRIENTE	434.500
	II. EXISTENCIAS	123.500
30,-390	1. Comerciales	123.500
	III. DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR	96.000
430,431,432,435,436,-437,-490,-4935	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	88.500
44,5531,5533	3. Deudores varios	7.500
	V. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO	25.000
5305,540,-5395,-549	1. Instrumentos de patrimonio	25.000
480,567	VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO	20.000
	VII. EFECTIVOS Y OTROS ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES	170.000
571,572,573,574,575	1. Tesorería	170.000
576	2. Otros activos líquidos equivalentes	
	TOTAL ACTIVO	954.500
	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	
	A) PATRIMONIO NETO	650.000
	A-1) FONDOS PROPIOS	560.000
	I. CAPITAL	400.000
100,101,102	1. Capital escriturado	400.000
110	II. PRIMA DE EMISIÓN	
	III. RESERVAS	97.500
112,1141	1. Legal y estatutarias	40.000
113,1149,1142,1143,1144,115,119	2. Otras reservas	57.500
129	VII. RESULTADO DEL EJERCICIO	62.500
130,131,132	A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	90.000
	B) PASIVO NO CORRIENTE	150.000
	II. DEUDAS A LARGO PLAZO	150.000
177,178,179	1. Obligaciones y otros valores negociables	150.000
	.../...	

Número de cuenta	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Importe
.../...	C) PASIVO NO CORRIENTE	154.500
	I. PASIVOS VINCULADOS CON ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	
499,529	II. PROVISIONES A CORTO PLAZO	6.000
	III. DEUDAS A CORTO PLAZO	50.000
-1034,1044,190,192,194,509,5115,5135, 5145,521, 522,523,525,526,528,661,5525, 5530,5532,555,5565,5566,569,561,569, 5144,5523,5524,5563,5564	5. Otros pasivos financieros	50.000
	V. ACREEDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR	98.500
400,401,405,-406	1. Proveedores	72.500
4752	5. Pasivos por impuesto corriente	26.000
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	954.500

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

EMISIÓN DE UN EMPRÉSTITO. CÁLCULOS FINANCIEROS Y CONTABILIDAD DEL EMISOR.
CONTABILIDAD DE UN INVERSOR

ENUNCIADO

El día 1 de enero de año 20X0, la empresa «SAMOS» ha emitido un empréstito con las siguientes características:

- Número títulos emitidos: 20.000.
- Valor nominal del título: 100 euros.
- Precio emisión: 90 por 100.
- Precio reembolso: 105 por 100.
- Tipo de interés anual 5 por 100 pagaderos el 31 de diciembre de cada año, comenzando el año 20X0.
- Gastos de emisión: 5.000 euros.
- Retención fiscal: 18 por 100.
- Amortización en 4 años, 5.000 títulos cada año.

Los títulos han sido adquiridos en su totalidad.

El día 2 de enero del año 20X0, la empresa «PEREZSA» ha adquirido 1.000 títulos que se amortizarán el 31 de diciembre de 20X1. La inversión se mantendrá hasta el vencimiento. Los gastos de compra ascienden a 50 euros.

Al 31 del año 20X0 la valoración de mercado de los títulos asciende a 99 euros/título.

TRABAJO A REALIZAR:

Anotaciones contables correspondientes a «SAMOS» y a «PEREZSA», en los años 20X0, 20X1 y 20X2 sabiendo que los tipos de interés efectivos ascienden al 12,004 por 100 para «SAMOS» y al 13,334 por 100 para «PEREZSA».

