

CEF.-

Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 301

Abril 2008



- **Novedades en el IVA durante 2007**
- **Transporte intracomunitario en el IVA**
- **Las Uniones Temporales de Empresas en el IS**
- **Implicaciones fiscales de la reforma mercantil y del nuevo PGC**
- **Provisiones y contingencias (nuevo PGC)**
- **Información financiera en prensa**
- **El Informe COSO**

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Viriato, 52
28010 MADRID

Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONA

Alboraya, 23
46010 VALENCIA

Ponzano, 15
28010 MADRID

www.cef.es

902 88 89 90

info@cef.es

ABRIL 2008 – NÚMERO 301

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo
Javier Romano Aparicio

CONSEJO ASESOR

- Valentín Azofra Palenzuela
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valladolid)
- Leandro Cañibano Calvo
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid)
- Inocencio Carazo González
(Socio Director de INESA & Abogados)
- José Luis Cea García
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid)
- Abelardo Delgado Pacheco
(Socio de Garrigues. Inspector de Hacienda del Estado -excedente-)
- Zulima Fernández Rodríguez
(Catedrática de Organización de Empresas. Universidad Carlos III)
- Lorenzo de las Heras Miguel
(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Jesús Lizcano Álvarez
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid)
- Ricardo Lozano Aragüés
(Director General de Seguros)
- Carlos Mallo Rodríguez
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Carlos III)
- Luis Alberto Malvárez Pascual
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva)
- Alberto Monreal Lasheras
(Socio PWC Landwell. Inspector de Hacienda del Estado -excedente-)
- Carlos Palao Taboada
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid)
- Álvaro Rodríguez Bereijo
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid)
- J. Andrés Sánchez Pedroche
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Castilla-La Mancha)
- Eduardo Sanz Gadea
(Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda)
- Marta Villar Ezcurra
(Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad CEU San Pablo)
- Juan Zornoza Pérez
(Catedrático de Derecho Tributario. Universidad Carlos III)

SUMARIO

TRIBUTACIÓN

Página

- 21/2008** Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido durante 2007: referencia a los cambios normativos, jurisprudenciales y doctrinales operados en el mismo 5
(José Manuel de Bunes Ibarra y Eduardo Verdún Fraile)
- 22/2008** El transporte como servicio y como requisito fundamental del comercio intracomunitario en el IVA 63
(Jaime Aneiros Pereira)
- 23/2008** Error como causa de exclusión de la infracción tributaria en el Impuesto sobre el Valor Añadido 105
(José María Tovillas Morán)
- 24/2008** ¿Se hallan facultadas las UTES para acogerse en el IS al criterio de imputar sus resultados al período en el que hubiesen sido aprobadas sus cuentas anuales? 107
(Juan Calvo Vérguez)

CUESTIONES A DEBATE...

- 25/2008** Implicaciones fiscales de la reforma mercantil y del nuevo Plan General de Contabilidad 117
(Gabinete Jurídico del CEF)

CONTABILIDAD

- 26/2008** Provisiones y contingencias (nuevo PGC) 125
(José Luis Álvarez Carriazo)
- 27/2008** La presentación oportunista de la información financiera en las notas de prensa 167
(Encarna Guillamon Saorin y Beatriz García Osma)
- 28/2008** Un enfoque moderno del control interno: el Informe COSO y sus repercusiones) .. 203
(Pedro Carmona Ibáñez)

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS 221

Solo disponible en versión digital

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

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

C/ Viriato, 52 - 28010 MADRID
Telf.: 902 88 89 90

- 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

VERSIÓN IMPRESA

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2008): 129,81 € (IVA no incluido)

Comprende dos volúmenes:

- 1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia.
- 2.º Comentarios y Casos prácticos.

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2008) 187,51 € (IVA no incluido)

(Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y al final de cada año se recopilan en Tomos independientes: Legislación, Jurisprudencia, Consultas tributarias y Normativa contable).

- NÚMEROS SUELTOS (Completo):

- Suscriptores 14,43 € (IVA no incluido)
- No suscriptores 19,24 € (IVA no incluido)

VERSIÓN DIGITAL (www.ceflegal.com)

Los estudios monográficos y casos prácticos contenidos en esta revista están disponibles en formato PDF en la página web indicada.

Precio de descarga por archivo:

- No suscriptores 6,00 € (IVA no incluido)
- (50% descuento para los suscriptores de este producto)

© 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.

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DURANTE 2007: REFERENCIA A LOS CAMBIOS NORMATIVOS, JURISPRUDENCIALES Y DOCTRINALES OPERADOS EN EL MISMO

JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA
EDUARDO VERDÚN FRAILE
Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente artículo los autores analizan las principales novedades normativas que se han producido en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de los cambios introducidos por diferentes normas aprobadas a lo largo del año 2007 y los dos primeros meses de 2008, tanto a nivel estatal como comunitario [Ley 51/2007, Reales Decretos 1065/2007, 1466/2007, 14/2008 y 160/2008, Órdenes EHA/3434/2007, EHA/3435/2007 y EHA/3462/2007, Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE y Reglamento (CE) n.º 143/2008]. Igualmente, constituye una parte esencial del mismo el estudio de la evolución doctrinal de la Dirección General de Tributos en materia de IVA y, desde luego, la referencia a los principales pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas durante 2007.

Palabras clave: IVA, grupos de entidades y OTAN.

Sumario

Introducción.

- I. Novedades normativas.
 - I.1. LPGE para 2008.
 - I.2. Modificación del Reglamento del Impuesto.
 - I.3. El IVA en el País Vasco y Navarra.
 - I.4. Declaraciones: modelos y forma de presentación.
 - I.5. Régimen simplificado.
 - I.6. Régimen aplicable a la OTAN.
 - I.7. Regulación comunitaria: novedades.
- II. Novedades en la doctrina de la DGT.
 - II.1. Artículo 7.1.º: no sujeción al IVA de determinadas transmisiones globales y de operaciones de reestructuración empresarial.
 - II.2. Artículo 7.8.º: no sujeción al IVA de las operaciones desarrolladas por órganos técnico-jurídicos de Entes territoriales que tienen por destinatarios a estos últimos y deducibilidad del IVA soportado por los Entes públicos.
 - II.3. Artículo 20.uno: exenciones para actividades de carácter social.
 - II.4. Artículo 20.uno.23.º: contratos de arrendamiento de viviendas con opción de compra.
 - II.5. Artículo 78.uno: cálculo de la base imponible del Impuesto en operaciones de transmisión de activos parcialmente afectos al patrimonio empresarial o profesional.
 - II.6. Artículo 78.tres.2.º: tratamiento de las opciones de compra sobre bienes inmuebles cuando el precio de las mismas se refleja, caso de que se ejerzan, como menor valor de la compra-venta.
 - II.7. Artículo 78.dos.3.º: criterios para la concreción de las subvenciones cuyo importe debe computarse en la base imponible del Impuesto.
 - II.8. Artículo 91.uno.3.1.º: tipo impositivo aplicable a los contratos de ejecución de obra que tienen por objeto la construcción de edificios destinados a asilos e internados en los que se desarrolla una actividad empresarial.
 - II.9. Artículo 95.uno: deducibilidad del Impuesto en intervenciones estéticas.
 - II.10. Artículo 163 quinquies: régimen especial del grupo de entidades.
- III. Evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo durante 2007.
 - III.1. Sentencia de 18-10-2007, Asunto C-097/06, Navicon contra España.
 - III.2. Sentencias de 27-09-2007, Asuntos C-146/05, Collée y C-409/04, Teleos y otros.
 - III.3. Sentencia de 18-07-2007, Asunto C-277/05, Sociétés thermale.
 - III.4. Sentencia de 6-12-2007, Asunto C-401/06, Comisión contra Alemania.
 - III.5. Sentencia de 14-06-2007, Asunto C-445/05, Werner Haderer.

INTRODUCCIÓN

A lo largo de 2007, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), se ha modificado en dos aspectos muy concretos por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) para 2008.

La disposición final séptima de dicha Ley, modifica, en primer lugar, el artículo 98.dos de la Ley 37/1992, relativo al nacimiento del derecho a la deducción del Impuesto soportado por la realización del hecho imponible importación. Al respecto, se elimina la exigencia de pago del mismo existente hasta la fecha que no resultaba plenamente ajustada al Derecho comunitario.

En segundo lugar, la referida disposición modifica asimismo el artículo 22.uno de la Ley 37/1992 a fin de matizar que el supuesto de exención en él regulado debe extenderse tanto a los casos de fletamento total de buques que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías, como ocurría hasta este momento, como a aquellos otros de fletamento parcial. Dicho cambio legislativo trae causa de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 18 de octubre de 2007 dictada contra España, en la que de forma expresa el Tribunal ha declarado contrario a Derecho comunitario limitar el referido beneficio fiscal a las operaciones de fletamento total.

Haciendo un repaso en la restante normativa del Impuesto, nos encontramos con el desarrollo reglamentario del Régimen Especial del Grupo de Entidades, (y con las reglas de la aplicación del mismo en el ámbito de las leyes de Concierto con el País Vasco y del Concierto con Navarra, que también introducen otras novedades que afectan al IVA); de la aplicación de tipos impositivos reducidos a determinadas operaciones; del tratamiento que hace la Ley del Impuesto a la percepción de subvenciones y, finalmente, con un pequeño ajuste en el contenido de los libros registro. Tales modificaciones son las contenidas en el Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre (BOE del 20).

También debe comentarse el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los

estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación, de recientísima publicación, que completa el régimen de estos beneficios y de su procedimiento de aplicación y deroga el Real Decreto 1967/1999, de 23 de diciembre.

Asimismo, deben citarse la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29), a través de la cual se aprueban los modelos específicos de declaración censal para los sujetos pasivos que decidan desde el 1 de enero de 2008 la aplicación del Régimen Especial del Grupo de Empresas y la Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29), que extiende la obligatoriedad de presentar telemáticamente las declaraciones-liquidaciones correspondientes a sujetos pasivos con forma de sociedad anónima o limitada desde el segundo trimestre de 2008, hecho que estaba limitado hasta ese momento a las grandes empresas; dicha circunstancia afecta, a la par y con alguna matización que será analizada más adelante, a la presentación de los modelos 347, 349 y 390 y debe ponerse en relación con lo dispuesto por el artículo 36 del Reglamento que se cita a continuación.

En este sentido, si bien al margen de la normativa esencial del Impuesto, resulta obligado hacer referencia a la aprobación 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 desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre).

En materia de IVA, dicho Reglamento desarrolla determinados aspectos del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones con devolución de ingresos indebidos y establece en su artículo 36, desde 2009 y para aquellos sujetos pasivos que deban presentar telemáticamente sus autoliquidaciones (grandes empresas, aquellos con forma de sociedad anónima o limitada y quienes opten por la aplicación del Régimen Especial del Grupo de Entidades), la obligación de informar periódicamente a la Administración tributaria de las operaciones anotadas en los libros registro de facturas expedidas, recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.

El presente artículo tiene por objeto analizar las referidas modificaciones normativas, si bien, constituye igualmente una parte esencial del mismo el estudio de la evolución doctrinal de la Dirección General de Tributos (DGT) en materia de IVA y, desde luego, la referencia a los principales pronunciamientos del TJCE durante 2007.

I. NOVEDADES NORMATIVAS

I.1. LPGE para 2008.

La Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27 de diciembre de 2007) introduce en su disposición final séptima dos modificaciones en la Ley del Impuesto.

Conviene recordar que la disposición final primera de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, contiene una habilitación para que la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado pueda introducir modificaciones en las normas reguladoras del Impuesto. De la enumeración de supuestos que sustentan esta posibilidad de introducir cambios nos interesa destacar el caso relativo a las «adaptaciones que vengan exigidas por las normas de armonización fiscal aprobadas por la Comunidad Económica Europea». Como ahora se podrá comprobar, las dos alteraciones que se introducen en la norma traen causa en la necesidad de adaptar nuestra ley nacional al contenido de la normativa comunitaria.

1.1.1. Fletamento parcial de buques destinados a la navegación marítima internacional.

La primera modificación deriva de la interpretación que el TJCE ha dado a la normativa comunitaria en reciente sentencia de 18 de octubre de 2007 (asunto C-97/06), que resuelve una cuestión prejudicial, planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid. En concreto, el fallo fija el criterio de que «el artículo 15, punto 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del IVA: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, debe interpretarse en el sentido de que se refiere tanto al fletamento total como al fletamento parcial de los buques dedicados a la navegación en alta mar. Por lo tanto, esta disposición se opone a una ley nacional, como la controvertida en el litigio principal, que solo concede la exención del IVA en el supuesto de fletamento total de tales buques». Nótese que la sentencia analiza la ya derogada Sexta Directiva, por lo que ha de tenerse en cuenta que la vigente (Directiva 2006/111/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) regula esta materia en su artículo 148, letra c).

El supuesto de hecho que determina este pronunciamiento del TJCE deriva de una actuación administrativa en la que se denegaba la exención al fletamento parcial de un buque destinado a la navegación marítima internacional (art. 22.uno LIVA), en cuanto nuestra norma solo comprendía el beneficio para el fletamento total de esos buques. Planteado recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, este paraliza la actuación y plantea las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Luxemburgo:

1. Si la expresión fletamento que contiene la exención prevista en el artículo 15.5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que incluye únicamente el fletamento de la totalidad del espacio del buque (fletamento total) o si también incluye el fletamento constituido sobre una parte o porcentaje del espacio del buque (fletamento parcial).
2. Si se opone a la Sexta Directiva una ley nacional que solo permite la exención del fletamento total.

En su sentencia, el Tribunal parte de una afirmación siempre reiterada en su análisis de las exenciones, a saber que «las exenciones establecidas en la Sexta Directiva, es preciso recordar que constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que deben situarse en el contexto general

del sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva». En cuanto este sistema se fundamenta en la repercusión de la cuota por cada operación gravada y en la neutralidad, el Tribunal recuerda su doctrina de que «las referidas exenciones deben interpretarse de manera estricta, dado que constituyen una excepción al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo» (apdos. 20 a 22). En consecuencia, la sentencia pasa a interpretar el concepto de fletamento a la luz de estos principios.

Constata el Tribunal que el artículo 15 de la Sexta Directiva no distingue entre fletamento total o parcial a la hora de predicar esta exención (apdo. 26), sin que quepa entender que los condicionantes que los Estados miembros puedan imponer a estas exenciones para evitar el abuso o el fraude puedan «afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas» (apdo. 27) en tanto en cuanto, como también ha fijado en doctrina reiterada el Tribunal, «la sujeción al IVA de una determinada operación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional» (apdo. 28).

Tras este análisis sobre el concepto del contrato y los términos empleados en la norma comunitaria, el Tribunal pasa a atender al objeto que justifica la exención, argumentando lo siguiente para llegar a la conclusión de que la exención no puede limitarse al fletamento total:

«29. En segundo lugar, por lo que respecta al objetivo perseguido por el artículo 15 de la Sexta Directiva, hay que señalar que se refiere a la exención del IVA de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales. Efectivamente, en el contexto del comercio internacional, tal exención tiene por objeto respetar el principio de imposición de los bienes o servicios de que se trate en su lugar de destino. Por tanto, deben quedar exentas de IVA toda operación de exportación y toda operación asimilada a tal operación, para garantizar que la operación en cuestión sea gravada exclusivamente en el lugar donde se consuman los productos.

30. En el asunto principal, de los términos del artículo 22, punto uno, de la Ley del IVA se desprende que únicamente está exento del IVA el fletamento total de los buques que se afecten a la navegación en altamar y utilizados para la navegación internacional. Por consiguiente, pese a que se trata de operaciones asimiladas a exportaciones, dicha Ley no permite la exención del fletamento parcial de tales buques. De ello se deriva que la imposición de este tipo de fletamento en dichas operaciones vulnera el principio de la tributación de los bienes y servicios de que se trata en su lugar de destino y es contrario al objetivo perseguido por el régimen de exenciones establecido en el artículo 15 de la Sexta Directiva.

31. Además, es preciso añadir que, como señala el órgano jurisdiccional remitente, la citada Ley, al limitar la exención del IVA al fletamento total, supedita su disfrute al tamaño del buque utilizado para la operación de fletamento, dado que un mismo volumen de cargamento puede quedar gravado o exento en función de si cubre la totalidad o solo una parte de la superficie de carga de dicho buque. Pues bien, es necesario señalar que la exención del fletamento prevista en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva quedaría privada de su efecto útil por tal circunstancia.

32. En este contexto, si bien es cierto que los términos empleados para establecer la exención en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en sentido estricto, una interpretación particularmente restrictiva del concepto de fletamento conduciría a ignorar tanto el tenor literal como el objetivo de dicha disposición.

33. Por consiguiente, procede responder a las preguntas planteadas que el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se refiere tanto al fletamento total como al fletamento parcial de los buques dedicados a la navegación en altamar. Por lo tanto, esta disposición se opone a una ley nacional, como la controvertida en el litigio principal, que solo concede la exención del IVA en el supuesto de fletamento total de tales buques.»

Sin perjuicio de que esa sea la conclusión a la que llega el Tribunal tras analizar la norma comunitaria, la sentencia aborda la postura mantenida por la Comisión en este procedimiento en cuanto a «la posibilidad de asimilar el fletamento parcial de un buque a un contrato de transporte de bienes, lo que le permitiría acogerse a la exención reservada a las prestaciones de servicios de transporte relacionados con bienes exportados, establecida en el artículo 15, punto 13, de la Sexta Directiva, toda vez que tales bienes reúnen los requisitos previstos en esta disposición. En este contexto, y por medio de tal asimilación, podría concederse la exención del fletamento parcial de un buque en el marco de una operación asimilada a la exportación».

El Tribunal valora este punto de vista, para descartarlo:

«35. Sobre este particular, cabe señalar que, por lo que respecta a las exenciones relativas a las exportaciones, la Sexta Directiva reservó a estos dos tipos de contratos, a saber, el contrato de fletamento y el relativo a una prestación de servicios de transporte, distintos regímenes jurídicos. La exención del fletamento de los buques dedicados a la navegación en altamar se estableció en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva, mientras que la de los servicios de transporte de bienes se regula en el punto 13 del mismo artículo. Por lo tanto, del propio tenor literal de dicho artículo se desprende que la asimilación de los referidos contratos, para aplicarles el mismo régimen respecto del IVA, no encuentra fundamento alguno en el sistema de exenciones establecido en la Sexta Directiva.

36. Como ha señalado el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, es preciso considerar que, si el legislador comunitario hubiera pretendido restringir el concepto de fletamento de los buques dedicados a la navegación en altamar a su fletamento total y equiparar el fletamento parcial a una prestación de servicios de transporte de bienes, lo habría establecido expresamente en el artículo 15 de la Sexta Directiva.

37. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente tomar en consideración las circunstancias relevantes en las que se desarrolló la operación de fletamento controvertida en el litigio principal, a fin de investigar sus elementos característicos para poder apreciar si tal operación debe calificarse de fletamento o de prestación de servicios de transporte de bienes. En particular, dicho órgano jurisdiccional deberá tener en cuenta los términos del contrato celebrado entre las partes, así como la naturaleza y contenido concretos del servicio prestado, para determinar si dicho con-

trato reúne los requisitos de un contrato de fletamento a efectos del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva.

38. A este respecto, como señaló la Comisión, el contrato de fletamento se distingue del contrato de transporte de bienes por el hecho de que implica que una persona, el fletante, pone a disposición de otra persona, el fletador, todo o parte del buque, mientras que en el supuesto de un contrato de transporte de bienes, el transportista solo se compromete frente a su cliente a trasladar los referidos bienes.

39. Además, tal examen de la naturaleza jurídica del contrato de que se trata en el litigio principal resulta necesario a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas en la Sexta Directiva y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso en la aplicación de esta Directiva.

40. De todo lo anterior se desprende que corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si el contrato de que se trata en el litigio principal reúne los requisitos de un contrato de fletamento a efectos del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva.»

Bien, pues en esta tesitura derivada del contenido de la sentencia, resulta evidente que nuestra norma no se adecua a la comunitaria al limitar la exención al fletamento parcial. De ahí la modificación introducida por la LPGE para 2008 en el apartado uno del artículo 22 LIVA, que se redacta de nuevo íntegramente, aunque *de facto* solo presenta la novedad de suprimir la expresión «total» que adjetivaba al fletamento tanto en el primer párrafo del número 1.º como en la letra b) del párrafo segundo.

1.1.2. Nacimiento del derecho a deducir las cuotas derivadas de las importaciones.

La segunda modificación que introduce esta disposición final séptima de la LPGE para 2008, es mucho más relevante si atendemos al espectro de su aplicación y efectos pues afecta al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas satisfechas por las importaciones.

El apartado dos del artículo 98 LIVA establecía una regla especial en lo atinente al nacimiento del derecho a deducir las cuotas derivadas tanto de las importaciones como de las operaciones asimiladas: nacía el derecho al realizarse el pago de aquellas. Es sabido que la regla general enunciada en el apartado uno del artículo establece el principio del nacimiento del derecho a deducir con el devengo de la cuota deducible. Esta regla especial suponía, pues, un diferimiento del nacimiento del derecho, que podía originar un coste financiero al sujeto pasivo que no podía en consecuencia deducir tal cuota sino en el período de liquidación en el que la había satisfecho a la Hacienda Pública.

Esta regla ha dejado de existir, pues la LPGE la deroga. En consecuencia, en las cuotas derivadas de las importaciones el derecho a deducir nacerá a partir de la modificación de acuerdo a la

regla general del artículo 98.uno LIVA con el devengo de la operación. En concreto, este se fija en las importaciones *stricto sensu* por el artículo 77 LIVA en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera, y en las operaciones asimiladas a aquellas (las enumeradas en el art. 19 LIVA), al concurrir las circunstancias que para cada operación concreta ese último precepto.

Un examen de la Directiva comunitaria nos permite constatar que no contiene un precepto similar al ya extinto 98.dos LIVA. Si acudimos al artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE, continuador del artículo 17.1 de la Sexta Directiva, comprobamos que fija la regla de que «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el Impuesto deducible». Parece por lo tanto evidente que la ley española no era concordante con la normativa comunitaria, razón por la que se justifica la desaparición de la antedicha regla especial del apartado dos del artículo 98 LIVA.

Curiosamente, esta modificación debe entenderse como incompleta, pues la desaparición de ese apartado debería haber ido acompañada de otra alteración concordante, la del artículo 97.uno.3.º LIVA que disciplina los requisitos formales de la deducción de estas cuotas satisfechas por las importaciones. Ese precepto permanece sin embargo inalterado y su tenor literal sigue mencionando como documento que habilita la deducción «el documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación». De continuar siendo aplicable ese precepto, la modificación introducida por la LPGE quedaría sin efecto práctico alguno. Nacerá el derecho a deducir con el devengo, pero no podrá deducirse la cuota hasta que hubiera sido satisfecha y se disponga de la carta de pago que acredite su pago. Parece que esta conclusión no es lógica, y que no puede sino entenderse que el documento que habilite la deducción ha de ser el que acredite que se ha producido el devengo de la operación, en el supuesto general, el que documente el despacho aduanero de los bienes importados. Otra conclusión carecería de lógica alguna. Esta postura sería además conforme que la regulación de las condiciones para ejercer el derecho a la deducción contempladas en la Directiva, cuyo artículo 178, letra e) estipula que «para la deducción contemplada en la letra e) del artículo 168 (la del IVA devengado o pagado por los bienes importados), por lo que respecta a las importaciones de bienes, estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y que mencione o permita calcular el importe del IVA devengado».

La aplicación de esta conclusión en cuanto al artículo 97.uno.3.º LIVA, tiene efectos asimismo en relación con el contenido de la disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril, redactada actualmente por la disposición adicional decimotercera de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, (desarrollada a su vez por la disp. adic. única del RD 1496/2003, de 28 de noviembre), referente al reembolso del Impuesto en importaciones de bienes mediante Agentes de Aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores. Esa disposición afecta al documento justificativo de la deducción en cuanto exige que en el mismo conste el reconocimiento del Agente de que ha obtenido el reembolso del tributo que satisfizo por cuenta del importador, reconociéndoselo el derecho a retenerlo. Además, la disposición regula su derecho a solicitar a la Aduana la devolución de la cuota pagada transcurrido un año si no obtuvo el reembolso. Entendemos que esta disposición habrá de adecuarse, en cualquier caso, al nuevo régimen legal de la deducción de estas cuotas.

I.2. Modificación del Reglamento del Impuesto.

El Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan disposiciones de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), apareció publicado en el BOE de 20 de noviembre de 2007. La norma entró en vigor el día siguiente a su publicación, es decir, el 21 de noviembre. Sin embargo, se prevén dos especialidades, en lo referente a la modificación que afecta a los libros registro, que será aplicable a partir de 1 de enero de 2009, y a la que supone la inclusión en el sistema de devolución mensual de los servicios de televisión digital, que será aplicable a las operaciones cuyo impuesto se devengue a partir del 1 del mes siguiente a la entrada en vigor (1 de diciembre de 2007).

Las modificaciones introducidas en el reglamento del Impuesto pueden estructurarse de la siguiente manera:

I.2.1. Tipo superreducido.

La modificación del Reglamento introduce dos alteraciones en materia del tipo reducido en su artículo 26 bis, que vienen a desarrollar cambios acaecidos en la regulación legal en los últimos tiempos.

En primer lugar, tenemos que remontarnos a la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad, que dio nueva redacción al artículo 91.dos.1.6.º de la Ley 37/1992, en cuanto a la aplicación del tipo del 4% a **las entregas de viviendas adquiridas por entidades que apliquen el régimen especial previsto en la Ley del Impuesto de Sociedades (LIS) para las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas**. Estas entidades pueden adquirir viviendas que luego dedicarán al alquiler, beneficiándose de un tipo reducido en el IVA. Ahora bien, el promotor que transmite la vivienda a una de estas entidades ha de tener una acreditación del destino ulterior de la misma. A esta finalidad responde la modificación introducida en el Reglamento, que instaura un mecanismo para que el citado vendedor tenga constancia de que el adquirente cumple los dos requisitos que habilitan la aplicación del tipo reducido. De ahí que se prevea que la entidad adquirente remita un escrito, bajo su responsabilidad, en el que haga constar tanto que tiene derecho a aplicar el citado régimen de la LIS, como que la renta que percibirá por las viviendas podrá disfrutar de la bonificación prevista en la citada norma reguladora del impuesto directo (art. 54.1 TRLIS).

Es decir, el régimen arbitrado se sustenta en una declaración de la entidad adquirente que permite dar seguridad jurídica al transmitente, que siempre es el responsable del ingreso de la cuota. En este marco debe invocarse, y la norma lo hace en el segundo párrafo del artículo 26 bis.uno, que en estos casos sería aplicable lo establecido en el artículo 87.uno LIVA en cuanto a la responsabilidad solidaria del adquirente que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eluda la correcta repercusión del tributo, responsabilidad que alcanza incluso a la sanción que pudiera proceder. Además, este artículo del Reglamento recuerda la posible aplicación del artículo 170.dos.2.º LIVA, que enuncia

que constituye infracción tributaria «la obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa, de una incorrecta repercusión del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas», siendo «sujetos infractores las personas o entidades destinatarias de las referidas operaciones que sean responsables de la acción u omisión a que se refiere el párrafo anterior». La sanción prevista en el artículo 171 LIVA para esta conducta es la multa pecuniaria proporcional del 50% del beneficio indebidamente obtenido.

En segundo lugar, la nueva redacción del artículo 26 bis desarrolla en su apartado dos las previsiones incluidas en la Ley 6/2006, de 24 de abril, de modificación de la Ley 37/1992, para la clarificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con discapacidad contenido en la misma Ley, que modificó los artículos 91.dos.1.4.º y 91.dos.2 de la Ley 37/1992 en cuanto a la delimitación de los **supuestos de tributación reducida que se aplican a ciertas operaciones relativas a coches utilizados por personas con movilidad reducida**. El nuevo apartado dos del artículo 26 bis RIVA desarrolla esta materia muy detalladamente, recogiendo algunos criterios que se habían anticipado en doctrina administrativa sobre este particular (véase, por ejemplo, la contestación V1918-06, de 27 de septiembre de 2006).

El precepto recorre los diversos requisitos que habilitan la aplicación del tipo del 4% en estos casos, precisando su alcance.

- En cuanto al de que haya transcurrido el plazo de cuatro años entre la adquisición de un vehículo y su sustitución en análogas condiciones, se precisa que no se exigirá el mismo en los supuestos de siniestro total, certificado por la entidad aseguradora o en los de baja definitiva del vehículo.
- Se exige además que el vehículo no sea objeto de transmisión posterior por acto *inter vivos* durante el plazo de cuatro años siguientes a la fecha de adquisición.
- En lo referente al reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria, este se regula con máximo detalle. El reconocimiento es a instancia de parte, bien del adquirente o de la persona con discapacidad, concretándose que surte efectos desde la fecha de presentación de la solicitud.
- A estos efectos del reconocimiento, el precepto exige que se acredite que el destino del vehículo es el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. Ha de subrayarse que, fuera de una declaración general que se remita a los admisibles en derecho, el precepto, aún a título abierto, hace una exhaustiva enumeración de los posibles medios de prueba del citado destino, lo que a buen seguro facilitará la tramitación de estos expedientes tanto para el interesado, como para la Administración gestora. Estos medios son los siguientes:
 - La titularidad del vehículo a nombre del discapacitado.
 - Que el adquirente sea cónyuge del discapacitado o tenga una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta del tercer grado inclusive.

- Que el adquirente esté inscrito como pareja de hecho de la persona con discapacidad en el Registro de parejas o uniones de hecho de la Comunidad Autónoma de residencia.
 - Que el adquirente tenga la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho del discapacitado.
 - Que el adquirente demuestre la convivencia con el discapacitado mediante certificado de empadronamiento o por tener el domicilio fiscal en la misma vivienda.
 - En el supuesto de que el vehículo sea adquirido por una persona jurídica, que la misma esté desarrollando actividades de asistencia a personas con discapacidad o, en su caso, que cuente dentro de su plantilla con trabajadores discapacitados contratados que vayan a utilizar habitualmente el vehículo.
- En paralelo, y en cuanto a la acreditación de la discapacidad, el precepto, además de aludir al certificado del IMSERSO u órgano competente de las Comunidades Autónomas, declara que se considerarán afectados por una discapacidad igual o superior al 33% las siguientes personas: los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez; los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad, y cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad sea declarada judicialmente, la discapacidad acreditada será del 65% aunque no alcance dicho grado.
 - Asimismo, y en cuanto a la acreditación de la movilidad reducida, se considerarán personas con movilidad reducida: las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado, y los titulares de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las Corporaciones Locales o, en su caso, por las Comunidades Autónomas.
 - Por último, el precepto regula el procedimiento de aplicación en el caso de importaciones (que corresponde a la Aduana de importación) y la obligación del empresario que entrega el vehículo de exigir la acreditación del derecho a la aplicación del tipo reducido y de conservar el justificante documental, es decir, el acuerdo de la Administración que lo reconoce.

El Real Decreto que aprueba esta modificación del Reglamento deroga el artículo 58.1.1.º f) del Reglamento del Impuesto de 1985, todavía vigente, que regulaba los vehículos que no tributaban al tipo incrementado por ser adquiridos por minusválidos, cuyo contenido se incorpora, en lo procedente, al Reglamento regulador del Impuesto vigente en la actualidad en los términos que se han comentado.

Por último, y aunque no es una modificación introducida en el Real Decreto que modifica el Reglamento, hay que citar el contenido de la disposición adicional quinta del Real Decreto 14/2008, de 11 de enero (BOE del 12) que, en el marco de la regulación del Plan para favorecer el acceso de los ciudadanos a la vivienda, dispone que **las viviendas calificadas o declaradas protegidas para**

arrendar, de renta básica, tendrán la consideración de viviendas de protección oficial de régimen especial, a los efectos establecidos en el artículo 91 de la Ley del IVA. Esta disposición determinará que estas viviendas tributen, en el caso de su entrega, al tipo del 4%.

1.2.2. Deducciones: subvenciones.

La modificación del artículo **28.1.4.º** del Reglamento del Impuesto tiene por fin eliminar la referencia a las subvenciones cuya obtención determinaba una limitación del derecho a la deducción, para adecuar la dicción del precepto al texto vigente de la ley tras la reforma introducida por la Ley 3/2006 al hilo de la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005. La misma justificación motiva la nueva redacción del artículo **38.2** en el ámbito del régimen simplificado. No hay, pues, en este aspecto novedad alguna a salvo de la actualización de ambos preceptos para hacerlos concordantes con la dicción de la Ley.

1.2.3. Devoluciones.

Por su parte, la nueva redacción del artículo 30.4 del Reglamento supone la inclusión en el régimen de devolución mensual de las entidades que realizan prestaciones de servicios de televisión digital que están gravadas al tipo reducido del 7% desde la modificación introducida en el artículo 91.uno.2.16.º LIVA por la Ley 30/2005 de PGE para 2006. Recordemos que esta modificación resulta aplicable a las operaciones cuyo impuesto se devengue a partir del 1 del mes siguiente a la entrada en vigor del Real Decreto (1 de diciembre de 2007).

1.2.4. Régimen especial del grupo de entidades.

Esta materia constituye el grueso de las modificaciones introducidas por el Real Decreto que estamos comentando. Queda concretada en la introducción de un nuevo Capítulo, el VII, que se añade al Título VIII del Reglamento, que comprende los artículos 61 bis a 61 sexies, que pasamos a comentar.

El artículo 61 bis aborda la información censal que ha de transmitirse a la Administración y que permitirá la aplicación práctica de un régimen como este, de naturaleza voluntaria, y con dos niveles de contenido, siendo el segundo de ellos asimismo voluntario en su aplicación por el grupo y las entidades que lo integran. El desarrollo de este artículo del Reglamento se ha producido por la **Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre**, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y **el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido**, que se publicó en el BOE de 29 de noviembre de 2007 y que deriva, en este aspecto, de la habilitación contenida en el apartado 6 del artículo 61 bis RIVA.

La referida declaración censal ha de presentarse por la entidad dominante y su plazo de cumplimiento es el del mes de diciembre del año anterior a aquel en el que deba surtir efectos.

De su presentación derivará una consecuencia: la identificación del grupo con un Número de Identificación, que es distinto, como es obvio, del de cada una de las entidades que lo integran.

El precepto reglamentario concreta exhaustivamente el contenido de esta comunicación censal. La misma comprende el espectro del perímetro subjetivo del régimen especial, con identificación de las entidades integrantes del mismo que van a aplicar el régimen. Hay una precisión expresa para el caso de las entidades dominantes que sean establecimientos permanentes de una no residente, a fin de que se indique quién sea la entidad no residente de la que dependen. Se han de aportar las copias de los acuerdos de cada entidad en el que se adoptó la decisión de aplicar el régimen y el porcentaje de participación de la dominante en cada una de las integrantes del grupo y la fecha de su adquisición. Además, la declaración censal ha de incluir la mención de que se cumplen todos los requisitos previstos en el artículo 163 quinquies LIVA y el ejercicio de la opción por el segundo nivel (por llamarlo de alguna manera) del régimen especial, que afectará a todas las entidades del grupo. Por último, la declaración habrá de presentarse a fin de comunicar las modificaciones que se produzcan en la información antes detallada dentro del período de declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en la que concurra cualquier modificación de tales datos.

El precepto reglamentario regula la vigencia mínima de las opciones que se pueden ejercitar en su configuración: un año, con prórroga salvo renuncia expresa. Esta renuncia al nivel «superior» del régimen también tiene una validez mínima de un año natural entendiéndose prorrogada automáticamente. La norma precisa que esta renuncia no impedirá sin embargo, y es lógico que sea así, la aplicación del régimen en su nivel básico. Asimismo, y en cuanto a la opción por la regla de prorrateo especial (individual para cada empresa) para las entidades que apliquen ese nivel superior del régimen, se fija su ejercicio.

En cualquier caso, en lo atinente al plazo de presentación, cuyas reglas generales ya se han visto, la Orden citada es mucho más precisa, fijando las siguientes reglas específicas que derivan de la regulación reglamentaria pero son más fácilmente explicables:

- «a) Cuando se produzcan modificaciones a lo largo del año que afecten a las entidades del grupo que aplican el régimen especial, se presentará dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se produzca la modificación.
- b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales o de inicio de una actividad que constituya un sector diferenciado respecto de otras que venían desarrollando con anterioridad empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades y que hayan ejercido la opción establecida en el artículo 163 sexies.cinco de la LIVA, si optan por la aplicación de la regla de prorrateo especial a que se refiere el artículo 103.dos.1.º de la Ley del Impuesto en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, la entidad dominante del grupo presentará el modelo 039 comunicando dicha opción dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

- c) En el supuesto de que en el mes de diciembre se produzca la incorporación de cualquier entidad a un grupo que aplique el régimen especial, la comunicación de esta circunstancia se realizará presentando el modelo 039 en el periodo comprendido entre la fecha de incorporación de la citada entidad al grupo hasta el 20 de enero siguiente (flexibilización esta que resulta de todo punto razonable).
- d) Cuando en un grupo que viniera aplicando el régimen especial se incorporen entidades de nueva creación, la entidad dominante del grupo comunicará esta circunstancia presentando el modelo 039 dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se haya producido la incorporación.»

Esta declaración censal, formulario 039, solo puede presentarse en papel, ya que ha de acompañarse, como se ha visto, de documentación complementaria, y será entregado en la Delegación o Administración correspondiente al domicilio fiscal de la entidad dominante o en la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial correspondiente a tal domicilio o en la Delegación Central, de estar adscrito a la misma la dominante.

El segundo artículo de este nuevo Capítulo del Reglamento, el 61 ter, regula las declaraciones-liquidaciones que han de presentarse en aplicación del régimen especial. Este precepto se desarrolla, asimismo, en la **Orden** antes citada, que **aprueba los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado**, en aplicación de la habilitación contenida en el apartado 3 del precepto. Ambas declaraciones son de periodicidad mensual y han de atender a los plazos habituales para estas, razón por la que se modifica el artículo 71.3 del Reglamento. Ambas autoliquidaciones han de presentarse obligatoriamente por vía telemática en la forma y condiciones reguladas en el artículo 5 de la Orden.

La regla general, apartado 1, presupone una secuencia temporal en la que primero han de presentarse todas las declaraciones individuales y, ulteriormente, la agregada del grupo, que presenta la dominante. De no haberse presentado alguna de ellas, la norma permite sin embargo la presentación de la agregada, «sin perjuicio de las actuaciones que procedan, en su caso, por la falta de presentación de dicha declaración-liquidación individual», añade el precepto.

También se disciplina en el apartado 2 del artículo 61 ter la salida del régimen en caso de exclusión del mismo. Las entidades excluidas habrán de presentar la declaración periódica que proceda en atención a su volumen de operaciones, incluso, en el caso de ser trimestral, por la parte del trimestre que quede por transcurrir desde la exclusión. Esta exclusión habilita a que la entidad pueda incluirse asimismo en el régimen de devolución mensual, que sabemos que es incompatible con la aplicación del régimen especial del grupo. Lo mismo ocurrirá con el acogimiento al régimen de cuenta corriente tributaria, que se declara incompatible con este régimen en el apartado 4 de este artículo, puesto que en el régimen especial del grupo de entidades los ingresos y devoluciones de cada uno de los empresarios o profesionales que lo apliquen se canalizan a través de la entidad dominante en la declaración agregada.

El artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto, establece la posibilidad de **renuncia a las exenciones** que pudieran corresponder a las operaciones internas entre entidades de un mismo grupo

que apliquen el régimen especial, materia que aborda el artículo 61 quáter del Reglamento. Esta facultad de renuncia se ejerce operación por operación y no depende del derecho a la deducción que tenga atribuido el destinatario de la operación. Desde el punto de vista formal, el apartado 2 establece los requisitos que han de cumplirse, que quedan limitados a la constancia en factura completa (no simplificada) de la repercusión del tributo con cita expresa del artículo 163 sexies.cinco de la Ley. El Reglamento también prevé la posible concurrencia de este supuesto de renuncia con el previsto en el artículo 20.dos de la Ley para determinadas operaciones inmobiliarias, concretando la prevalencia de la derivada del régimen especial, si bien con el requisito de que se comunique al adquirente de forma previa o simultánea a la entrega de los bienes, lo que se entiende cumplido si en la factura se efectúa la repercusión del tributo.

En el caso de que se aplique el sistema especial dentro del régimen especial, el mismo se complica notablemente. Las especialidades aplicables en materia de renuncia a las exenciones y en el régimen de deducciones, originan una mayor exigencia en lo atinente a las obligaciones formales, que se concreta en la obligación legal de disponer de un **sistema de información analítica**. Su contenido se contempla en el artículo 61 quinquies del Reglamento, que establece alguna otra obligación de carácter formal.

Esta información analítica permitirá sustentar la determinación de los costes que conforman la base imponible de las operaciones intragrupo. Detalladamente, el precepto, apartado 1 del artículo, exige la constancia de la siguiente información, que puede estructurarse en dos grupos. El primero, atiende a la delimitación de los bienes y servicios que se han empleado, de cualquier forma y manera, para estas operaciones intragrupo en la realización de esas operaciones, de las cuotas derivadas de su adquisición o importación, a la deducción practicada por las mismas y de las regularizaciones de los bienes de inversión:

- «a) La descripción de los bienes y servicios utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de operaciones intragrupo y por los cuales se haya soportado o satisfecho el Impuesto.

En esta relación se incluirán tanto los bienes y servicios adquiridos a terceros como aquellos otros que, sin haber sido adquiridos a terceros, hayan dado lugar a cuotas soportadas o satisfechas por cualquiera de las operaciones sujetas al Impuesto.

- b) El importe de la base imponible y de las cuotas soportadas o satisfechas por dichos bienes o servicios, conservando los justificantes documentales correspondientes.
- c) El importe de las cuotas deducidas de las soportadas o satisfechas por dichos bienes y servicios, indicando la regla de prorrata, general o especial, aplicada por todas y cada una de las entidades que estén aplicando el régimen especial.

Para el caso de los bienes de inversión, se deberá consignar igualmente el importe de las regularizaciones practicadas, en su caso, en relación con los mismos, así como el inicio de su utilización efectiva.»

En segundo lugar, la información ha de proporcionar una descripción de los criterios de imputación utilizados, a saber:

- «d) Los criterios utilizados para la imputación del coste de dichos bienes y servicios a la base imponible de las operaciones intragrupo y al sector diferenciado constituido por dichas operaciones. Estos criterios deberán especificarse en una memoria, que formará parte del sistema de información, y deberán cuantificarse, siendo obligatoria la conservación de los justificantes formales de las magnitudes utilizadas, en su caso, durante todo el plazo durante el cual deba conservarse el sistema de información. Los citados criterios atenderán, siempre que sea posible, a la utilización real de los citados bienes y servicios en las operaciones intragrupo, sin perjuicio de la utilización de cualesquiera otros, como la imputación proporcional al valor normal de mercado de dichas operaciones en condiciones de libre competencia, cuando se trate de bienes y servicios cuya utilización real resulte imposible de concretar. Estos criterios podrán ser sometidos a la valoración previa de la Administración tributaria. El Ministro de Economía y Hacienda dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de esta valoración previa.»

Evidentemente esta información es la piedra angular del nivel avanzado del régimen especial. En este marco debe destacarse que el precepto trata de dar alguna pista: la referencia a la utilización real, o a otros, como la proporción en atención al valor de mercado. Mayor novedad supone que se establezca una especie de sistema de acuerdo previo de valoración, enmarcable en la regulación general del artículo 91 de la Ley General Tributaria (LGT), que evidentemente ha de permitir generar una mayor seguridad jurídica en una materia tan escurridiza como esta. Esta valoración previa habrá de desarrollarse por el Ministro de Economía y Hacienda.

Adicionalmente, el precepto regula la forma en la que han de documentarse estas operaciones: en factura completa de las del artículo 6 del Reglamento de obligaciones de facturación. En cuanto a la base imponible que ha de constar en la factura, deberá consignarse tanto la que resulte de la aplicación del régimen especial para estas operaciones intragrupo como la que proceda en función de las reglas generales del Impuesto.

Por último, el artículo 61 sexies regula aspectos del **procedimiento de control de estas entidades**, previendo los efectos de las interrupciones justificadas y las dilaciones por causas no imputables a la Administración en la comprobación de cualquier entidad del grupo, circunstancias que afectarán al plazo de duración del procedimiento de control del grupo, siempre que la entidad dominante tenga conocimiento formal de aquellas. En el mismo sentido, se prevé que la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección surtirá efectos frente a todo el grupo, siempre que se haya acordado respecto de aquel y se haya formalizado con la entidad dominante.

Además, y en cuanto a este régimen especial debe hacerse una referencia a las peculiaridades en su aplicación en los **territorios forales**, cuestión que se aborda más adelante en este mismo apartado. También hay una referencia a la doctrina emanada de la DGT en el apartado II de este trabajo.

1.2.5. Libros registro.

El Real Decreto que estamos comentando incluye también una modificación de los artículos 63 y 64 del Reglamento en materia, respectivamente, de libros registros de facturas expedidas y recibidas. Esta modificación tendrá efectos a partir de 1 de enero de 2009 y ha de ponerse en relación con otra que se incluyó en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

El artículo 36 del mencionado Reglamento, en desarrollo de lo dispuesto en la modificación introducida por la Ley de medidas para la prevención del fraude (Ley 36/2006) en la LGT, concreta la nueva obligación de información consistente en informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro en los siguientes términos:

«De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.2 f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario por medios telemáticos, estarán obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refiere el artículo 62.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido**, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre y el artículo 15 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Canarias, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo.

Existirá obligación de presentar **una declaración informativa por cada período de liquidación del Impuesto** sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario. Dicha declaración contendrá los datos anotados hasta el último día del período de liquidación a que se refiera y deberá presentarse en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho período.»

A su vez, la disposición transitoria tercera del mencionado Reglamento concreta que esta obligación será exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2009, de forma que esa fecha resulta coincidente con la de la entrada en vigor de la modificación de los artículos 63 y 64 RIVA. Asimismo hay que vincular ese entramado a las normas que luego se comentarán que han venido a extender la obligación de presentación telemática de las autoliquidaciones de IVA:

En este contexto cobra sentido el retoque que se efectúa en el texto de esos preceptos. En cuanto al libro registro de facturas expedidas (art. 63), se detalla en el apartado 3 de forma más concreta el contenido de cada asiento registral, exigiendo que conste la fecha de la realización de las operaciones, si es distinta a la de la realización de la operación (como ha de constar en la factura), la identificación del destinatario, incluyendo su NIF con mucho mayor detalle que el recogido en la redacción anterior y la mención de que los datos de la base sean los que deriven de las reglas de los

artículos 78 y 79 LIVA. En cuanto a los asientos resúmenes, apartado 4, también se completa la información relativa a la fecha o periodo en el que se hayan expedido las facturas, y a los números inicial y final de los documentos anotados. No se limita ya el importe máximo del asiento resumen, si bien sí se establecen tres requisitos que han de cumplirse en todo caso para efectuar estos asientos:

- a) Que en los documentos expedidos no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme a lo dispuesto por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.
- b) Que las operaciones documentadas se deban entender realizadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 9 del citado Reglamento dentro de un mismo mes natural.
- c) Que a las operaciones documentadas en ellos les sea aplicable el mismo tipo impositivo.

Las modificaciones en el artículo 64 en cuanto al libro registro de facturas recibidas son paralelas a las comentadas: constancia de la fecha de realización de las operaciones, y una más detallada identificación del proveedor, incluyendo su NIF y de la base imponible. En el asiento resumen se siguen manteniendo los límites cuantitativos, tanto global del asiento (6.000 euros), como de cada operación (500 euros), si bien queda limitado al supuesto del registro de operaciones con un mismo proveedor y a la mención de los números inicial y final de los documentos que se anotan en este asiento.

Como es obvio, estas alteraciones en la información contable permitirá la transmisión y el tratamiento electrónico de la información contenida en los libros.

I.3. El IVA en el País Vasco y Navarra.

Recientemente se han introducido modificaciones en las leyes reguladoras del Concierto con el País Vasco y el Convenio con Navarra que afectan al IVA.

Las modificaciones son paralelas y se encuentran en la Ley 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE del 26) y en la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE de 20 de diciembre y corrección de errores en el BOE de 28 de enero de 2008).

Los cambios introducidos son tres:

En primer lugar, se eleva la **cifra del volumen de operaciones** (arts. 27 y 33, respectivamente, del Concierto y Convenio), que pasa de 6 a 7 millones de euros, al igual que en el IS, con efectos para los periodos de liquidación que se inicien a partir de 1 de enero de 2008 (disps. trans. primera y novena, respectivamente), determinante de la Administración competente para la exac-

ción del tributo. Esta cifra habrá de actualizarse cada cinco años (disp. adic. segunda en el caso del Convenio).

Además, la nueva redacción de los artículos 29. siete y 34.regla 8.^a establecen los criterios aplicables al **régimen especial del grupo de entidades**, también con efectos desde 1 de enero de 2008 (disp. trans. decimotercera del Convenio). Se parte, aunque aparezca en la última regla, del mandato de que el régimen del grupo no alterará en ningún caso las reglas previstas en el Concierto o Convenio y en particular las aplicables para determinar el volumen de operaciones. Se establece que quedan excluidas del grupo las entidades dependientes cuya inspección quede encomendada a una Administración común o foral distinta de la competente para la entidad dominante. Las declaraciones individuales de las entidades contendrán los importes que resulten de la aplicación individual de las normas del Impuesto, incluyendo las propias del régimen especial. En cuanto a las declaraciones agregadas, no cabe la inclusión de cantidades que correspondan a Administraciones tributarias distintas. Por último, se concreta que la entidad dominante ha de cumplir las obligaciones específicas que le son imputables ante las Administraciones en cuyo territorio operen las entidades integrantes del grupo.

Ciertamente estas reglas supondrán limitar los efectos que tiene el régimen en cuanto que se producirá un fraccionamiento entre Administraciones que rebaja los beneficios que se derivan de su configuración para los grupos que lo apliquen.

Para concluir, los artículos 4.cuatro y 5.3, respectivamente, refuerzan los instrumentos de intercambio de información entre las Administraciones, en particular para el cumplimiento de **Tratados y Convenios internacionales**, en especial en lo relativo al ámbito comunitario en cuanto a la cooperación administrativa y asistencia mutua.

I.4. Declaraciones: modelos y forma de presentación.

Varias Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda han venido a aprobar modelos y fijar criterios de presentación de los mismos. Aparte de los nuevos modelos, tienen especial interés la variación de los criterios para la presentación de las autoliquidaciones y declaraciones, en particular en cuanto extienden la utilización de los medios telemáticos para la cumplimentación del trámite.

Cabe citar en primer lugar la **Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre**, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 117, 123, 124, 126, 128 y 300 y se establecen medidas para la promoción y ampliación de la presentación telemática de determinadas autoliquidaciones, resúmenes anuales y declaraciones informativas de carácter tributario, publicada en el BOE de 29 de noviembre.

De esta Orden cabe destacar varios aspectos. De un lado, que aprueba un nuevo modelo de autoliquidación, el general número 300, en el que se introducen ciertas adaptaciones a los cambios normativos recientes, a saber:

- Incluye una casilla en la que se hará constar el carácter de complementaria de la autoliquidación, de manera que se habilita el instrumento para atender a la regulación contenida en el artículo 119 del Reglamento de aplicación de los tributos, haciendo constar además el importe de lo ingresado en autoliquidaciones anteriores, que debe deducirse del nuevo monto de la autoliquidación complementaria.
- Asimismo, se introduce una nueva casilla para consignar, una vez calculada la prorrata definitiva del ejercicio en el último período de declaración del mismo, la regularización de las deducciones provisionales.

Ahora bien, como novedad más relevante se concreta que **las declaraciones trimestrales (modelo 300) deberán presentarse obligatoriamente por vía telemática cuando los obligados tributarios tengan la forma de sociedad anónima o limitada**, regulándose las condiciones y el procedimiento de su presentación. Esta regla va en la línea de la evolución de la presentación telemática de autoliquidaciones, que tiende a tener un espectro universal, y ha de conectarse con la regulación de las nuevas obligaciones formales en materia de suministro de la información contenida en los libros que antes se comentó. Esta previsión de la Orden **se impone para las autoliquidaciones cuyo plazo de presentación se inicie a partir de 1 de octubre de 2008**.

Además, la Orden afecta a las declaraciones informativas modelos 347 (operaciones con terceros), 349 (operaciones intracomunitarias) y 390 (resumen anual), y se ha de aplicar para todas aquellas cuyo plazo de presentación se inicie a partir de 1 de enero de 2008. La norma concreta que habrán de ser presentadas por vía telemática a través de Internet si contienen menos de 50.000 registros, o, de contener más, por vía telemática por teleproceso o mediante soporte directamente legible por ordenador. Sin embargo cabrá la presentación por teleproceso de las declaraciones 347 y 349, cualquiera que sea el obligado y el número de registros, de las mismas. Sin embargo, no se habilita la presentación telemática por teleproceso de estas declaraciones si han transcurrido más de cuatro años contados desde la finalización del plazo reglamentario de presentación de cada declaración, debiendo utilizarse en ese caso el soporte directamente legible por ordenador. Esta regla se aplicará por primera vez para las declaraciones correspondientes al ejercicio 2005.

En cuanto a la presentación telemática del modelo 390 se mantiene vigente la exclusión de esta vía en los supuestos recogidos en la Orden de 19 de noviembre de 2001 [los de sujetos pasivos con más de 6 actividades acogidas al Régimen Simplificado del IVA (excepto actividades agrícolas, ganaderas y forestales); de sujetos pasivos con más de 5 actividades agrícolas, ganaderas y forestales acogidas al Régimen Simplificado del IVA, y de sujetos pasivos que desarrollen más de 30 actividades a incluir en el apartado 12 (prorratas) del modelo]. Por el contrario, es posible la presentación telemática cuando haya transcurrido más de un año desde el inicio del plazo de presentación.

Otra Orden relevante es la **Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre**, por la que se aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se modifica la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del IVA en operaciones asimiladas a las importaciones, se

determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos, que apareció publicada en el BOE de 1 de diciembre.

Esta norma afecta al régimen de las liquidaciones del IVA en las operaciones asimiladas a las importaciones, que se reguló en la modificación del artículo 73 RIVA incorporada en el Real Decreto 87/2005, de 30 de enero. Por tal razón, la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, aprobó un nuevo **modelo 380** que habilitaba la deducción de las cuotas derivadas de estas importaciones en esa autoliquidación. La nueva Orden reformula la regulación de algunos apartados de la Orden antes citada para configurar como **obligatoria con carácter general su presentación telemática**.

I.5. Régimen simplificado.

La Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2008, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del IVA, publicada en el BOE de 30 de noviembre no tiene ninguna novedad en cuanto a la aplicación del régimen simplificado para 2008.

I.6. Régimen aplicable a la OTAN.

Como pudo comprobar cualquier atento seguidor de los procesos de modificación normativa, el proyecto de Real Decreto que se sometió a información pública, colgándose además en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda como norma en tramitación y que tenía por finalidad modificar los Reglamentos del IVA y del IGIC, incluía también una derogación del Real Decreto 1967/1999, de 23 de diciembre, que regula las exenciones en los impuestos indirectos relativas a la OTAN y a los Estados parte de dicho Tratado y establece el procedimiento para su aplicación, sustituyéndolo por un nuevo texto. No obstante, el texto aprobado definitivamente no incluyó esta última modificación referente al régimen de exenciones a la OTAN. Sin embargo, posteriormente el Consejo de Ministros ha aprobado un Real Decreto que efectúa esos cambios, lo que supone que el primitivo proyecto se desgajó en dos durante su tramitación.

En este sentido, el Consejo de Ministros del pasado día 8 de febrero aprobó el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la OTAN, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación, que se publicó en el BOE de 29 de febrero.

Como es sabido, la Ley 37/1992 regula en su artículo 22, apartados 10 y 11, el régimen de exenciones derivadas de la aplicación del Tratado del Atlántico Norte, de la que constituía desarrollo reglamentario el Real Decreto 1967/1999, de 23 de diciembre, antes citado. El nuevo Real Decreto introduce dos novedades: de un lado, deroga el de 1999, y, de otro, aprueba un Reglamento que regula esta materia con efectos desde el 1 de marzo de 2008.

La justificación del nuevo Reglamento ha de buscarse en la evolución de los Tratados Internacionales, en particular en los referentes a la OTAN en atención a lo previsto en el artículo 2.º de la Ley del IVA. En efecto, como señala detalladamente el preámbulo del Real Decreto 160/2008, la integración de España en la estructura militar de la OTAN ha supuesto nuevas realidades fácticas: realización de ejercicios militares en los que participan las Fuerzas Armadas españolas, establecimiento de Cuarteles Generales Conjuntos, etc. A todo ello se le unía la necesidad de actualizar la regulación de estas exenciones, tanto desde el punto de vista material, vista tanto su regulación en los Tratados como la existencia de Acuerdos específicos sobre determinados aspectos, como en el formal y de procedimiento.

En concreto, desde el punto de vista de los Tratados y Acuerdos Internacionales, el mencionado preámbulo enumera expresamente la regulación derivada de los artículos IX y X del Convenio relativo al Estatuto de la OTAN, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional de 20 de septiembre de 1951, del artículo 8 del Protocolo sobre el Estatuto de los Cuarteles Generales Militares Internacionales de 28 de agosto de 1952 y del artículo XI del Convenio relativo a las Fuerzas de los Estados Partes del Tratado de 19 de junio de 1951, a todos los que España se ha ido adhiriendo, respectivamente, en 1987, 1995 y 1983. En este contexto, tiene especial relevancia el contenido del Acuerdo entre España y la OTAN relativo al establecimiento en España de un Cuartel General Militar Internacional de 28 de febrero de 2000.

El Reglamento contiene diez artículos, que afectan a las exenciones en la importación de bienes; en las operaciones interiores e intracomunitarias y en las operaciones relativas a servicios postales, alcohol, tabaco y carburantes sujetas al IVA y en las que afectan a los Impuestos especiales, tanto de fabricación como sobre determinados medios de transporte, conteniendo asimismo el régimen aplicable en Canarias tanto a efectos del IGIC como del AIEM. Además, se actualizan las normas de carácter procedimental referentes a la aplicación y gestión de estas exenciones. Además, debe recalarse que el artículo 1 del Reglamento contiene una amplia lista de términos utilizados en el mismo con la determinación de la definición y alcance de cada uno de ellos.

Si pasamos a comentar las novedades del texto en materia de IVA, cabe destacar que se amplía el elenco de operaciones exentas que se contenían en el Real Decreto de 1999, tanto objetivamente como en relación con los destinatarios de las mismas, y que regula más exhaustivamente los aspectos del procedimiento de su aplicación.

Con respecto a las exenciones aplicables en las importaciones, el artículo 2.1 del Reglamento incluye las de carburantes, aceites, lubricantes (con destino exclusivo a vehículos, aeronaves y navíos oficiales de los Cuarteles Generales, de las Fuerzas de Estados miembros distintos de España y las Fuerzas Armadas de España en cuanto actúen en nombre y por cuenta de las Fuerzas de otros Estados) y las de bienes importados tanto por la OTAN para uso de un Cuartel como por las Fuerzas Armadas de España en cuanto actúen en nombre y por cuenta de aquella. Además se amplía el espectro del beneficio que se hace extensivo en el apartado 2 a las importaciones de bienes efectuadas por los contratistas que trabajen para un Cuartel General si adquirieron los bienes en nombre de mismo [letra a)]; a las de bienes destinados al suministro de comedores, clubes, asociaciones, restaurantes, cantinas, tiendas y economatos de esos Cuarteles [letra b)]; a las de vehículos a motor y motocicletas

realizadas por los miembros de la Fuerza y sus personas dependientes [letra c)], y, por último, a las de caravanas, remolques y embarcaciones de recreo con su equipo necesario realizadas por los miembros de la Fuerza por el tiempo que duren sus servicios [letra d)].

En cuanto al procedimiento, el artículo 3 distingue los casos del apartado 2.1 y 2.2 a) en los que se atribuye la competencia a la Aduana, de los otros tres en que resultará competente el Departamento de Aduanas e Impuestos especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), previa solicitud remitida al Ministerio de Defensa. Se exige en todo caso la aportación de un certificado acreditativo del destino.

El artículo 4 lista las exenciones aplicables en el IVA para las entregas interiores y operaciones intracomunitarias, así como para las prestaciones de servicios, distinguiendo dos grupos. Los números que figuran tras cada una de ellas tienen trascendencia a la hora de concretar el procedimiento aplicable a la exención, que luego se concretará. El primero, con los retoques derivados del Acuerdo complementario citado más arriba, reitera supuestos ya conocidos, como son, siempre que su destino sea el uso oficial, las operaciones realizadas para la OTAN, si su base excede de 300 euros (1); para un Cuartel General Aliado, en el ejercicio de las funciones autorizadas (2); para las Fuerzas Armadas Españolas cuando actúen en nombre y por cuenta de la OTAN (2), y por último, las que tengan por objeto carburantes, aceites y lubricantes que hayan de ser utilizados por vehículos, aeronaves y navíos afectos al uso oficial de un Cuartel General, de la Fuerza de un Estado Parte que no sea España, o de la Fuerzas Armadas Españolas cuando actúen en nombre y por cuenta de esas Fuerzas (1).

El segundo, apartado 2, comprende las entregas, adquisiciones intracomunitarias y prestaciones de servicios siguientes (mencionando el apartado 3 que las mismas atribuyen el derecho a deducir las cuotas soportadas):

- Las que se destinen a un contratista que ejecute un contrato para un Cuartel General en el ejercicio de las funciones autorizadas por el Acuerdo complementario, siempre que los adquiera en nombre del mismo (3).
- Las que tengan como finalidad el suministro de comedores, clubes, asociaciones, restaurantes, cantinas, tiendas y economatos de los Cuarteles Generales (3).
- Las que efectúen esos establecimientos, tanto a favor de los miembros de la Fuerza, elemento civil o sus personas dependientes, como a favor del personal militar o civil español y los huéspedes oficiales del Cuartel General que han de consumirse en esos locales (1).
- Las de vehículos a motor y motocicletas para los miembros de la Fuerza y sus personas dependientes y las de caravanas, remolques y embarcaciones de recreo y su equitación destinadas a los miembros de la Fuerza. Por el tiempo que duren sus servicios (1).

El artículo 5 regula el procedimiento de esas exenciones. También en este caso se mejora la regulación anterior pormenorizando las reglas aplicables. Como es habitual se instauran tres regímenes. De un lado hay exenciones que se aplican directamente si bien requieren el previo reconocimien-

to de la Agencia. Estas son las que aparecen con el número 1 en la enumeración anterior. Son rogadas y tienen efectos desde la presentación de la solicitud, siendo el plazo de silencio positivo de tres meses desde esa fecha. Siempre se requiere la aportación de un certificado acreditativo del uso a que se destinen los bienes, y, además, tratándose de edificios y terrenos, se exige otorgamiento de documento público e inscripción en el registro a nombre de la OTAN. En la factura que documente estas operaciones deberá constar que la Agencia reconoció la exención.

En segundo lugar, las exenciones que aparecen con la marca 2 siguen un sistema de devolución. Es decir, en las operaciones con una base imponible a efectos del IVA por importe inferior a 300 euros, se liquida y repercute el impuesto y el Cuartel General destinatario obtiene ulteriormente su devolución previa solicitud a la Agencia aportando las facturas o documentos originales y la certificación del uso. Las solicitudes son trimestrales y se han de presentar en el plazo de los seis meses siguientes a la terminación de cada trimestre natural. Si las operaciones tienen una base igual o superior a aquel monto se aplicará el procedimiento descrito en el párrafo anterior, es decir el de reconocimiento previo de la exención.

Por último, y en tercer lugar, para los casos que aparecen con el número 3 también se utiliza el procedimiento de devolución antes descrito previa solicitud del destinatario (contratista, establecimientos citados).

Además, el apartado 4 de este artículo 5 regula la exención directamente aplicable a las operaciones localizadas en el territorio de aplicación que tengan por destinatarios a cualquiera de las entidades citadas en el artículo 1 del Reglamento acreditadas o con sede en otro Estado miembro si aportan el formulario previsto *ad hoc* para acreditar el derecho a la adquisición con exención reconocido por ese Estado. A la inversa, se prevé que habrá de regularse por el Ministro de Economía y Hacienda el procedimiento y formulario para que se acredite este derecho a adquirir bienes y servicios con exención para las entidades acreditadas o con sede en nuestro territorio de aplicación del IVA a efectos de sus adquisiciones en otros Estados comunitarios.

Las últimas exenciones reguladas que afectan al IVA, en importaciones y operaciones interiores y adquisiciones intracomunitarias, aparecen recogidas en el artículo 6 que se refiere a las efectuadas por los servicios públicos postales a favor de los miembros de la fuerza y sus personas dependientes; a las relativas al alcohol, tabaco y carburantes efectuadas por los miembros y personas dependientes (en las «cantidades razonables convenidas en el Canje de Cartas») y a las de mobiliario y electrodomésticos realizadas por los miembros y personas dependientes («siempre que su precio unitario exceda de un valor acordado entre SHAPE y el Ministerio de Defensa en el Canje de Cartas»). El procedimiento aplicable a estas exenciones será el antes comentado previsto para las importaciones en el artículo 3, y el previsto en el artículo 5.3 (caso 3) para el resto de las operaciones interiores e intracomunitarias.

Para concluir este comentario es preciso aludir al contenido del artículo 7, que tiene su precedente en la normativa que ahora se deroga, y que regula el régimen que han de seguir las enajenaciones de los bienes adquiridos o importados con exención. Para efectuar estas operaciones de enajenación (venta, permuta o donación) se exige una previa comunicación a la Agencia con indicación de las características de la operación y del destinatario. Producida esta, la operación se grava como operación asimilada a la importación. Para el supuesto de que no se produjera la mencionada

comunicación previa, la norma prevé la ineficacia de la exención con la exigencia de las cuotas y los pertinentes intereses de demora a cargo de quienes disfrutaron del beneficio, con aplicación del procedimiento de liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones [art. 73.3 a) RIVA]. Evidentemente, el precepto admite la enajenación de los bienes adquiridos o importados con exención a las personas y entidades que se benefician de esta exención, sin que en este caso proceda la sujeción al IVA, aunque exigiendo también la previa comunicación a la Agencia tributaria.

I.7. Regulación comunitaria: novedades.

Durante los últimos años, y como consecuencia de diversas propuestas de Directivas presentadas por la Comisión Europea, se han venido discutiendo en el Consejo diversas modificaciones en la normativa comunitaria. El proceso ha sido largo, aunque cabe felicitarse de que concluyese a finales de 2007 con un acuerdo político que ha permitido que se hayan aprobado definitivamente tres normas que se han venido denominando «paquete IVA». Estas normas, publicadas en el Diario Oficial de la Unión Europea de 20 de febrero, son las siguientes:

- La Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.
- La Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.
- El Reglamento (CE) n.º 143/2008 del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1798/2003 en lo que se refiere a la introducción de modalidades de cooperación administrativa y al intercambio de información en relación con las normas sobre el lugar de prestación de servicios, los regímenes especiales y el procedimiento de devolución del IVA.

Pasamos a realizar un somero comentario de su contenido, pues su análisis *in extenso* excedería de las pretensiones de este trabajo. Téngase además en cuenta que estas normas tienen un complicado régimen de obligación de transposición que, en general, se fija el 1 de enero de 2010, si bien existen otras varias reglas específicas para determinados preceptos, lo que no es sino una patente muestra de la dificultad que ha supuesto alcanzar el acuerdo unánime de los 27 Estados miembros sobre este particular.

La primera Directiva modifica la Directiva 2006/112/CE, norma base de la regulación del Impuesto armonizado en una cuestión muy relevante: las reglas de localización de las prestaciones de servicios, así como en otros aspectos de gestión que se vinculan con las mismas.

El cambio primordial en cuanto a las citadas reglas de localización consiste en diferenciar dos situaciones: servicios prestados a otros sujetos pasivos y los prestados a quienes no tengan esa con-

dición. Adviértase, sin embargo, que tanto los sujetos pasivos que desarrollen actividades no gravadas como las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo y estén identificadas a efectos del IVA se tratan como sujetos pasivos en relación con la localización de los servicios de los que sean destinatarios. Para los primeros, se fija una regla general que es justo la inversa a la que ha existido hasta ahora: estos servicios se localizan en la sede, establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual del destinatario. Para los servicios que sigan esta regla de localización, se establece además la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo obligatoria si el prestador no está establecido en el territorio del Estado donde se localizan. Para los segundos, se sigue acudiendo a la sede del prestador como regla de localización.

A partir de esta dicotomía la Directiva sigue manteniendo reglas especiales aplicables a determinadas categorías de servicios y según, en algunos casos, el carácter del destinatario. Así:

- Los servicios prestados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta ajena a particulares se localizan donde se localice la operación subyacente en la que se medie.
- Los vinculados a bienes inmuebles, donde estos radiquen.
- Los transportes en general se localizan en atención de la distancia recorrida. Los de transporte de bienes no intracomunitarios a favor de particulares también siguen esa regla. Los intracomunitarios de bienes para particulares se localizan donde se inician.
- Los culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos y similares (ferias y exposiciones) y los accesorios a estos así como los servicios prestados por sus organizadores, donde se lleven a cabo materialmente. Esta regla variará a partir de 2011, de forma que los servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas y similares (ferias y exposiciones), y los servicios accesorios en relación con el acceso prestados a un sujeto pasivo, se localizarán donde tengan lugar las manifestaciones. En cuanto a los servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos y similares (ferias y exposiciones) y los accesorios a estos así como los servicios prestados por sus organizadores cuyo destinatario sea particular no sujeto pasivo, será el lugar donde se lleven a cabo materialmente las manifestaciones, es decir, se mantiene la redacción vigente desde 2010. Ciertamente hay que ser cuidadosos con los matices de estas redacciones.
- Los servicios accesorios al transporte, la tasación de muebles y las ejecuciones de obra sobre tales bienes para particulares, también se localizan donde se presten materialmente.
- Los de restaurante y *catering* (salvo los prestados en buques, aviones y trenes durante un transporte de pasajeros dentro de la Comunidad, que se localizan donde parta el transporte), donde se presten.
- El arrendamiento de medios de transporte a corto plazo (por un período ininterrumpido no superior a 30 días o a 90 en el caso de buques), donde se ponga a disposición el medio de transporte. Existe sin embargo una previsión que ha de regir a partir de 2013 en cuanto a los arrendamientos de estos bienes que no sean a corto plazo a favor de particulares, que fija la localización en el establecimiento, domicilio o residencia del destinatario.

- Los prestados por vía electrónica a particulares comunitarios desde fuera de la Comunidad, donde el destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual.
- Los denominados servicios profesionales (los citados en el art. 70.uno.5.º de nuestra ley) y los de radiodifusión y televisión, telecomunicaciones y los prestados por vía electrónica prestados a particulares no comunitarios, donde el destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual.

En cualquier caso ha de volver a insistirse en que la Directiva presenta un complicadísimo conjunto de regímenes transitorios, en especial (aunque no solo para estos como hemos visto) para los servicios de radiodifusión y televisión, telecomunicaciones y los prestados por vía electrónica que no entramos a detallar.

Estas nuevas reglas van acompañadas de la inclusión, en el estado recapitulativo, de la información relativa a las prestaciones de servicios que se localizan según la regla general para operaciones entre sujetos pasivos a los que se aplique la regla de inversión.

Por último, y siempre en el entendido de que estamos efectuando una breve descripción de los elementos principales de la Directiva, hay que subrayar que se permite aplicar el régimen especial ya en funcionamiento para los servicios prestados por vía electrónica por operadores no comunitarios, a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, en una primera fase cuando se presten por operadores no comunitarios a particulares comunitarios, y en una segunda para el caso de que se presten por un operador comunitario a un particular de otro Estado miembro, extendiendo así ese régimen especial de ventanilla única también a operaciones de esa naturaleza dentro de la Comunidad, si bien a partir de 2015.

La segunda Directiva citada viene a modificar el régimen de las devoluciones a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro donde se soportaron o pagaron las cuotas pero sí en otro Estado miembro, es decir, la materia regulada en la denominada Octava Directiva que, conjuntamente con la decimotercera (devoluciones a establecidos fuera de la Comunidad), se transponen en el artículo 119 de nuestra Ley. Esta modificación supone la derogación de esa Octava Directiva (la 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979) con efectos desde el 1 de enero de 2010, aunque la misma seguirá rigiendo las devoluciones solicitadas hasta el 31 de diciembre de 2009.

Entre las modificaciones que se introducen en la Directiva comentada con anterioridad, cabe encontrar las que suponen el engarce de la Directiva 2006/112/CE con esta, y además, debe considerarse que las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios y la aplicación generalizada del sistema de inversión del sujeto pasivo que antes se comentaron determinarán, a partir de 2010, que los sujetos pasivos establecidos en un Estado soporten muchas menos cuotas que actualmente en otros Estados miembros.

Pues bien, para las cuotas que soporten o satisfagan en las importaciones, la nueva Directiva establece un sistema absolutamente novedoso cuyos rasgos principales pasan a comentarse, aun advirtiéndose que tampoco en este caso vamos a efectuar una disección precisa de la Directiva. El sis-

tema pivotará en un régimen de ventanilla única que permitirá que el sujeto pasivo presente telemáticamente ante la Administración del Estado de establecimiento la solicitud de devolución, con un contenido que precisa detalladamente la Directiva. Este Estado la remitirá al Estado de devolución, aquel en el que se soportaron las cuotas, tras verificar que el solicitante tiene derecho a efectuar la petición (porque es sujeto pasivo, no realiza exclusivamente operaciones exentas sin derecho a deducción, no es agricultor en régimen especial, etc.). Es decir, la actual acreditación ante el Estado de devolución de estas circunstancias queda sustituida por esta verificación que realizará previamente el Estado de establecimiento. Tampoco habrán de aportarse en principio las facturas, aunque quepa que el Estado de devolución las solicite, electrónicamente, en ciertos casos. Cabe también que ese Estado solicite información complementaria, y en esa línea la Directiva regula todo el procedimiento de tramitación del expediente, sus plazos, resolución y recursos. Se admitirán solicitudes anuales o trimestrales o por períodos inferiores dentro de un año natural, con cuantías mínimas determinadas en cada caso (400 ó 50 euros). El plazo de resolución general es de cuatro meses, y el de pago material de diez días laborables tras concluir el plazo antes citado. Evidentemente se regulan los efectos que en estos plazos tengan los requerimientos de información complementaria. De no respetarse los plazos de devolución, se prevé el pago de intereses de demora, determinándose la forma de su cálculo y el tipo que habrá de aplicarse por referencia al aplicable en el Estado que debe devolver.

Por último, y en cuanto al Reglamento 143/2008, que modifica el Reglamento 1798/2003, no viene sino a ser un complemento necesario de las novedades que se derivan de las dos Directivas comentadas con anterioridad. Evidentemente todo este entramado de cambios va a exigir que los Estados miembros intercambien mucha más información que en la actualidad. Y esto por varias razones: la extensión del espectro de Estado recapitulativo, que habrá de incluir la información de las prestaciones de servicios que se localicen en destino y en las que se aplique la regla de inversión, la aplicación del régimen de ventanilla única que hoy rige para los operadores no comunitarios que prestan servicios por vía electrónica a particulares comunitarios a los servicios de telecomunicaciones y radiodifusión y televisión en el mismo supuesto y, ulteriormente, a todos estos servicios cuando se presten por operadores comunitarios a particulares comunitarios, y, en tercer y último lugar, por el nuevo sistema que se acaba de exponer para las devoluciones a sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro. A cubrir todos estos supuestos se dedica esta modificación del Reglamento de cooperación en materia de IVA. Por esa razón su entrada en vigor habrá de producirse el 1 de enero de 2010, aunque parte del mismo diferirá esa entrada en vigor a 1 de enero de 2015 [ventanilla única para los servicios antes citados prestados por operadores comunitarios a particulares comunitarios de otro Estado miembro, supuesto en el que se prevé que el Estado de identificación retenga unas cantidades en los pagos que deba efectuar a los Estados de consumo del 30% hasta fin de 2016 y del 15% hasta fin de 2018 (régimen transitorio curioso, que a buen seguro deriva de lo difícil que resulta alcanzar la unanimidad en el Consejo de la UE)].

II. NOVEDADES EN LA DOCTRINA DE LA DGT

Durante 2007, la DGT ha contestado un número muy relevante de consultas en materia de IVA dentro de las cuales se localizan modificaciones de gran alcance, algunas de las cuales ya se habían apuntado en las contestaciones dictadas en la última parte del año 2006.

En aras a una cierta sistemática y, por ello, siguiendo el articulado de la Ley 37/1992, tales modificaciones afectan a los siguientes preceptos:

II.1. Artículo 7.1.º: no sujeción al IVA de determinadas transmisiones globales y de operaciones de reestructuración empresarial.

De acuerdo con la interpretación tradicional de la DGT, sostenida de forma constante hasta el año 2005, y que aparece recogida con gran claridad en la contestación de 10-01-2002, N.º V0001/2002, las entregas de bienes que tienen lugar en el seno de una operación de fusión podían quedar no sujetas al IVA, indistintamente, por aplicación de las letras a) y b) del artículo 7.1.º:

- La no sujeción regulada en la letra b) sería aplicable en el supuesto de que a la operación quedase amparada por el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores regulado en los artículos 83 a 96 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).
- La no sujeción regulada en la letra a) sería aplicable cuando, pese a no quedar amparada la operación por el régimen especial, se cumpliesen los requisitos de transmisión de la totalidad del patrimonio a un solo adquirente (requisito este implícito en el concepto mercantil y fiscal de fusión) y de continuación del adquirente en el ejercicio de la misma actividad que el transmitente.

A la par, y respecto de la letra a) del artículo 7.1.º de la Ley 37/1992, la DGT sostuvo tradicionalmente que la aplicación de este supuesto de no sujeción requería el cumplimiento de tres requisitos:

- i) Debía transmitirse la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, sin más excepción que los saldos existentes en caja o bancos, si los hubiere.
- ii) Debía existir un solo adquirente.
- iii) El adquirente debía continuar en las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

Pues bien, para ambos supuestos, la doctrina de la DGT sufrió un cambio radical a lo largo de 2006, cambio que se ha consolidado en 2007.

A modo de resumen y para cualquiera de las letras a) o b) del artículo 7.1.º, es criterio del Centro Directivo considerar los siguientes requisitos que abrirían paso a la aplicación del mismo:

- La transmisión ha de tener por objeto un conjunto de elementos corporales e incorporeales que, conjuntamente considerados, constituyan una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma.

- Resulta indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma.
- La actividad que venía desarrollando el transmitente puede ser la misma a la que quede afecto el patrimonio transmitido u otra diferente. Lo relevante es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial.
- La aplicación o no del régimen especial para operaciones de reestructuración empresarial regulado por el TRLIS, es irrelevante a los efectos de la posible no sujeción en el IVA.
- A la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional por parte de quienes tengan la condición de empresario o profesional en aplicación exclusivamente del artículo 5.uno.d) de la Ley 37/1992 no le es aplicable la no sujeción que se establece en su artículo 7.1.º

Sobre esta doctrina ya conocida, cabe añadir, respecto de las contestaciones de 2007, su aplicación concreta a un conjunto de supuestos aparentemente distintos pero que acaban guardando una identidad de razón.

Así, utilizando la argumentación ya comentada, el Centro Directivo ha afirmado la sujeción al IVA (y, por tanto, la inaplicación del artículo 7.8.º) a las operaciones de transmisión de activos inmobiliarios que, no obstante estaban afectos a una actividad económica realizada por su transmitente (generalmente el arrendamiento), podían constituir su total patrimonio e iban a continuar siendo explotados en las mismas circunstancias por un solo adquirente o sucesor, no eran constitutivos de una actividad económica autónoma o rama de actividad. En este sentido, deben citarse las contestaciones de 26-04-2007, N.º V0884-07, de 22-11-2007, N.º V0030-07 y de 30-11-2007, N.º 2577-07.