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

El cuadro de amortización emitido por la sociedad «SAMOS» sería el siguiente:

Años	Títulos vivos inicio año	Intereses	Títulos amortizados	Primas	Anualidad	Títulos vivos final del periodo
1	20.000	100.000	5.000	75.000 ⁽¹⁾	675.000 ⁽²⁾	15.000
2	15.000	75.000	5.000	75.000	650.000	10.000
3	10.000	50.000	5.000	75.000	625.000	5.000
4	5.000	25.000	5.000	75.000	600.000	0

(1) El importe de las primas en cada uno de los años se obtiene de la siguiente forma:
[5.000 títulos × 100 nominal (105% valor de reembolso – 90% valor nominal)] = 75.000

(2) El importe de la primera anualidad se obtiene como sigue:
100.000 intereses + 5.000 × 100 nominal + 75.000 primas = 675.000

El resto de las anualidades se obtiene de igual forma a partir de los datos de cada fila correspondiente.

CONTABILIDAD DE «SAMOS»

La sociedad emisora, desde el punto de vista contable, emite un pasivo financiero que se incluirá en la categoría de débitos y partidas a pagar.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razo-

nable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

En nuestro caso, teniendo en cuenta que los gastos de colocación de la deuda a cargo del emisor son de 5.000 euros, y que los títulos se emiten al 90 por 100 del valor nominal, el importe recibido por «SAMOS» es:

$$20.000 \times 100 \times 90\% - 5.000 = 1.795.000$$

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

El equilibrio financiero que nos proporciona el tipo de interés efectivo de la operación, teniendo en cuenta las cantidades que atenderán la devolución del empréstito, es el siguiente:

$$1.795.000 = 675.000 (1 + i)^{-1} + 650.000 (1 + i)^{-2} + 625.000 (1 + i)^{-3} + 600.000(1 + i)^{-4}$$

$$\text{Interés efectivo} = 0,160495217$$

Puede observarse que el tipo de interés efectivo facilitado por el enunciado (12,004%) no es correcto por lo que a efectos de la contabilización del proceso utilizaremos el 16,0495217 por 100.

El cuadro de amortización de la deuda según el tipo de interés efectivo sería el siguiente:

Años	Capital vivo inicio periodo	Intereses	Anualidad	Amortización	Coste amortizado
1	1.795.000	288.089	675.000	386.911	1.408.089
2	1.408.089	225.992	650.000	424.008	984.080
3	984.080	157.940	625.000	467.060	517.021
4	517.021	82.979	600.000	517.021	0

Anotaciones contables del año 20X0

1 de enero

Por la emisión de la deuda:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.795.000	
177	Obligaciones y bonos		386.911
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		1.408.089

31 de diciembre

Por los intereses devengados, pago del cupón, primera amortización financiera y reclasificación a corto plazo de la siguiente amortización:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	288.089	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas		100.000
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		188.089

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		82.000
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		18.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
506	Obligaciones y bonos a corto plazo (386.911 + 188.089)	575.000	
509	Valores negociables amortizados		575.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
509	Valores negociables amortizados	575.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (5.000 × 15 × 18%)		7.500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		567.500

En el pago de la amortización se realiza la retención sobre las primas (15 por título) ya que constituyen un rendimiento del capital mobiliario sujeto a retención.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos	424.008	
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		424.008

Anotaciones contables del año 20X1

En este ejercicio solamente proceden anotaciones contables similares a las efectuadas el 31 de diciembre del ejercicio anterior por los intereses devengados, pago del cupón, primera amortización

financiera y reclasificación a corto plazo de la siguiente amortización considerando las líneas correspondientes que se han obtenido en los cuadros de amortización calculados anteriormente.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	225.992	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas		75.000
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		150.992

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas	75.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		61.500
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		13.500

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
506	Obligaciones y bonos a corto plazo (424.008 + 150.992)	575.000	
509	Valores negociables amortizados		575.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
509	Valores negociables amortizados	575.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (5.000 × 15 × 18%)		7.500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		567.500

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos	467.060	
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		467.060

Anotaciones contables del año 20X2

Al igual que en el año 20X1 solamente procede realizar asientos similares el 31 de diciembre:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	157.940	
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas		50.000
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		107.940

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
506	Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		41.000
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		9.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
506	Obligaciones y bonos a corto plazo (467.060 + 107.940)	575.000	
509	Valores negociables amortizados		575.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
509	Valores negociables amortizados	575.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (5.000 × 15 × 18%)		7.500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		567.500

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos	517.021	
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		517.021

Contabilidad de «PEREZSA»

La sociedad inversora adquiere 1.000 títulos en la emisión que incluyen en la categoría de activos financieros de «Inversiones mantenidas hasta el vencimiento».