Por la misma razón y, además, reafirmando la prevalencia de la adquisición de la condición de empresario o profesional de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5.uno.d) de la Ley 37/1992 por la realización de actuaciones urbanísticas siquiera ocasionales frente al supuesto de no sujeción del artículo 7.1.º, la DGT ha concluido en la contestación de 22-11-2007, N.º V2486-07, la sujeción de la transmisión de suelo urbanizado por el transmitente aun cuando el mismo fuera constitutivo del total patrimonio empresarial del mismo.

Por el contrario, contestación de 20-07-07, N.º V1607-07, sí se beneficia de la no sujeción al IVA (quizá, a la vista del gravamen en la mayoría de los casos por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que la no sujeción al IVA de este tipo de operaciones conlleva, caso de quedar no sujetas al IVA, dicho verbo no sería el más adecuado) la transmisión por el titular de una oficina de farmacia de todo el negocio, subrogándose el adquirente en el contrato de arrendamiento del local correspondiente. A la misma conclusión se llega en la contestación de 25-09-2007, N.º V2001-07 en relación con la transmisión conjunta de la licencia y el vehículo utilizado en la actividad de autotaxi por el transmitente.

II.2. Artículo 7.8.º: no sujeción al IVA de las operaciones desarrolladas por órganos técnico-jurídicos de Entes territoriales que tienen por destinatarios a estos últimos y deducibilidad del IVA soportado por los Entes públicos.

Quizá junto con la realización de operaciones urbanísticas, la aplicación del IVA a la actuación de los Entes públicos es uno de los ámbitos más complejos del mismo; buena prueba de ello es el numeroso grupo de consultas formuladas a la DGT al respecto.

Las operaciones desarrolladas por los Entes públicos pueden, evidentemente, ser clasificadas desde múltiples puntos de vista. Sin embargo, a efectos de la aplicación a las mismas del IVA, la división esencial es aquella que permite separar sus actuaciones empresariales (de entre las cuales destacan sin duda aquellas consistentes en la promoción pública de viviendas, ámbito de actuación cada vez más intenso) de aquellas típicamente burocráticas o, de forma más precisa, consistentes en el desarrollo estricto de funciones o poderes públicos.

Considerando la naturaleza y finalidad del gravamen por el IVA, ha de ser punto de partida dejar al margen del mismo todas las actuaciones consistentes en el ejercicio de funciones públicas salvo en algunos casos en los que tales funciones, de quedar no sujetas al Impuesto, pudieran generar distorsiones a la competencia, ya que, si ese fuera el caso, la neutralidad del Impuesto se vería comprometida.

Al menos en lo referente a la no sujeción al Impuesto, la Ley 37/1992 contiene un precepto expreso, su artículo 7.8.º, que permite delimitar de forma más o menos precisa qué operaciones están no sujetas al IVA a partir de las consideraciones que acaban de realizarse al respecto y que son sin duda las que inspiraron la actual redacción de dicho artículo.

Pues bien, la DGT comenzó durante 2006 a dictar un conjunto de contestaciones que, por una parte, reordenaban y clarificaban los requisitos que abren paso a la aplicación del artículo 7.8.º de la ley a la luz de la jurisprudencia más asentada del Tribunal de Luxemburgo y, por otra parte, extendían la no sujeción al Impuesto a las operaciones internas desarrolladas por personas o entidades revestidas de formas puramente administrativas o incluso mercantiles que, siendo totalmente dependientes de Entes de naturaleza territorial, tenían por destinatarios a tales Entes. Para ello, la DGT asumió plenamente el criterio del Tribunal Supremo a estos efectos, que considera a este tipo de personas o entidades como meros órganos técnico jurídico del Ente del que dependen.

Al respecto, pueden citarse las contestaciones de 14-02-2006, N.º V0276-06, de 21-07-2006, N.º V1567-06 y, ya en 2007, la de 22-11-2007, N.º V2492-07.

De forma resumida, entiende la DGT que la aplicación del artículo 7.8.º y, en general, la no sujeción de las operaciones desarrolladas por los Entes públicos, requiere del cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1.º Las entregas de bienes o prestaciones de servicios han de ser realizadas por entes u organismos de derecho público.

2.º La entrega de bienes o prestación de servicios cuya no sujeción se plantee, ha de realizarse en el ejercicio de una función pública, esto es, el Ente público debe actuar en su calidad de sujeto de Derecho público.

A partir de ambos extremos, las actuaciones no sujetas al IVA se localizarían considerando los siguientes criterios:

- a) Desde un punto de vista estrictamente jurídico, del total de actuaciones realizadas por la Administración habrían de excluirse las situadas al margen del Derecho administrativo.
- b) En segundo lugar, si la función desarrollada por un Ente o Administración pública se ejerce en competencia con los particulares y el hecho de declararla no sujeta puede dar lugar a distorsiones graves de la competencia, habría de concluirse la sujeción de la misma.
- c) Finalmente, la actividad desarrollada habrá de ser distinta de las contenidas en el artículo 7.8.º como correlato del Anexo I de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

Uno de los mejores ejemplos de ejercicio de funciones públicas no sujetas al IVA lo constituye sin duda el correspondiente a la gestión tributaria. En este ámbito se encontraría, por ejemplo, la actuación de una entidad mercantil íntegramente dependiente de un ayuntamiento que se dedicara a la centralización de su gestión tributaria (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, asistencia e información al contribuyente, actuaciones de recaudación e inspección, etc.). Este caso es el abordado en la contestación N.º V 0276-06.

A los referidos requisitos, habrían de añadirse los siguientes, deducidos del tenor literal del artículo 7.8.º:

1. En primer lugar, debe recordarse la imposibilidad de declarar no sujetas al IVA las actuaciones desarrolladas por Entes públicos de forma indirecta, es decir, por medio de empresa pública, privada, mixta o de empresa mercantil (segundo párrafo del art. 7.8.º) que tengan por destinatarios a terceros diferentes de aquellos Entes de que dependan.

Esta matización resulta plenamente coherente con la doctrina que acaba de referirse en relación con las operaciones desarrolladas por órganos técnico jurídicos de Entes públicos; en efecto, la no sujeción se predica, exclusivamente (y así se preocupa siempre de subrayar el Centro Directivo) de las operaciones internas, es decir, aquellas que tienen por destinatario al Ente territorial.

Piénsese, a modo de ejemplo, que un determinado municipio organice la recogida de basura a través de su encomienda a una empresa mercantil íntegramente dependiente del mismo. Si se llega a la conclusión de que el destinatario de la actividad de recogida de basura no es el ayuntamiento, sino que son los vecinos a quienes la empresa municipal factura por sus servicios, la actuación de la misma estará, en todo caso, sujeta al IVA.

Por ello es por lo que la concreción del destinatario resulta clave en este tipo de operaciones y así lo ha expresado la DGT en el apartado 7 de la contestación N.º V2492-07.

2. En segundo lugar, la no sujeción al Impuesto precisa de que la actuación de los Entes públicos sea gratuita o tenga contraprestación de naturaleza tributaria.

Si la actuación es gratuita, dicha circunstancia abunda en la falta de la condición de empresario o profesional de la entidad a la luz de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 5.uno.a) de la Ley 37/1992.

Si la contraprestación es de naturaleza tributaria, la conexión con el ejercicio de funciones esencialmente públicas queda especialmente reforzada y, por consiguiente, la operación de que se trate no debe estar sujeta al IVA, cumplidos el resto de requisitos.

Junto con el problema de la sujeción al Impuesto, aparece inmediatamente el correspondiente a la deducibilidad de las cuotas soportadas por los Entes públicos. Ni la Ley ni su desarrollo reglamentario contienen precepto alguno que, de forma expresa, se preocupe de regular cuál debe ser el criterio que los Entes públicos que desarrollen operaciones sujetas al Impuesto deben seguir para la concreción del IVA deducible.

Sin embargo, la doctrina más actual de la DGT ofrece un conjunto de criterios que permiten esclarecer este extremo; la contestación más completa sobre este particular es la de 18-12-2007, N.º V2686-07.

En el apartado 4 de la referida contestación, el Centro Directivo parte de la distinción entre operaciones no sujetas y sujetas que son generadoras del derecho a la deducción, señalando que la concreción del IVA deducible debe realizarse actuando en dos fases:

«En una primera fase, del total de cuotas soportadas han de quedar excluidas, de principio, las cuotas que se corresponden íntegramente con la adquisición de bienes y servicios destinados, exclusivamente, a la realización de operaciones no sujetas. Dichas cuotas no serán deducibles en ninguna proporción.»

Este primer filtro permite dejar al margen de la deducción las cuotas de IVA no destinadas a lo que podemos denominar «sector empresarial del Ente público».

Si el Ente público no realiza más que operaciones no sujetas, su actuación quedará siempre al margen del IVA y las cuotas soportadas no serán deducibles en ninguna medida. No obstante, dicha situación no es la más habitual, sobre todo si se trata de Entes locales cuyas competencias comprenden de forma habitual, y simultáneamente con las anteriores, la realización de operaciones puramente empresariales, por lo que la DGT se refiere a ellos en ese caso como Entes de «carácter dual».

A fin de concretar en estos casos la deducibilidad del IVA, la DGT prescribe lo siguiente:

«En relación con las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al Impuesto y a aquellas que no lo estén, habrá de considerarse lo dispuesto por el artículo 95 de la Ley 37/1992.

En este sentido, lo dispuesto por dicho precepto legal ha de interpretarse a la luz del Derecho comunitario, en particular, por el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE en cuanto dispone que "en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor (...)".

A tales efectos, el ayuntamiento consultante deberá adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación».

Finalmente, la DGT introduce una última precisión:

«Dentro de este último grupo (cuotas por consumos imputados parcialmente al sector empresarial) y cuando se trate específicamente de cuotas soportadas por adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, el artículo 95.dos prescribe que podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

- 1.^a Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.
- 2.^a Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento».

En definitiva, con esta primera fase los sujetos pasivos adoptan un criterio que permite discernir las cuotas atribuibles total o parcialmente al desarrollo de actividades sujetas y que serán las que conformen el subconjunto de cuotas potencialmente deducibles.

Debe señalarse al respecto los problemas que se derivan de dicho planteamiento a la luz de la afectación directa y exclusiva que establece el artículo 95.uno de la Ley 37/1992. En efecto, si la deducibilidad de un consumo determinado exige que el bien o servicio a que corresponda deba afectarse directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, el argumento de la DGT resulta un tanto controvertido. Sin embargo, y así lo recuerda en su motivación la DGT como se ha visto, el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE prescribe un criterio de afectación que recuerda en esencia al sistema de prorrateo especial de nuestra ley, dando carta de naturaleza a la solución doctrinal apuntada.

A continuación tiene lugar una segunda fase que es la que permite filtrar definitivamente las cuotas soportadas calculadas en una primera instancia y que concretan el IVA deducible. Al respecto, en apartado 5 de la contestación que se está analizando establece lo siguiente:

«Determinadas las cuotas correspondientes a los bienes y servicios afectos a las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por el consultante, habrá de procederse a continuación a determinar su deducibilidad en una segunda fase.

En esta segunda fase, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas al Impuesto, más aquellas que resulten de la aplicación del criterio razonable y homogéneo adoptado por el ayuntamiento conforme a lo indicado en los párrafos precedentes cuando se trate de cuotas afectas simultáneamente al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, serán deducibles siempre que se cumplan el resto de requisitos que para el referido ejercicio a la deducción se establecen en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, en particular, que se destinen a la realización de operaciones originadoras del derecho a la deducción de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 94.uno de dicha Ley y que se esté en posesión de una factura que reúna la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29).

En este sentido, las operaciones que realiza el ayuntamiento consultante y que se encuentran sujetas al Impuesto por su carácter empresarial y que, por tanto, resultan ajenas al supuesto de no sujeción recogido en el artículo 7.8.º de la Ley 37/1992, habrán de ser calificadas como originadoras del derecho a la deducción (en términos de Derecho comunitario, gravadas) de acuerdo con los artículos 168 y 94.uno de la Directiva 2006/112/CE y de la Ley 37/1992, respectivamente, o como no originadoras de dicho derecho.

En el supuesto de que el ayuntamiento consultante realice de forma simultánea operaciones que originen el derecho a la deducción y otras que no lo originen, habrá de calcularse una proporción o porcentaje de prorrata a fin de determinar el Impuesto deducible. Dicha proporción o prorrata se aplicará sobre la cuota soportada por la adquisición de bienes o servicios que integren el patrimonio empresarial o profesional del consultante.»

A modo de ejemplo, piénsese en un ayuntamiento que tiene un volumen de presupuesto anual de 10 millones de euros, de los cuales 1 millón de euros corresponde con la realización de operaciones empresariales. A su vez, de ese millón de euros, supongamos que 100.000 euros traen causa de la realización de operaciones de asistencia social sujetas pero exentas del IVA por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.uno.8.º de la Ley 37/1992.

Planteadas, por ejemplo, la deducibilidad del IVA soportado de 3.200 euros por un servicio de consultoría contratado por el ayuntamiento con una empresa privada a fin de implantar mejoras en el funcionamiento general del Ente, un criterio que podría resultar válido determinaría que primero hubiera de reducirse en un 90% por ser la relación que guardan las operaciones empresariales respecto de las totales (1 millón entre 10 millones de euros). A continuación, al importe resultante (320 euros) se le aplicaría la prorrata del 90% (900.000 euros entre un total de operaciones empresariales de 1 millón de euros), obteniéndose finalmente un IVA deducible de 288 euros como consecuencia del referido contrato de consultoría.

Este, quizá, podría ser uno de los criterios «razonables y homogéneos» a que se refiere la DGT en su doctrina.

II.3. Artículo 20.uno: exenciones para actividades de carácter social.

El artículo 20.uno de la Ley 37/1992, establece un amplio conjunto de exenciones, dentro de las cuales, las contenidas en los números 8.º (asistencia social), 12.º (operaciones desarrolladas por organismos legalmente reconocidos sin finalidad lucrativa como colegios profesionales o cámaras oficiales), 13.º (servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física) y 14.º (servicios de carácter cultural), se corresponden de forma global con actividades que pueden denominarse de interés general. Adicionalmente, el número 6.º añade la exención de servicios prestados a sus miembros por agrupaciones de interés económico.

Para todas ellas, el beneficio de la exención se vincula a que el empresario o profesional que desarrolla las actividades definidas en los números citados, cumpla determinados requisitos subjetivos.

En particular, para las exenciones contenidas en los números 8.º, 13.º y 14.º, se requiere que dicho empresario sea una entidad de derecho público o un establecimiento privado de carácter social, definido este último conforme a lo dispuesto por el artículo 20.tres de la Ley 37/1992. Por su parte, las exenciones contenidas en los números 6.º y 12.º requieren igualmente del previo reconocimiento por la Administración tributaria.

En relación con tales requisitos subjetivos, del tenor literal de los artículos 5 y 6 del Reglamento del Impuesto parece deducirse el carácter rogado para su aplicación, al prever la necesidad de que la Agencia Tributaria dicte un acto administrativo expreso de reconocimiento del beneficio fiscal, bien en el que se acredite la procedencia de las exenciones contenidas en los números 6.º y 12.º, o bien en el que se otorgue la condición de establecimiento privado de carácter social para las recogidas en los números 8.º, 13.º y 14.º.

Si bien la finalidad de estas exenciones parece tener como objetivo, desde un punto de vista general, favorecer e impulsar este tipo de actividades disminuyendo su precio, lo cierto es que el carácter limitado de las mismas impide el derecho a la deducción a los empresarios o profesionales que las desarrollen, por lo que puede no resultar plenamente acertado hablar de «beneficio fiscal» al menos desde la óptica de aquellos.

Pues bien, durante la elaboración de la última revisión del Reglamento del Impuesto comentada en la primera parte de este mismo artículo, aprobada finalmente por el Real Decreto 1466/2007, se pretendía matizar lo dispuesto por los artículos 5 y 6 del Reglamento a fin de interpretar el requisito de reconocimiento previo no como una autorización administrativa, sino como un acto administrativo en el que se constatará o declarará la concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación de la exención.

En apoyo a dicho planteamiento de acto administrativo declarativo, se hacía referencia a abundante jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en el sentido apuntado, en especial, la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Asunto C-141/00, *Ambulanter PfllegeDienst Kugler GmbH*, de la que se deduce que lo relevante para la aplicación de la exención son las condiciones intrínsecas de la

entidad que presta los servicios controvertidos, o la sentencia de 26 de mayo de 2005, Asunto C-498/03, Kingscrest Associates y Montecello, en la que el Tribunal niega que se pueda condicionar una exención a una solicitud de previo reconocimiento.

De la misma argumentación se desprendería, obviamente, la imposibilidad de los empresarios o profesionales a solicitar la renuncia a las exenciones referidas, una vez reconocida su procedencia.

No obstante, el texto de Reglamento finalmente aprobado no contiene mención alguna a estos aspectos, aunque en el Proyecto de Real Decreto que se sometió a información pública sí se incluía una modificación de los referidos artículos 5 y 6 de aquel.

A nivel doctrinal, la DGT ha negado tradicionalmente la posibilidad de que los empresarios o profesionales renuncien a las exenciones señaladas una vez reconocida su procedencia por la Agencia Tributaria.

Durante 2007, dicha doctrina se ha completado, apoyándose en el nuevo criterio al respecto del Tribunal Económico-Administrativo Central TEAC que se alinea con el del Centro Directivo.

En este sentido, pueden citarse las contestaciones de 30-08-2007, N.º V1792-07, o la de 22-10-2007, N.º V2222-07; en ambas, se analiza la imposibilidad de renunciar a la exención reconocida conforme al artículo 20.uno.12.º con arreglo a los siguientes términos:

«(...) Por otro lado, el TEAC ha modificado el criterio mantenido hasta ahora sobre la admisibilidad de la renuncia a las exenciones, por el criterio contrario, en el fallo de fecha 29 de marzo de 2006, RG 07113/2003.

"La indicación del párrafo tercero al establecer la necesidad del reconocimiento previo por la Administración no empece la efectividad de la exención, puesto que lo único que requiere del reconocimiento previo es el disfrute, en ningún caso la exención en sí. El reconocimiento no debe constituir una limitación inmoderada de la aplicación de la exención, sino un mero instrumento de verificación y de control al deber ser interpretado a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos, y no a otros fines como el de limitar la posibilidad de disfrute de la exención.

Interpretar en este sentido la cláusula citada (del art. 13 de la Sexta Directiva) nos lleva a denegar la posibilidad de renuncia, pues tal renuncia contravendría la finalidad que informó la introducción de estas exenciones, es decir, la salvaguarda del interés público a través de la tutela fiscal de las entidades que lo persiguen.

Habilitar la posibilidad de renuncia supone convertir el mecanismo de reconocimiento, establecido con las finalidades antes indicadas, en un infundado derecho tributario de opción que permita a las entidades rehuir, una vez obtenida, la situación de exención que es querida por el ordenamiento para los que se hallan en su situación. Esta posibilidad ha de rechazarse, porque la admisión de la renuncia sería tanto como dejar al albur de las entidades la definición de su régimen

fiscal al margen de lo que para ellas establece el ordenamiento, y, en definitiva, porque debe primar el carácter obligatorio del mandato del artículo 20."

4. Se presume que los actos de reconocimiento concedidos en esta materia son el resultado de una correcta comprobación de los requisitos condicionantes del beneficio fiscal y sus efectos se mantienen mientras se sigan cumpliendo todos los requisitos y condiciones legales que definen la exención.

En consecuencia con todo lo anterior, la exención a que se refiere el escrito de consulta, reconocida por la Agencia Tributaria, no puede ser objeto de renuncia por parte de la Asociación consultante, mientras concurren los requisitos que la fundamentan y su reconocimiento se ajuste a las previsiones legales.»

II.4. Artículo 20.uno.23.º: contratos de arrendamiento de viviendas con opción de compra.

La ralentización del mercado inmobiliario así como la cada vez más activa participación de los Entes públicos en el mismo impulsando fórmulas de acceso a la vivienda lo más atractivas posible, ha provocado la suscripción creciente de contratos de arrendamiento de viviendas que incorporan una opción de compra a ejercitar por el arrendatario en un plazo de tiempo concreto.

En relación con este tipo de operaciones, deben citarse las contestaciones de la DGT de 30-07-07, N.º V1689-07 y de 25-09-07, N.º V1995-07 y N.º V2004-07.

En la primera de ellas, de 30-07-07, se consulta el régimen tributario aplicable a una vivienda de protección pública cedida en régimen de arrendamiento con opción de compra, opción que podrá ejercerse en un plazo de 10 años. Según se describe en los antecedentes, la mitad del alquiler mensual a abonar se aplicará al precio de la compra de la vivienda caso de que se ejercite finalmente la opción. En otro caso, tales cantidades serán devueltas al arrendatario.

En su contestación, la DGT inicia su argumentación matizando que el pago global que se efectúa cada mes por el arrendatario es comprensivo de dos partes bien distintas: una, que es destinada al arrendamiento, y otra que es un pago a cuenta de la posible compraventa futura de la vivienda, caso de que la opción de compra se ejercite. Ambas reciben un tratamiento en el IVA diferente.

Respecto de la cantidad abonada en concepto de arrendamiento en sentido estricto, la DGT recuerda que la letra d') del artículo 20.uno.23.º de la Ley 37/1992, excluye expresamente de la exención aplicable a los arrendamientos exclusivos para vivienda aquellos que incorporan opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

En otras palabras, si como consecuencia del ejercicio de la opción de compra tuviera lugar una entrega sujeta y no exenta del IVA, el arrendamiento previo (con opción) no se encontraría exento. Si no existiera dicha cautela y este tipo de arrendamientos estuvieran exentos, se podría abrir la puerta a una minoración artificial de la base imponible de la entrega aumentando el precio del arrendamiento previo.

Por tanto, la cantidad abonada en concepto de arrendamiento será contraprestación de un servicio sujeto y no exento del IVA que tributará al tipo general del 16%.

El punto que no queda suficientemente claro a estos efectos es por qué la entrega de dicha vivienda debe estar sujeta y no exenta. Si bien no se explicita por la DGT, debe recordarse que el artículo 20.uno.22.º de la Ley 37/1992 dispone que «a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. (...)».

De dicho precepto se deduce que el uso de una vivienda agota la primera entrega salvo en el supuesto de que quien lleve a cabo dicho uso resulte ser finalmente el adquirente de la misma, como ocurriría en el supuesto consultado.

Por su parte y a la luz de lo dispuesto por el artículo 75.dos de la Ley 37/1992, las cantidades abonadas en concepto de pago a cuenta de la futura compraventa determinarán el devengo del IVA al tipo que corresponda, es decir, el 4 o el 7% según la calificación de la vivienda.

En definitiva, el arrendatario soportará el IVA mensualmente por dos conceptos: por el servicio de arrendamiento (al 16%) y por el pago a cuenta de la futura compraventa (al 4 o al 7%).

Finalmente, la contestación aborda un último extremo: en el caso de que el arrendatario ejercite efectivamente la opción de compra, el contrato prevé que las cantidades abonadas en concepto de arrendamiento pasarán a tener la naturaleza de precio de dicha compraventa. Pues bien, en este caso la DGT prescribe que será necesario proceder a la rectificación de las cuotas que se repercutieron por tales importes al 16% a fin de hacerlas tributar al 4 o al 7%, según corresponda. Sobre este último aspecto, debe hacerse hincapié en el hecho de que no hay obstáculo para proceder a dicha rectificación aún cuando las cuotas arrendaticias se hayan venido satisfaciendo durante un gran número de años, ya que, a la luz de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 89.uno de la Ley del IVA, el plazo de cuatro años para rectificar se computaría, en este caso, desde que se produjeron las causas que dieron lugar, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley, a la modificación de la base imponible, esto es, desde que se decide el ejercicio de la opción de compra.

Por su parte, la contestación N.º V1995-07 analiza la tributación de las viviendas cedidas en alquiler con opción de compra durante un plazo de siete años, según el plan de vivienda de 2005-2008 de la Comunidad de Madrid y considerando que cuando se ejercita la opción de compra se destina el 50% de las cantidades pagadas previamente en concepto de alquiler al precio final de la vivienda.

La DGT comienza su argumentación diferenciando los siguientes supuestos:

- a) Que se conceda al inquilino la opción de compra desde el momento en que este adquiere su condición de arrendatario de la vivienda o,

- b) Que la opción de compra se conceda al arrendatario de la vivienda en el momento en que haya que ejercerla, es decir, que el sujeto legitimado para comprar la vivienda sea quien tenga la condición de inquilino en el momento en que se abra el plazo para tal ejercicio.

Para el primero de los supuestos, la DGT llega a la misma conclusión que la ya analizada en la contestación N.º V1689-07, es decir, el arrendamiento estaría sujeto y no exento y tributaría al 16%, debiendo rectificarse la repercusión caso de que se ejercitara finalmente la opción de compra a fin de recalcular el IVA al tipo del 4 o del 7%, en los mismos términos ya estudiados.

Para el segundo de los supuestos, la DGT matiza que «el arrendamiento no incorpora un derecho de opción de compra. Este derecho se reconoce al inquilino en un determinado momento del tiempo, que es cuando ha de ejercerse tal opción. En estas circunstancias, la operación no puede ser calificada como un arrendamiento con opción de compra, sino como un arrendamiento ordinario. Por esta razón, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.uno.23.º de la Ley 37/1992, se tratará de una operación exenta del Impuesto y no habrá lugar a la repercusión del mismo.

Por otra parte, la entrega de la vivienda que se produce al arrendatario en el caso b) podrá ser primera o segunda entrega de edificaciones. Si con anterioridad al arrendatario que la adquiere ha habido uno o varios arrendatarios previos que han ocupado la vivienda ininterrumpidamente por un período de dos o más años, no se tratará de una primera entrega y, por tanto, estará exenta. En el caso contrario, si efectivamente se trata de una primera entrega, esta estará sujeta y no exenta y procederá la repercusión del tributo. Esta es una cuestión que habrá que valorar en cada caso concreto».

La referida contestación finaliza recordando la naturaleza para la entidad promotora de las viviendas cedidas en los términos expuestos como bienes de inversión, por lo que su entrega final debe llevar aparejada la regularización de las deducciones practicadas conforme a lo dispuesto por el artículo 110 de la Ley 37/1992.

Finalmente, la contestación N.º V2004-07 analiza una operación similar a la abordada en las contestaciones ya comentadas, reiterando la aplicación del mismo régimen de tributación a efectos del IVA.

II.5. Artículo 78.uno: cálculo de la base imponible del Impuesto en operaciones de transmisión de activos parcialmente afectos al patrimonio empresarial o profesional.

El artículo 95 de la Ley del Impuesto permite concretar los bienes y derechos que forman parte del patrimonio empresarial o profesional.

En particular, el apartado uno de dicho precepto parte de la exigencia de que los bienes o servicios se afecten directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, si bien, a renglón seguido, el apartado dos permite la afectación parcial cuando se trata de bienes calificados como de inversión.

A su vez y dentro del grupo de estos últimos (bienes de inversión), la Ley del IVA establece la ya conocida presunción de afectación del 50 o del 100% al citado patrimonio cuando se trata de vehículos, ciclomotores y motocicletas, según los casos.

Al mismo tiempo, el artículo 78.uno de la Ley establece que la base imponible del IVA estará formada por el importe total de la contraprestación.

Centrados en un bien de inversión afecto al patrimonio empresarial en un porcentaje inferior al 100% (piénsese en el supuesto más común de un automóvil al que afecte la presunción de afectación del 50%), la aplicación conjunta de ambos preceptos en una interpretación literal de la ley, conducía a computar en la base imponible correspondiente a la venta de este tipo de bienes de inversión el 100% de la contraprestación pactada, haciendo abstracción de que tan solo una parte de lo transmitido debía quedar sujeta al IVA, esto es, la parte afecta al referido patrimonio.

Esta disfunción ha quedado aclarada en la contestación de 20-12-2007, N.º V2729-07, en la que se planteó al la DGT cuál debía ser la base imponible de la venta de un automóvil que había estado afecto al patrimonio empresarial del transmitente en un 50%.

En su contestación, la DGT parte del reconocimiento de que «hasta la fecha, ha sido criterio de este Centro Directivo entender que, en aplicación de los mencionados preceptos, y teniendo en cuenta que ni el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE ni su correspondiente artículo 78.uno de la Ley 37/1992 disponían regla de corrección alguna en la base imponible cuando se transmite, como es el caso planteado, un activo afecto parcialmente al patrimonio empresarial o profesional, dicha base imponible debía estar constituida por la total contraprestación que se hubiera acordado, no siendo procedente reducir su importe en el referido cincuenta por ciento».

A partir de ello y a la vista de lo dispuesto por el artículo 4.dos.b) de la Ley 37/1992, artículo que dispone la sujeción general al Impuesto de aquellas operaciones interiores efectuadas con bienes o servicios integrantes del patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, excluyendo en consecuencia las que eventualmente pudieran referirse a bienes o servicios integrantes del patrimonio personal o particular de los mismos, la DGT recuerda su propia doctrina ya analizada en el presente artículo relativa al carácter dual de los Entes públicos que desarrollan simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, así como el criterio del TEAC en el sentido de considerar excepcionalmente que una sociedad mercantil podría no actuar en determinados casos como empresario o profesional, criterio acogido por la DGT en la contestación vinculante de 5-07-2007, N.º V1499-07.

Con base en tales consideraciones, el Centro Directivo concluye que «la afectación a un patrimonio empresarial o profesional de un vehículo automóvil en el porcentaje del 50%, debe manifestarse en todos sus extremos y no solo en relación con la limitación inicial del derecho a la deducción. Por consiguiente, la base imponible del Impuesto en la entrega de un vehículo automóvil que ha estado afecto a un patrimonio empresarial o profesional en un porcentaje del cincuenta por ciento, debe computarse, asimismo, en el cincuenta por ciento de la total contraprestación pactada, dado que la transmisión del otro 50% se corresponde con la entrega de la parte de dicho activo no afecta al referido patrimonio que debe quedar no sujeta al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.dos.b) de la Ley 37/1992».

II.6. Artículo 78.tres.2.º: tratamiento de las opciones de compra sobre bienes inmuebles cuando el precio de las mismas se refleja, caso de que se ejerzan, como menor valor de la compraventa.

En operaciones que tienen por objeto la adquisición de una opción de compra, relativa generalmente a un bien inmueble, opción a ejercitar voluntariamente durante un plazo determinado o en una fecha concreta, se ha planteado tradicionalmente el problema de cuál debería ser la base imponible de la operación principal, es decir, de la compraventa, en el supuesto de que se ejercite la opción de compra y el precio pagado por la misma se descuenta del correspondiente a dicha compraventa.

En todo caso, conviene aclarar que partimos de la base de que el propietario del inmueble tiene la condición de empresario o profesional, por lo que no hay dudas sobre la sujeción al IVA tanto de la cesión de la opción como de la entrega del inmueble caso de que aquella se ejercite.

En relación con este tipo de operaciones, lo primero que debe aclararse es que nos encontramos ante dos supuestos de hecho imponible distintos y separados: una prestación de servicios consistente en la cesión de la opción de compra que efectúa el propietario del inmueble a favor de un tercero y, por otra parte y en su caso, una entrega de bienes consistente en la venta del inmueble al titular de la opción de compra.

Con dicho planteamiento y a la vista de lo dispuesto por el artículo 78.uno de la Ley 37/1992, precepto que establece que la base imponible estará formada por la total contraprestación, se debe concluir que la base imponible de la opción de compra será el precio acordado por la misma. En el momento de su suscripción, el cedente deberá repercutir el IVA devengado al cesionario al tipo general del 16%.

A continuación y llegado el vencimiento de la opción, puede ocurrir que la misma no llegue a ejercitarse, hecho que no tendrá ninguna consecuencia a efectos del Impuesto.

Si, por el contrario, el cesionario ejercita la opción de compra y, como se ha dicho, el precio que en su día abonó por la misma se tiene en cuenta como menor precio de la compraventa, la aplicación del mismo artículo 78.uno conduce a calcular la base imponible en el precio acordado. Por consiguiente, si inicialmente se fijó un precio total de la compraventa de 300.000 euros del que se minoraría el precio de la opción, caso de ejercitarse (supongamos que el precio de la misma se fijó en 3.000 euros), la base imponible de la compraventa será de 297.000 euros.

En este segundo supuesto, es decir, en el caso de que se ejercite la opción y se adquiera el inmueble, ha de subrayarse que no resultará en modo alguno procedente alterar la operación correspondiente a la suscripción de la opción de compra. El IVA que se devengó en su día cuando se cedió dicha opción y que debió repercutirse al cesionario (y ahora adquirente del inmueble), no deberá ser rectificado en cuantía alguna y tampoco debe entenderse que ha quedado sin efecto como consecuencia de que el precio de la opción se considere como menor valor de la compraventa.

Por tanto, siguiendo el ejemplo que se apuntaba, el IVA devengado por la cesión de la opción será de 480 euros (16% de 3.000 euros), que deberá ser declarado por el cedente en su autoliquidación corres-

pondiente al mes o trimestre en que se haya cedido dicha opción y, asimismo, repercutido al cesionario a través de la correspondiente factura. Llegado el vencimiento y suponiendo que la entrega del inmueble no esté exenta del IVA, el Impuesto devengado será de 47.520 euros (16% de 297.000 euros), que igualmente deberá ser repercutido expidiendo y entregando factura al adquirente.

Todos estos extremos son los que se recogen en las últimas contestaciones de la DGT, en las que no hay cambio de criterio alguno al respecto sino una voluntad aclaratoria de la que había sido explicación tradicional de la tributación de este tipo de operaciones, explicación que sin duda resultaba confusa y daba lugar a interpretaciones erróneas.

En particular y con la nueva motivación, pueden citarse las contestaciones de 10-04-2007, N.º V0746-07 y de 05-07-2007, N.º V1500-07.

Sobre lo ya dicho, la DGT concreta la improcedencia de aplicar a este tipo de operaciones lo dispuesto por el artículo 78.tres.2.º de la Ley 37/1992, conforme al cual, los descuentos y bonificaciones no reducen la base imponible cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

A este respecto, la DGT señala en la contestación V1500-07 que «este precepto impide la minoración de la base imponible en el importe de la contraprestación de otras operaciones con la pretensión de excluir el denominado "neteo", esto es, la práctica consistente en repercutir el impuesto, en caso de que existan operaciones cruzadas entre dos empresarios o profesionales, únicamente sobre el importe neto resultante de ambas.

Por el contrario, cuando lo que ocurre es que un mismo empresario realiza dos operaciones, una prestación de servicios, el otorgamiento de un derecho de opción, con su contraprestación, y una entrega de bienes, cuya contraprestación específicamente convenida por las partes se reduce como consecuencia de haberse realizado esta operación anterior, la concesión del derecho de opción, cada una de dichas operaciones tendrá su base imponible, que será la contraprestación pactada por las partes.

No hay en este caso neteo alguno, sino la determinación de la base imponible de las operaciones por el importe convenido por las partes para cada una de ellas.

En consecuencia, la base imponible de la opción de compra será la contraprestación pactada por su concesión y la base imponible de la entrega del suelo en ejercicio de dicha opción será la contraprestación pactada por ella, restando, en caso de que así se haya convenido, la cantidad satisfecha por la opción».

Finalmente, podría ocurrir que llegado el vencimiento de la opción, el cesionario de la misma decidiera no ejercitarla y ello conllevara una penalización que hubiera de abonarse al propietario del inmueble.

Este supuesto, se aborda, asimismo, en la contestación V1500-07 y lleva a la DGT a concluir que «solo en el supuesto de que dicho pago adicional tuviera una verdadera naturaleza indemnizato-

ria, resarciento al consultante por la no perfección de la venta del terreno, su importe no podrá ser considerado como la contraprestación de ninguna entrega de bienes o prestación de servicios efectuada por la entidad consultante. En estos términos, el abono de dicha indemnización no tendrá efecto alguno en relación con el Impuesto».

Sobre la referida naturaleza indemnizatoria, debe recordarse en este punto la sentencia del Tribunal de Justicia de 18-07-2007, Asunto 277/05, *Société thermale*, que se comenta en la parte final de este mismo artículo.

II.7. Artículo 78.dos.3.º: criterios para la concreción de las subvenciones cuyo importe debe computarse en la base imponible del Impuesto.

Como se recordará, el Tribunal de Luxemburgo, en su sentencia de 6 de octubre de 2005, comisión contra España, declaró no ser conforme al Derecho comunitario (arts. 17 y 19 de la derogada Sexta Directiva, actuales arts. 173 a 175 de la Directiva 2006/112/CE) el tratamiento que dispensaba la Ley 37/1992 a las subvenciones que no formaban parte de la base imponible del Impuesto cuando eran percibidas por sujetos pasivos que tenían total derecho a la deducción, tratamiento que consistía, en esencia, en computarlas en el denominador de la prorata.

En su sentencia, el Tribunal señaló que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho comunitario al prever una prorata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que efectuaban únicamente operaciones gravadas y percibieran subvenciones no vinculadas al precio de sus operaciones y al instaurar una norma especial que limitaba el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.

A la vista del contenido de la sentencia de 6 de octubre de 2005, la DGT se vio obligada a dictar la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, publicándose poco tiempo después la Ley 3/2006, de 29 de marzo, que modificó la Ley 37/1992 armonizando su contenido con los criterios de la sentencia del Tribunal de octubre de 2005.

La referida modificación legal dispuso su aplicación con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2006 y procedió, como ya había anunciado la Resolución 2/2005, a eliminar toda restricción en el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones.

El principal problema que ha planteado la referida sentencia del Tribunal estriba en el hecho de concretar los criterios que deben tenerse en cuenta para dilucidar cuándo una subvención forma parte de la base imponible del IVA.

En este sentido, debe citarse la contestación de 14-11-2007, N.º V2437-07, en la que la DGT, tras reconocer dicho problema, incorpora a su doctrina los criterios manifestados por la Comisión de las Comunidades Europeas en su informe de 27 de abril de 2007, informe solicitado expresamente por la propia DGT.

En particular, la DGT señala al respecto lo siguiente:

«La adecuada interpretación del precepto de la Ley 37/1992 que se ha transcrito ha dado lugar a diversos problemas, habida cuenta de lo cual se ha pedido parecer a los servicios de la Comisión Europea, que han expresado su opinión en informe de 27 de abril de 2007. Hay que señalar que el citado informe no es vinculante para la Comisión, sino que se limita a expresar su parecer sobre el particular.

La Comisión basa su análisis en la jurisprudencia comunitaria existente en relación con el artículo 11.A.1 a) de la Sexta Directiva, antecedente, como se dijo, del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE y, en particular, en las siguientes sentencias:

La de 22 de noviembre de 2001, recaída en el Asunto C-184/00, ASBL Office des produits wallons.

Las de 15 de julio de 2004, correspondiente a los Asuntos C-144/02, Comisión contra Alemania, C-381/01, Comisión contra Italia, C-463/02, Comisión contra Suecia, y C-495/01, Comisión contra Finlandia, todas ellas con idénticos argumentos.

Los aspectos en los que, siguiendo la opinión de los servicios de la Comisión, ha de basarse la aplicación del último inciso del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE son los siguientes:

- El número de intervinientes en las operaciones.
- La incidencia en el precio de la concesión de la subvención.
- La previsibilidad de la subvención para el empresario o profesional que la percibe.
- La proporcionalidad entre el importe de la subvención y la cantidad de bienes o servicios a cuya provisión se condiciona la concesión de la subvención.
- Los aspectos formales de la subvención.»

Sobre todos esos aspectos, la DGT analiza uno por uno los criterios manifestados por la Comisión en el referido informe, concluyendo respecto de cada uno de ellos lo siguiente:

- El número de intervinientes en las operaciones: necesariamente deben concurrir tres sujetos, a saber: el empresario o profesional que realiza las operaciones subvencionadas, los clientes o destinatarios de dichas operaciones y el ente que concede la subvención.
- La incidencia en el precio de la concesión de la subvención: la aplicación de lo dispuesto por el artículo 78.dos.3.º de la Ley 37/1992 requiere que la subvención incida en el precio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo consumo se pretende incentivar. Cuando esta magnitud, el precio de las operaciones, no se vea alterado por la concesión de la subvención, de manera tal que la citada magnitud venga dada por circunstancias ajenas a la

voluntad de cualquiera de las partes intervinientes en su concesión, la concesión de la subvención o ayuda de que se trate no ha de incluirse en la base imponible de las operaciones.

- La previsibilidad de la subvención para el empresario o profesional que la percibe: la aplicación de lo dispuesto por el artículo 78.dos.3.º de la Ley 37/1992, requiere que la subvención sea proporcional a la cantidad de bienes entregados o de servicios prestados. Este requisito, a juicio de la DGT, ha de interpretarse con una cierta flexibilidad, ya que el mismo Tribunal llega a admitir la inclusión de subvenciones en la base cuando la concesión de la misma está condicionada con la existencia de las operaciones gravadas de forma global, de manera que desaparezca cuando los bienes de que se trate han dejado de producirse, pero sin exigir una relación biunívoca entre subvención y bienes o servicios.
- La proporcionalidad entre el importe de la subvención y la cantidad de bienes o servicios a cuya provisión se condiciona la concesión de la subvención: la aplicación del artículo 78.dos.3.º de la Ley 37/1992, requiere que el importe de la subvención o su fórmula de cálculo se determine con carácter previo a la realización de las operaciones, generándose, de acuerdo con los términos establecidos al efecto, el derecho del empresario o profesional que las efectúe a su percepción. Esta condición ha de entenderse, de acuerdo con la DGT, como indicativa de que el modo o forma de cálculo de la subvención se determine con carácter previo al momento en que se realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios subvencionadas, pero sin que sea preciso que a la fecha en que se tenga por efectuada una determinada operación se conozca cuál es el importe exacto de la subvención que va a percibir el empresario o profesional que la realiza.
- Los aspectos formales de la subvención: lo relevante para el establecimiento de la inclusión o no en la base imponible del tributo de las subvenciones son los criterios que se han analizado en los puntos anteriores, con independencia de la forma que se le dé a la subvención o ayuda de que se trate en cada caso.

II.8. Artículo 91.uno.3.1.º: tipo impositivo aplicable a los contratos de ejecución de obra que tienen por objeto la construcción de edificios destinados a asilos e internados en los que se desarrolla una actividad empresarial.

La estructura de tipos impositivos reducidos aplicable a las edificaciones destinadas a vivienda, se fundamenta en la aplicación del 7% a la ejecución de obra (hecho imponible previo a la primera entrega y que generalmente tiene la naturaleza de entrega de bienes conforme a lo dispuesto por el art. 8.dos.1.º de la Ley 37/1992) y, posteriormente, cuando la edificación está terminada (hecho que se acredita con la expedición de la certificación final de obra), el IVA vuelve a devengarse con ocasión de la primera entrega al tipo del 7% o del 4%, según proceda.

Pues bien, en la fase de gravamen correspondiente a la ejecución de obra destinada a vivienda, el artículo que determina cuándo es procedente el tipo impositivo del 7% es el 91.uno.3.1.º de la Ley 37/1992, conforme al cual, se aplicará el tipo del 7% a «las ejecuciones de obras, con o sin aporta-

ción de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados. Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50% de la superficie construida se destine a dicha utilización».

Según reiterada doctrina de la DGT mantenida hasta 2007 y deducida de la Resolución de 22 de diciembre de 1986 (BOE de 19 de enero de 1987), no tenían la consideración de edificios destinados principalmente a viviendas, entre otros, los asilos e internados destinados al ejercicio de una actividad empresarial, siendo concurrente dicha circunstancia, con carácter general, respecto de los servicios de alojamiento y asistencia social a personas discapacitadas o dependientes en un complejo residencial.

Por consiguiente, de acuerdo con dicha doctrina, las ejecuciones de obra para la construcción de tales complejos o residencias debían tributar al tipo del 16%.

Sin embargo, dicha doctrina ha sido modificada, entre otras, en las contestaciones de 13-07-2007, N.º V1558-07 y de 15-10-2007, N.º V2170-07.

En la argumentación realizada en tales contestaciones, el Centro Directivo recuerda cuál es el concepto de vivienda conforme al criterio del Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de junio de 1992: «vivienda es un concepto jurídico indeterminado en torno al que, paradójicamente, se ha producido, incluso, todo un cuerpo de profusa legislación especial protectora. De ella, con claridad se desprende que es aquel espacio físico donde el ser humano puede, permanentemente, desarrollar sus actividades vitales –de ahí, "vivienda"– al resguardo de agentes externos; existiendo desde la Constitución (art. 47: "Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada") hasta reglamentaciones administrativas que determinan sus condiciones mínimas exigibles, todo un sistema jurídico en torno a la vivienda».

Pues bien, a partir de dicho concepto, la DGT, analizando en la contestación V1558-07 el tipo impositivo aplicable a la ejecución de obra para la construcción de un complejo residencial que constará de residencia para mayores con discapacidad y gravemente afectados, talleres ocupacionales y centro de día, manifiesta lo siguiente:

«En efecto, el complejo a que se refiere la consulta va a estar esencialmente compuesto por viviendas (más del 50% de la superficie) en el sentido señalado tanto por el Tribunal Supremo, es decir, espacio físico en el que el ser humano puede permanentemente desarrollar sus actividades vitales al resguardo de agentes externos, como por esta Dirección General, edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica. Así se infiere de las características del edificio y del hecho de que las personas que lo van a ocupar, en atención a sus necesidades asistenciales, van a tener allí su vivienda habitual.

En consecuencia, el tipo impositivo al que debe tributar la ejecución de obra del complejo será el 7%. Ello será así con independencia de que dichas viviendas se vayan a destinar a la realización de actividades empresariales por parte de la entidad consultante, como es el caso».

El referido cambio de doctrina hace recordar la contestación de 21-06-2005, N.º V1193-05, donde la DGT admitió la aplicación de la exención en el arrendamiento de edificaciones destinadas exclusivamente a viviendas (art. 20.uno.23.º de la Ley) en el caso de una entidad cuya actividad consistía en arrendar pisos que se destinaban directa y exclusivamente a vivienda de enfermos y familiares de los mismos.

En dicha consulta, los enfermos y familiares de los mismos, por razón del tratamiento médico, debían trasladarse desde su domicilio habitual a otro que estaba cerca del hospital donde eran tratados. Esta actividad se financiaba enteramente con los recursos (dotación fundacional y donativos) de la fundación consultante, no cobrando nada por ello a las personas enfermas o a sus familiares.

Frente a tales hechos, la DGT concluyó que los arrendamientos de esas viviendas estaban exentos del IVA por estimar que el arrendador no tenía la condición de empresario o profesional al realizar sus operaciones enteramente a título gratuito.

II.9. Artículo 95.uno: deducibilidad del Impuesto en intervenciones estéticas.

En la contestación de 15-10-2007, N.º V2164-07, se solicitó a la DGT que se pronunciara sobre la deducibilidad de la cuota soportada por una entidad que había sufragado la intervención de una de sus empleadas consistente en una mamoplastia para aumentar el tamaño de sus senos, según reza en la descripción de hechos «a fin de que su imagen encaje mejor con el ejercicio de sus funciones».

En relación con la misma, el Centro Directivo niega tal deducibilidad a partir de lo establecido por el artículo 95.uno de la Ley, precepto que ya ha sido comentado al hablar de cuál debe ser la base imponible de la transmisión de activos que han estado parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

En este sentido, debe partirse de la necesaria afectación directa y exclusiva de los bienes o servicios adquiridos al ejercicio de la actividad empresarial o profesional, no admitiéndose afectación parcial más que en el caso de «las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión».

En estas circunstancias, la operación descrita no es constitutiva de una entrega de bienes sino de una prestación de servicios (la intervención quirúrgica para proceder al implante), por lo que el referido precepto elimina la posible deducibilidad de la cuota soportada.

En palabras del Centro Directivo: «la aplicación del citado precepto al supuesto consultado, determina la imposibilidad de deducir el Impuesto soportado por la realización de un implante de mama a fin de aumentar el pecho de una de las empleadas de la entidad consultante. En este sentido, la intervención para llevar a cabo el referido implante no puede considerarse afecta, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional desarrollada por la consultante, siendo destinada a la satisfacción de una necesidad personal del personal dependiente de dicha entidad».

II.10. Artículo 163 quinquies: régimen especial del grupo de entidades.

En relación con el régimen espacial del grupo de entidades, debe hacerse referencia a dos contestaciones de la DGT, únicas existentes hasta la fecha: la de 25-05-2007, N.º V1105-07 y la de 10-12-2007, N.º V2651-07.

En la primera de ellas, se analiza la procedencia del régimen especial respecto de una operación de reestructuración empresarial consistente en la cesión por parte de las entidades dependientes de los inmuebles en los que desarrolla su actividad otra entidad asimismo perteneciente al mismo grupo empresarial, entidad esta última que precederá al arrendamiento a las cedentes de dichos inmuebles y a la centralización de servicios de financiación.

En su contestación, el Centro Directivo, tras recordar que el régimen especial se introdujo en la normativa del Impuesto a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, incorporando de esa forma al Derecho interno la posibilidad que ofrece el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, reitera el contenido esencial de los preceptos de la Ley que regulan el mismo y concluye la viabilidad del régimen para la operación descrita.

Aparte de dicho extremo, quizá lo único verdaderamente destacable de dicha contestación es la constatación de que en el supuesto de que el régimen especial se aplique en su nivel avanzado, el precio de las operaciones intragrupo no es relevante a efectos del IVA ya que la base imponible habrá de calcularse de acuerdo con el coste de los bienes y servicios utilizados por los que se haya soportado dicho Impuesto.

Este último extremo debe ponerse en relación con la previsión que el artículo 61 quinquies.dos del Reglamento del IVA establece en relación con la obligación de consignar, en la factura expedida a estos efectos por la realización de operaciones intragrupo, tanto el precio de la misma como el importe de la base imponible.

La contestación de 10-12-2007 es de mayor calado. En la misma se consulta a la DGT si una fundación, que pudiera no tener la condición de empresario o profesional, puede ser sin embargo entidad dominante a los efectos de la aplicación del régimen especial.

Siendo punto de partida obligado la distinción entre perímetro subjetivo del grupo de entidades (concepto indisponible y deducido de lo dispuesto en el art. 163 quinquies de la Ley 37/1992) y entidades que, formando parte de dicho perímetro, han optado expresamente por la aplicación del régimen especial (acto voluntario dejado a la decisión de cada una de las entidades dependientes), la DGT concluye lo siguiente:

«1.º La delimitación legal del perímetro subjetivo de las entidades que, en su caso, opten por la aplicación del régimen especial, no es equivalente, en cuanto a los requisitos que han de concurrir a tales efectos, para la configuración de la entidad dominante y para la de sus dependientes.

En este sentido, la entidad o entidades dependientes habrán de tener, en todo caso, la consideración de empresarios o profesionales a la luz de lo dispuesto de manera específica por el artículo 163 quinquies.tres de la Ley 37/1992. Dicha condición habrá de deducirse de la definición recogida en el artículo 5 de la Ley del Impuesto.

2.º Sin embargo, no constituye un requisito necesario para la aplicación del régimen especial que la entidad que ostente la condición de dominante del grupo sea empresario o profesional, por lo que es factible que dicha entidad sea, como ocurre en el supuesto consultado, una fundación, entidad que, según la actividad que realice y la contraprestación que, en su caso, exija por ello, pudiera no tener tal consideración de empresario o profesional de acuerdo con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 5.uno.a) de la Ley 37/1992.

Así se infiere de lo dispuesto con carácter específico por el artículo 163 quinquies.dos de la Ley 37/1992, al no incluirse la condición de empresario o profesional entre aquellas que ha de cumplir la entidad dominante».

Esta matización resulta de indudable interés, ya que permite la aplicación del régimen especial a aquellos grupos cuya cabecera está constituida por una entidad *holding* pura, es decir, aquella cuya actividad se limita a la mera tenencia de acciones o participaciones de sus entidades dependientes y que, por tanto, y con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no tiene la condición de empresario o profesional (véanse, entre muchas otras, la sentencia de 20-06-1991, Asunto C-60/90, Polysar).

En consecuencia, una entidad *holding* pura que no interviene en la gestión de sus participadas ni les presta servicios de ninguna índole, no es empresario o profesional pero, sin embargo, admite ser considerada entidad dominante del grupo a efectos del IVA. Por el contrario, no resulta admisible su inclusión en el grupo en el supuesto de que fuera entidad dependiente.

III. EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO DURANTE 2007

De todas las sentencias dictadas por el TJCE durante 2007, pueden citarse por su especial relevancia las siguientes:

III.1. Sentencia de 18-10-2007, Asunto C-097/06, Navicon contra España.

Esta sentencia se comentó más arriba en la parte de este artículo dedicada a las modificaciones legislativas, en particular, la correspondiente al artículo 22.uno de la Ley 37/1992 operada por la LPGE para 2008.

III.2. Sentencias de 27-09-2007, Asuntos C-146/05, Collée y C-409/04, Teleos y otros.

Los pronunciamientos referidos abordan dos aspectos muy relevantes que afectan al sistema de intercambios intracomunitarios de bienes entre empresarios o profesionales, sistema basado, como es sabido, en la exención de la entrega en origen junto con el gravamen de la adquisición en el Estado miembro de destino; al respecto, debe destacarse que en este tipo de operaciones, la exención de la entrega queda expresamente condicionada por la normativa del Impuesto (art. 13.2 del Reglamento del Impuesto en relación con el art. 25.uno de la Ley) al transporte efectivo de los bienes de un Estado miembro a otro. Este particular se aborda con más detalle al comentar el Asunto C-146/05.

Pues bien, en el Asunto C-409/04, se refieren una serie de empresas establecidas en el Reino Unido que vendieron teléfonos móviles a empresarios franceses y españoles en condiciones *ex-works*, recibiendo como prueba del transporte cartas CMR que resultaron ser falsas cuando fueron investigadas por la Administración fiscal inglesa. Como resultado de dicha comprobación, se llegó a la conclusión de que los teléfonos móviles nunca habían salido del Reino Unido, por lo que las entregas de los mismos no debían haber quedado exentas del Impuesto.

Según se establece en la sentencia, las empresas vendedoras de los teléfonos actuaron de buena fe y no participaron en ningún tipo de fraude. Este hecho sirve de base al Tribunal para concluir lo siguiente:

«El artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades competentes del Estado miembro de entrega obliguen a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el IVA sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal, siempre que este último haya adoptado toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la entrega intracomunitaria que efectúa no le conduce a participar en tal fraude».

Junto con dicha conclusión, el Tribunal matiza que «el hecho de que el adquirente haya presentado a las autoridades tributarias del Estado miembro de destino una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria, como la que se discute en el litigio principal, puede constituir una prueba adicional dirigida a demostrar que los bienes han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de entrega, pero no constituye una prueba concluyente a efectos de la exención del IVA de una entrega intracomunitaria».

Por su parte, en el Asunto C-146/05, se aborda el estudio de los límites que el Derecho comunitario impone a las legislaciones nacionales en relación con la concreción de los elementos de prueba que resulten exigibles para que la entrega intracomunitaria quede exenta del IVA y que, en el caso español, se refieren en esencia a la justificación del transporte como ya se ha dicho.

En este sentido y según se relata en el texto de la sentencia, la jurisprudencia alemana impedía declarar exenta la entrega intracomunitaria cuando la anotación contable de la misma no se efectuaba inmediatamente a continuación de la conclusión de la operación.

El Tribunal señala en primer lugar (apdo. 24 de la sentencia) que «por lo que respecta a las pruebas que los sujetos pasivos están obligados a presentar para poder disfrutar de la exención del IVA, es necesario señalar que ninguna disposición de la Sexta Directiva se refiere directamente a este tema. Dicha Directiva dispone únicamente, en su artículo 28 quater, parte A, primera parte de la frase, que corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones con arreglo a las cuales concederán la exención a las entregas intracomunitarias de bienes (sentencia *Twoh International*, antes citada, apdo. 25)».

A continuación, el Tribunal recuerda (apdo. 26) que «de reiterada jurisprudencia se desprende que las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer en virtud del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva (actual art. 273 de la Directiva 2006/112/CE), a fin de garantizar la correcta recaudación del Impuesto y prevenir el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar estos objetivos».

Ante todo ello y no existiendo dudas de que la entrega tuvo lugar efectivamente, el Tribunal termina reconociendo que «el carácter intracomunitario de una entrega debe ser reconocido en el caso de una regularización ulterior de la contabilidad, siempre que se cumplan los criterios objetivos en los que se basan los conceptos que definen dicha operación», concluye que «se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue la exención del IVA a una entrega intracomunitaria, que tuvo lugar efectivamente, por el único motivo de que la prueba de tal entrega no se aportó en tiempo oportuno».

III.3. Sentencia de 18-07-2007, Asunto C-277/05, *Société thermale*.

Según se describe en la sentencia, la *Société thermale*, con domicilio social en Eugénie-les-Bains (Francia), tenía por objeto la explotación de establecimientos termales, incluidas actividades hoteleras y de restauración. Esta sociedad percibía cantidades por adelantado, en concepto de arras, en el momento en que los clientes realizaban las reservas de estancias. Estas cantidades eran deducidas del pago ulterior de las prestaciones de la estancia o conservadas por la sociedad en el caso de desistimiento de los clientes.

En 1992, la *Société thermale* fue objeto de una inspección de su contabilidad y la Administración tributaria estimó que las arras que habían sido percibidas por la *Société thermale* en el momento de la formalización de las reservas y que esta había conservado tras la anulación de dichas reservas por parte de los clientes, estaban sujetas al IVA y, por tanto, no tenían carácter indemnizatorio.

En su argumentación, el Tribunal recuerda que las arras pueden tener implicaciones legales diferentes en cada Estado. En el asunto de referencia, los clientes que abonaban las arras tenían la

facultad de reconsiderar sus compromisos, perdiendo dichas arras, y la otra parte, el hotel, disponía de esta misma facultad, devolviéndolas duplicadas.

En estas circunstancias, la cuestión a dilucidar era si, en el caso de que el cliente decidiera desistir de su reserva y perdiera las arras formalizadas, debía entenderse que dichas arras eran la contraprestación de un servicio sujeto al IVA, en particular, el de reserva, o bien tenían un mero carácter indemnizatorio y, por tanto, no eran contraprestación de una operación sujeta al mismo.

Frente a todo ello, el Tribunal niega que las arras puedan ser consideradas contraprestación de un servicio autónomo e individualizable respecto del principal:

«25. Así, cuando tras la formalización de una reserva, el empresario de un establecimiento hotelero ejecuta la prestación convenida, no hace sino cumplir con el contrato concluido con su cliente, conforme al principio según el cual los contratos deben ser ejecutados. Por lo tanto, el respeto de esta obligación no puede ser calificado como una contraprestación de las arras pagadas.

26. Dado que la obligación de efectuar la reserva deriva del propio contrato de alojamiento y no de las arras pagadas, no existe una relación directa entre el servicio prestado y la contrapartida recibida (sentencia antes citadas *Apple and Pear Development Council*, apartados 11 y 12; *Tolsma*, apartado 13, y *Kennemer Golf*, apartado 39). El hecho de que el importe de las arras, en caso de ocupación de la habitación reservada, se impute al precio de dicha habitación confirma que estas arras no constituyen la contrapartida de una prestación autónoma e individualizable».

Constatado dicho extremo, el Tribunal continúa razonando si las arras pueden tener naturaleza indemnizatoria, caso de que el cliente no llegue a disfrutar de su reserva, de la siguiente forma:

«30. Por lo que respecta concretamente a las arras, procede recordar, en primer lugar, que estas constituyen el indicio de la conclusión de un contrato, en la medida en que su pago implica una presunción de la existencia de dicho contrato. En segundo lugar, las arras incitan a las partes a ejecutar dicho contrato, ya que la parte que las ha abonado puede perder la cantidad correspondiente, y la otra debería, llegado el caso, devolverlas duplicadas si es ella la causante del incumplimiento. En tercer lugar, las arras constituyen una indemnización a tanto alzado, dado que su pago dispensa a una de las partes de probar el importe del perjuicio sufrido cuando la otra parte no cumple con lo estipulado.

31. (...). Dichas arras, por tanto, constituyen el indicio de la conclusión del contrato, la incitación a su ejecución y la eventual indemnización a tanto alzado.

32. Mientras que, en el caso de un desarrollo normal del contrato, las arras se imputan al precio de los servicios prestados por el empresario del establecimiento hotelero y están, por tanto, sujetas al IVA, la conservación de las arras de que se trata en el procedimiento principal es, por el contrario, la consecuencia del ejercicio por parte del cliente de la facultad de desistimiento que se había puesto a su disposición y sirve para indemnizar a dicho empresario de los efectos del desistimiento. Una indemnización de estas características no constituye la retribución de una prestación y no forma parte de la

base imponible del IVA (véase, en este sentido, en lo que se refiere a los intereses de demora, la sentencia de 1 de julio de 1982, BAZ Bausystem, 222/81, Rec. p. 2527, apartados 8 a 11)).

Las implicaciones de la referida sentencia son especialmente relevantes cuando se trae a colación lo dispuesto por el artículo 78.dos.5.º de la Ley 37/1992, conforme al cual forman parte de la base imponible «las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al Impuesto».

En este sentido, dicho precepto queda al margen del Derecho comunitario, ya que resulta evidente que tras resolver expresamente el Tribunal en la sentencia comentada que dichas percepciones retenidas no deben considerarse contraprestación de una operación sujeta al IVA, ante la situación más habitual de formalización de una señal por la compra de un inmueble en una operación gravada por el Impuesto, el eventual desistimiento del comprador y la consiguiente pérdida de dicha señal, impondrán al vendedor la obligación de rectificar y devolverle la cuota de IVA repercutida cuando se hizo efectivo el pago a cuenta.

En estos casos, la señal formalizada pasará de tener inicialmente la naturaleza de pago a cuenta de una operación sujeta, a la de una indemnización, resultando de aplicación el artículo 78.tres.1.º de la Ley 37/1992, precepto que establece la no inclusión en la base imponible de las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones.

III.4. Sentencia de 6-12-2007, Asunto C-401/06, Comisión contra Alemania.

En la referida sentencia se pregunta al Tribunal qué regla debe aplicarse al efecto de localizar las prestaciones de servicios realizadas por los albaceas.

En este sentido, ha de recordarse que para localizar una prestación de servicios debe actuarse en dos fases: en primer lugar, analizada la naturaleza del servicio, si se trata de alguno de los recogidos en las reglas especiales reguladas en el artículo 70.uno de la Ley 37/1992, la sujeción al IVA será la que resulte de aplicar la regla que corresponda. Solamente en el caso de que por su naturaleza el servicio no se encuentre expresamente regulado en ninguna de dichas reglas especiales, resultará de aplicación la regla general contenida en el artículo 69.uno de la Ley 37/1992.

Pues bien, en el asunto de referencia, la Administración fiscal alemana entendió que los servicios prestados por los albaceas testamentarios no resultaban equiparables a los desarrollados por los abogados y asesores, por lo que a los efectos de su localización, no eran de aplicación las reglas contenidas en el artículo 9.2 e) de la Sexta Directiva [actual art. 56.1 c) de la Directiva 2006/112/CE y que se corresponde con el artículo 70.uno.5.º B.d) de la Ley 37/1992] que conducen a localizar tales servicios en la jurisdicción de destino cuando se trata de operaciones concluidas entre empresarios, sino la regla general, que conduce a localizar los servicios en la jurisdicción correspondiente a la sede del prestador de acuerdo con el artículo 9.1 de la Sexta Directiva (art. 43 de la Directiva 2006/112/CE y 69.uno de la Ley 37/1992).

El Tribunal, tras recordar que (apdo. 31 de la sentencia) «el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva no se refiere a profesiones, como las de abogado, asesor, experto contable o ingeniero, sino a prestaciones. El legislador comunitario utiliza las profesiones mencionadas en dicho precepto como medio para definir las categorías de prestaciones a las que esta disposición se refiere (véase, la sentencia von Hoffmann, antes citada, apdo. 15). La expresión "otras prestaciones similares" no se refiere a algún elemento común de las actividades heterogéneas mencionadas en el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva, sino a prestaciones similares a alguna de estas actividades, consideradas por separado. Por lo tanto, debe considerarse que una prestación es similar a una de las actividades mencionadas en este artículo cuando una y otra responden a la misma finalidad», y matizar que los servicios prestados por los albaceas no pueden resultar equiparables con los realizados por los abogados, acepta las alegaciones de Alemania y concluye lo siguiente:

«39. Es preciso señalar la considerable variedad de funciones que puede llevar a cabo el albacea, desde la gestión de un patrimonio hasta la protección de intereses morales (...). Sin embargo, como señala acertadamente la República Federal de Alemania, la prestación de ejecución testamentaria corresponde en mayor medida a la actividad económica, toda vez que se trata, en la mayoría de los casos, de que el albacea evalúe y reparta el patrimonio del causante entre los beneficiarios de la prestación y, a veces, concretamente en el marco de la gestión de los bienes de los menores, de que proteja y haga fructificar dicho patrimonio. Por el contrario, y aun cuando las consideraciones económicas no pueden, naturalmente, ser ajenas a la actividad de abogado, el objeto de las prestaciones realizadas por un abogado es, ante todo, ver triunfar una pretensión de orden jurídico. Por lo tanto, estas dos prestaciones no responden a la misma finalidad.

40. En estas circunstancias, no cabe considerar similares las prestaciones de los albaceas y las de los abogados.

41. Por lo tanto, procede concluir que la prestación de ejecución testamentaria no constituye ni una prestación realizada de forma principal y habitual por los abogados, ni una prestación que presente similitud con las que realizan los abogados.

42. En consecuencia, procede declarar que la Comisión no ha demostrado que la República Federal de Alemania haya infringido las disposiciones de la Sexta Directiva al mantener una legislación con arreglo a la cual; el lugar de la prestación de servicios realizada por el albacea debe establecerse en el lugar donde ejerce su actividad».

III.5. Sentencia de 14-06-2007, Asunto C-445/05, Werner Haderer.

Las exenciones educativas recogidas en el artículo 20.uno, números 9.º y 10.º de la Ley 37/1992, traen causa de las letras i) y j) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112/CE [letras i) y j) del art. 13.A.1 de la derogada Sexta Directiva].

En particular, el número 10.º del artículo 20.uno, establece la exención de «las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cual-

quiera de los niveles y grados del sistema educativo», redacción prácticamente coincidente con la que se contiene en el referido precepto de Derecho comunitario.

Pues bien, en la sentencia de 14-06-2007, se planteó al Tribunal que clarificara la procedencia del mencionado supuesto de exención respecto de las clases impartidas por un profesor alemán, el Sr. Haderer. Según se describe en el proceso, tales clases se prestaban con arreglo a los siguientes términos:

«5. Según la resolución de remisión, el Sr. Haderer trabajó durante años como colaborador autónomo para el Land de Berlín. En el ejercicio 1990 impartió clases de apoyo escolar en una universidad popular (...), así como cursos de cerámica y alfarería en otra universidad popular (...).

6. Los contratos en virtud de los cuales el Sr. Haderer prestaba tales servicios se celebraban semestralmente con el Land de Berlín por una duración de seis meses. (...).

7. La retribución del Sr. Haderer, abonada por el Land de Berlín, se calculaba sobre una base horaria. No se efectuaban retenciones a efectos de cotizaciones a la Seguridad Social, primas de seguros ni impuestos. El Sr. Haderer no tenía derecho a continuar percibiendo la retribución en caso de incapacidad y asumía el riesgo de perder la retribución si se cancelaban los cursos, aun en el caso de que el motivo de la cancelación fuera la falta de participantes».

De acuerdo con la legislación interna alemana, la exención educativa paralela a la regulada por el artículo 20.uno.10.º de la Ley 37/1992, no resultaba de aplicación a los servicios prestados por personas físicas a instituciones educativas, por lo que su Administración fiscal entendió que el servicio que el Sr. Haderer prestaba al Land de Berlín no estaba exento de IVA.

El Tribunal, en su argumentación, recuerda la necesaria interpretación restrictiva de los supuestos de exención en el Impuesto, criterio jurisprudencial siempre reiterado en el análisis de los mismos, para, a continuación, matizar, ante las dudas que el órgano jurisdiccional alemán había planteado en relación con la naturaleza educativa de las clases impartidas por el Sr. Haderer, lo siguiente:

«26. Sin que sea necesario formular en la presente sentencia una definición concreta del concepto comunitario de "enseñanza escolar o universitaria" a efectos del régimen del IVA, basta con señalar que dicho concepto no se limita a la enseñanza que aboque a un examen para la obtención de una cualificación o que permita adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que comprende otras actividades en las que la enseñanza se imparte en escuelas o universidades con el fin de desarrollar los conocimientos y las aptitudes de los alumnos o estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

27. Corresponde al órgano judicial remitente, en la medida en que sea necesario, verificar nuevamente a la luz de estas consideraciones si las actividades litigiosas están relacionadas con la "enseñanza escolar o universitaria" en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva.»

En cuanto al alcance del supuesto de exención respecto del esquema de funcionamiento descrito en el que existe una relación contractual entre el docente y el centro educativo, el Tribunal señala lo siguiente:

«29. En el litigio principal, si bien consta en autos que el Sr. Haderer imparte clases como docente, (...), se plantea la cuestión de si dichas clases se imparten "a título particular".

30. Dicha expresión permite distinguir los servicios prestados por los organismos citados en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva de aquellos prestados por docentes por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, a los que se refiere la letra j) del mismo apartado 1.»

Ante tal circunstancia, el Tribunal parece entender, si bien no a través de una argumentación especialmente clara, que solamente procede aplicar el supuesto de exención mencionado cuando las clases se imparten efectivamente a título particular por el docente, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad. A tales efectos, el órgano jurisdiccional nacional deberá apreciar en cada caso si realmente dicha circunstancia tiene lugar o bien el docente se pone a disposición del centro educativo, caso este último que no quedaría amparado por la exención recogida en el artículo 132.1 j) de la Directiva 2006/112/CE y correlativo 20.uno.10.º de la Ley 37/1992.

El contenido de la sentencia, en fin, parece poner en tela de juicio la procedencia de la referida exención en aquellos casos, quizá los más numerosos hoy en día, en los que hay una relación contractual entre los docentes y el centro educativo, por una parte, y entre tales centros y los estudiantes por otra, hecho que podría limitar severamente el alcance del artículo 20.uno.10.º de nuestra ley.

EL TRANSPORTE COMO SERVICIO Y COMO REQUISITO FUNDAMENTAL DEL COMERCIO INTRACOMUNITARIO EN EL IVA

JAIME ANEIRO PEREIRA

Profesor de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Vigo

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Álvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, don Abelardo DELGADO PACHECO, don Luis Alberto MALVÁREZ PASCUAL, don Alberto MONREAL LASHERAS, doña Marta VILLAR EZCURRA y don Juan ZORNOZA PÉREZ.

Extracto:

EL transporte intracomunitario presenta una gran importancia en el IVA. Por un lado, constituye uno de los servicios más frecuentes en el ámbito de las relaciones económicas con los países de la Unión Europea y, en este sentido, presenta ciertas peculiaridades derivadas de la propia realidad de la logística del transporte internacional. Por otro, el transporte es un servicio fundamental en la configuración de las operaciones intracomunitarias, ya que el régimen de adquisición intracomunitaria sujeta y simultánea entrega exenta requiere el transporte de las mercancías de un territorio de aplicación a otro.

Los problemas surgen en los dos ámbitos señalados. En el primero, las dificultades aplicativas aparecen cuando se fragmenta el transporte, se realizan servicios conexos o se realizan operaciones concatenadas o de exportación sin cumplir las reglas del impuesto. En el segundo, son fundamentalmente problemas de prueba de la entrega y expedición los que se generan en la práctica.

En el trabajo se recoge el tratamiento de la normativa existente y de la abundante doctrina administrativa, así como de las recientes sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos Teleos, Colle y Twoh.

Palabras clave: transporte, IVA, adquisiciones intracomunitarias, servicios intracomunitarios, logística y operador intracomunitario.

Sumario

1. La importancia del transporte en la Unión Europea.
2. El transporte como prestación de servicios y su relación con las operaciones intracomunitarias en el IVA.
3. Los servicios de transporte internacional y los nacionales realizados fuera del territorio de aplicación del impuesto.
4. El transporte intracomunitario y los servicios conexos: las operaciones de logística en el IVA.
 - 4.1. El transporte intracomunitario destinado a la exportación.
 - 4.2. Los servicios accesorios al transporte intracomunitario.
 - 4.3. Servicios de mediación en los transportes intracomunitarios.
5. El transporte internacional como requisito de determinadas operaciones en el IVA.
 - 5.1. Las adquisiciones y entregas intracomunitarias.
 - 5.2. El *transfer* comunitario.
 - 5.3. Ventas a distancia.
 - 5.4. Operaciones concatenadas.
6. Las obligaciones formales en el IVA para las entregas de bienes y prestaciones de servicios intracomunitarios.
 - 6.1. Obligaciones censales.
 - 6.2. Obligación de presentar autoliquidaciones y declaraciones informativas.
 - 6.3. Libros registro.
7. Conclusiones.

NOTA: El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación de la Xunta «El proceso de integración europea» que dirige la Dra. PITA GRANDAL. El autor agradece al CEF el interés mostrado en la publicación.

1. LA IMPORTANCIA DEL TRANSPORTE EN LA UNIÓN EUROPEA

El transporte ha cumplido tradicionalmente una importante función en la vida económica y social de los Estados modernos al potenciar los intercambios comerciales entre los distintos mercados y al facilitar la movilidad de las personas para acceder a los centros de trabajo, mercados de materias primas o, simplemente, para fomentar las capacidades de ocio ¹.

Pese a la importancia que ha adquirido en los últimos tiempos el comercio electrónico, en el que lo adquirido se traslada a través de internet ², lo cierto es que el transporte de bienes se sigue realizando, en un alto porcentaje, a través de los medios terrestres, aéreos o marítimos tradicionales. A ello hay que añadir el incremento experimentado en el traslado de personas de unas partes a otras del mundo por necesidades de internacionalización de las actividades económicas. Todo ello demuestra su importancia económica pues se trata de un sector que ocupa a algo más de ocho millones de personas en la Unión Europea y que supone unos desplazamientos de, aproximadamente, cuatro mil millones de toneladas/kilómetro ³. Quizás por ello las instituciones europeas han centrado su atención en este sector, a inicios de la actual década, para en el horizonte del 2010 potenciar, sobre todo, el transporte por carretera y por ferrocarril ⁴.

El artículo 70 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, en su versión consolidada, establece que «los Estados miembros perseguirán los objetivos del presente Tratado... en el marco de una política común de transportes». Por otra parte, el artículo 23 reconoce la libertad de circula-

¹ Vid. URÍA, R.; MENÉNDEZ, A. y ALONSO SOTO, R., «El contrato de transporte» en VV.AA., *Curso de Derecho Mercantil II*, Madrid, Civitas, 2001, pág. 309.

² Ello sucede en el comercio electrónico *on line* y no en el *off line*. Sobre esta cuestión, vid. GARCÍA NOVOA, C.: «Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico» (I), *QF*, n.º 15, 2001, pág. 10 y ss.; FALCÓN Y TELLERÍA, R.: «Tributación e "internet": aplicación de las reglas generales, con adaptaciones en su caso, como alternativa al "bit tax"», *QF*, n.º 10, 1998, pág. 5 y 7; DE LARA PÉREZ, A.: «Un apunte sobre la fiscalidad del comercio electrónico», *CT*, núm. 105, 2002, págs. 33 y 34. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico», *RDFHP*, núm. 267, 2003, pág. 76.

³ Vid. *Pocket Book «Energy and Transport in Figures»*, pág. 19 y ss.

⁴ Vid. Libro Blanco «La política europea de transportes de cara al 2010: la hora de la verdad».

ción de mercancías y el 51, la libre prestación de servicios ⁵. Estas libertades comunitarias serán también fundamentales para comprender y enjuiciar la tributación de los servicios de transporte porque, aunque han desaparecido los obstáculos físicos de las operaciones intracomunitarias, podemos decir ya que se mantienen los de orden fiscal.

En nuestro Derecho interno, el transporte se ha regulado en nuestro Código de Comercio (CCom.) –art. 349 y ss.–; en la Ley 48/1960, de 21 de julio de Navegación Aérea; en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres (LOTT) o en la Ley 39/2003, de 17 de noviembre, del Sector Ferroviario. Además, diversos convenios se han ocupado de regular los transportes internacionales como, por ejemplo, el Convenio relativo al transporte internacional de mercancías por carretera (CMR), el Convenio Internacional relativo al transporte de mercancías al amparo de los cuadernos TIR o el Convenio Internacional sobre transporte de mercancías por ferrocarril (COTIF).

El transporte se incluye entre los servicios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo que establece la Directiva 2006/112/CE y trasponen las distintas normativas nacionales ⁶. En efecto, el transporte está incluido entre las prestaciones de servicios que declara sujetas al impuesto el artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA) y lo cierto es que desempeña un papel muy importante en el ámbito de aplicación del impuesto ⁷ –v. gr. se sujeta al impuesto el transporte bienes o de personas que realizan los entes públicos y se excluye de las operaciones no sujetas– en los sujetos pasivos, en la base imponible –v. gr. se incluye el importe de los transportes–.

Lo cierto es que su importancia es todavía mayor cuando nos encontramos con un transporte internacional y, más concretamente, entre Estados miembros. En efecto, puede afirmarse que el transporte intracomunitario presenta una doble relevancia práctica. Por un lado, constituye uno de los servicios más frecuentes en el ámbito de las relaciones económicas con los países de la Unión Europea y, en este sentido, presenta ciertas peculiaridades como la posible fragmentación del transporte en tantos servicios como países se atravesasen con él o como la posibilidad de que un servicio de este tipo prestado por un operador registrado en nuestro territorio de aplicación del impuesto esté exento o, incluso, no sujeto al tributo.

El problema fundamental que se plantea, desde la óptica del impuesto, deriva de las reglas de localización que, aunque parten de que la tributación es en origen, lo cierto es que las diversas reglas especiales sitúan el servicio de transporte en destino. Con ello se invierte lo que debería constituir la regla general para hacer tributar a las operaciones en destino, dividiendo el pretendido mercado úni-

⁵ Vid. CALVO CARAVACA, A.L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J. «Mercado Único Europeo y libertades comunitarias» en Derecho europeo de la competencia, Madrid, Colex, 2000, pág. 9 y ss. Sobre las repercusiones en el ámbito tributario puede consultarse MERINO JARA, I., «Influencia de la fiscalidad sobre la libre prestación de servicios», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 143, 1996, pág. 75 y ss.

⁶ Vid. DOCAVO ALBERTI, L., «Régimen del transporte en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *RDFHP*, núm. 171, 1984, pág. 739 y ss. en donde se exponía el tratamiento tributario de estas operaciones ante la inminente aplicación del impuesto a mediados de la década de los ochenta del pasado siglo.

⁷ Vid. ABAD, M. y MARTÍN F., *El IVA en el sector transportes*, Madrid, Ministerio de Transportes, 1986.

co y dificultando el establecimiento de unas reglas claras. Además, los sujetos deben cumplir con determinadas obligaciones y conocer las consecuencias fiscales de sus comportamientos con la finalidad de estar al corriente con sus obligaciones tributarias y de evitar disfunciones en su actividad comercial.

Por otro lado, el transporte es un servicio fundamental en la configuración de las operaciones intracomunitarias. En efecto, el IVA influye en la decisión de realizar o no determinadas operaciones y, sobre todo, en cómo realizarlas a la luz de las distintas alternativas posibles. Todo ello en un contexto de internacionalización de las relaciones económicas en el que, debido al carácter fronterizo de nuestro país, son especialmente frecuentes los intercambios intracomunitarios ⁸.