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

$$1.000 \times 100 \times 90\% + 50 = 90.050$$

En cuanto a su valoración posterior, las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

El tipo de interés efectivo para esta operación –facilitado por el enunciado del ejercicio– se obtiene a través del siguiente equilibrio financiero:

$$90.050 = 5.000 (1 + i)^{-1} + 110.000 (1 + i)^{-2}$$

$$\text{Interés efectivo} = 0,13334$$

A partir del tipo de interés efectivo el cuadro de imputación de los ingresos financieros y de la amortización es el siguiente:

Año	Capital inicio periodo	Intereses	Cobro	Amortización	Coste amortizado
1	90.050	12.008	5.000	-7.008	97.058
2	97.058	12.942	110.000	97.058	0

Anotaciones contables del año 20X0

1 de enero

Por la suscripción de los títulos:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	90.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		90.050

31 de diciembre

Por el devengo de los intereses, cobro del cupón y reclasificación a corto plazo de los valores:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas ($1.000 \times 100 \times 5\%$)	5.000	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	7.008	
	Ingresos de valores representativos de deuda		12.008

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.100	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	900	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas		5.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	97.058	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		97.058

El enunciado señala que en este momento la cotización de los títulos es del 99 por 100 por lo que no es necesario dotar deterioro, no obstante hay que señalar que solamente procederá dotar deterioro en el caso de que existiesen dudas sobre el cobro de los títulos a su vencimiento o bien un retraso en su cobro.

Anotaciones contables del año 20X1

31 de diciembre

Por los intereses devengados, el cobro del cupón y de la amortización de los títulos:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas (1.000 × 100 × 5%)	5.000	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo Ingresos de valores representativos de deuda	12.942	17.942

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.100	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	900	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas		5.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (1.000 × 15 × 18%)	2.700	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	102.300	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		105.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

PRÉSTAMO HIPOTECARIO SISTEMA FRANCÉS

ENUNCIADO

El 1 de enero de 20X1 un banco concedió un préstamo hipotecario por el sistema francés al tipo de interés anual de 6 por 100, obligándose el prestatario a pagar una anualidad de 13.887,22 euros hasta la total cancelación de la deuda.

El 1 de enero de 20X3, inmediatamente después de pagar la segunda anualidad, el capital vivo es 134.876,12 euros.

SE PIDE:

- a) Número de anualidades que quedan por pagar, indicando el dato adicional que se deberá utilizar de la tabla que se incluye a continuación.
- b) Capital que prestó el banco en el momento inicial.

Datos adicionales:

$1,06^1 = 1,06$	$1,06^6 = 1,42$	$1,06^{11} = 1,90$	$1,06^{16} = 2,54$
$1,06^2 = 1,12$	$1,06^7 = 1,50$	$1,06^{12} = 2,01$	$1,06^{17} = 2,69$
$1,06^3 = 1,19$	$1,06^8 = 1,59$	$1,06^{13} = 2,13$	$1,06^{18} = 2,85$
$1,06^4 = 1,26$	$1,06^9 = 1,69$	$1,06^{14} = 2,26$	$1,06^{19} = 3,02$
$1,06^5 = 1,34$	$1,06^{10} = 1,79$	$1,06^{15} = 2,40$	$1,06^{20} = 3,21$