La globalización ⁹ favorece estos intercambios que, además, pueden ser múltiples. Puede pensarse en un supuesto en el que un empresario español adquiere a un empresario francés una mercancía. El español la transmite, a su vez y casi inmediatamente, a otra empresa española que la va a exportar a un tercer país. En un supuesto como el descrito y utilizando una mentalidad empresarial parece que lo «lógico» es que los bienes se trasladen desde la sede del empresario galo a la Aduana de su país y que se haga constar que el exportador es la segunda adquirente española.

Sin embargo, desde el punto de vista del IVA, el primer adquirente español no habrá realizado una adquisición intracomunitaria de bienes en España sino una operación interior en Francia. Por lo tanto, las cuotas del impuesto soportadas no podrá deducírselas en la declaración presentada ante la Administración tributaria española sino que, si se encuentra establecido en el país vecino, serán deducibles en la declaración que deba presentar en ese Estado, y si no se encuentra establecido, deberá solicitar la devolución de las cuotas soportadas de acuerdo con lo que dispongan las normas de ese país. Además, habrá realizado una operación interior en Francia y deberá repercutir el impuesto que se aplica en dicho territorio y no el español. Por su parte, el segundo adquirente español tendrá las mismas repercusiones que el primero y, adicionalmente, realizará una entrega exenta en Francia por encontrarse vinculada a la exportación ¹⁰.

Así pues, las sencillas decisiones comerciales se convierten, en ocasiones, en un complejo régimen tributario que requiere de una especial atención en la gestión empresarial y que, sin el adecuado asesoramiento, puede conducir a que se soporten cuotas que no se pueden deducir, que se repercutan otras que no proceden o, incluso, que la Administración regularice en el peor de los casos, puede acarrear la regularización de la situación tributaria del operador comunitario e, incluso, la imposición de sanciones ¹¹.

⁸ Así, por ejemplo, el valor de los intercambios con Francia ascendió, en el año 2006, a 26.620.847 euros y con Portugal, a 12.426.357 euros (Fuente: Estadísticas del Instituto de Comercio Exterior).

⁹ *Vid.* STIGLITZ, J., *Globalization and its discontents*, W.W. Norton & Company, New York, June, 2002.

¹⁰ La STJCE de 6 de abril de 2006 (NFJ021961) aborda la cuestión de las entregas sucesivas de bienes, como veremos en el apartado de las operaciones que no cumplen los requisitos de las operaciones triangulares.

¹¹ *Vid.* GARCÍA NOVOA, C., «El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea», *Relatorio Nacional* presentado a las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, pág. 5 y ss. del relatorio, Quito, 2004 donde se analizan los problemas que plantea el impuesto en los intercambios comunitarios.

A esta doble relevancia del transporte, como servicio autónomo y como requisito de determinadas operaciones, nos referiremos en las páginas siguientes. Se trata de una cuestión a la que la doctrina, salvo destacadas excepciones, apenas ha prestado atención y que se caracteriza por la conflictividad de las relaciones entre la Administración tributaria española y los contribuyentes ¹². Por ello, trataremos de clarificar el régimen tributario de esta doble vertiente del transporte, sirviéndonos para ello de la abundante doctrina administrativa existente. Ello nos servirá para enjuiciar la regulación vigente desde el punto de vista de las libertades comunitarias de circulación de mercancías y de prestación de servicios para analizar si realmente el mercado único y la neutralidad del IVA son una realidad o siguen siendo un propósito a alcanzar ¹³.

2. EL TRANSPORTE COMO PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y SU RELACIÓN CON LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN EL IVA

La doctrina mercantil define al contrato de transporte como el contrato por el cual una de las partes se obliga, a cambio de un precio, a trasladar de un lugar a otro, bienes, personas o ambos a la vez ¹⁴. El artículo 349 del CCom. establece como uno de sus rasgos mercantiles característicos el de la habitualidad, implícita en la concepción del transportista como una persona que organiza medios materiales y humanos para desarrollar esta actividad ¹⁵. Esta nota nos pone en contacto con el artículo 4 de la LIVA que también incluye este rasgo, aunque no de modo determinante, entre los elementos definidores del hecho imponible del impuesto y, de alguna manera, entre los caracteres del empresario sujeto.

Por la ubicación sistemática de la regulación en el CCom., se desprende que la naturaleza jurídica de este contrato es la de un arrendamiento de obra ya que el transportista no solo se obliga a poner los medios, sino también a lograr un determinado resultado que consiste en trasladar las mercancías o las personas de un lugar a otro ¹⁶. Esta consideración hace que encaje en las prestaciones de servicios sujetas al IVA, como así se encarga de señalarlo expresamente el artículo 11 de la LIVA, y dota al servicio de un elemento finalista —la entrega de las mercancías o la llegada a destino— que requiere una especial diligencia por parte del transportista y que también proyecta su eficacia en el ámbito tributario.

¹² RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El IVA en el comercio europeo: dificultades para los empresarios derivadas de la aplicación del régimen transitorio», *Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 17, 2004.

¹³ Sobre las perspectivas de la evolución del mercado único y la incidencia del IVA puede consultarse CASADO OLLERO, G., «La supresión de las fronteras fiscales en la CEE y el futuro de la armonización IVA», *Civitas-REDF*, núm. 50, 1986, pág. 165 y ss.; CALLE SAIZ, R., «Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la Unión Europea: del régimen transitorio al régimen definitivo del IVA», *RDFHP*, núm. 247, 1998, pág. 193 y ss.; BARRIUSO CASTILLO, B. y RUBIO GUERRERO, J.J., «Situación actual y perspectivas del futuro del régimen de tributación por IVA de las operaciones intracomunitarias», *CT*, núm. 95, 1998, pág. 11 y ss.

¹⁴ *Vid.* DÍAZ MORENO, A., «El contrato de transporte terrestre» en VV.AA., *Derecho Mercantil*, Barcelona, Ariel, 2006, 11.ª ed., pág. 608.

¹⁵ *Vid.* URÍA, R.; MENÉNDEZ, A. y ALONSO SOTO, R., «El contrato de transporte», *ob. cit.*, pág. 313.

¹⁶ *Ibidem*.

Este contrato suele tener su reflejo en unos documentos formalizados y regulados por diversos convenios internacionales. Así, si el transporte es marítimo, el documento es el conocimiento de embarque (*bill of lading*); si es terrestre tenemos la carta de porte (CMR); si es por ferrocarril, la carta de porte (CIM); para el transporte aéreo se utiliza el conocimiento aéreo (*airway bill*) y para el transporte multimodal, el conocimiento de embarque multimodal (FIATA *bill of lading*). Las normas que regulan el transporte entienden que la entrega de la mercancía o la llegada se ha producido si así figura en determinados documentos y es aquí donde se plantean ciertos problemas de prueba ya que las Administraciones tributarias se muestran rigurosas a la hora de examinar la correcta cumplimentación de los documentos de transporte para admitirlos como prueba del transporte o de la entrada y salida de las mercancías.

El transporte intracomunitario se caracteriza, entre otros rasgos, porque el resultado del mismo, la colocación de los bienes o de las personas en el lugar pactado, se sitúa en un país distinto del de origen de las mercancías. Ello incide en la localización del servicio a efectos del IVA puesto que puede entenderse prestado en el territorio de salida de las mercancías o en el de su llegada. Es más, en el caso de que transcurra por varios países también puede considerarse que se realiza el hecho imponible en todos ellos. De ahí que resulte especialmente importante el tratamiento de las reglas de localización del transporte puesto que de su conocimiento o de su correcta utilización depende el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias –materiales y formales– derivadas del impuesto. A esta cuestión dedicaremos el apartado siguiente de este trabajo.

Se trata de una circunstancia que suele generar controversia entre los transportistas y las Administraciones fiscales en cuanto que operaciones que desde el punto de vista mercantil son perfectamente posibles, desde el punto de vista tributario tienen más de una repercusión como veremos en el caso de los servicios de almacenamiento y posterior transporte de las mercancías.

Desde el segundo de los puntos de vista de este trabajo, el transporte de las mercancías supone que la entrega intracomunitaria estará exenta del impuesto –art. 25 de la LIVA– o que la adquisición intracomunitaria se sujetará al mismo –art. 13– y resultará obligado cumplir con las obligaciones tributarias en el país de llegada de las mercancías¹⁷. Así pues, el transporte de las mercancías se presenta como un requisito esencial para que pueda aplicarse el llamado régimen transitorio de los intercambios comunitarios de bienes¹⁸. También aquí se reproducen los problemas de prueba sobre la entrada o salida efectiva de los bienes, sobre todo porque el vendedor no siempre conserva los documentos del transporte e, incluso, no llega a recibirlos cuando este corre a cargo del adquirente o de un tercero¹⁹.

¹⁷ Vid. LASARTE ÁLVAREZ, J., «La exención en el IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española» en VV.AA., *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, Madrid, IEF, 2004, pág. 81.

¹⁸ Vid. FUSTER GÓMEZ, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, Madrid, Marcial Pons, 2000, pág. 15; RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Madrid, Civitas, 1994, pág. 155; BANACLOCHE PÉREZ, J., *El IVA y las operaciones intracomunitarias*, Madrid, EDESA, 1994, pág. 17.

¹⁹ Vid. LASARTE ÁLVAREZ, J., «La exención en el IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española», ob. cit., págs. 186 a 189.

De este modo, el sujeto pasivo del impuesto será el adquirente del bien que resulta obligado a soportar y, a la vez, repercutirse el impuesto. Por su parte, el sujeto que realiza la entrega exenta puede deducirse las cuotas que ha soportado. En las operaciones triangulares, que tratamos en otro apartado de este trabajo, se produce una adquisición intracomunitaria exenta y una posterior entrega sujeta en la que se produce una inversión del sujeto pasivo, esto es, el sujeto no es el intermediario que realiza la entrega subsiguiente sino quien recibe los bienes.

En el caso del transporte, será sujeto pasivo el empresario identificado ante la Administración española que realiza la prestación de servicios. No obstante, y por aplicación de las reglas de localización que veremos a continuación, puede suceder que resulte sujeto pasivo del impuesto el destinatario de las mercancías. En efecto, el artículo 84, apartado Uno, 2.º, letra a), de la LIVA, dispone que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. En consecuencia, en el servicio de transporte de mercancías prestado por un empresario establecido en otro Estado miembro pero que se entienda realizado en España, el sujeto pasivo será el destinatario ²⁰.

En este contrato es frecuente la presencia de diversos sujetos que intervienen. Así, el transporte de mercancías se celebra entre el porteador y el cargador, mientras que el de personas se celebra entre el porteador y el viajero. El primero de ellos asume la obligación de realizar el transporte de mercancías o de personas hasta el lugar pactado. En relación con este sujeto hay que tener en cuenta dos peculiaridades que pueden surgir en la vida de este contrato. La primera de ellas es la posibilidad de que exista una pluralidad de porteadores que se obligan, en un mismo contrato y según el artículo 373 del CCom., a transportar sucesivamente la carga hasta el lugar de destino. Esto es lo que se conoce como transporte de servicio combinado o transporte cumulativo. A efectos del impuesto, esta situación dará lugar a tantas prestaciones de servicios como porteadores intervengan en la operación.

La segunda de ellas es la frecuencia con la que intervienen en el transporte agencias de transporte o transitarios. Se trata de intermediarios que tienen en común su consideración de comisionistas. Sin embargo, las agencias de transporte se caracterizan, según el artículo 122 de la LOTT, por que deberán contratar en nombre propio tanto con el transportista, como con el usuario o cargador, ocupando por tanto la posición de usuario o cargador frente al transportista, y de transportista frente al usuario o cargador.

Los transitarios, por su parte, son los intermediarios que intervienen específicamente en el transporte internacional, en el de tránsito aduanero o en un transporte interno que es continuación de un transporte internacional. Según el artículo 126 de la LOTT, actúan en nombre del propietario de la mercancía y contratan, en nombre propio, con el transportista un transporte que, a su vez, han contratado, también en nombre propio, con el cargador efectivo. La segunda función que pueden desempeñar es la de recibir, como consignatarios, las mercancías y ponerlas a disposición del transportista designado por el cargador.

²⁰ Vid. GASCÓN ORIVE, A., *IVA y comercio internacional*, Madrid, Dijusa, 2004, pág. 30; el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la condición de sujeto pasivo le incumben a una persona distinta de la que realiza la operación.

Además, hay que tener en cuenta en esta fase intermedia del transporte que también pueden intervenir los llamados almacenistas-distribuidores, que son empresas que realizan actividades auxiliares como el depósito de las mercancías e, incluso, el transporte a domicilio de las mercancías.

En el lado opuesto del contrato de transporte nos encontramos con el destinatario o consignatario de la mercancía, si se trata de transporte de mercancías, o con el viajero, en el caso del transporte de personas. El consignatario es la persona a quien se han de entregar las mercancías y, normalmente, se hará constar en la carta de porte aunque esta puede ser al portador. Hay que señalar que remitente-cargador y consignatario pueden coincidir, lo cual sucederá cuando se realice el transporte entre establecimientos de la misma empresa, como sucede en los *transfers* comunitarios, pero también puede ser un sujeto distinto. Como señalan URÍA, MENÉNDEZ y ALONSO «el tenedor legítimo de la carta adquiere la disponibilidad de las mercancías y el derecho a obtener la entrega de las mismas»²¹. De este modo, en el transporte de mercancías, la carta de porte constituye un título para disponer del objeto transportado.

En el ámbito del transporte internacional, y sobre todo en el marítimo, se utilizan los INCOTERMS. Se trata de términos comerciales internacionales definidos por la Cámara de Comercio Internacional y que, aunque son de aplicación voluntaria, son generalmente aceptados por los operadores para delimitar las obligaciones, gastos y responsabilidades inherentes al transporte de mercancías²². Constituyen, pues, un principio de prueba para determinar quién realiza la operación y a quién le corresponden los gastos inherentes a la misma. En definitiva, permiten localizar la prestación de servicios, y en ocasiones de algún servicio accesorio o conexo, determinadas partidas que se integran en la base imponible y, por supuesto, el sujeto pasivo de la operación.

Ello puede ser relevante tanto para determinar el sujeto pasivo de la operación como las partidas a incluir en la base del impuesto. En este sentido, y de acuerdo con el artículo 78 de la LIVA, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación que debe satisfacerse a la empresa de transporte²³. A ella debe aplicarse el tipo de gravamen del 16 por 100, según el artículo 90. Uno de la ley. El tipo será del 7 por 100 para el transporte de viajeros y equipajes que no esté exento.

Debe tenerse en cuenta la posibilidad de la existencia de suplidos, debido precisamente a la intervención de diversos sujetos en las operaciones de transporte que, en unos casos, realizan una de las fases del transporte y, en otros, realizan servicios accesorios o de intermediación. Por su consideración de cantidades a satisfacer para terceros, no se incluyen en la base imponible.

En las adquisiciones intracomunitarias, la regla aplicable es idéntica a la señalada anteriormente puesto que el artículo 82 de la LIVA se remite al precepto señalado para los servicios de transporte. En

²¹ Vid. URÍA, R.; MENÉNDEZ, A. y ALONSO SOTO, R., «El contrato de transporte ...» ob. cit., pág. 316.

²² Cuando la carga y el transporte es de cuenta del comprador, el INCOTERM que se utiliza es Ex works (EXW) o Franco Fábrica. En cambio, cuando las obligaciones le corresponden al vendedor se utiliza el Free Along Side (FAS), Free on Board (FOB), Cost and Freight (CFR), Cost Insurance and Freight (CIF), Delivered Ex – Ship (DES), Delivered Ex Quay (DEQ), Delivered At Frontier (DAF), Delivered Duties Paid (DDP), Delivered Duties Unpaid (DDU), Free Carrier (FCA), Carriage Paid To (CPT) y Carriage and Insurance Paid (CIP).

²³ Vid. CASANA MERINO, F., «La base imponible en el IVA a la luz de la Sexta Directiva CEE», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 67-68, 1990, pág. 83 y ss.

cuanto al tipo de gravamen, este será el que corresponda a los bienes adquiridos. Por lo tanto, habrá que estar a cada concreta adquisición de bienes para aplicar el tipo de gravamen general o el reducido.

Los sujetos pasivos también están obligados a expedir factura al destinatario del servicio en la que deben detallar todos los datos de la operación –sujeto, objeto, cuantía– y hacer constar la base imponible y el tipo de gravamen. No obstante, si resulta aplicable una exención, no figurará tipo impositivo alguno. Tratándose de un transporte intracomunitario, en NIF/IVA facilitado por el destinatario debe hacerse constar expresamente en el documento puesto que determina la localización de la prestación de servicios, sin que sea relevante a estos efectos quien sea el pagador material del transporte.

Es frecuente la existencia de servicios de mediación en los transportes, de modo que la factura se emite al destinatario final de las mercancías pero el pago del servicio se recibe directamente del intermediario. Puede ser el caso del vendedor de las mercancías que, por encargo del adquirente de los bienes, gestiona la contratación de un servicio de transporte. Esta intermediación se regiría por las reglas de localización del artículo 73 de la LIVA, que veremos más adelante, y en consecuencia podría entenderse realizada en España o en el país de destino. Por consiguiente, podría tener la consideración de suplido y no integrar la base imponible.

En las adquisiciones intracomunitarias, el sujeto pasivo debía emitir una autofactura, con el contenido propio de una factura, pero a partir de la reforma operada por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre ²⁴, ya no se exige esta obligación, de modo que es suficiente con la factura que emita el transmitente y el apunte en el registro de facturas recibidas que debe llevar el adquirente. Ello no es sino consecuencia de la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre ²⁵.

En cuanto a la deducción del impuesto, el artículo 92.Uno de la LIVA permite a los sujetos pasivos deducir de las cuotas devengadas por sus entregas de bienes y prestaciones de servicios, las soportadas ²⁶. Se trata de mantener la neutralidad del impuesto, esto es, que no influya en las operaciones económicas pero lo cierto es que la complejidad de las reglas de localización de los transportes y del propio régimen transitorio de los intercambios comunitarios de bienes generan que, en ocasiones, no se cuente con los soportes documentales de la deducción ²⁷ o que no se puedan deducir cuotas soportadas en el extranjero.

En los supuestos en los que el sujeto pasivo se encuentre en el territorio español de aplicación del impuesto, incluyendo los supuestos de inversión del sujeto pasivo, las cuotas pueden deducirse en la autoliquidación que está obligado a presentar. El problema se plantea cuando se pretenden deducir cuotas soportadas en otro territorio o cuando los empresarios identificados en otro Estado miembro quieren deducirse cuotas satisfechas en España.

²⁴ Vid. DE BUNES IBARRA, J.M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., «Novedades en el IVA y el nuevo Reglamento sobre obligaciones de facturación (Ley 62/2003 y RD 1496/2003)», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 252, 2004, págs. 129 y 135 y ss.

²⁵ Vid. MERINO JARA, I., «La reforma de la facturación en el IVA», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 215, 2002, pág. 128.

²⁶ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C., *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, Madrid, EDESA, 2002, pág. 9.

²⁷ Esta situación ha sido flexibilizada por la STJCE de 1 de abril de 2004 (NFJ016128) que ha restado importancia a los requisitos formales para la deducción de las cuotas en las operaciones internacionales como las planteadas en el caso que se referían a servicios localizados en destino.

El IVA que se soporte en otros Estados de la Unión Europea no podrá ser deducido en España. El procedimiento correcto para su recuperación viene establecido por la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la remisión que efectúa el artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA. En aplicación de dicha norma comunitaria, la LIVA contiene en su artículo 119 el régimen especial de devolución a personas no establecidas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto, desarrollado por el artículo 31 de su Reglamento. Normas y procedimientos semejantes se contienen en la legislación del resto de los Estados miembros para que los empresarios no establecidos recuperen el impuesto soportado en el interior de los mismos, debiendo solicitar la devolución en el mismo Estado que ha soportado las cuotas del IVA.

Para el caso de las adquisiciones intracomunitarias, el artículo 97.Uno.2.º de la LIVA, en su nueva redacción, introducida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, considera como documento justificativo del derecho a la deducción «la factura original expedida por quien realice una entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto»²⁸. Además, es preciso que la adquisición esté debidamente consignada en la correspondiente declaración-liquidación.

Además de las normas sobre deducción del impuesto, hay que tener en cuenta que artículo 115 establece el régimen general de las devoluciones para los sujetos pasivos cuya cuantía de las deducciones exceda continuamente de las cuotas devengadas y que el artículo 116 de la LIVA establece un procedimiento especial de devolución de las cuotas soportadas para ciertos empresarios o profesionales. Dicho procedimiento especial consiste en la posibilidad de recuperar trimestralmente las cuotas soportadas, siempre que cumplan los requisitos que señalamos a continuación.

En el ámbito subjetivo se incluyen los exportadores y otros operadores económicos. Cualquiera de los operadores citados deberá superar el importe de 120.202,42 euros en el año natural anterior o en el año en curso y por referencia a dichas operaciones, computando a tal efecto los pagos anticipados correspondientes a las mismas.

Por lo que se refiere a las operaciones intracomunitarias, se aplica este procedimiento de devolución a las entregas de bienes contempladas en el artículo 68.Cuatro de la LIVA, esto es, las ventas a distancia cuando no se consideren realizadas en España. Se trata de las entregas de bienes a un sujeto establecido en otro Estado miembro y cuya expedición o transporte se inicia en el territorio español de aplicación del impuesto para un adquirente que no realice operaciones no sujetas al impuesto. También se aplica este régimen de devolución a quienes realicen entregas intracomunitarias de bienes que estén exentas del impuesto en España ya que el artículo 116 se remite al artículo 25 de la LIVA.

Para poder ejercitar el derecho a la devolución establecido en el artículo 116 de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos deberán solicitar la inscripción en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos que, a tal efecto, deberá llevarse en las Delegaciones de la Agencia Estatal

²⁸ Vid. HERRERA MOLINA, P. M., «La factura como requisito formal y medio de prueba para el ejercicio del derecho a la deducción en el IVA (Comentario a la STJCE de 5 de diciembre de 1996)», *Impuestos*, núm. 13, 1997, págs. 1.111-1.127.

de Administración Tributaria, en dicho Registro podrán inscribirse los sujetos pasivos que reúnan los requisitos a que se refiere el citado precepto de la ley y deberán solicitar la baja quienes dejen de cumplirlos, las solicitudes de inclusión o de baja en el citado Registro deberán presentarse en el mes de enero del año en que deba surtir efectos.

También tendrán derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos que realicen los transportes intracomunitarios de bienes y las operaciones accesorias a ellos, que no estén sujetos al impuesto por aplicación de lo dispuesto en los artículos 72 y 73 de la ley. El artículo 30 del RIVA contempla expresamente a estos transportes. En consecuencia, cuando no se encuentren sujetos al impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 72, les serán aplicables las reglas sobre devolución de las cuotas a las que hemos hecho referencia.

Por último, debemos abordar cuestiones de prueba que inciden en la gestión del impuesto. Como ya hemos anticipado, el contrato de transporte da lugar a la expedición de un documento que se denomina carta de porte y que posee una especial fuerza probatoria pues el artículo 353 del CCom. señala que por «su contenido se decidirán las contestaciones que ocurran sobre su ejecución y cumplimiento, sin admitir más excepciones que las de falsedad y error material en su redacción».

Como puede observarse, se le atribuye una especial fuerza probatoria a la carta de porte que, no obstante, no impide la utilización de otros medios de prueba. Las partes pueden compelerse mutuamente para que se extienda la carta de porte. En ella deben figurar una serie de datos entre los que se encuentran el nombre del porteador, del cargador y del consignatario. Además, deben figurar los efectos porteados y el lugar de entrega al porteador y al consignatario, así como el plazo de entrega y la indemnización que proceda. Las Administraciones tributarias, y en particular la española, se suelen mostrar rigurosas con la admisión de este documento como medio de prueba, desconociendo lo dispuesto en las normas internacionales que lo regulan. Debe señalarse que, por aplicación de las reglas generales de la prueba, le corresponde a la Administración demostrar que el documento es falso o que las mercancías no han sido objeto de desplazamiento, sin que resulte admisible que la práctica administrativa invierta las reglas de la prueba imponiendo a los sujetos la prueba de, en ocasiones, hechos negativos.

Las recientes SSTJCE de 27 de septiembre de 2007 –Teleos y otros, As. C-409/04 (NFJ026418), Twoh International Bv, As. C-184/05 (NFJ026439) y Collée, As. C-146/05 (NFJ026419)– establecen una doctrina general sobre la prueba de las entregas intracomunitarias de la que destacamos los aspectos más importantes ²⁹.

El punto de partida es el de determinar el concepto de expedición para precisar si existe adquisición intracomunitaria y, por lo tanto, entrega exenta. La sentencia Teleos analiza la expedición de las mercancías y defiende la salida física de las mercancías del país de origen con destino al otro territorio de destino pues los conceptos de entrega y adquisición intracomunitaria tienen carácter

²⁹ Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «La prueba del transporte en las entregas intracomunitarias: la reciente doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Temas Tributarios de Actualidad*, 26, 2007.

objetivo, prescindiendo de la finalidad perseguida por los intervinientes ³⁰ —en el caso concreto se trataba de una venta de teléfonos móviles con cláusula *ex Works* y el CMR había sido entregado al vendedor pero la mercancía no había salido de Reino Unido—.

En relación con la prueba, el Tribunal se plantea si se impone a los Estados la obligación de poner en marcha los mecanismos de intercambio de información. En la Sentencia *Twoh* esta era la pretensión de la empresa recurrente, que no disponía de las pruebas necesarias para poder justificar el transporte y que fundaba su posición en la Directiva sobre asistencia mutua y el Reglamento sobre cooperación administrativa.

El Tribunal ofrece una respuesta a este interrogante indagando en la finalidad con la que fueron dictadas las dos normas comunitarias indicadas: luchar contra el fraude y la evasión fiscales, así como regular la colaboración entre las autoridades fiscales de los Estados miembros. Por ello, señala que no se trata de normas que confieran derechos a los particulares, excepción hecha del relativo a obtener la confirmación del NIF. No obstante, si tenemos en cuenta que son las Administraciones tributarias las que tienen que determinar si una operación está sujeta al impuesto, cobra plena importancia la Sentencia *Teleos* en la que el Tribunal afirma que los dos Estados implicados deben verificar, uno de manera independiente del otro, si concurren los requisitos para gravar la adquisición intracomunitaria y declarar exenta la entrega. Por ello, si bien la presentación de la declaración en el Estado de destino es un indicio del traslado, «tal declaración no tiene, sin embargo, carácter concluyente a efectos de la prueba de una entrega intracomunitaria exenta».

Las Sentencias *Teleos*, *Twoh* y *Collée* señalan que la Directiva comunitaria no contiene ninguna disposición directamente aplicable al problema de los medios de prueba. El actual artículo 131 de la Directiva 2006/112/CE afirma que «las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso» ³¹. En consecuencia, nos encontramos ante una competencia de cada uno de los Estados, que debe establecer cuáles son los medios de prueba admisibles. Estos deben permitir el doble objetivo de garantizar la aplicación correcta y sencilla de las exenciones y de evitar situaciones fraudulentas. En el caso español, es el artículo 13 del Reglamento del Impuesto el que contempla los medios de prueba. No obstante, debe resaltarse que no nos encontramos ante un supuesto de prueba tasada, sino que la relación de medios probatorios que acabamos de reseñar tiene un carácter meramente ejemplificativo. Es más, en el propio precepto se formula expresamente el principio general de posible utilización de «cualquier medio de prueba admitido en derecho» ³². La conclusión anterior es sostenida, como no podía ser de otro modo, por la propia Administración tributaria española ³³.

³⁰ *Vid.*, en este sentido, las SSTJCE de 12 de enero de 2006, *Optigen y otros*, Ass. C-354/03, C-355/03 y C-484/03 (NFJ021489); y de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling*, Ass. C-439/04 y C-440/04 (NFJ022972).

³¹ En el mismo sentido, pueden consultarse las SSTJCE de 18 de diciembre de 1997, *Molenheide y otros*, Ass. C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96 (NFJ005729) y de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries y otros*, As. C-384/04 (NFJ022188).

³² Estos aparecen enumerados en el artículo 299 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

³³ A título de ejemplo, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en contestación a consulta de 30 de abril de 2004 (1138-04) afirma que «los números 1.º y 2.º del apartado 2 del artículo 13 del RIVA anteriormente transcritos con-

La Sentencia Teleos precisa, además, que las medidas en que los Estados están habilitadas a adoptar para evitar el fraude no pueden ser empleadas de manera que cuestionen la neutralidad del IVA ³⁴. Tal y como señala el Tribunal europeo de forma tajante, «obligar al sujeto pasivo a presentar una prueba concluyente de que los bienes han abandonado físicamente el Estado miembro de entrega no garantiza la aplicación adecuada y sencilla de las exenciones. Por el contrario, dicha obligación lo coloca en una situación de incertidumbre en lo relativo a la posibilidad de aplicar la exención a su entrega intracomunitaria o en cuanto a la necesidad de incluir el IVA en el precio de venta».

De esta forma, en los casos en que el obligado tributario no participa en el fraude y desarrolla una actividad probatoria diligente, la consecuencia de la falsedad de las pruebas no puede implicar la liquidación del tributo. Para el Tribunal, la mala fe solo es relevante cuando haya supuesto un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado.

Finalmente, se plantea al Tribunal si es posible la denegación de la exención de unas entregas intracomunitarias, que tuvieron lugar de forma efectiva e indubitada, por el único motivo de que la prueba no se aportó en tiempo oportuno. También se le interroga acerca de la relevancia que pueda tener el hecho de que el proveedor ocultara la entrega intracomunitaria en un primer momento. Ambas cuestiones son resueltas de forma conjunta por el Tribunal, dando prevalencia a la primera de ellas.

Así, comienza señalando que «una disposición nacional que supedita, en lo esencial, el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si estos se cumplían, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto». Con este punto de partida, el Tribunal afirma que lo único relevante es determinar si en la realidad se ha producido una entrega intracomunitaria. Si la conclusión es afirmativa, la neutralidad impone la concesión de la exención, por mucho que se incumplan algunos requisitos formales. Estos solo adquieren relevancia cuando su inobservancia impidiera la aportación de la prueba cierta acerca del cumplimiento de los requisitos materiales y, en especial, del transporte. En definitiva, la ponderación entre el cumplimiento de los requisitos formales y el principio de neutralidad, la balanza se inclina claramente a favor de este último.

De este modo, puede decirse que no es posible denegar la exención de una entrega intracomunitaria por el solo hecho de que su prueba no se aportara en tiempo oportuno.

tienen únicamente una relación, a título de ejemplo, de algunos de los medios de prueba que, teniendo en cuenta las circunstancias que normalmente se presentan en los supuestos de hecho a que se refiere, pueden ser utilizados al fin que en dicho precepto se menciona, tal y como se desprende con claridad del principio general de admisión de "cualquier medio de prueba admitido en derecho" que dicho precepto recoge y de las expresiones "en particular" y "cualquier otro justificante de la operación" contenidas en el mismo. Podrán también por tanto ser utilizados a tales efectos otros medios de prueba admitidos en derecho, distintos de los expresamente mencionados en dicho precepto».

³⁴ En el mismo sentido se pronuncian las SSTJCE de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, Ass. C-110/98 a C-147/98, de 19 de septiembre de 2000 (NFJ008483), Schmeink&Cofreth y Strobel, As. C-454/98 (NFJ010199) y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, As. C-255/02 (NFJ021677).

3. LOS SERVICIOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL Y LOS NACIONALES REALIZADOS FUERA DEL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

El transporte de viajeros, y el transporte de mercancías que no tenga la consideración de transporte intracomunitario, se entiende prestado en el territorio español de aplicación de impuesto por la parte de trayecto que discurre por él, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Uno.2.º de la LIVA. En estos casos, es indiferente el NIF/IVA que comunique el destinatario y el del prestador del mismo. Por lo tanto, el transporte internacional se fragmenta en tantos impuestos sobre el valor añadido como países por los que discurre, con lo que el pretendido mercado único se divide, en realidad, en tantos espacios fiscales como países de tránsito. Por ello, puede afirmarse, sin ninguna duda, que ello parece poco respetuoso con la libertad de circulación de mercancías, con el pretendido mercado interior y con el principio de neutralidad del impuesto ³⁵.

Por lo que se refiere al transporte aéreo de viajeros y equipajes, estará sujeto y no exento por la parte de trayecto que transcurra por el territorio de aplicación del impuesto cuando el aeropuerto de partida y de destino estén situados en territorio peninsular o en las Baleares ³⁶. En cambio, estará sujeto pero exento, de acuerdo con el artículo 22.Trece de la LIVA, cuando proceda o vaya con destino a un aeropuerto situado fuera del territorio de aplicación del impuesto. De nuevo se complica el régimen del impuesto ya que puede haber un transporte que se divida en dos, por motivos de conexión de vuelos, y que solo una de las partes del trayecto se encuentre gravada por el impuesto.

En cuanto al transporte de mercancías, estarán exentos del impuesto, de acuerdo con el artículo 21 de la LIVA, los transportes de mercancías que efectivamente se exporten fuera de la Unión Europea. En particular, estarán exentos los transportes de mercancías exportadas que se presten al exportador o al adquirente de las mismas, que no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del impuesto, directamente o a través de una persona que actúe en nombre y por cuenta de ellos. Igualmente, estarán exentos los transportes que se presten a los transitarios, consignatarios o agentes de aduanas, que actúen en nombre propio pero por cuenta del exportador o del adquirente, en el sentido de que el transporte se refiera a mercancías que efectivamente se exporten y que dichos exportador o adquirente encarguen a aquellas personas que contraten el referido transporte de las mercancías en nombre propio.

Por consiguiente cuando el servicio de transporte se facture a una empresa diferente del exportador o adquirente de las mercancías, la operación solo quedará exenta del tributo si actúa en la contratación del mismo como consignatario, transitario o agente de aduanas, contratando el servicio de transporte por cuenta y encargo del exportador o adquirente de las mercancías, aunque dicho consignatario, transitario o agente sea además una empresa o agencia de transporte, una empresa distribuidora de carga o una naviera.

³⁵ No obstante, debe advertirse de la presentación de una propuesta de modificación de la Sexta Directiva en relación con las reglas de localización de estos transportes para situarlos en el lugar de partida. *Vid.* [http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/COM\(2005\)334_en.pdf](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/COM(2005)334_en.pdf)

³⁶ La Resolución número 3/2004 de la DGT determina la parte del trayecto de un transporte entre la Península y las Islas Baleares que se entiende comprendida en el ámbito de aplicación del IVA español.

Igualmente, estarán exentos los transportes accesorios a una importación de bienes procedentes de un tercer país –entre los que se incluyen Canarias, Ceuta y Melilla, ya que no se consideran territorio de aplicación del impuesto– en las condiciones y con los requisitos previstos en los artículos 64 de la LIVA y 19 del RIVA. El precepto reglamentario se encarga de establecer los medios de prueba con los que el transportista, que es el prestador del servicio, puede justificar la exención de su actividad. Para ello se establece un plazo de tres meses desde la realización del servicio para que obtenga una copia del documento aduanero diligenciado por la Aduana, mediante un documento modelo aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda y expedido por el destinatario del servicio, o bien por la carta internacional de porte (CMR) visada por la Aduana.

4. EL TRANSPORTE INTRACOMUNITARIO Y LOS SERVICIOS CONEXOS: LAS OPERACIONES DE LOGÍSTICA EN EL IVA

El transporte intracomunitario y determinados servicios conexos constituyen las únicas prestaciones de servicios que cuentan con una regla de localización propia en el Capítulo II del Título III de la LIVA, esto es, en el conjunto de artículos que se dedican a las operaciones intracomunitarias ³⁷.

La LIVA, siguiendo lo dispuesto –primero– en el artículo 28 ter de la Sexta Directiva y en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE –actualmente–, establece que dicho transporte se entenderá realizado en el territorio español de aplicación del impuesto en dos casos, aunque dicha regla puede ser simplificada como luego veremos. Según la norma española, se sujetan al impuesto los transportes intracomunitarios cuyo lugar de inicio se encuentre en dicho territorio, salvo que el destinatario de los bienes hubiese comunicado al prestador del servicio un número de identificación atribuido por otro Estado miembro. Del mismo modo, también se sujeta al impuesto el transporte iniciado en otro Estado miembro y en el que el destinatario haya comunicado un NIF/IVA español. A los efectos de esta regla de localización, debe señalarse que el destinatario es el sujeto que ha contratado el transporte y no el destinatario final de los bienes.

En definitiva, el transporte intracomunitario de bienes se entiende realizado en España cuando el destinatario de los mismos ha suministrado un NIF/IVA español o no ha suministrado un número identificativo concedido por otra Administración tributaria comunitaria y el transporte se inicia en el territorio español. Lo determinante es, pues, el número de identificación a efectos del impuesto que se suministre. Ello puede dar lugar a que se grave la operación en nuestro país sin que sea este el lugar de inicio o de llegada del transporte.

La LIVA contempla una regla residual para aquellos casos en los que el destinatario de la prestación del servicio de transporte no tenga un número identificativo atribuido por algún Estado miem-

³⁷ El régimen del transporte en la anterior Ley del IVA puede verse en ABAD SALCEDO, M. y MARTÍN GARCÍA, F., *El IVA en el sector transportes*, Madrid, Ministerio de Transportes, 1986.

bro de la Unión Europea. De ser así, el transporte se entenderá realizado donde se inicie que, en nuestro caso, puede ser España.

Como resultado de la aplicación de estas reglas puede suceder que ni el transportista ni el destinatario del servicio de transporte estén establecidos en el territorio español de aplicación del impuesto y que, no obstante, la operación se entienda realizada en España ³⁸. Aunque pueda pensarse que se trata de un supuesto de laboratorio, lo cierto es que es posible que, por ejemplo, un empresario francés contrate con un empresario español la venta de unas mercancías, sin suministrarle el número identificativo concedido por la Administración francesa, y que el transporte se inicie en nuestro país por un transportista establecido en el país de destino. En estos casos, el sujeto pasivo será el destinatario del servicio que deberá nombrar un representante en España para cumplir con las obligaciones tributarias en relación con el impuesto.

Lo primero que debemos definir es qué servicios se incluyen en este ámbito. Se entiende que estamos ante un transporte de este tipo cuando los lugares de inicio y llegada están situados en el territorio de dos Estados miembros diferentes. Por lo tanto, se excluye el transporte en el interior de un mismo Estado aunque, como excepción, la LIVA lo incluye dentro de los transportes intracomunitarios cuando esté directamente vinculado con ellos. Para ello no debe existir discontinuidad en el servicio.

El transporte puede ser marítimo, terrestre o aéreo y, para ello, es necesario utilizar los vehículos adecuados y proteger físicamente la mercancía mediante un envase y embalaje adecuados, así como mediante su manipulación, estiba y almacenamiento ³⁹. Estos servicios accesorios cuentan con una problemática y regulación específica, como luego veremos.

Conviene aclarar, también, que se entiende que estamos ante un transporte intracomunitario cuando, además de darse las condiciones descritas más arriba, se trata de un transporte de mercancías y no de un transporte de pasajeros puesto que la aplicación del régimen de tributación previsto para los intercambios comunitarios está condicionado al transporte de los bienes objeto de la compraventa ⁴⁰.

Cuando el transporte tiene su inicio en un Estado comunitario y su destino en otro, se aplican las reglas de localización del artículo 72 de la LIVA, mientras que si el lugar de expedición y el de destino no están situados en algún país miembro de la Unión Europea, se aplicará lo dispuesto en el artículo 70.Uno.2.º de la LIVA, esto es, se gravará solamente la parte de transporte que discurra por el territorio de aplicación del impuesto.

El transporte intracomunitario parte, pues, de que el lugar de inicio del mismo se encuentra en un Estado miembro, en el que comienza efectivamente el transporte con independencia de los tra-

³⁸ Vid. GIL DEL CAMPO, J.A. y PÉREZ VALCARCE, I., *Las operaciones de comercio exterior en el IVA*, Vigo, Zona Franca, 2005, pág. 112.