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

A) NÚMERO DE ANUALIDADES QUE QUEDAN POR PAGAR

El equilibrio financiero que queda después de pagar la segunda anualidad es:

$$134.876,12 = 13.887,22 \frac{1 - 1,06^{-n}}{0,06}$$

Despejando en la expresión anterior:

$$n = 15 \text{ años}$$

B) CAPITAL QUE PRESTÓ EL BANCO EN EL MOMENTO INICIAL

El capital inicial que prestó el banco en el momento inicial, sabiendo que la duración de la operación es de 17 años –2 que han transcurrido y 15 que faltan– es el siguiente:

$$C = 13.887,22 \frac{1 - 1,06^{-17}}{0,06}$$

$$C = 145.500$$

Recensiones Bibliográficas

Principios básicos de fiscalidad internacional

Carlos María LÓPEZ ESPADAFOR

Marcial Pons, Madrid, 2010, 159 págs.

La monografía que hemos seleccionado en esta ocasión, escrita por el Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Jaén, aparece estructurada en solo dos capítulos, dedicados al enunciado, en primer término, de los parámetros conceptuales y normativos de la fiscalidad internacional y comunitaria, para abordar después la estructura del hecho imponible desde la perspectiva internacional. Al final aparece reflejada la habitual relación de bibliografía manejada.

El autor aclara que la finalidad de su trabajo ha consistido en intentar aportar un mayor orden en el gran desarrollo que ido adquiriendo con el paso del tiempo la dimensión internacional del tributo, procurando alcanzar una visión constructiva y general frente al enfoque de las más diversas cuestiones puntuales y problemas específicos, que solo vendrían a proporcionar la contemplación de aspectos parciales de la tributación internacional y comunitaria.

Esta característica distingue, desde luego, al libro que reseñamos de los muy numerosos estudios aislados disponibles sobre dicha materia y puede resultar de gran utilidad para su manejo por los universitarios, ahora que los nuevos planes de estudio se han implantado ya introduciendo en casi todos los casos el necesario tratamiento de la fiscalidad internacional, que aparece así como materia optativa en diferentes grados o adquiere carácter obligatorio en postgrados que pretenden suministrar un conocimiento avanzado y práctico del conjunto de instituciones financieras.

Al principio se alude a la doble perspectiva que suele adoptarse para la contemplación internacional del tributo, según que se haga desde los tratados y convenios suscritos entre los Estados o desde el Derecho comunitario europeo y, dentro de este, distinguiendo el conjunto de disposiciones contenidas en los tratados –Derecho originario– de los actos normativos derivados que inciden sobre variados campos (armonización de legislaciones nacionales, recursos tributarios de la Unión Europea, cooperación entre Administraciones fiscales de los Estados miembros).

Después se pasa revista a algunas concepciones sobre el Derecho internacional tributario, deteniéndose en la distinción entre normas nacionales e internacionales: «si las normas de los tratados internacionales en materia tributaria se convierten en Derecho interno, debemos preguntarnos qué sentido tiene mantener la distinción entre Derecho internacional tributario y Derecho tributario internacional. El calificativo de internacional del primero encuentra su legitimación en el origen de la norma; aunque las normas de los tratados internacionales se convierten en Derecho interno, su origen es internacional, mientras que las normas de Derecho tributario internacional tienen un origen interno. Y estas últimas encuentran la legitimación del calificativo de internacional en la naturaleza del ámbito sobre el que inciden. Tal ámbito está constituido por la fiscalidad de las manifestaciones de riqueza transnacionales, que sirven con el tráfico internacional de mercancías, capitales y sujetos».

También se observan diversas teorías sobre la soberanía, concepto que a pesar de lo discutible que resulta en relación con el «Poder Tributario» en el plano interno, sigue conservando virtualidad respecto del fenómeno tributario internacional, donde se presenta como uno de los elementos esenciales del Estado como sujeto de Derecho internacional, aunque también haya ido evolucionando, limitándose y hasta dividiéndose, como lo prueba la atribución del ejercicio de competencias constitucionales a una organización internacional como la Unión Europea (art. 93 CE).

Después de comentar diversas concepciones de autores que vinculan o no el concepto de poder tributario del Estado a la idea de soberanía, observa López Espadafor cuáles pueden ser las fuentes de limitación que el Estado encuentre para ejercer sus competencias sobre su propio territorio (tratados internacionales, integración en organizaciones supranacionales...) y luego presta atención al concepto de extraterritorialidad (embajadas, misiones diplomáticas...), planteándose también los fundamentos de la cooperación internacional (sobre todo en el intercambio de información y comprobación, así como en materia de recaudación) para aplicar de manera efectiva los tributos, dada la ineficacia del poder tributario del Estado fuera de su territorio, so pena de incurrir en un ilícito internacional. Así, «cuando se ejecutan o ponen en práctica los mecanismos de cooperación en materia de territorialidad en sentido formal, el poder tributario estatal que se ejercita es el del Estado cuyos órganos actúan, o sea, el del Estado al que se pide la cooperación y no el del Estado que la pide; Estado, este último, que es el titular de la pretensión tributaria».

El autor de la monografía que comentamos resalta que no existe un principio o norma de Derecho internacional general que prohíba que un Estado coopere con otro en la aplicación de los tributos de este último y que realice para ello actos en su territorio, pero tampoco existe una obligación de que los Estados colaboren para aplicar y recaudar tributos extranjeros.

Tras efectuar una breve confrontación de las situaciones de doble imposición internacional e interna, con la que se cierra el primer capítulo, se inicia la consideración de la estructura del hecho imponible desde la perspectiva internacional. Aquí se señala la necesidad de reelaboración de ciertas categorías a la luz de la evolución de la dimensión internacional del tributo, centrándose en la especie más importante, el impuesto, y analizando el elemento subjetivo del hecho imponible en su dimensión práctica más actual.

Previamente se observan los diversos aspectos que, de acuerdo con la doctrina más clásica, entran dentro del elemento objetivo del hecho imponible (aspectos material, temporal, espacial y cuantitativo), poniendo de manifiesto las posibles consideraciones territoriales en relación con los mismos. En este terreno es el elemento espacial el que cobra mayor importancia por delimitar el espacio en que se debe dar el acto o situación consistente en el aspecto material para que se pueda entender realizado el presupuesto de hecho, aunque, como señala el autor, circunstancias territoriales se pueden dar tanto en relación con el elemento objetivo, como en relación con el elemento subjetivo. También se alude a los puntos de conexión con el territorio para la sujeción al poder tributario del Estado y que son muy diversos, al depender de la manifestación de riqueza que se grava, del tipo de tributo, de los posibles límites jurídicos existentes y de las opciones de política socioeconómica que adopte el legislador tributario.

LÓPEZ ESPADAFOR entiende que la descripción del sujeto pasivo del tributo debería limitarse a la regulación de los aspectos subjetivos de este que no consista en un simple enunciado de las cualidades necesarias para que ese sujeto pueda realizar el presupuesto de hecho, manteniendo una línea de división que quiere ser más clara que la que se ha venido empleando hasta ahora para fijar los respectivos cometidos del sujeto pasivo y el elemento subjetivo del hecho imponible.

En este último se apunta la distinción entre las posiciones activa y pasiva, así como a la conveniencia de distinguir los componentes personal (nacionalidad), territorial (residencia) y «profesional» (ocupación) de dicho elemento, ejemplificando con diversas figuras impositivas.

El libro termina con una serie de consideraciones sobre el principio de generalidad tributaria consagrado en el artículo 31.1 de nuestra Constitución –se trata de apreciar si del Derecho constitucional derivan límites de fiscalidad internacional– y con la adopción de una perspectiva metajurídica que explica brevemente las influencias que derivan de motivaciones de política económica y razones de equidad en la elección de una determinada regulación de la territorialidad del tributo.

Miguel Ángel Martínez Lago