³⁹ Vid. ENRÍQUEZ DE DIOS, J.J., *Transporte internacional de mercancías*, Madrid, ICEX, 2001, pág. 8.

⁴⁰ Vid. SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. y ESTÉVEZ VÉRTIZ, E., *IVA y comercio internacional*, Madrid, Francis Lefebvre, 2005, pág. 106.

yectos efectuados para llegar al lugar en el que se encuentren los bienes, y el lugar de llegada tiene que ser otro Estado miembro en el que termine efectivamente el transporte. El artículo 72, en su apartado Uno, número 1.º, dispone que los transportes intracomunitarios de bienes se considerarán realizados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el transporte se inicie en dicho territorio, salvo que el destinatario comunicase al transportista un número de identificación fiscal a efectos del IVA atribuido por otro Estado miembro.

Uno de los problemas que puede surgir es que se produzca una fractura del transporte, y ello puede generar que se pierda la condición de transporte directamente vinculado a uno intracomunitario. Es decir, que el transporte no se realice de una forma continuada sino que por cualquier circunstancia una parte del mismo se demora en el tiempo. Se trata de una cuestión de hecho pero de extraordinaria importancia jurídica puesto que determina que no se le aplique el régimen jurídico previsto para el transporte intracomunitario.

Otro problema similar al anterior es el que se produce cuando los bienes se encuentran ya en el territorio de llegada y la cuestión que se plantea es la de determinar si el transporte que se realiza hacia el destino definitivo puede considerarse «directamente relacionado» con un transporte intracomunitario de bienes, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo segundo de la letra a) del apartado Dos del artículo 72 ⁴¹. El primero de los transportes, sin duda, cumple los requisitos para ser considerado intracomunitario pero las dificultades se plantean en el segundo.

La DGT considera que si la empresa remite mercancías con destino al almacén de la empresa de transporte del territorio de llegada, la cual las descarga y almacena en aquel, para luego ser expedidas a los clientes, «existe una clara fractura en el transporte, por lo que cabe afirmar la existencia de dos operaciones diferentes» ⁴². Es decir, un transporte intracomunitario y una prestación de servicios interior. Esta última no se consideraría transporte relacionado directamente con un transporte intracomunitario, y –en nuestro caso– se entendería localizado en el territorio de aplicación del IVA español.

Se trata de una cuestión que deben tener presente los operadores intracomunitarios puesto que incide decisivamente en la tributación de la operación y en las obligaciones formales subsiguientes.

Por otra parte y como ya se ha señalado, en este tipo de transportes es habitual la intervención de diversos sujetos. Así, con carácter general, es frecuente la presencia de un operador logístico que dirige y organiza todas las actividades de sus clientes y de un transitario que gestiona el transporte internacional y el que se realiza en régimen de tránsito aduanero. Además, en el transporte marítimo actúan los consignatarios que son los representantes del armador –propietario del buque– en un puerto para atender a todas las operaciones que deban realizarse en él. En el transporte terrestre interviene una agencia de transporte y un almacenista distribuidor y en el transporte aéreo actúan los agentes de carga aérea.

⁴¹ *Vid.* Consulta de la DGT de 6 de septiembre de 2000 (0164-00).

⁴² *Ibidem.*

Ello puede dar lugar a la existencia de distintas prestaciones de servicios, con reglas de localización también distintas –unas en territorio de aplicación del impuesto y otras no– e incluso la existencia de operaciones sujetas y otras exentas. En las páginas que siguen trataremos el régimen de estas operaciones.

Igualmente, será frecuente la existencia de suplidos, esto es, cantidades pagadas en nombre y por cuenta de terceros, que deben ser tenidos en cuenta a la hora de determinar la base imponible y de emitir la correspondiente factura. También es frecuente que los empresarios del transporte actúen a través de cooperativas de transporte, que facturan en nombre propio, y directamente para otros empresarios extranjeros o españoles. En el caso de que el lugar de llegada sea el territorio de aplicación del impuesto, los servicios de transportes intracomunitarios de bienes prestados por el transportista a la cooperativa a la que pertenece o a un empresario español estarán sujetos al impuesto, debiendo repercutir las cuotas correspondientes a los mismos, siempre que dichos destinatarios del transporte comuniquen un número identificativo a efectos del impuesto español, y aun cuando el lugar de inicio de dicho transporte no se encuentre ubicado en la Península o en Baleares.

En sentido contrario, los servicios de transportes intracomunitarios de bienes prestados por el transportista, en su propio nombre, o a través de la cooperativa a la que pueda pertenecer, a un empresario identificado en otro Estado miembro, no están sujetos al impuesto español si no se suministra un NIF/IVA atribuido por la Administración española.

Siguiendo con los problemas derivados de diversos sujetos en el transporte, es habitual que exista una subcontratación, de modo que existen dos prestaciones de servicios. La primera la realiza el transportista hacia el destinatario del servicio que, si comunica un número identificativo español, estará sujeta y no exenta del impuesto, por lo que debe repercutirse la cuota correspondiente al entenderse realizado el servicio en territorio de aplicación del impuesto. El segundo servicio lo presta el transportista subcontratista y estará sujeto, salvo que el contratista comunique un NIF/IVA de un Estado miembro distinto de España ⁴³.

En las subcontratas se plantea el problema de la inclusión del transporte en la base imponible del contratista a la empresa destinataria. En estos casos, si el transportista subcontratista factura directamente al destinatario, podemos estar ante un suplido que no se incluye en la base imponible. En relación con esta cuestión, debe tenerse en cuenta que, para que no se incluyan en la base imponible, tiene que tratarse efectivamente de suplidos, es decir, sumas de dinero pagadas en nombre y por cuenta del cliente ⁴⁴. Ello se acredita, normalmente, mediante la factura expedida a cargo del destinatario, aunque también es posible probarlo por cualquier otro medio de prueba. Los problemas pueden surgir cuando se actúa en nombre propio dentro de la cadena de sujetos que intervienen en las operaciones de transporte y la factura se emite a quien contrata el servicio y no al destinatario final del mismo.

⁴³ *Vid.* Consulta de la DGT de 2 de octubre de 1997 (2010-97).

⁴⁴ *Vid.* Consulta de la DGT de 1 de septiembre de 1986 (BOE de 10 de septiembre) y de 24 de noviembre de 1986 (BOE de 16 de diciembre).

Por el contrario, si el subcontratista factura directamente al contratista dicho importe se incluye en la base imponible de la factura que emite el contratista al destinatario de la operación ya que, en principio, no tiene la consideración de suplido.

4.1. El transporte intracomunitario destinado a la exportación.

La prestación del servicio de transporte intracomunitario puede encontrarse vinculado a una operación de exportación. Se trata de supuestos en los que las mercancías se trasladan de un Estado a otro para ser expedidas a un tercer país o a un territorio en el que no se aplica el IVA. En este caso, y de acuerdo con el artículo 72 de la LIVA, el transporte se entenderá sujeto al impuesto español si el destinatario del mismo ha comunicado un número identificativo español o, en su defecto, si el lugar de inicio se encuentra en nuestro territorio.

No obstante, puede suceder que el transporte intracomunitario se encuentre exento porque se trate de una prestación de servicios directamente relacionada con la exportación y se cumplen los requisitos legales para ello ⁴⁵. De hecho, lo normal será que así sea cuando el transporte es una mera fase intermedia en una operación de exportación. Pues bien, a estos supuestos les resulta aplicable la exención del artículo 21.5.º de la LIVA. Este precepto establece que están exentas «las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 20 de esta ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad». Con ello se trata de facilitar las operaciones de exportación y liberarlas de obligaciones tributarias materiales y formales.

Para que se aplique la exención tienen que cumplirse dos requisitos. En primer lugar, que los servicios se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes o a quienes actúen por cuenta de unos y otros. Es decir, se trata de que el transporte se realice directamente para quien exporta o transmite la mercancía o para quien importa o adquiere esta. Ello resulta lógico si tenemos en cuenta que la exportación de la mercancía está exenta del impuesto. Por lo tanto, el transporte se tiene que realizar para el exportador o, en su defecto, para el importador. Para acreditar este extremo se tendrán en cuenta los contratos suscritos o, incluso, los INCOTERMS fijados para esa operación. En cualquier caso, el servicio se presumirá prestado a dichas personas cuando se facture a ellas.

El artículo 9.1.5.º del RIVA establece, entre los sujetos a los que se presta el servicio, a los transitarios, consignatarios o agentes de aduanas que actúen por cuenta de quienes realicen las exportaciones o sean destinatarios de los bienes. Por consiguiente cuando el servicio de transporte se facture, a una empresa diferente del exportador o adquirente de las mercancías, la operación solo quedará exenta del tributo si la referida empresa a quien se factura el servicio actúa en la contratación del mismo como consignatario, transitario o agente de aduanas, contratando el servicio de transporte por cuenta y encargo del exportador o adquirente de las mercancías, aunque dicho consignatario,

⁴⁵ Vid. GASCÓN ORIVE, A., *El IVA y el comercio internacional*, Madrid, Dijusa, 2004, pág. 77 y ss.

transitario o agente sea además una empresa o agencia de transporte, una empresa distribuidora de carga o una naviera.

En segundo lugar, que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera del territorio de la Comunidad o a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza para su inmediata expedición fuera de dicho territorio. No obstante, este requisito no se exige en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.

El RIVA establece que la exención queda condicionada a la salida de los bienes fuera del territorio comunitario en el plazo de tres meses siguientes a la prestación del servicio y ello debe justificarse con el documento aduanero de salida (Documento Único Aduanero o DUA), con la carta internacional de porte (CMR), con un documento ajustado a un modelo aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda, con numeración correlativa y expedido y suscrito por el destinatario del servicio y en el que se consignará el número del documento aduanero de salida ⁴⁶.

Como puede observarse, estos preceptos se refieren a servicios de transporte accesorios a las exportaciones de bienes, entendiendo por exportación el envío de mercancías fuera del territorio comunitario, por lo que también se incluyen los transportes a Canarias ⁴⁷, Ceuta y Melilla. Por lo tanto, no será de aplicación la exención regulada en dichos preceptos cuando se trate de transportes relacionados con envíos de mercancías desde el territorio español de aplicación del impuesto hasta un punto de destino situado en otro Estado miembro de la Unión Europea ⁴⁸.

El Reglamento establece que los documentos que justifiquen la salida de las mercancías deben ser remitidos al prestador del servicio dentro del mes siguiente a la fecha de salida de los bienes. Ello puede generar algunas situaciones en las que se produzca la pérdida del derecho a gozar de la exención bien porque no se remitan tales documentos, bien porque se utilicen documentos distintos a los previstos en la norma ⁴⁹. Por tanto, puede suceder que aunque la operación se haya realizado realmente, se pierda el disfrute de la exención y, en consecuencia, se deba repercutir el impuesto por el transportista al destinatario del servicio ⁵⁰. Ello debe compatibilizarse con la posibilidad de utilizar todos los medios de prueba, de modo que se pueda eliminar este efecto si el destinatario confiesa la recepción de los mismos o si por cualquier otra prueba se deja constancia de la salida de las mercancías. Estas pruebas también pueden estar en poder de la propia Administración y, por aplicación del principio de facilidad probatoria, debe entender probada la expedición de las mercancías.

⁴⁶ *Vid.* Orden de 18 de julio de 1994.

⁴⁷ *Vid.* Consulta de la DGT de 8 de octubre de 1998 (1632-98).

⁴⁸ *Vid.* Consulta de la DGT de 13 de noviembre de 2003 [1890-03 (NFC026927)].

⁴⁹ *Vid.* Consulta de la DGT de 24 de febrero de 1997 (0353-97) en la que se señala que el TCB (documento expedido por la terminal de contenedores de Barcelona) no es un documento válido.

⁵⁰ Como muestra del rigor en la apreciación de estas pruebas puede verse la STS de 2 de junio de 2006 (NFJ024500) en la que, además de los documentos aduaneros de salida, se toma en consideración la inclusión de los servicios de transporte en la base imponible de la importación en el tercer país.

Por último, en relación con las operaciones de transporte destinado a la exportación, también hay que tener en cuenta, finalmente, la posible exención de las operaciones de intermediación al amparo del artículo 21.6 de la LIVA. Se tratará de operaciones de intermediación o de logística relacionadas con la exportación y, para ello, se requiere que las operaciones de intermediación se realicen en nombre y por cuenta de terceros. Por lo tanto, las operaciones de mediación pueden tener por destinatarios, en primer lugar, a los exportadores o a los que realizan los servicios exentos o, en segundo lugar, a los destinatarios de las mercancías o de los servicios exentos. Por lo que ahora nos interesa, las operaciones en las que se media deben ser las de transporte destinado a la exportación o las accesorias a él, puesto que la exención se limita a las prestaciones de servicios comprendidas en el artículo 21, entre las que se encuentran las citadas.

4.2. Los servicios accesorios al transporte intracomunitario.

La LIVA no define cuáles son los servicios que se consideran accesorios al transporte sino que estos hay que extraerlos de la práctica habitual en este tipo de operaciones y de lo dispuesto en las normas reguladoras del transporte⁵¹. A la vista de ello, podemos señalar que los servicios accesorios al transporte de mercancías consisten normalmente en la carga, descarga, transbordo, mantenimiento, envase, embalaje, manipulación y otros similares. Dentro de estos últimos, y atendiendo a la peculiaridad de cada servicio, puede incluirse, por ejemplo, el cuidado de animales vivos que son objeto de traslado de un punto a otro del territorio comunitario y que, en trayectos especialmente largos, requieren de un servicio de vigilancia y alimentación⁵².

En el transporte de mercancías por carretera, las normas reguladoras especifican este tipo de servicios para cada uno de los sujetos que intervienen en el transporte terrestre⁵³, y en el transporte marítimo se suele emplear el término de estiba y desestiba de buques para referirse a estas operaciones⁵⁴.

Estas operaciones guardan una estrecha relación con el propio transporte de mercancías ya que, en algunos casos, se integran en él y, en otros, mantienen su propia autonomía. En efecto, en ocasiones el porteador asume la obligación de realizar las operaciones de carga, descarga, embalaje, manipulación y, en otros casos, se acude a otros sujetos cuando lo justifican razones de especialización o, simplemente, de independencia respecto del transporte. Para la realización de estas operaciones es frecuente la contratación de agencias de transporte que realizan estos servicios de carga y descarga, estiba o desestiba, transbordo, almacenaje y análogos.

Pueden realizarse en el territorio de salida de las mercancías o en el de llegada de las mismas pero lo normal es que se realicen en ambos aunque, como acabamos de señalar, en algunas ocasiones

⁵¹ El Reglamento de la LOTT, aprobado por Real Decreto 1211/1990, incluye como actividad de las agencias de transporte la consolidación, desconsolidación y clasificación de las mercancías. Para los transitarios, también se contemplan operaciones similares y también la recepción, consignación y puesta a disposición de las mercancías. O, en fin, para los almacenistas la carga y descarga, mantenimiento y manipulación de las mercancías.

⁵² *Vid.* Consulta de la DGT de 18 de febrero de 2000 (JUR 2001/192232).

⁵³ *Vid.* ENRÍQUEZ DE DIOS, J.J., *Transporte internacional de mercancías*, ob. cit., pág. 16 y ss.

⁵⁴ *Vid.* Real Decreto 371/1987, de 13 de marzo.

integrarán una unidad con el propio transporte. En principio, si se prestan en el territorio español de aplicación del impuesto parecería lógico que se sujetasen al IVA de nuestro país. Y esa sería la consecuencia si el artículo 72 de la ley no hiciese la salvedad de los servicios accesorios a los transportes intracomunitarios, como ahora veremos.

Las reglas de localización de estos servicios se recogen en el artículo 73 de la LIVA; coinciden con las previstas para el propio transporte intracomunitario, lo cual resulta lógico si tenemos en cuenta que, de acuerdo con la regla clásica, lo accesorio sigue a lo principal. Ello es así porque estas operaciones suelen coincidir con el punto inicial o final de un transporte y, por ello, parece lógico que sigan su mismo régimen tributario.

Estas operaciones se entienden realizadas en el territorio español de aplicación del impuesto cuando se presten materialmente en el mismo y siempre que el destinatario de los mismos no haya comunicado un NIF/IVA concedido por otra Administración tributaria. Al igual que sucede con los transportes, también se entienden sujetos al impuesto cuando, aunque se hayan prestado materialmente en otro Estado, el destinatario comunica al prestador del servicio un número identificativo atribuido por la Administración española. Por lo tanto, lo determinante para precisar la sujeción al impuesto sigue siendo la identificación que suministre el destinatario del servicio. En consecuencia, puede haber operaciones que no se han realizado en España pero que se sujeten al impuesto español porque el destinatario de los mismos ha indicado un número identificativo concedido por la Administración española.

En sentido inverso, no se sujetarán al impuesto cuando el destinatario del servicio accesorio haya comunicado al prestador un NIF/IVA atribuido por otra Administración tributaria, con independencia de que el servicio se haya prestado materialmente en España.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, por la presencia de estos servicios, se puede llegar a fraccionar el transporte y hacerle perder el carácter de intracomunitario. Los servicios de almacenaje de mercancías prestados después de la terminación del transporte, y al margen del mismo, para tener las mercancías preparadas para su posterior entrega durante un tiempo más o menos largo, no van a gozar del régimen de los servicios accesorios. En consecuencia, la regla de localización será la del artículo 69 de la ley que localiza los servicios en nuestro territorio de aplicación si se prestan efectivamente en él.

Así por ejemplo, no se considera transporte relacionado directamente con un transporte intracomunitario de bienes el transporte de mercancías que, transcurriendo dentro del territorio de aplicación del impuesto, tiene por objeto transportar productos desde el almacén de quien presta el servicio accesorio hasta el establecimiento de la empresa que los adquiere, habiendo sido previamente descargados y almacenados para su paulatino envío al cliente en la medida de las necesidades de este⁵⁵. En estos casos cabe afirmar la existencia de dos servicios diferentes. Por un lado, un transporte intracomunitario desde un país comunitario hasta las instalaciones de la entidad que presta los servicios accesorios y, por otro, un transporte interior efectuado desde la sede de la empresa auxiliar hasta las instalaciones de la empresa destinataria final de la mercancía.

⁵⁵ *Vid.* Consulta de la DGT de 3 de agosto de 1998 [1438-98 (NFC008413)].

Cuando esto sea así, el servicio de transporte prestado por la consultante se considerará efectuado en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con la regla contenida en el artículo 70 de la LIVA. El problema se centra de determinar cuándo ha transcurrido ese período largo de tiempo ya que, en los transportes destinados a la exportación, dicho plazo es de un mes. Podría plantearse aplicar dicho plazo, pese a la indefinición legal, pues se trata de supuestos en los que se aprecia identidad de razón, esto es, existe un transporte internacional de mercancías que requiere de una preparación y de un tiempo de transporte y entrega. De este modo se favorecería la circulación de mercancías y se respetaría la neutralidad del impuesto que no pretende incidir en las decisiones de los agentes.

Otros supuestos en los que se puede fracturar el transporte y, en consecuencia, los servicios pueden tener un tratamiento autónomo son aquellos en los que los bienes quedan a la espera de sucesivos pedidos o salen con destino a otro Estado miembro. Parece que si este lapso de tiempo es razonable, y parece que lo es si atendemos al transporte destinado a la exportación, debería considerarse que no existe tal fractura.

En conclusión, solo si el servicio de almacenaje consiste en que la mercancía entra en el almacén para su verificación y sale hacia su destino final en un período de tiempo muy corto, va a tener la consideración de accesorio en cuanto que se produce inmediatamente después de terminar el transporte y durante un corto período de tiempo para permitir el traslado de mercancías a otros puntos diferentes.

4.3. Servicios de mediación en los transportes intracomunitarios.

Los servicios de mediación en los transportes entre los distintos países comunitarios comprenden la puesta en contacto entre los transportistas y los destinatarios o los cargadores de las mercancías, sin que el intermediario asuma responsabilidad alguna en el desarrollo del servicio.

Esta actividad de mediación en los transportes intracomunitarios cuenta también con reglas propias de localización que están previstas en el artículo 74 de la LIVA. Según este precepto, los servicios de mediación, en nombre y por cuenta de terceros, en los transportes intracomunitarios de bienes se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto en dos casos. En primer lugar, cuando el lugar de inicio del transporte se encuentre en el referido territorio, salvo que el destinatario del servicio de mediación hubiese comunicado al prestador de dicho servicio un número de identificación a efectos del impuesto concedido por otro Estado miembro. En segundo lugar, cuando el inicio del transporte se encuentre en otro Estado miembro, pero el destinatario del servicio de mediación hubiese comunicado al prestador de dicho servicio un NIF/IVA español.

En cualquier caso, lo fundamental para la aplicación de esta regla es que los servicios de mediación deben realizarse en nombre ajeno, ya que si se realizan en nombre propio, la prestación de servicios de transporte intracomunitario de bienes o de los accesorios a los mismos, se considerará que se han recibido y prestado por el sujeto y ello aun cuando no haya realizado materialmente por sí

misma servicio de transporte alguno. La determinación de si se actúa en nombre propio o ajeno es una cuestión de hecho, que podrá probarse por los medios admitidos en Derecho.

Del mismo modo, los servicios de mediación, en nombre y por cuenta ajena, en los servicios accesorios a los transportes intracomunitarios de bienes, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto, también en dos casos. Primero, cuando los servicios accesorios se realicen materialmente en el territorio de aplicación del impuesto, salvo que el destinatario del servicio de mediación hubiese comunicado al prestador de dicho servicio un número de identificación a efectos del IVA atribuido por otro Estado miembro. Segundo, cuando los servicios accesorios se realicen materialmente en otro Estado miembro, pero el destinatario del servicio de mediación hubiese comunicado al prestador del mismo un número de identificación atribuido por la Administración española.

No obstante, las operaciones no son tan claras como de la lectura de los párrafos anteriores pudiera derivarse y, en ocasiones, puede existir un servicio de mediación tácito como cuando un proveedor español vende a un comprador comunitario una mercancía y contacta con un transportista para que realice el transporte con cargo al destinatario aunque se anticipe el pago por el empresario español ⁵⁶. En estos casos lo relevante no es quién efectúa la remuneración de los servicios, puesto que en la mayoría de los casos será un suplido, sino la labor de mediación en nombre y por cuenta de tercero que puede realizar el proveedor español.

5. EL TRANSPORTE INTERNACIONAL COMO REQUISITO DE DETERMINADAS OPERACIONES EN EL IVA

5.1. Las adquisiciones y entregas intracomunitarias.

El régimen transitorio previsto para los intercambios comunitarios se asienta sobre la previsión de una operación sujeta –la adquisición intracomunitaria de bienes– y en una paralela exenta en el Estado de partida de las mercancías –la entrega intracomunitaria–. En ambas operaciones, el transporte de las mercancías juega un importante papel puesto que constituye un requisito de aplicación del régimen. Vamos a analizar, primero, el papel que desempeña el transporte en las adquisiciones intracomunitarias sujetas en nuestro país, para ver, después, su relevancia en las entregas intracomunitarias que se realizan en nuestro territorio.

Para que tenga lugar la adquisición intracomunitaria de bienes, es decir, para que la operación esté sujeta y no exenta en España, los bienes deben ser objeto de transporte desde un Estado a otro. En relación con esta cuestión, hay que tener en cuenta que hay países europeos que no forman parte del territorio de aplicación del impuesto –v. gr. Principado de Mónaco, Principado de Andorra y

⁵⁶ Vid. un caso similar en la Consulta de la DGT de 26 de febrero de 2004 [0423-04 (NFC018999)].

otros—, así como que hay determinados territorios en los que tampoco se aplica el impuesto—Isla de Man, Canarias, Ceuta, Melilla—, pese a que el país al que pertenece sí que forma parte del territorio de aplicación del impuesto ⁵⁷.

Este transporte debe ser realizado por el transmitente, por el adquirente o por un tercero por cuenta de uno u otro. Por lo tanto, es requisito indispensable para que se produzca una adquisición intracomunitaria que las mercancías se expidan o transporten desde el territorio de aplicación del IVA en otro Estado miembro al territorio de aplicación en España, para que se realice el hecho imponible. Por lo tanto, aunque la venta de bienes se realice entre operadores comunitarios, si la mercancía se envía a países distintos no se realizará el hecho imponible ⁵⁸.

Es también importante el lugar en el que se realiza la puesta a disposición, puesto que el artículo 71 de la LIVA que establece que se entenderá realizada en el territorio de aplicación del impuesto la adquisición intracomunitaria cuando se encuentre en él el lugar de llegada de la expedición o transporte. De ahí que cuando se introducen bienes procedentes de otro territorio comunitario al nuestro, la operación se encuentre sometida a tributación en España. También puede suceder que la operación se haga tributar en España porque se ha suministrado el número de identificación español. Este hecho se puede acreditar a través de la declaración en la que ha sido incluida la adquisición intracomunitaria.

En cambio, si las mercancías se transmiten en España o se transportan dentro del territorio de aplicación del impuesto, estaremos ante una entrega interior. Por lo tanto, además de una adquisición intracomunitaria se realizará también una entrega de bienes sujeta al impuesto, es decir, dos hechos imponibles en lugar de uno solo. Ello puede tener cierta relevancia cuando se actúa en España a través de sociedades filiales de otras extranjeras ⁵⁹, puesto que es necesario que los bienes sean objeto de transporte desde otro Estado miembro por cuenta del adquirente, del transmitente o de un tercero por cuenta de alguno de los otros dos. Puede suceder que la puesta a disposición se realice en el otro país comunitario—en el que habrá una entrega interior—o porque los bienes se transmitan por la filial española, antes de que lleguen a su sede, y en este caso habrá una entrega interior en el IVA español.

Para que la entrega intracomunitaria que realiza un operador español esté exenta del impuesto, y pase a estar sujeta como adquisición intracomunitaria en el país de destino, se requiere que la transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales o de los títulos representativos de los mismos vaya acompañada del transporte de los bienes ⁶⁰. En efecto, el artículo 25 de la LIVA establece que los bienes tienen que ser transportados por el vendedor, el comprador o un tercero—en nombre y por cuenta de alguno de los dos anteriores— al territorio de aplicación del impuesto de otro Estado miembro.

⁵⁷ Vid. Consulta de la DGT de 10 de enero de 2003 [0025-03 (NFC017128)].

⁵⁸ Vid. Consulta de la DGT de 11 de febrero de 2004 (0254-04).

⁵⁹ Vid. Consulta de la DGT de 6 de noviembre de 2003 [V0123-03 (NFC018890)].

⁶⁰ Vid. FUSTER GÓMEZ, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, ob. cit., pág. 64; RAMÍREZ GÓMEZ, S., *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia ...*, ob. cit., pág. 89. Igualmente, vid. NÚÑEZ GRAÑÓN, M., *La sujeción al IVA*, Madrid, Marcial Pons, 2001; CASTELLANO MONTERO, L., *El IVA en los intercambios comunitarios y en el comercio exterior*, Madrid, Cámara de Comercio, 1993; MORILLO MÉNDEZ, A., «El régimen general de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el IVA», *Revista de Información Fiscal*, núm. 34, 1999, pág. 25 y ss.

El artículo 13 del RIVA permite acreditar este hecho a través de cualquier medio de prueba admitido en Derecho aunque regula, también, específicos medios con los que acreditar esta condición ⁶¹. Así, si el transporte se realiza por el vendedor, puede acreditarse el transporte por medio del contrato correspondiente o de las facturas emitidas por el transportista. Por otra parte, cuando se realiza por el adquirente o por su cuenta, la forma de acreditarlo es mediante el acuse de recibo o de un duplicado de la factura con el estampillado del adquirente o, también, mediante copias de los documentos de transporte ⁶².

Puede pensarse, por ejemplo, en la entrega de bienes realizada por un empresario español a un empresario identificado en Portugal y que se transporta a este país por el comprador. En principio, se trata de una operación exenta siempre que se justifique el transporte. Este hecho puede quedar justificado mediante el duplicado de la factura, debidamente firmada y sellada por el adquirente, en la que conste quién recibe las mercancías y en qué medio las transporta o por cualquier otro medio que acredite la recepción y el transporte de los bienes ⁶³.

Además, debe de tenerse en cuenta que el adquirente tiene que ser un empresario o profesional, ya que si se trata de un particular la operación estará sujeta en España ⁶⁴. En este caso, el sujeto tiene que estar identificado a efectos del IVA en un territorio de aplicación del impuesto distinto de España. Así lo establece el artículo 13 del RIVA cuando señala que la condición del adquirente se acreditará mediante el número de identificación fiscal que suministre al vendedor. En el ámbito de la colaboración entre los distintos Estados en materia de IVA, nos encontramos con que la comprobación de la condición de empresario registrado del adquirente, la puede realizar el vendedor a través del sistema VIES (Vat Information Exchange System). A través de este instrumento, los empresarios pueden consultar una base de datos informática en la que figuran los operadores intracomunitarios registrados, de modo que se puede tener certeza sobre la condición de sujeto pasivo del adquirente de los bienes.

Los problemas se centran en la debida inclusión en el censo y en la existencia de operadores fraudulentamente registrados en el sistema que pretenden la realización de fraudes a los que, muchas veces, son ajenos los vendedores de las mercancías. Por ello, en los últimos años se vienen realizando esfuerzos por parte de las Administraciones tributarias para depurar el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI).

En determinadas ocasiones, pese a que se realiza una entrega de bienes a un empresario establecido en otro país comunitario no se producirá el supuesto de exención puesto que los bienes pueden venderse en nuestro territorio por el adquirente y ser expedidos a un territorio de aplicación del

⁶¹ Vid. LASARTE ÁLVAREZ, J., «La exención en el IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española», ob. cit., pág. 186 a 189.

⁶² Vid. SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., y ESTÉVEZ VÉRTIZ, E., *IVA y comercio internacional*, ob. cit., pág. 106.

⁶³ Vid. la Consulta de la DGT de 17 de junio de 2002 [V0023-02 (NFC016551)], en la que se declara válido como medio de prueba la inclusión en la factura del texto siguiente: «Recibo el género y lo transporto inmediatamente, por mi cuenta, hasta su destino en... (dirección en Portugal) para su venta, mediante el vehículo de mi propiedad matricula...».

⁶⁴ Vid. Consulta de la DGT de 10 de junio de 1999 (JUR 2001/21757).

impuesto distinto del de los dos sujetos intervinientes en la operación. Es el caso, por ejemplo, de una venta realizada por un empresario español a un empresario francés que, a su vez, vende los bienes a otro empresario italiano. Pues bien, puede suceder que si la primera puesta a disposición de los bienes se ha realizado en territorio español y en él se realiza la segunda venta, no estemos ante una entrega intracomunitaria exenta sino ante una operación interior sujeta.

Ello es así si tenemos en cuenta la regla de localización del hecho imponible regulada en el artículo 68 de la LIVA que establece que «las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio» y, en su apartado dos, señala que «también se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto: 1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio...»⁶⁵.

Ello puede dificultar determinadas operaciones comerciales entre operadores comunitarios o de uno comunitario con otro extracomunitario que, debido a las reglas de localización, tenga la obligación de registrarse y cumplir con las obligaciones que se regulan en el artículo 164 de la LIVA. La misma situación se puede producir en sentido inverso si el empresario español es el que adquiere los bienes y, en lugar de transportarlos a su empresa, los traslada a la de otro empresario español al que le ha vendido las mercancías.

El Tribunal de Justicia ha señalado que en virtud del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros deben conceder la exención a las entregas de bienes expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, fuera del territorio del Estado miembro pero en el interior de la Comunidad, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes. No obstante, en el caso de que dicha entrega no cumpla dichos requisitos ni los requisitos de otra exención prevista por la Sexta Directiva o de una excepción autorizada por esta, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia⁶⁶, siempre que una entrega de bienes no cumpla los requisitos del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, ni los de otra exención prevista por dicha Directiva o de una excepción autorizada por esta, la entrega estará sujeta al IVA, en virtud del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva⁶⁷.

Hay que señalar que no siempre resulta fácil obtener las pruebas acreditativas del transporte puesto que, como se ha visto, el transporte puede ser realizado por el adquirente y, en consecuencia, el vendedor pierde el control sobre el destino de las mercancías cuya transmisión da

⁶⁵ Vid. Consulta de la DGT de 31 de marzo de 2004 (JUR 2004/148619).

⁶⁶ Vid. SSTJCE de 19 de febrero de 1998 (TJCE 1998/34) y de 8 de junio de 1999 (TJCE 1999/119), entre otras.

⁶⁷ Vid. ATJCE de 3 de marzo de 2004 (TJCE 2004/263).

lugar a una entrega intracomunitaria exenta. En algunos casos, la Administración española ha exigido una especial diligencia por parte del transmitente para justificar la efectividad del transporte y de la puesta a disposición en otro Estado miembro ⁶⁸. Las reglas generales de la prueba, recogidas en el artículo 105 de la LGT, establecen que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Por lo tanto, es el vendedor el que corre con la carga de la prueba pero, no obstante, esta obligación general debe ser entendida de acuerdo con el principio de facilidad probatoria ⁶⁹, de modo que no se pueden exigir pruebas desorbitadas ni impedir que un sujeto que actúa de buena fe se vea privado de la exención por la actuación de otros sujetos ⁷⁰.

En efecto, en un transporte intracomunitario que se realiza por cuenta del adquirente, puede resultar difícil para el transmitente lograr los documentos justificativos ⁷¹. La mera falta de aportación de las pruebas por parte del sujeto pasivo no debe llevar a la Administración a practicar la liquidación correspondiente a una entrega interior. Por el contrario, siempre que el obligado tributario ofrezca algún indicio que dote de cierta credibilidad a la operación realizada, la Administración se encuentra obligada a realizar las oportunas indagaciones cerca del transportista o, incluso, del comprador, aunque ello suponga poner en marcha mecanismos de colaboración entre las distintas autoridades nacionales implicadas ⁷². De lo contrario, se corre el grave riesgo de someter, de manera injustificada, una misma operación a un doble gravamen por IVA, alterando el esquema del impuesto en el tráfico intracomunitario.

Especial relevancia tiene en esta materia el CMR. Como ya se ha señalado, se trata de una carta de porte derivada de un contrato de transporte internacional de mercancías por carretera y está regulado en el Convenio CMR, suscrito en Ginebra el 19 de mayo de 1956 y ratificado en nuestro país en 1974 ⁷³. Dicho documento es prueba suficiente de la existencia del transporte intracomunitario ya que el artículo 9 del Convenio afirma que «la carta de porte da fe, salvo prueba en contrario, de las condiciones del contrato y de la recepción de la mercancía por el transportista». En el mismo sentido, el artículo 4 añade que dicha carta es documento fehaciente de la existencia de un contrato de transporte internacional. En aplicación de esta norma, y como no podía ser de otro modo, la Administración tributaria española ha considerado adecuado este medio de prueba ⁷⁴.

⁶⁸ Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El IVA en el comercio europeo: dificultades para los empresarios derivadas de la aplicación del régimen transitorio», Comunicación presentada a las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, pág. 4 de la comunicación en versión cd.

⁶⁹ Vid. SSTs de 25 de septiembre de 1992, 23 de enero de 1995, 29 de marzo de 1996, 11 de mayo de 1996 y 14 de diciembre de 1999, entre otras.

⁷⁰ Vid. PITA GRANDAL, A.M., *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1998, págs. 95-97.

⁷¹ Vid. ADAME MARTÍNEZ, F.D., «El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: análisis de los problemas generados por su funcionamiento y consideraciones sobre la necesidad de sustituirlo por el régimen definitivo» en VV.AA., *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido...*, ob. cit., pág. 67 en donde refleja los problemas identificados en los Informes de la Comisión en este concreto aspecto y, en particular, la resistencia de los vendedores a considerar exenta la operación cuando el transporte corre a cargo del comprador.

⁷² Vid. GARCÍA NOVOA, C., «El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea», ob. cit., pág. 17.

⁷³ Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El IVA en el comercio europeo...», ob. cit., pág. 4 de la comunicación.

⁷⁴ Vid. Consultas de la DGT de 28 de enero de 2002 (0038-02) y de 14 de noviembre de 2002 (1751-02).

El Convenio establece la obligación de que la carta de porte deba estar firmada por el remitente y el transportista –art. 5– y de que contenga una serie de menciones –art. 6– que consisten en el lugar y fecha de su redacción; el nombre y domicilio del remitente; el nombre y domicilio del transportista; el lugar y fecha en que se hace cargo de la mercancía y el lugar previsto para la entrega; nombre y domicilio del destinatario; denominación de la naturaleza de la mercancía y del modo de embalaje, así como denominación normal de la mercancía si esta es peligrosa; número de paquetes, sus marcas particulares y sus números; cantidad de mercancía expresada en peso bruto o de otra manera; gastos de transporte (precio del mismo, gastos accesorios, derechos de aduana y otros gastos que sobrevengan desde la conclusión del contrato hasta el momento de entrega); instrucciones exigidas por las formalidades de aduana y otras; indicación de que el transporte está sometido, aunque se haya estipulado lo contrario, al régimen establecido en el Convenio.

Los problemas que se plantean en la práctica surgen de que, en ocasiones, la carta de porte presenta irregularidades y falta alguno de los datos señalados⁷⁵. El documento correctamente formulado hace prueba del transporte. Ahora bien, su ausencia o irregularidad no permite concluir, sin más, la inexistencia del contrato ya que la carta de porte carece de carácter constitutivo. En este sentido, el artículo 4 del Convenio antes mencionado, después de atribuir al CMR el valor de prueba fehaciente de la existencia del contrato, afirma que «la ausencia, irregularidad o pérdida de dicho documento no afectará ni a la existencia ni a la validez del contrato de transporte, que seguirá estando sometido a las disposiciones de este Convenio».

Es aquí donde debe tenerse en cuenta que el transporte podrá acreditarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho como reconoce el artículo 13 del RIVA como, por ejemplo, la factura del transporte, los justificantes bancarios o, incluso, los apuntes contables. Sin embargo, la Administración española ha establecido, en ocasiones, un criterio demasiado estricto al entender que no se considera probado el transporte ni siquiera mediante las cartas de porte internacionales o la entrega los albaranes de entrega de las mercancías⁷⁶.

La libre valoración de la prueba no puede ir en contra del Convenio CMR que concede un concreto valor probatorio a la carta de porte y que consiste en considerar probada la existencia del contrato de transporte, así como sus condiciones y la recepción de las mercancías por parte del transportista. A partir de aquí, será la Administración la que deba acreditar la falsedad de este documento o la ejecución del contrato en términos diferentes a los que se desprenden del mismo. Igualmente, cualquiera de los documentos mencionados en el artículo 13 del RIVA permite entender probado, en principio, el transporte intracomunitario. De este modo, salvo prueba en contrario de la Administración, los documentos enumerados deben entenderse con valor probatorio suficiente.

Todo ello debe ser interpretado bajo el principio de facilidad probatoria y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a la que hemos hecho referencia más arriba (asuntos Teleos, Collee y Twoh).

⁷⁵ Vid. STSJ de Madrid de 12 de marzo de 2003 (JUR 2004/223763) en la que se deniega el reconocimiento de la exención.

⁷⁶ Vid. Consulta de la DGT de 25 de febrero de 2003 [V0023-03 (NFC017753)].

5.2. El *transfer* comunitario.

El *transfer* comunitario es un envío que realiza, para sí mismo, un empresario de un Estado a otro. En realidad, se trata de un autoconsumo comunitario pues los bienes pasan de estar afectados de su actividad económica en un territorio a otro. Por ello, se trata de una operación asimilada a la adquisición intracomunitaria o, en su caso, a la entrega intracomunitaria. Esta entrega de bienes está exenta en el lugar de partida de las mercancías pero, de nuevo, el transporte es un requisito esencial.

De otro lado, cuando los bienes se destinan al territorio español de aplicación del impuesto puede suceder que la operación asimilada a la adquisición intracomunitaria se encuentre exenta porque el artículo 26.Cuatro establece que están exentas las adquisiciones respecto de las que el adquirente tiene derecho a la devolución en virtud del artículo 119. Este precepto establece que tienen derecho si no están establecidos en España y solo realizan entregas con inversión del sujeto pasivo o exentas⁷⁷. Consiguientemente, estarán exentas del impuesto, las adquisiciones intracomunitarias realizadas por el empresario no establecido, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 119 de la LIVA, en particular, en el apartado Dos del citado artículo.

Así, procederá la devolución si una empresa no comunitaria introduce en España bienes de otro país comunitario. Si la empresa extranjera no tiene en el mencionado ámbito espacial ni la sede de su actividad económica ni ningún lugar fijo de negocios desde el que realice actividades económicas y las únicas operaciones realizadas por la misma en dicho ámbito fuesen las indicadas⁷⁸. En relación con esta cuestión, es frecuente que en el ámbito comunitario se utilicen almacenes de operadores logísticos que, precisamente, prestan estos servicios a los empresarios no establecidos. Por ello, se plantea la posible consideración como establecimiento permanente, y por lo tanto como hecho que impide la devolución, de dichos almacenes. Sobre esta cuestión, la doctrina administrativa ha manifestado –acertadamente creemos nosotros– que únicamente en el caso de que se dispongan de tales instalaciones como propietario, titular de un derecho real de uso o arrendatario de la totalidad o de una parte fija y determinada de las operaciones⁷⁹ se considerará establecimiento permanente.

El mismo tratamiento pueden tener operaciones en las que un empresario comunitario y no establecido en España envía mercancías a los almacenes de un cliente español, conservando su dominio hasta que son transmitidas las mercancías por el almacenista. En el supuesto de que la empresa extranjera solo realice en nuestro territorio entregas de bienes en la que los destinatarios de las mismas son los sujetos pasivos de estas operaciones, conforme a lo establecido en el artículo 84 de la Ley del Impuesto, serán operaciones sujetas pero exentas, siendo la empresa comunitaria el sujeto pasivo de las citadas adquisiciones⁸⁰.

⁷⁷ Vid. Consulta de la DGT de 28 de abril de 2003 [0589-03 (NFC025939)].

⁷⁸ Vid. Consultas de la DGT de 19 de abril de 2002 (JUR 2002/105524) y de 4 de mayo de 2002 (JUR 2002/131818).

⁷⁹ Vid. Consulta de la DGT de 30 de junio de 1998 [1186-98 (NFC008044)].

⁸⁰ Vid. Consulta de la DGT de 7 de abril de 2003 [0492-03 (NFC017598)].

En cambio, se excluyen del concepto de *transfer* las mercancías que un empresario extranjero envía a España para su envío a un país tercero o a otro Estado miembro. En este caso, se aplica el régimen propio de las exportaciones o entregas de bienes. La DGT entiende que este supuesto de exclusión solo se aplica cuando bienes pertenecientes a una empresa sean objeto de un transporte intracomunitario que atravesase el territorio español, procediendo desde y dirigiéndose hacia otro Estado miembro, ya que no puede estimarse que dichos bienes hayan sido afectados a ningún tipo de actividad empresarial en España ⁸¹. Ello no impide que, como consecuencia de necesidades de logística u organización del transporte, haya interrupciones temporales o accidentales del mismo en nuestro territorio ajenas a la voluntad o incluso desconocidas por quienes efectúan la entrega o adquieren los bienes. Es decir, la entrega debe producirse en el Estado donde se inicia la expedición y su paso por España –aunque haya estas interrupciones– es a los efectos de transporte.

No obstante, sí existe una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria si el desplazamiento se produce sin previa intención de entrega inmediata de los bienes.

5.3. Ventas a distancia.

Las ventas a distancia son aquellas que se realizan a través de catálogos, revistas, televisión o medios similares, a través de los cuales se da a conocer el producto a sujetos residentes en otros Estados ⁸². Estas ventas se pueden realizar desde otros Estados hacia España o a la inversa. En el primer caso, las adquisiciones se entienden realizadas en el territorio español de aplicación del impuesto si se cumplen cuatro requisitos, entre los que destaca el traslado efectivo de las mercancías.

En efecto, se requiere que el transporte de los bienes se realice por el vendedor o a su cuenta. A diferencia de las normas generales para las adquisiciones intracomunitarias, el transporte debe ser realizado por el vendedor de las mercancías o por alguien a su costa. Si el transporte lo realiza el adquirente, no estaremos ante el régimen de las ventas a distancia y aquí la tributación será, en origen, en el Estado desde el que se expiden los bienes.

Este régimen de tributación genera complejidades tanto para los empresarios como para las Administraciones tributarias. Para los primeros, además de cumplir con el requisito del límite cuantitativo, el régimen resulta dificultoso debido a la diversidad de países destinatarios. Para la Administración también genera inconvenientes aplicativos porque no es fácil comprobar el cumplimiento de que el transporte se realiza por el vendedor ya que pueden parecer concertados por él transportes que, en realidad, realiza el comprador o pueden falsificarse los justificantes de pago en el país de destino ⁸³.

⁸¹ Vid. Consulta de la DGT de 18 de junio de 1997 [1262-97 (NFC006760)]

⁸² Vid. BANACLOCHE PÉREZ, J., *El IVA y las operaciones intracomunitarias*, ob. cit., pág. 91.

⁸³ Vid. SERRANO SOBRADO, J.A. y VICTORIA SÁNCHEZ, A., *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Barcelona, Praxis, 2000, pág. 227.

5.4. Operaciones concatenadas.

5.4.1. Operaciones triangulares.

Estas operaciones tienen una gran importancia en el tráfico intracomunitario y representan un importante porcentaje de las operaciones que se realizan ⁸⁴. Se trata de operaciones en las que hay sucesivas entregas entre operadores intracomunitarios, situados en países distintos, y un único transporte de los bienes. La más frecuente de estas operaciones es la llamada *operación triangular* en la que un proveedor, situado en un país comunitario, vende las mercancías a un intermediario, situado en otro país distinto, que, a su vez, vende las mercancías a un empresario, situado en un tercer país comunitario distinto de los otros dos, siendo las mercancías transportadas directamente desde el país del proveedor al del comprador final ⁸⁵. Lo normal es que actúen tres sujetos distintos pero también puede suceder que actúen dos intermediarios y que, por lo tanto, nos encontremos con cuatro sujetos situados en cuatro países distintos.

La adquisición intracomunitaria se realiza con motivo de una entrega subsiguiente en el Estado miembro de destino final de las mercancías. De este modo, la operación se instrumenta como adquisición intracomunitaria con posterior entrega sin solución de continuidad, esto es, ambas operaciones son interdependientes entre sí y forman parte de una misma operación económica. En esta operación, los bienes se transportan directamente desde un Estado miembro a otro, en ninguno de los cuales está identificado el intermediario.

En relación con el transporte, se exige que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentre identificado a efectos del IVA el intermediario y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente. Es decir, lo relevante es la existencia de un único transporte de los bienes, con independencia de los sujetos que intervienen ⁸⁶. El problema que plantea este régimen es que los sujetos que realizan estas operaciones, en ocasiones, no tienen en cuenta las reglas de las operaciones triangulares y llevan a cabo dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes que, no obstante, dan lugar a una única expedición intracomunitaria o a un único transporte intracomunitario de dichos bienes. Sobre esta cuestión, la reciente STJCE de 6 de abril de 2006, asunto EMAG (NFIJ021961), ha venido a reiterar el criterio de que esta expedición o este transporte solo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta.

El intermediario puede no estar establecido en el territorio comunitario y, pese a ello, realizar operaciones triangulares si está identificado a efectos del IVA en algún país comunitario.

⁸⁴ Vid. GARCÍA-ROYO MUÑOZ, L.G. y CALATAYUD PRATS, I., «Adquisiciones intracomunitarias» en VV.AA., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Granada, Comares, 2001, pág. 241 cifran dicha relevancia de las operaciones triangulares en un 30 por 100 del total de operaciones intracomunitarias.

⁸⁵ Vid. GUARDIOLA SACARRERA, E., «El IVA en operaciones triangulares y en operaciones de transformación de bienes», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 107, 1993, pág. 79 y ss.

⁸⁶ Vid. FUSTER GÓMEZ, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, ob. cit., pág. 43.

No obstante, también puede suceder que, sin estar identificado a efectos del impuesto, un empresario situado en un territorio tercero adquiera bienes a un empresario comunitario para su posterior venta a otro tercer empresario, que esté situado en un territorio de aplicación del impuesto, siendo transportados los bienes directamente por el vendedor comunitario al adquirente comunitario.

En estos casos, si el intermediario no está identificado a efectos del impuesto en ningún territorio comunitario, no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 26.Tres de la LIVA –exención de la adquisición intracomunitaria en las operaciones triangulares– y únicamente puede plantearse la aplicación de la exención para los sujetos no establecidos que regula el apartado Cuarto del precepto citado. Por ejemplo, cuando un empresario suizo adquiere mercancías a un empresario francés para posteriormente vendérselas a un empresario español, siendo trasladadas las mercancías directamente desde Francia a España.

En cambio, si se identifica en el Estado de llegada de los bienes, tenemos que existe una entrega intracomunitaria sujeta y exenta del impuesto, una adquisición intracomunitaria exenta en destino –por ejemplo, España– de acuerdo con el artículo 26.Cuatro de la LIVA –no estar establecido en España y no ser sujeto pasivo de ninguna entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al impuesto español–. Por último, existirá una entrega interior, sujeta y no exenta, de la que será sujeto pasivo el empresario español. Esta es la mejor alternativa para el intermediario que, de este modo, no soporta impuesto alguno y evita, así, la carga financiera en esta operación.

El principal problema que se plantea es el de determinar quién realiza la adquisición en el Estado de llegada de las mercancías. Ello se acredita, normalmente, mediante la factura de la operación en la que hace constar el correspondiente INCOTERM. Se trata de un código que se utiliza en el transporte internacional y que permite identificar quién dispone de la mercancía en cada momento⁸⁷. Pues bien, cuando se pactan condiciones de entrega CFR (Cost and Freight) o CIF (Cost, Insurance and Freight) se cumplen las condiciones para entender que la adquisición se realiza en el destino acordado ya que se reflejan operaciones que incluyen el transporte⁸⁸.

5.4.2. Operaciones que no cumplen los requisitos para tener la consideración de triangulares.

En el tráfico intracomunitario también se realizan operaciones encadenadas que no cumplen los requisitos de las operaciones triangulares y, por lo tanto, están sujetas al impuesto.

Un primer supuesto en el que se encadenan operaciones intracomunitarias sujetas puede ser el de una empresa situada en el territorio español de aplicación del impuesto que adquiere bienes a otra que tiene su sede en un país comunitario distinto para destinarlas al almacén de un operador logísti-

⁸⁷ Vid. ENRÍQUEZ DE DIOS, J.J., *Transporte internacional de mercancías*, ob. cit., pág. 12 y ss.

⁸⁸ Vid. GIL DEL CAMPO, J.A. y PÉREZ VALCARCE, I., *Las operaciones de comercio exterior en el IVA*, ob. cit., pág. 106.

co y, posteriormente, expedirlas a otro almacén de un país comunitario, distinto a los dos anteriores, con la finalidad de distribuirlos en dicho mercado ⁸⁹.

En operaciones como la descrita nos encontramos, en primer lugar, con una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto de la que es sujeto pasivo el adquirente. En segundo lugar, nos encontramos con una operación asimilada a una entrega de bienes –art. 9.3.º de la LIVA– que, de acuerdo con el artículo 25.Tres de la LIVA, estará exenta del impuesto. Se trata, en todo caso, de una operación sujeta pero exenta. Por otra parte, las posteriores ventas que efectúe no estarán sujetas al impuesto español en la medida en que no se encuentran localizadas en España, por lo que tributarán de acuerdo con la legislación del país en el que se realicen.

Además, pueden existir determinadas prestaciones de servicios –almacenamiento y transporte– que se encuentran localizadas en España y, por lo tanto, sujetas al IVA español.

Otro supuesto en el que pueden existir varias operaciones comunitarias sujetas puede originarse en aquellos casos en los que el transporte de las mercancías no se vincula a la realización de la compraventa sino que se demora en el tiempo y, en consecuencia, no podría entenderse aplicable la exención del artículo 25.Uno de la LIVA. En consecuencia puede existir otra operación intracomunitaria como un transporte o, incluso, constituir una operación asimilada a una entrega onerosa que se encuentre exenta, por aplicación del artículo 25.Tres de la LIVA, si se afectan a las necesidades de la empresa en otro país.

Otro ejemplo de estos problemas lo tenemos en el asunto EMAG que dio lugar la STJCE de 6 de abril de 2006 (NFJ021961) y en la cuestión a resolver era si, cuando dos entregas sucesivas sobre los mismos bienes, realizadas a título oneroso entre sujetos pasivos que actúan en su condición de tales, dan lugar a una única expedición intracomunitaria o a un único transporte intracomunitario de dichos bienes, estas entregas pueden, ambas, constituir entregas exentas. El Tribunal reflexiona sobre las consecuencias que ello tendría en términos de funcionamiento del mercado interior y de recaudación para los Estados miembros y concluye que el transporte solo puede imputarse a una de las entregas.

Señala el Tribunal que «si la entrega que da lugar a la expedición o al transporte intracomunitario de bienes, y que tiene, por tanto, como corolario una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de llegada de la citada expedición o del citado transporte, es la primera de las dos entregas sucesivas, la segunda entrega se considerará consumada en el lugar de la adquisición intracomunitaria que la precede, es decir, en el Estado miembro de llegada. A la inversa, si la entrega que da lugar a la expedición o al transporte intracomunitario de bienes es la segunda de las dos entregas sucesivas, la primera entrega, que se supone realizada antes de la expedición o el transporte de los bienes, se considerará consumada en el Estado miembro de partida de dicha expedición o de dicho transporte».

⁸⁹ *Vid.* Consulta de la DGT de 12 de septiembre de 2001 (JUR 2002/120667).

La consecuencia que se deriva es que una de las dos entregas estará exenta en el país de salida de las mercancías y la otra sujeta. El lugar de la entrega que da lugar a expedición o a transporte intracomunitario de bienes se considerará situado en el Estado miembro de partida de dicha expedición o de dicho transporte. El lugar de la otra entrega se considerará situado bien en el Estado miembro de partida, bien en el Estado miembro de llegada de la citada expedición o del citado transporte, según que dicha entrega sea la primera o la segunda de las dos entregas sucesivas.

6. LAS OBLIGACIONES FORMALES EN EL IVA PARA LAS ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS INTRACOMUNITARIOS

6.1. Obligaciones censales.

El artículo 164 de la LIVA contempla las obligaciones formales que les corresponden a los sujetos que realizan operaciones intracomunitarias. Se incluyen las obligaciones de presentar declaraciones, expedición de facturas y llevanza de libros obligatorios.

A estas obligaciones hay que unir las de registro y censo de los operadores. En este sentido, la declaración censal de inicio, modificación o cese de actividad constituye el instrumento típico de registro de los empresarios situados en el territorio español de aplicación del impuesto, por lo que tanto si se trata de empresarios de transporte –en su más amplia acepción– como de adquirentes comunitarios, tendrán que cumplir con esta obligación.

De este modo, los empresarios del transporte que presten servicios que se entienden localizados en el territorio de destino, no tendrán que registrarse en este. El sujeto pasivo será el operador registrado en dicho país de destino por, precisamente, prestarse el servicio por un operador español. En sentido inverso, puede darse la situación de un transportista identificado en otro Estado que presta un servicio que se entiende localizado en España y del que va a ser sujeto pasivo el destinatario español.

En el ámbito de las adquisiciones intracomunitarias, no están obligadas a presentar las declaraciones censales las personas que realicen exclusivamente adquisiciones exentas por tratarse de una operación triangular, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 26 de la LIVA. Así pues, estos sujetos quedan exonerados del cumplimiento de esta obligación que, no obstante, sí deberán cumplir en el país comunitario en el que estén establecidos. Del mismo modo, los empresarios establecidos en España que realicen adquisiciones intracomunitarias exentas por tratarse de una operación concatenada, no tendrán que presentar declaraciones censales en esos otros países sino, simplemente, en España.

Otra de las obligaciones que impone la normativa del impuesto es la de que el sujeto debe contar con un número de identificación fiscal a efectos del impuesto (NIF/IVA). La relevancia del número de identificación fiscal en el transporte se centra en que sirve para localizar la prestación del

servicio de transporte en un determinado territorio, mientras que en las operaciones intracomunitarias se encuentra en que es uno de los requisitos que tiene que figurar en la factura expedida por el transmitente para que el adquirente se pueda deducir el IVA por las operaciones intracomunitarias. Además, la comunicación de un número de identificación distinto al del país de salida o llegada de las mercancías supone que la adquisición se entienda realizada en el territorio correspondiente al número suministrado.

Un transportista registrado en España dispondrá de un NIF/IVA suministrado por la Administración española y no necesitará de otro número identificativo para prestar un servicio de transporte localizado en otro país, salvo –claro está– que quiera actuar como empresario establecido en este último.

En las operaciones concatenadas, se excluye también la obligación de contar con un número identificativo para el sujeto que realiza la adquisición intracomunitaria para efectuar una posterior entrega en España. En estos casos es necesario, precisamente, que no comunique un número de identificación español puesto que, de este modo, la operación pasará a estar sujeta al impuesto.

Hay que tener en cuenta que para que un operador establecido en otro país obtenga un NIF/IVA español, debe de contar con un establecimiento permanente a los efectos del artículo 69 de la LIVA⁹⁰. Ello supone contar, al menos, con un inmueble arrendado o con una instalación permanente dedicada al almacenamiento.

Por último, dentro de este ámbito hay que tener en cuenta la existencia de registros de carácter fiscal que permiten identificar a los operadores intracomunitarios a efectos de facilitar la gestión y el control del impuesto. Así, en primer lugar, el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, creó el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI). Este Registro está formado por las personas o entidades que tengan atribuido el número de identificación fiscal regulado a efectos del IVA y que vayan a efectuar entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a dicho tributo. Se trata de un registro que se incorpora al censo de contribuyentes y que pretende ser un medio de auxilio para las tareas de comprobación de estos sujetos y, también, de lucha contra el fraude.

Otro de los registros existentes en este ámbito es el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos en régimen comercial. En él estarán los empresarios o profesionales que tengan derecho al procedimiento de devolución que se regula en el artículo 30 del RIVA. Con él se trata de identificar a los sujetos que se van a beneficiar de este procedimiento para permitir su control.

6.2. Obligación de presentar autoliquidaciones y declaraciones informativas.

La obligación principal de todo sujeto pasivo comprende el pago del tributo y también la de presentar las declaraciones que exige la normativa del tributo, de modo que los sujetos pasivos que

⁹⁰ Vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «El lugar de prestación de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido. El concepto de establecimiento permanente», *Noticias CEE*, n.º 9, 1985, pág. 63-65.

realicen operaciones intracomunitarias tienen que presentar las autoliquidaciones del impuesto en los plazos fijados por la normativa del IVA ⁹¹.

La única especialidad es que se incluye el IVA de las adquisiciones intracomunitarias como impuesto devengado y, simultáneamente, como deducible. En el transporte intracomunitario del que resulte sujeto pasivo, por aplicación de la regla de inversión, un operador registrado en España, deberá declararlo en el apartado de «Régimen general» como IVA devengado y en el de «IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores» como IVA deducible. Idéntica consideración tienen los servicios de transporte asimilados.

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes el sujeto también se repercute y deduce simultáneamente el impuesto, cuestión esta que se ha simplificado desde la supresión de la autofactura y la admisión de la deducción del impuesto previa justificación en los libros registro que exige la normativa del IVA. En las entregas intracomunitarias exentas no se elimina el derecho a la deducción de las cuotas soportadas que, por lo tanto, se realizará en la declaración correspondiente.

Además de la obligación de autoliquidar el tributo, el contribuyente tiene que presentar declaraciones informativas y, de hecho, los artículos 78 a 81 del RIVA regulan la obligación de presentar la declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias para los sujetos pasivos del impuesto. En efecto, en desarrollo del artículo 164 de la LIVA, el artículo 78 del RIVA establece que los sujetos pasivos del IVA deberán presentar una declaración recapitulativa de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen ⁹².

En particular, y según el artículo 79 del citado Reglamento estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes destinados a otro Estado miembro, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto. Por lo que se refiere a las adquisiciones intracomunitarias, deben hacerse constar todas las que realice un sujeto establecido en el territorio de aplicación del impuesto, incluyendo también las transferencias que realice desde otro Estado a su favor y las que se realicen en otro Estado miembro cuando se comunica un número identificativo español.

De nuevo debe resaltarse la especialidad de las operaciones concatenadas ya que el sujeto que realice la adquisición intracomunitaria exenta no debe presentar esta declaración en el país donde se realiza esa operación sino en el que está establecido. De este modo, se le libera

⁹¹ *Vid.* Orden HAC/272/2004, de 10 de febrero, por la que se establecen nuevos lugares de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y de las declaraciones-liquidaciones de los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se autoriza, en determinados supuestos, la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido mediante cheque cruzado.

⁹² *Vid.* Orden EHA/3061/2005, de 3 de octubre, por la que se establecen las condiciones y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de las declaraciones correspondientes al modelo 038 y el procedimiento para la presentación telemática por teleproceso de las declaraciones correspondientes al modelo 180, se regula el lugar, plazo y forma de presentación de la declaración-resumen anual correspondiente al modelo 392 y se modifican determinadas normas de presentación de los modelos de declaración 180, 193, 345, 347 y 349, y otras normas tributarias.

del cumplimiento de las obligaciones formales en el país en el que realiza la operación y se remiten al país en el que se encuentra establecido. Será en este territorio donde tenga que cumplir con la obligación de declarar la adquisición que realiza en una operación triangular y la entrega subsiguiente, identificando el destinatario de los mismos y emitiendo la correspondiente factura.

Por tanto, y a contrario, no serán objeto de esta declaración las prestaciones de servicios de transporte intracomunitario, ni siquiera en el caso en que tales servicios se efectúen a favor de empresarios o profesionales identificados en otro territorio de aplicación del impuesto.

En cambio, los servicios sí deben incluirse en la declaración anual de operaciones con terceras personas, ya que en dicha declaración deberán incluirse tanto las entregas, prestaciones, adquisiciones de bienes o servicios sujetas y no exentas en el IVA, como las no sujetas o exentas en dicho impuesto. Así por ejemplo, deben incluirse los servicios accesorios a la exportación (operación exenta en el IVA) a dicha declaración.

Además de esta declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, y de la que le corresponde por las operaciones que realiza con terceras personas de acuerdo con las normas generales, los Reglamentos (CE) 638/2004, de 31 de marzo, y 1982/2004, de 18 de noviembre, establecen la obligación de presentar determinadas declaraciones estadísticas por razón del operador y de las operaciones que realiza. Se trata de las declaraciones estadísticas del comercio exterior de España a través del sistema INTRASTAT. Esta obligación incumbe a toda persona física o jurídica que, encontrándose identificada en España con respecto al IVA, y siendo sujeto pasivo por entregas o adquisiciones intracomunitarias o por operaciones asimiladas, interviene en un intercambio de bienes entre España y otro Estado miembro.

Esta obligación le corresponde a una serie de sujetos entre los que se encuentra quien haya formalizado el contrato que tiene por efecto la expedición o la introducción de las mercancías, quien proceda o hace que se proceda a la expedición de las mercancías o se hace cargo de estas a la introducción o quien esté en posesión de las mercancías objeto de la expedición o la introducción. Se excluye a quien ha formalizado el contrato de transporte. Estas personas han de superar un determinado volumen de comercio intracomunitario. La Orden EHA/213/2007, de 1 de febrero, por la que se regulan los umbrales estadísticos vigentes para el ejercicio 2007 establece un único umbral de exención, fijado en 200.000 euros. En consecuencia, están obligados los adquirentes o los que realizan entregas intracomunitarias de mercancías que superen dicha cifra.

6.3. Libros registro.

Los libros registro de facturas emitidas y recibidas están regulados, respectivamente, en los artículos 63 y 64 del RIVA. El artículo 63, apartado 5, dispone que los documentos relativos a las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado Uno, número 2.º de la LIVA deberán ser anotados

en este libro registro con la debida separación, reflejando exactamente el número, fecha, proveedor, naturaleza de la operación, base imponible, tipo impositivo y cuota. Por su parte, el artículo 64, apartado 2, dispone que en dicho libro deberán anotarse igualmente las facturas o documentos expedidos en los supuestos a que se refiere el apartado 5 del artículo anterior.

Por consiguiente, los sujetos pasivos están obligados a registrar, respectivamente, en los libros registro de facturas emitidas y de facturas recibidas las facturas o documentos equivalentes que documenten las operaciones intracomunitarias de bienes o de servicios.

7. CONCLUSIONES

La Unión Europea tiene como una de sus manifestaciones el establecimiento de un mercado interior que facilite la libre circulación de personas, servicios, capitales y mercancías. Para lograr este objetivo se creó un impuesto sobre el volumen de ventas que pretende ser neutral en la toma de decisiones por los operadores económicos.

No obstante, la falta de avance en los trabajos para lograr una total armonización en la imposición indirecta ha supuesto el establecimiento –primero– y una prórroga casi indefinida –después– de un pretendido régimen transitorio para los intercambios de bienes entre los Estados miembros. Esta situación, lejos de acercarnos a un sistema común de IVA supone fragmentar el pretendido mercado interior, en tantos espacios fiscales como Estados. Estos siguen conservando su soberanía fiscal y gravan con tipos impositivos diferentes la adquisición de la misma mercancía, de modo que los operadores comunitarios pueden variar sus decisiones económicas por la aplicación de la normativa del IVA.

Además, el sistema se muestra complejo por los requisitos a los que se someten las adquisiciones intracomunitarias y las paralelas entregas intracomunitarias exentas. En ambas operaciones, así como en las operaciones asimiladas, el transporte desempeña un papel fundamental al tener que entrar o salir las mercancías en el territorio de aplicación del impuesto. Ello conlleva importantes problemas prácticos que pueden conducir a la doble imposición de la misma operación o, en algunos casos, a la existencia de fraude en el IVA, cuestión esta última de gran importancia cuantitativa para las arcas públicas ⁹³.

En relación con la primera cuestión, las Administraciones tributarias se muestran rigurosas con la prueba del transporte y, en ocasiones, dejan sin efecto lo dispuesto en Convenios Internacionales sobre la validez probatoria de los documentos del transporte. Ello contribuye a dotar de inseguridad al tráfico comercial y a eliminar la nota de neutralidad en el impuesto, que ya se ha perdido en cuanto que la realización de determinadas operaciones se hace depender del impuesto. Además, la canti-

⁹³ *Vid.* el Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo de 16 de abril de 2004 cifra en torno a 200.000 millones de euros la pérdida en la recaudación del impuesto.

dad de obligaciones que deben cumplir los operadores intracomunitarios supone trasladarles una carga gestora que no todos superan con acierto. De algún modo, puede decirse que la única simplificación que se ha realizado se encuentra en las operaciones triangulares ya que se ha facilitado la posición del intermediario y no tiene que registrarse en uno de los países.

La segunda cuestión implica la falta de ingreso de importantes cantidades para las arcas públicas, con lo que ello supone en cuanto a las posibilidades de gasto de los distintos gobiernos. Paralelamente, supone destinar un mayor número de recursos de las Administraciones tributarias para luchar contra el fraude en el IVA y no para satisfacer necesidades colectivas, con la pérdida que ello supone para la colectividad.

En los servicios, la situación no difiere de la existente para los intercambios de bienes pues, las reglas aplicables para la localización de los transportes, no siempre son neutrales ni garantizan la seguridad jurídica. Además, se plantean multitud de problemas prácticos en su aplicación.

En efecto, las reglas aplicables al transporte internacional de mercancías que no tenga la consideración de intracomunitario suponen que se fragmenta el espacio fiscal europeo en tantos países como territorios por los que discurra un eventual transporte de este tipo. No es casual, por tanto, que se haya planteado realizar una modificación de la Directiva para establecer que el servicio se localizará en el punto de partida o de la sede del prestador aunque la oposición de las compañías aéreas, fundamentalmente, haya paralizado esta solución.

En el transporte intracomunitario la localización del servicio se deja en manos de los sujetos intervinientes, matizando en cierto sentido el principio de legalidad en materia tributaria. De este modo puede suceder que un empresario no establecido en un Estado sea quien presta materialmente el servicio pero no tenga la condición de sujeto pasivo sino que este sea el destinatario de la misma que comunica un NIF/IVA otorgado por su Administración tributaria. Se rompe, pues, la regla de la tributación en el territorio de la sede del prestador para tributar en destino, en la sede del receptor de las mercancías. La neutralidad del impuesto se cambia, pues, por la planificación fiscal.

Por otra parte, es frecuente la participación de diversos sujetos que, por la dificultad de las reglas de localización, pueden pretender deducir cuotas impositivas en el país en el que están establecidos y no en el país en el que se considera localizado el servicio, con lo que ello implica si se regulariza su situación tributaria y no pueden solicitar la devolución de las cuotas soportadas por sujetos no establecidos o no pueden cumplir con las obligaciones de registro.

En otros casos, la realización de servicios accesorios puede propiciar que se fracture el transporte intracomunitario y que se entienda que existe una entrega interior. La indefinición legal del tiempo que, por ejemplo, puede estar paralizada una mercancía genera la ausencia de repercusión del impuesto y puede conducir a la regularización de la situación tributaria de uno de los sujetos que participa en la cadena del transporte. El correcto cumplimiento por los sujetos de las operaciones determina una u otra tributación, lo que complica notablemente su actuación en el mercado interior.

La solución a todo ello parece simple: la culminación del proceso de armonización comunitaria y la supresión del régimen transitorio previsto para los intercambios comunitarios de bienes. La existencia de un impuesto armonizado simplificaría las reglas jurídicas aplicables, favorecería los intercambios comunitarios, eliminaría los costes administrativos para los operadores y los de control para la Administración, eliminaría la defraudación impositiva y garantizaría las libertades comunitarias. No obstante, parece que los esfuerzos en la materia no discurren por esta senda y, en su lugar, los Estados tratan de proponer medidas como la no exención de las entregas intracomunitarias o la posibilidad de crear un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo para las entregas de bienes o prestaciones de servicios superiores a 5.000 euros ⁹⁴.

Cualquier solución que no pase por profundizar en la homogeneización del impuesto significará mantener un complicado régimen de tributación para los intercambios comunitarios de bienes y de servicios. La cuestión adquiere mayor importancia si tenemos en cuenta que la Unión Europea trata de potenciar el sector del transporte facilitando todo tipo de medidas salvo, creemos que por olvido no intencionado, la política fiscal ⁹⁵. Mientras existan obstáculos de carácter fiscal no existirá un auténtico mercado interior ni se realizarán completamente las libertades comunitarias.

⁹⁴ *Vid.* Comunicación de la Comisión al Consejo de 19 de noviembre de 2006 por la que se estudian las solicitudes presentadas por Austria y Alemania de introducir excepciones al artículo 21 de la ya derogada Sexta Directiva.

⁹⁵ *Vid.* Libro Blanco de la Comisión «La política europea de transportes de cara al 2010: la hora de la verdad», de 12 de septiembre de 2001.

ERROR COMO CAUSA DE EXCLUSIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO*

JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad de Barcelona*

Extracto:

EL presente trabajo analiza la aplicación que efectúan los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa del error de derecho como causa de exclusión de la infracción tributaria en el IVA y que se encuadra en un supuesto de actuación diligente del obligado tributario por interpretación razonable de la norma. Se efectúa el análisis de numerosas resoluciones judiciales y se advierte que en la mayoría de supuestos el error no ha de ser calificado como de derecho sino como de hecho aunque se acompaña de una conducta diligente que excluye la existencia de culpabilidad y de responsabilidad.

Palabras clave: IVA, sanciones y error de derecho.

* El desarrollo de este artículo lo puede encontrar el lector en www.ceflegal.com.

Sumario

1. Error de derecho y error de hecho en la aplicación de la normativa tributaria.
2. Supuestos de errores de hecho y de derecho en el IVA.
 - 2.1. Realización del hecho imponible del impuesto.
 - 2.2. Sujeto pasivo del impuesto.
 - 2.3. Exenciones del impuesto.
 - 2.4. Devengo del impuesto.
 - 2.5. Base imponible del impuesto.
 - 2.6. Deducciones aplicables en el IVA.
 - 2.7. Obligaciones registrales y contables.

1. ERROR DE DERECHO Y ERROR DE HECHO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA

Siguiendo la estela marcada por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ¹, las sucesivas regulaciones de las infracciones y sanciones tributarias contenidas en la Ley General Tributaria (LGT) (art. 77.4 de la LGT de 1963 en la redacción dada por la Ley 25/1995 ² y el art. 179 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ³) han establecido la necesidad de la presencia de responsa-

¹ Artículo 130. Responsabilidad. Ley 30/1992.

Solo podrán ser sancionados por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos aun a título de simple inobservancia.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, II, 8.ª edición, Civitas Madrid, 2002, págs. 178-179; PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo I. Parte General*, 12.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 506-507.

² Artículo 77.

(...) 4. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el ámbito tributario.
- b) Cuando concorra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.

³ Artículo 179. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.

1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.
2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:
 - a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
 - b) Cuando concorra fuerza mayor.
 - c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
 - d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a su consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados.
 - e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

bilidad en la conducta del obligado tributario para que sea cometida la infracción tributaria. De acuerdo con los planteamientos elaborados por la doctrina penal, la responsabilidad por infracciones tributarias nace cuando se produce un comportamiento humano típicamente antijurídico y culpable ⁴. Así, «siguiendo como guía general el esquema de la teoría del delito construido por la ciencia del Derecho penal (...) de forma genérica podemos decir que toda infracción tributaria está constituida por una acción u omisión que viola una prohibición o un mandato impuesto por una norma tributaria. Ahora bien, para que dicha violación tenga efectivamente la consideración de infracción, es decir, de ilícito merecedor de una sanción de carácter aflictivo, es necesario que se halle tipificado como tal por el legislador, el cual debe, al propio tiempo, indicar la sanción prevista para cada tipo infractor» ⁵.

Uno de los elementos indispensables para la presencia del ilícito tributario consiste en la presencia de culpabilidad en la actuación del obligado tributario. Como es conocido, el principio de culpabilidad exige que en la conducta del obligado tributario haya dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia y deja excluida la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente ⁶.

La necesidad de culpabilidad como elemento constitutivo de la infracción resulta especialmente relevante en un tipo de actividad pública, como la tributaria, dominada de manera creciente por la masificación, intensidad y complejidad de las obligaciones y deberes y de las propias normas tributarias ⁷ de forma que la cuestión fundamental reside en determinar qué circunstancias excluyen la culpabilidad del sujeto en relación con una conducta aunque, objetivamente, se produzca el incumplimiento de la norma tributaria ⁸. De ahí la existencia ya desde la reforma de la LGT de 1995 de una norma en la que, dentro de las circunstancias eximentes en relación con la culpabilidad, se incluye

⁴ MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte general*, PPU, Barcelona, 1990, pág. 90.

⁵ PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 270.

⁶ El principio de culpabilidad ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional de forma muy rotunda en el Fundamento Jurídico 4.º de la Sentencia 76/1990 (citado abundantemente por la doctrina y los Tribunales) «Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquel término por la expresión "dolosas o culposas", en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento. Pero, como se ha dicho, nada de esto ocurre. El propio artículo 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables "incluso a título de simple negligencia", lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesto la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados.

No existen, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo artículo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.»

⁷ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte general*, 10.ª edición, Thomson-Aranza-di, págs. 390-392.

⁸ BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.ª T., *Compendio de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1991, págs. 459 y ss.

una por la cual queda excluida la responsabilidad en el campo sancionador cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios debiendo ser entendida la diligencia necesaria como media o normal de forma que queda fuera del ámbito sancionador la llamada culpa levísima. Uno de los supuestos de diligencia necesaria expresamente recogidos en la norma legal lo constituye el caso en el que el obligado tributario ha presentado su autoliquidación en base a una interpretación razonable de la normativa tributaria que puede no coincidir con la interpretación pretendida por la Administración tributaria. La interpretación razonable de la norma puede suponer que alguno de los numerosos aspectos presentes en las obligaciones tributarias, ya sean materiales o formales⁹, sean entendidos y cumplidos de forma diferente por el obligado tributario a como habría querido el legislador o los órganos de la Administración.

La interpretación razonable de la norma es un concepto jurídico indeterminado y se explica por la extraordinaria complejidad de las normas tributarias así como por la mutabilidad de las mismas y, también, por el sistema de gestión de los diferentes tributos del sistema basados en la autoliquidación que implica la necesidad, para que el obligado tributario pueda liberarse de su obligación, de proceder a interpretar la norma, subsumir los hechos realizados en las normas pertinentes reguladoras de tales hechos y reflejarlos en la declaración y en la liquidación prevista en el modelo normalizado. Ante la alegación, bastante frecuente ante la imposición de sanciones, de ausencia de culpabilidad por la existencia de una interpretación razonable de la norma han de ser los Tribunales quienes de forma casuística han de determinar si efectivamente existe o no. La norma vigente desde la entrada en vigor de la Ley 25/1995 hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003 exigía que la interpretación razonable de la norma se hubiera acompañado de una declaración veraz y completa y, en su caso, que se hubiera presentado la correspondiente autoliquidación¹⁰.

La interpretación razonable es relacionada por una parte de la doctrina con el error invencible de derecho¹¹ entendido como la diferencia entre el contenido exacto de las obligaciones, prohibiciones, facultades y derechos de los obligados tributarios pensado por el obligado tributario y

⁹ Como la determinación de si se tiene la condición de sujeto pasivo, de los supuestos de hecho que quedan incluidos en el ámbito de la exención, de las reglas de cálculo de la base imponible, de determinación del tipo impositivo aplicable, de si se reúnen los requisitos para beneficiarse de una determinada deducción, de si se queda excluido o incluido en el ámbito de obligados a presentar la autoliquidación, de si han de cumplirse determinadas obligaciones formales.

¹⁰ ARAGONÉS BELTRÁN, E., en «Artículo 77» en ALONSO GONZÁLEZ, L.M., ARAGONÉS BELTRÁN, E., ARIAS ABELLÁN, M.^aD., ESEVERRI MARTÍNEZ, E., SÁNCHEZ GALIANA, J.A., y SOPENA GIL, J., *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, págs. 100-138.

¹¹ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero...*, op.cit., pág. 392.

Entendemos por error de derecho el fenómeno que se produce cuando la voluntad (si es vicio) o la discrepancia entre esta y la declaración (si es obstativo) es determinada por ignorancia o inexacto conocimiento o interpretación de una norma jurídica.

Lo hay de hecho cuando la ignorancia o inexacto conocimiento versan sobre algo que no sea una norma jurídica: por ejemplo, un hecho, una cosa, una persona.

Es inexcusable el error en que habiendo observado una conducta razonable se podría haber evitado incurrir, de forma que si se ha caído en él, ha sido por culpa del que lo padece, que no guardó la diligencia que el caso exigía, con lo que podía haberse evitado.

Es excusable aquel en el que razonablemente se puede caer, aunque se caiga por causa del que yerra, siempre que no sea por culpa suya.

ALBALADEJO GARCÍA, M., *Derecho Civil I. Introducción y Parte General*, Volumen Segundo, Barcelona, 1996, José María Bosch Editor, págs. 208-211.

el querido por el ordenamiento ya sea a nivel de norma con rango de ley o con rango reglamentario y declarado por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso-administrativa. La aparición de un error de derecho derivado de una interpretación razonable de la norma ha de conllevar la exclusión de la culpabilidad al quedar rechazada la responsabilidad objetiva.

No todos los errores que pueden ser cometidos por los sujetos pasivos y el resto de obligados tributarios son errores en cuanto a la interpretación de las normas jurídicas de carácter tributario¹² en vigor en un determinado momento sino que el error puede recaer, también, y como veremos, con cierta frecuencia, en la forma de representarse, de entender, los hechos, actos o negocios jurídicos realizados por parte del obligado tributario. Se puede producir una falsa comprensión, una falsa representación, desde la óptica tributaria de los elementos y circunstancias de los hechos que se han realizado. Tales hechos pueden ser muy diversos y referirse a cuestiones personales, familiares o patrimoniales¹³. La errónea comprensión o aprehensión de los supuestos de hecho por parte de quien debe presentar, con posterioridad, la autoliquidación se reflejará en la errónea selección de las normas tributarias aplicables al supuesto de hecho generador de la obligación tributaria con el consiguiente riesgo de regularización por los órganos de la Administración. Aunque se trata de una institución con una larga tradición civilística el error en la representación, error de hecho (también denominado error propio, error vicio o error motivo)¹⁴ en el ámbito tributario está relacionado con el nacimiento de una obligación tributaria, del nacimiento de un derecho en el ámbito tributario o del nacimiento de una prohibición en el ámbito tributario. La selección por el obligado tributario de las normas pertinentes para regular una determinada situación nace viciada porque se ha cometido un error en cuanto a los elementos del hecho imponible. En otras palabras, el proceso de calificación y de subsunción de los hechos dentro de las categorías y disposiciones previstas por la legislación fiscal no se ha efectuado de forma correcta. El resultado, con frecuencia, consistirá en una mala elección de las normas aplicables al supuesto planteado. Dada la amplitud de las normas que introducen obligaciones en el ámbito fiscal ya sean obligaciones materiales de pago de la cuota tributaria, de deducirse determinadas cantidades, de pagos de intereses o recargos u obligaciones formales de presentación de declaraciones o autoliquidaciones o de llevanza de registros o de contabilidad, el riesgo de incumplimiento de cualquiera de ellas tras una errónea representación de los elementos relevantes para el Derecho Tributario es muy elevado¹⁵. A este factor se le añaden otros como la presencia de normas de Derecho positivo extra-

¹² Supuestos de realización del hecho imponible que quedan exentos de tributación; calificación de las rentas, ingresos, gastos u operaciones; determinación de los supuestos de aplicación de los diversos métodos de cálculo de la base imponible; condiciones y requisitos para beneficiarse de ventajas fiscales tales como tipos impositivos privilegiados, deducciones o bonificaciones.

¹³ Muchos contribuyentes no pueden llegar ni a imaginar que la mayoría de las donaciones que efectúen producirán una tributación para el donante a nivel de su IRPF. Es difícil que el administrador de una sociedad califique el uso fuera de las horas de trabajo de un bien de la empresa como una renta en especie. El autoconsumo de bienes en el IVA no es una institución sencilla de entender para quienes realizan la autopromoción de sus viviendas.

¹⁴ LACRUZ BERDEJO, J.L., LUNA SERRANO, A., DELGADO ECHEVARRÍA, J., y RIVERO HERNÁNDEZ, F., *Elementos de Derecho Civil II, Derecho de Obligaciones, Teoría General del contrato*, Volumen II, José María Bosch editor, Barcelona, 1987, págs. 61-68.

¹⁵ La incorrecta consideración de un gasto como necesario puede acarrear errores en el cálculo de las rentas del capital inmobiliario o de las actividades económicas en el IRPF. Determinadas rentas derivadas de contratos sobre la vida pueden ser calificadas como rentas sujetas a gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o por el IRPF y la realización de tal calificación por el obligado tributario dependerá de numerosos factores como la pericia del intérprete o la

fiscales o relaciones jurídicas derivadas de contratos u otros negocios jurídicos basados en la voluntad de los intervinientes de no siempre fácil comprensión y basadas en finalidades diferentes a las de las normas fiscales.

Los incumplimientos nacidos del error en la representación de la realidad desde la perspectiva tributaria que no en la interpretación de la norma no han de suponer, necesariamente, la comisión de la acción típica desde el punto de vista objetivo y aun en el supuesto de que así fuera, la conducta puede no dar lugar a la responsabilidad tributaria sancionadora puesto que puede encuadrarse dentro de los supuestos en los que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que *ex* artículos 77.4 d) de la LGT de 1963 y 179.2 d) de la Ley 58/2003.

Del análisis de la jurisprudencia puede señalarse que, quizás por alegación de la parte recurrente que es generalmente el obligado tributario, existen numerosas resoluciones judiciales en las que se admite la presencia de la diligencia necesaria en la conducta del deudor tributario por la presencia de una interpretación razonable de la norma que conlleva la exclusión de la responsabilidad aunque, en realidad, se haya producido un error en cuanto a los hechos esenciales para el nacimiento de las obligaciones tributarias por lo que el planteamiento no es correcto. De esta forma, la ausencia de reprochabilidad, de responsabilidad, por parte del obligado tributario puede provenir no del error de derecho sino del error en la representación de los hechos con trascendencia tributaria. Incluso se puede observar que, en supuestos en los que se niega la culpabilidad, se afirma que es en base a la existencia de una interpretación razonable de la norma aunque de la argumentación seguida por el Tribunal se puede deducir que, en realidad, la ausencia de infracción nace del error en la interpretación o calificación de los hechos que sirven de base para la aplicación de las normas tributarias.

El resultado de la doble circunstancia de la complejidad y variabilidad de las normas tributarias junto con la generalización del sistema de autoliquidación como fórmula de gestión de la inmensa mayoría de las obligaciones tributarias no es otro que la aparición de numerosos conflictos en cuanto a la existencia o no de infracción tributaria al alegar los obligados tributarios la ausencia de culpabilidad derivada de la adaptación de la conducta a una interpretación razonable de la norma tributaria que se ha materializado en una determinada forma de preparación y presentación de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

A continuación, se procederá al examen de las soluciones adoptadas por los diversos órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa (Sala 3.^a del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional, Tribunales Superiores de Justicia) en relación con la estimación de la existencia o no de error de hecho o de derecho e interpretación razonable de la norma en la conducta de los sujetos pasivos del IVA que alcanzará el nivel suficiente como para suponer la presencia de la diligencia necesaria como para excluir la existencia de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo.

claridad de las cláusulas del contrato de seguro. La dificultad de comprensión de las cláusulas contractuales pueden conllevar, igualmente, errores en cuanto a la consideración sobre si se ha producido o no el devengo del IVA. La presentación de la autoliquidación dependerá de la calificación que merezcan las rentas o ingresos percibidos por el sujeto pasivo y, por lo tanto, del análisis efectuado con anterioridad por el propio sujeto pasivo.

2. SUPUESTOS DE ERRORES DE HECHO Y DE DERECHO EN EL IVA

La complejidad de la regulación legal del IVA ¹⁶ originada por la existencia de diversos hechos imponible que implican la presencia de normas específicas relativas a los elementos esenciales del tributo como los sujetos pasivos, las exenciones, el devengo o la base imponible junto con la opción por el uso del sistema de autoliquidación como método de gestión del impuesto explican que, como consecuencia de los procedimientos de comprobación tributaria, surjan numerosos conflictos entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos que, finalmente, han de ser resueltos en vía de jurisdicción contencioso-administrativa. La presencia del error en la conducta del sujeto pasivo es una de las cuestiones que, con más frecuencia, han de ser examinadas por los Tribunales de Justicia. Como veremos, con frecuencia, los errores no son errores en cuanto a la interpretación razonable de la norma que se aparte del criterio seguido por los órganos de la Administración. Se constata de la lectura de las sentencias citadas que el error se produce en una fase posterior, una vez ya conocida la norma aplicable en cuanto a su contenido, es decir, en la fase sobre calificación de los hechos y su subsumición en los presupuestos normativos del IVA. Es de destacar que muchos de los hechos cuyo tratamiento fiscal plantea dudas se enmarcan en contratos algunos de los cuales poseen una gran complejidad en cuanto a su contenido.

2.1. Realización del hecho imponible del impuesto.

2.1.1. Realización del hecho imponible mediante permuta.

La **Audiencia Nacional en su Sentencia de 14 de julio de 2005 (JUR 2005\237786)** ha tenido ocasión de analizar si se ha completado o no el hecho imponible del IVA en una determinada operación de sustitución de mercancías.

En un primer momento, el sujeto pasivo vende unas determinadas pinturas a sus clientes que poseían máquinas tintométricas. Con posterioridad, se efectúa una oferta de permuta a los compradores de las pinturas de forma que el cliente entregaba un bote de pintura antigua por cada uno de nueva si el antiguo se encontraba en condiciones óptimas de utilización por otros clientes que no dispusieran de las máquinas tintométricas necesarias para utilizar los nuevos productos. En caso contrario, es decir, si el bote de pintura antigua estaba en buen estado pero no óptimo, se entregarían dos nuevos por tres antiguos.

Se plantea la dificultad de calificar el segundo negocio jurídico desde el punto de vista del IVA. La Administración y la Audiencia Nacional consideran que se producen dos hechos imponibles

¹⁶ Entre el 1 de enero 1986 y el 31 de diciembre de 1992, resultaban de aplicación la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA (modificada en diversas ocasiones) y el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (modificado en numerosas ocasiones).

A partir del 1 de enero de 1993, son de aplicación la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (modificada en numerosas ocasiones) y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (modificado en numerosas ocasiones).

diferentes a efectos del IVA. La primera operación tuvo lugar en su día entre la actora y sus clientes en la que se repercutió el IVA y dio lugar a las correspondientes operaciones de deducción por el empresario o profesional que soportó la repercusión quedando completada la situación tributaria mediante esta deducción. En la segunda operación se produce una permuta en la que una parte entrega un bien, la pintura antigua, y otra entrega otro, la pintura nueva, en distintas proporciones según los casos. Por lo tanto, «se produce una operación sujeta y no exenta, con una nueva base imponible, que si se dan las condiciones previstas al efecto por la ley, la empresa podrá regularizar dado que no se ha efectuado la repercusión»¹⁷.

Por lo que se refiere a la sanción proveniente de la regularización, la Sala «aprecia un error o una divergencia razonable en la interpretación de la norma de aplicación que justifica el incumplimiento tipificado por la LGT como infracción. Debe por ello estimarse en este punto concreto el recurso y anular la sanción impuesta». No quedan detalladas las causas de la apreciación de la Sala en cuanto a la posible dificultad para el sujeto pasivo para calificar los negocios jurídicos efectuados.

Desde nuestro punto de vista, el sujeto pasivo no ha incurrido en una deficiente comprensión de lo que la regla del IVA dice sino que el error se origina al calificar la operación efectuada de permuta de botes de pintura de forma no ajustada a lo querido por el legislador y este error es admitido por el Tribunal ya que el mismo no supone la presencia de dolo ni de negligencia inexcusable. Se trata, a juicio del Tribunal, de un supuesto de negligencia excusable que no conlleva la presencia del grado de culpabilidad suficiente como para que se completen el aspecto objetivo y el subjetivo de la infracción tributaria¹⁸.

2.1.2. Realización del hecho imponible mediante inversión del sujeto pasivo.

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm.121/2001, de 9 de febrero (JUR 2001\165419)** afirma la existencia de culpabilidad y rechaza la presencia de un error justificado en la interpretación de la normativa tributaria relativa a la inversión del sujeto pasivo cuando se reciben prestaciones de servicios por parte de una empresa no establecida en el ámbito de aplicación del IVA.

El supuesto planteado está resuelto en base a las normas previstas por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA aunque de contenido similar a las normas de la Ley 37/1992 actualmente en vigor¹⁹. La empresa establecida en Alemania presta servicios consistentes en suministro de conocimientos

¹⁷ DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA UNIVERSIDAD DE GRANADA, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Ed. Comares, 2001, págs. 39-45.

¹⁸ A nuestro parecer, la postura a favor de la no exigencia de sanción nos parece muy generosa respecto de la actuación del sujeto pasivo ya que nos parece que no se ha empleado por parte del sujeto pasivo el grado de diligencia necesario para determinar cuál es la norma legal aplicable pertinente.

¹⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J.M, en «Impuesto sobre el Valor Añadido» en CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN QUERALT, J., PÉREZ ROYO, F., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los impuestos en particular*, Marcial Pons, Madrid, 18.ª edición; NÚÑEZ GRAÑÓN, M., *La sujeción al IVA (operaciones interiores e intracomunitarias)*, Prólogo de María Teresa Soler Roch, Ed. Marcial Pons, Madrid, págs. 206-225.

sobre tecnología moderna a una empresa establecida en el territorio de aplicación del IVA. Las reglas especiales de determinación del lugar de realización del hecho imponible consistente en la prestación de servicios de cesión y concesión de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial indican que tales servicios se considerarán prestados donde radique la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente del destinatario de dichos servicios o, en su defecto, en el lugar de su domicilio ²⁰. La prestación de este tipo de servicios por parte de la empresa que no tenga su sede en España provoca una inversión del sujeto pasivo del impuesto y pasa a ser el destinatario el sujeto pasivo del impuesto ²¹.

La regularización se originó por el hecho de que la empresa con sede en el territorio de aplicación del IVA satisfizo los derechos o royalties por la prestación del servicio pero no incluyó en su declaración la cantidad correspondiente al IVA.

No se admite la falta de culpabilidad del sujeto pasivo «pues las normas arriba transcritas no dejan lugar a dudas de que la Empresa demandante pasó a ser el sujeto pasivo del IVA atendido que la Empresa que los prestó no tenía establecimiento en España. Además cabe concluir que la norma está clara –y por lo tanto no ofrece duda ni interpretación razonable alternativa distinta a la que se desprende de su propia literalidad–». En realidad, la duda que había de haber resuelto el Tribunal, y que no resuelve, es si el error en el tratamiento otorgado por el sujeto pasivo se debe a una confusión en cuanto a la naturaleza del negocio efectuado resulta excusable o no.

2.1.3. Aplicación del IVA a los servicios de comedor de empresa.

La **Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de enero de 2002 (JUR 2002\143932)** dejó de sancionar a una sociedad que no había repercutido el IVA por el servicio de comedor prestado al personal de la empresa. La Audiencia Nacional sigue la tesis del sujeto pasivo del IVA ya que, tanto el artículo 3 de la Ley 30/1985 como el artículo 4 de la Ley 37/1992, al definir el hecho imponible del impuesto «hacen referencia a "... carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de la actividad empresarial..." ²². Pues bien, entra dentro de una interpretación razonable la realizada por la actora en cuanto que tales servicios, al caer fuera del ámbito empresarial que desarrollaba, venir establecidos en convenio colectivo y ser necesarios, no se encontraban incluidos en la descripción del hecho imponible».

Aquí sí que existe un error fruto de una interpretación razonable de la norma legal que obliga a la repercusión del IVA cuando se realice una entrega «en el desarrollo de la actividad empresarial». Tal expresión admite entender que la repercusión únicamente es obligatoria cuando la cesión se efectúe en el ámbito de la actividad que tenga como finalidad el lucro, la obtención de beneficios, especialmente si se realiza por una sociedad mercantil, como es el caso, y excluye de la obligación

²⁰ Artículo 12.2.5 a) de la Ley 30/1985 y artículo 70.Uno.5.º B) de la Ley 37/1992.

²¹ Artículo 15.2 de la Ley 30/1985 y artículo 84.Uno.2.º de la Ley 37/1992.

²² TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario*, op.cit., pág. 604; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., op.cit., págs. 23 y 59.

de repercusión la actividad social a favor de los empleados que solo, de forma indirecta, coadyuva a la obtención de beneficios. Esta interpretación entra dentro del ámbito objetivo de entendimiento de la norma legal posible de una forma razonable aunque no coincida con la opción de entendimiento preferida por los órganos de la Administración y por el Tribunal y, por ello, conlleva la presencia de la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2.1.4. *Autoconsumo de bienes.*

El supuesto analizado en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana núm.1385/2002, de 7 de octubre (JUR 2003\70512)** se refiere a la situación que se produce cuando una empresa física que actúa como promotora inmobiliaria construye varias fincas urbanas y se adjudica la misma empresaria la propiedad de dos viviendas y los garajes de las mismas. La propietaria procederá a su venta posterior a sus hijos o a los cónyuges de sus hijos. Tal situación es calificada como un supuesto de autoconsumo²³ tanto por los órganos de la Administración como por el órgano judicial ya que los productos derivados de la actividad empresarial no se trasladan a terceros, sino que se mantienen en su patrimonio personal al cesar –formal y materialmente– en la actividad empresarial²⁴.

La falta de culpabilidad alegada por la infractora no es estimada por la sentencia «al tratarse de la pura aplicación de las normas de tributación comunes a la actividad empresarial desempeñada». La Sala considera, por tanto, que la regulación legal de los supuestos de autoconsumo no genera dudas en cuanto a la realización o no del hecho imponible del IVA, por lo que el incumplimiento de la obligación de declarar y liquidar al realizar unas operaciones como las descritas en el expediente conlleva la perfección del tipo de infracción tributaria.

2.1.5. *Autoconsumo de servicios.*

La **Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2002 (JT 2002\1421)** ha tenido ocasión de analizar la existencia de interpretación razonable de la norma sobre autoconsumo previs-

²³ TEJERIZO LÓPEZ, J.M, en «Impuesto sobre el Valor Añadido», *Curso de Derecho Tributario...*, op.cit., pág. 608; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., op.cit., págs. 45-50.

²⁴ Artículo 9 de la Ley 37/1992. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes.
Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

Artículo 12 de la Ley 37/1992. Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios. A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

(...) 3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo.

ta en la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA en relación con las cesiones de consultas médicas a título gratuito.

Ha quedado probado en el expediente que una determinada sociedad cede gratuitamente el uso de locales destinados a consultas, debidamente amueblados, a profesionales libres, especialmente médicos, que trabajan por cuenta propia, quienes no pagan contraprestación alguna, por lo que debe concluirse que los servicios se han prestado gratuitamente y tienen el concepto de autoconsumo de servicios, de acuerdo con la primera Ley del IVA que en su artículo 7.3 determina que tiene la consideración de prestación de servicios el autoconsumo de servicios, entendiendo por tal las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo ²⁵.

No admite la Audiencia Nacional la existencia de una interpretación razonable de la norma por parte de la sociedad que ha dejado de incluir en la base imponible del IVA el importe de las cantidades correspondientes al autoconsumo de servicios ya que «la Sala entiende que las normas que se han citado son muy claras al establecer que el autoconsumo de servicios tiene la consideración de prestación de servicios, a efectos del IVA, por lo que ha existido una omisión de la diligencia necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por el sujeto pasivo, siendo tal omisión negligente sancionable de acuerdo con el artículo 77 LGT».

2.1.6. Aplicación del IVA tras la adquisición de bienes inmuebles que habían estado arrendados.

Se plantea en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón núm.356/2004, de 29 de abril (JUR 2004/269209)** la sujeción efectiva al IVA de las operaciones de compra de bienes inmuebles de naturaleza urbana por parte de una sociedad. En el supuesto de hecho planteado los vendedores habían repercutido la cuota del IVA y el adquirente se había deducido las cuotas de IVA soportadas.

Para resolver esta cuestión la Sala parte del análisis de la existencia o no de arrendamiento sobre los inmuebles en el momento de la compraventa, en el momento de efectuarse la transmisión reflejada en la escritura pública. La existencia de estos arrendamientos permitiría atribuir a los vendedores la condición de empresarios o profesionales a efectos de considerarlos sujetos pasivos del IVA. El Tribunal afirma que se había producido la extinción de los contratos de arrendamiento con anterioridad a la celebración de la compraventa ya que así se ha declarado en la propia escritura pública y, por lo tanto, las transmisiones no quedaban sujetas al IVA por lo que los vendedores no podían repercutir dicho tributo y el adquirente no podía deducir las cuotas de IVA correspondientes en sus declaraciones del impuesto. En virtud de estas circunstancias, el Tribunal concluye que el comprador ha de proceder a la devolución de las cuotas de IVA indebidamente deducidas más los intereses de demora correspondientes.

²⁵ La actual Ley del IVA recoge el autoconsumo de servicios en su artículo 12. Concretamente, el número 3 dispone que serán autoconsumos de servicios «las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionados en los números anteriores de este artículo».

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario, op.cit.*, pág. 612; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 54-55.

En lo relativo a la imposición de sanciones por la conducta del comprador que alega la existencia de una interpretación razonable de los preceptos de la ley reguladora del impuesto de aplicación, la Sala considera que el error se ha producido no en relación con el contenido del Derecho positivo «sino en la apreciación subjetiva de considerar acreditada la condición de sujetos pasivos del IVA en los vendedores, la cual, por lo anteriormente razonado, no es sostenible, ni sobre la base de una simple manifestación efectuada en el documento público referido, con una concreta finalidad a la que únicamente cabe extender la fe pública notarial, ni por la subsistencia de unos arrendamientos que en el propio documento se hacía constar como inexistentes, estando desocupadas todas las viviendas integrantes de los inmuebles transmitidos, circunstancia de hecho de esta última, a no dudarlo, no desconocida por la recurrente». El error en la representación sufrido para el adquirente supone, desde el punto de vista del órgano judicial, un caso de negligencia que conlleva la culpabilidad necesaria para estimar la existencia de sanción.

Aunque nada de ello se dice en la sentencia, se podría haber empleado como construcción justificadora de la interpretación razonable de la norma el considerar que los bienes que habían estado arrendados en el pasado por parte del sujeto pasivo siguen manteniendo la condición de afectos a la actividad arrendaticia. La Ley del IVA no regula la cuestión de la afectación de bienes a una actividad empresarial y, por lo tanto, se ha de acudir a la regulación del concepto contenida en la normativa reguladora de otro impuesto para integrar esta laguna jurídica. Si acudimos a la regulación del IRPF sobre la afectación de bienes a actividades económicas, dado que la regulación del IRPF dispone que la desafectación de los bienes que habían sido destinados a una actividad empresarial únicamente se produce al cabo de los tres años desde la desafectación²⁶, se podía haber seguido este criterio a efectos del IVA y considerar que, dado que no había transcurrido dicho plazo, los bienes mantenían su afectación a la actividad empresarial y, por consiguiente, su transmisión llevaba aparejada la repercusión del IVA.

2.1.7. Realización del hecho imponible tras adjudicación del concurso para la construcción de Viviendas de Protección Oficial.

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2003 (RJ 2003\2715)** anula la sanción impuesta al sujeto pasivo del impuesto por la no repercusión de las cuotas de IVA en relación con determinados hechos imposables vinculados con la adjudicación de un concurso para la construcción de unas determinadas promociones de Viviendas de Protección Oficial.

La causa de la exclusión de la responsabilidad no se justifica por la errónea interpretación de la norma fiscal reguladora del IVA sino por la complejidad de las cláusulas y compromisos contractuales asumidos derivados de la adjudicación del contrato que producen dificultades de comprensión de las operaciones efectivamente realizadas y, desde una perspectiva fiscal, sobre la perfección o no del hecho imponible consistente en la entrega de bienes en las operaciones interiores. Es, por tanto, en el proceso de calificación de las diversas consecuencias derivadas de la perfección del contrato cuando se genera el error de representación en que incurre el sujeto pasivo.

²⁶ PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, 3.ª edición, Madrid, 2000, págs. 379-380.

2.2. Sujeto pasivo del impuesto.

2.2.1. Venta por uno solo de los propietarios de la finca.

La **Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de julio de 2005 (JUR 2005\238234)** analiza la posible sujeción al IVA de la aportación y la venta del 50% de una determinada finca registral efectuada por uno de sus copropietarios a una sociedad mercantil. La sujeción al IVA de esta operación societaria se fundamenta en la adquisición de la condición de sujeto pasivo del IVA por parte del propietario-aporante de los terrenos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 d) de la Ley 37/1992 ²⁷.

El propietario-aporante justifica la no repercusión del IVA en base al hecho de que eran varios copropietarios quienes venían realizando las obras de urbanización por lo que debía ser la sociedad civil la que había de merecer la condición de sujeto pasivo del IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.3 de la Ley 37/1992 ²⁸, y la que, en su caso, debería haber procedido a la repercusión de las cuotas de IVA en el momento de efectuar la aportación de los solares. Sin embargo, en la operación objeto de examen el aportante no era la sociedad civil sino el propietario de forma individual.

La Sala resuelve la cuestión afirmando la condición de sujeto pasivo del aportante de los solares a la sociedad ya que son los copropietarios y no la entidad carente de personalidad jurídica quienes realizaron a su cargo las obras de urbanización.

El Tribunal mantiene la sanción declarada por los órganos administrativos y por el TEAC ya que «la inexactitud que fue descubierta merced a la actuación de la Inspección de los Tributos y que no puede ser amparada en la dificultad interpretativa de las normas legales aplicables, dada la claridad de los términos del artículo 5 de la Ley del Impuesto y la concluyente actuación de gestión urbanística, intensa y dilatada en el tiempo que vino desarrollando el recurrente, conducta, en definitiva, subsumible sin mayor esfuerzo interpretativo en el (...) citado artículo 5 de la Ley del Impuesto». Pese al criterio seguido por el Tribunal por el cual falta la interpretación razonable de la norma, sí que es posible afirmar la existencia de la misma ya que lo cierto es que la mera existencia de una situación de comunidad de propietarios sobre un bien inmueble conlleva la presencia de un sujeto pasivo del IVA, cualquiera que sea la voluntad de los comuneros. Esta subjetividad tributaria de la comunidad de bienes debe significar, desde el punto de vista de la reglamentación del IVA, la ausencia de la condición de sujeto pasivo del IVA de los comuneros analizados de forma individual. Si esta es la forma de comprensión del artículo 84.Tres de la Ley 37/1992 por la que ha optado el interesado, se trata de una interpretación posible y defendible del sentido de la norma que habría de excluir la sanción.

²⁷ A los efectos de lo dispuesto en esta ley se reputarán empresarios o profesionales (...) d) quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas en todos los casos a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título aunque sea ocasionalmente.

²⁸ Artículo 84. Sujetos pasivos.

(...) Tres. Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario*, op.cit., pág. 647; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2002, págs. 34-43; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., op.cit., págs. 56-59.

2.3. Exenciones del impuesto.

2.3.1. Segunda transmisión de edificaciones.

La **Sentencia de 22 de abril de 2002 de la Audiencia Nacional (JUR 2003\59479)** se enfrenta a la cuestión de la aplicación efectiva del IVA o la exención de este gravamen cuando una comunidad de bienes ha promocionado la construcción de varias edificaciones y procede a la transmisión de las mismas a varios comuneros. Tal transmisión de la comunidad de bienes promotora a los comuneros «no puede revestir el carácter de entrega de bienes a los efectos del impuesto, pues ninguna transmisión puede apreciarse cuando nos encontramos ante la concreción de la cuota que en la comunidad corresponde a cada comunero, partiendo de la base que, al no constar lo contrario, nos encontramos ante una comunidad romana o por cuotas, y que la concreción de esa cuota ideal en bienes materiales, no supone operación transmisiva alguna que pueda ser calificada de entrega de bienes a efectos del IVA. También debió entenderlo así la recurrente pues cuando realizó la operación que hoy defiende está exenta y afirma ser una segunda transmisión, procedió a repercutir el IVA a los adquirentes, si bien no ingresó la correspondiente cantidad al Tesoro».

Dada la contradicción entre la repercusión de la cuota del IVA en el momento de proceder a la transmisión de las edificaciones a terceros que luego no ingresó y la calificación como exenta de la operación por parte del sujeto pasivo durante el proceso de comprobación, la Sala concluye que «va contra toda lógica afirmar que quien repercute el impuesto y no lo ingresa en el Tesoro, lo hace en una interpretación razonable de la norma jurídica, porque si bien puede ser dudosa la exención, lo que no es dudoso en absoluto es que el IVA repercutido debe ser ingresado, sin perjuicio de que tras el ingreso puedan ejercitarse los medios de impugnación frente a autoliquidaciones de entenderse impropcedente el gravamen».

Nos parece coherente el planteamiento de la Sala por lo que respecta a la presencia de responsabilidad del sujeto pasivo desde la perspectiva sancionatoria, aunque desde nuestro punto de vista sí que existe una entrega de bienes a efectos de IVA en el momento de la disolución de la comunidad de bienes por aplicación de la figura del autoconsumo de bienes. Por lo que respecta a la transmisión a un tercero, ha de calificarse como una segunda transmisión de edificaciones exenta y susceptible de renuncia en cuanto a la exención²⁹. En cualquier caso, la efectiva repercusión del IVA por el sujeto pasivo supone una determinada interpretación efectuada por el propio sujeto pasivo de la normativa vigente y una determinada calificación del negocio jurídico realizado que debe llevar siempre aparejada la declaración e ingreso de las cuotas repercutidas³⁰.

²⁹ Artículo 20 de la Ley 37/1992. Exenciones en operaciones interiores.

Uno.(...) 22.º. Las entregas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación (...).

Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones (...).

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario*, op.cit., págs. 640-641; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., op.cit., págs. 111-120; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., op.cit., págs. 121-130.

³⁰ Artículo 9 de la Ley 37/1992. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes.

Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

2.3.2. Exención en las prestaciones de servicios culturales.

Se mantiene en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm.202/2004, de 19 de febrero (JT 2004/770)** la sanción en el supuesto en el que una asociación de cazadores había dejado de repercutir e ingresar las cuotas de IVA a sus socios. El artículo 20.Uno.13.º de la Ley 37/1992 ³¹ recoge una exención de la que puede beneficiarse la asociación de cazadores pero que exige su reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria, de acuerdo con el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992 ³². Por lo tanto, los interesados deben instar o solicitar de la Administración tributaria correspondiente el reconocimiento de entidad o establecimiento «de carácter social», sin que, en consecuencia, quepa aplicar unilateralmente la exención por parte de los sujetos pasivos del impuesto sin ese previo reconocimiento administrativo.

Para la Sala, «en definitiva, no se trata de una exención que pueda aplicarse directamente por los sujetos pasivos, sino que conforme al régimen jurídico a que se somete, requiere su previa solicitud a la Administración para el reconocimiento del carácter social del sujeto pasivo y su posterior

1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.
- b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo. (...)

³¹ 20. Exenciones en operaciones interiores.

Uno. (...) 13.º Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

³² 20. Exenciones en operaciones interiores.

(...) Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurran los siguientes requisitos:

- 1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
- 2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.
- 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas de gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, números 8.º y 13.º de este artículo.

Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta ley, fundamentan en la exención.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Impuesto sobre el Valor Añadido», en *Curso de Derecho Tributario...*, op.cit., pág. 637.

aplicación por este, aplicación que lógicamente no puede ir más allá del momento de su solicitud a la Administración, como concreta el Reglamento del Impuesto de 1992 (...). En consecuencia, puesto que, en el presente caso no existe aquel reconocimiento para los ejercicios de que se trata, ni la solicitud por parte del sujeto pasivo, es claro que la exención no podía alcanzarle».

Dada la claridad de la norma existe negligencia puesto que no cabe ampararse en una interpretación razonable de la norma tributaria. Tampoco existen dificultades para determinar cuál es la normativa aplicable al supuesto de hecho planteado o para que el sujeto pasivo sepa qué procedimiento ha de seguir para beneficiarse de la exención.

2.3.3. Exención en las exportaciones.

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2003 (RJ 2004\30)** casa la sanción impuesta a una empresa que ha realizado unas actividades para su sociedad matriz consistentes en prestación de servicios relacionadas con una actividad de exportación de la sociedad matriz. Al tratarse de servicios vinculados con una exportación tales servicios han de quedar exentos de IVA ³³.

La regularización de la situación de la sociedad se produce a causa de la diferente calificación de las actividades efectuadas ya que a lo largo de las diferentes fases del procedimiento se había planteado la duda sobre la calificación de las actividades como entregas de bienes o prestaciones de servicios lo que resulta de gran importancia ya que según cuál sea la calificación otorgada a la operación existirá o no la exención de IVA.

El Tribunal Supremo acepta como motivo casacional la ausencia de culpabilidad en la conducta de la empresa ya que «es innegable la confusión en torno a la interpretación de los preceptos relativos a la cuestión planteada toda vez que la Inspección Nacional (Inspector Actuario y Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, con sede en Barcelona) mantuvo inicialmente la opinión de que no procedía la exención del artículo 9.5.º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto del IVA porque los "portes por transporte del mineral" y "cribado del mismo", formaban parte de la venta del mineral contratada por Suria K, SA a COPCOSA, integrando "la entrega de bienes": no exenta como tal, en tanto el TEAC mantuvo opinión contraria y consideró que los "portes" y "el cribado" eran operaciones accesorias posteriores a la entrega de bienes, y por tanto exentas del IVA al amparo del artículo 9.5 de la Ley 30/1985, de IVA, siempre bajo la condición de que se cumplieran los requisitos del artículo 15.5 del Reglamento, cosa que negó el TEAC y la sentencia de instancia».

De lo expuesto por el Tribunal se deduce que el error en que ha incurrido el sujeto pasivo no es una discrepancia razonable sobre el régimen del IVA aplicable a los servicios de transportes y cribado efectuados por «Suria K, S.A». sino que se ha producido un error en el proceso de subsunción del supuesto de hecho en una u otra norma reguladora del IVA. No ha habido una discrepancia razonable porque las reglas que regulan los supuestos de exención vinculados con la exportación quedan claras en la Ley del IVA. El conflicto ha surgido cuando, en el proceso de prever el tratamiento de una deter-

³³ DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 147-177.

minada operación, el sujeto pasivo ha analizado tales operaciones y ha concluido que las que debían aplicarse de forma ajustada al ordenamiento difieren de las que deberían haber sido seleccionadas para dar el tratamiento a las mismas que hubiera querido el legislador, a criterio del Alto Tribunal.

2.3.4. Exención de la participación en beneficios derivados de máquinas recreativas.

La aplicación de la exención del IVA a la participación en beneficios de los titulares de establecimientos de hostelería por las máquinas recreativas de las que tales empresas no son propietarias es la cuestión planteada en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha núm.533/2001, de 14 de julio (JT 2001\1544)**.

El artículo 8.1.19 de la Ley 30/1985 disponía y el artículo 20.1.19 de la Ley 37/1992 dispone la exención de «las loterías, apuestas y juegos organizados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponible de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar». En virtud de esta norma, se ha debatido sobre la existencia del derecho a la exención del IVA a favor de los titulares de establecimientos hoteleros por las cantidades percibidas como participación en beneficios de las máquinas recreativas tipo B instaladas en los establecimientos de las que no son propietarios.

Las actas de la inspección tributaria fueron anuladas por defecto de representación aunque el Tribunal decidió analizar la cuestión de la imposición o no de sanciones en supuestos como el planteado. La sentencia se niega a imponer sanciones en estos casos ya que «la norma discutida en punto a si el sujeto obligado estaba o no incluido en la exención del artículo 20.1.19 de la Ley del IVA, ha sido objeto de una tan abundante como contradictoria jurisprudencia (y no solo doctrinal), siendo la interpretación última mayormente aceptada la siguiente: las cantidades que los titulares de los establecimientos de hostelería reciben como participación en beneficios por razón de las máquinas recreativas de las entidades operadoras y de las que no son propietarios están incluidas en la exención prevista por el artículo 8.1.19 de la Ley del IVA, pues la exención intenta evitar la doble imposición, proscrita por la norma citada, ya que de otro modo la Hacienda Pública obtendría dos ingresos, uno por cuenta de la tasa exigible a la empresa titular y operadora de la máquina y otro por cuenta del IVA exigible al titular del local de hostelería donde esta se explota [por todas, **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 568/2000, de 18 de abril (JT 2000, 629)**]. No obstante esta doctrina, es cierto que otros Tribunales de Justicia han entendido no exentas las citadas actividades, por lo que puede entenderse que la interpretación de la norma es, por lo menos, discutible, y razonable el dispar criterio en aquella interpretación, por lo que podría encajar perfectamente el supuesto de Autos en la citada exoneración de responsabilidad por la infracción tributaria que se le imputa, "ex" artículo 77.4.d).

A mayor abundamiento, en un supuesto idéntico al ahora planteado, el **Tribunal Superior de Justicia de Madrid**, en una ilustrativa **Sentencia de 10 de diciembre de 1993 (JT 1993, 1605)**, entendió que "la conducta de no incluir en la declaración del IVA la actividad correspondiente a la

máquina recreativa tipo B que funciona en su establecimiento y que es propiedad de otra empresa operadora y de no repercutir el impuesto en sus operaciones, no puede incardinarse en la prevención legal, porque la duda más que razonable de su obligación de declarar, y buena prueba de ello es que algunos Tribunales así lo han declarado, elimina la culpabilidad, elemento indispensable para que una conducta merezca el reproche punitivo, siquiera sea en el ámbito de las infracciones tributarias"».

Opta, pues, de una manera clara y rotunda el Tribunal por admitir la interpretación razonable de la norma de exención como fundamento de la actuación del sujeto pasivo en el momento de presentar la autoliquidación y uno de los argumentos justificadores de la interpretación razonable de la norma lo constituye la presencia de sentencias emanadas de los órganos jurisdiccionales que han adoptado una determinada postura sobre la cuestión discutida que sirve de base a la actuación del sujeto pasivo.

2.3.5. *Renuncia a la exención de IVA en la segunda transmisión de un local.*

Queda rechazada la alegación de inexistencia de culpabilidad en un supuesto en el que el adquirente de unos locales había dejado de ingresar las cuotas resultantes del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El artículo 20.Uno.22 de la Ley 37/1992 prevé que las segundas y ulteriores entregas de edificaciones estarán exentas de IVA y sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, si bien el sujeto pasivo de IVA que efectúa la transmisión puede renunciar a la exención de IVA en los términos que establece el artículo 20.Dos, previo cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 8 del Reglamento del IVA que exige expresamente que dicha renuncia se comunique fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes correspondientes, declaración en la que el adquirente haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles ³⁴.

Dado el incumplimiento de los requisitos legales procede sujetar la operación de compra del local al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) y sancionar al adquirente por incumplir su obligación de ingresar las cuotas adeudadas por el impuesto «ya que no existe controversia jurídica sobre la aplicación de la normatividad (sic) aplicable y la sujeción de la operación de compra y venta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales».

³⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en *Curso de Derecho Tributario...*, op.cit., pág. 640; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., op.cit., págs. 45-49. Artículo 20. Exenciones.

Uno. (...) 22.º. Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en los que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación (...).

Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

2.4. Devengo del impuesto.

2.4.1. Devengo como consecuencia del ejercicio de una opción de compra.

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.236/2005, de 7 de marzo**, analiza la cuestión de determinar el momento del devengo del IVA en relación con un contrato atípico que se había celebrado entre una persona física actuando como particular y una persona jurídica.

El contenido esencial de este contrato es el siguiente: la persona física vende a una compañía constructora unos terrenos que se valoran en 33.000.000 de pesetas, por el indicado valor. El comprador concede a la vendedora una opción de compra sobre la totalidad de la planta baja y planta primera o piso primero del edificio que se proyecta construir en dichos terrenos, por un precio de 33.000.000 de pesetas. Una vez obtenido el certificado de fin de obra del edificio a construir, dentro de los noventa días siguientes la compradora lo pondrá en conocimiento de la vendedora para que en el plazo de noventa días naturales decida sobre el ejercicio del derecho de opción de compra. Si la vendedora renunciara, la compradora vendrá obligada a pagar el precio estipulado de 33.000.000 de pesetas, dentro de los noventa días siguientes. Si optare por la compra, el precio de la finca se compensará con el de los locales, otorgándose la escritura dentro de los noventa días naturales siguientes, lo que se hizo por escritura pública de 21 de junio de 1996.

La cuestión que se plantea es la de determinar cuándo se produce el devengo del IVA en este negocio jurídico y atípico. La Sala explica que «nos encontramos ante un contrato que no puede calificarse propiamente de permuta ni de compra-venta, aunque participa de la naturaleza de ambos, al ser la permuta antecedente básico del contrato de compraventa y sujeto al régimen jurídico de esta al que remite el artículo 1.541 del Código Civil al regular el contrato de permuta, ni de contrato de opción de compra ya que no se trata de un contrato autónomo al ser consecuencia de la transmisión del solar. Se trata de un contrato atípico e innominado, en el que tienen cabida todas las relaciones contractuales que no se hallan entre las definidas en el Código Civil, por incluirse términos o matices no previstos en él, que no altera su régimen fiscal dadas las relaciones obligacionales establecidas entre las partes que no han sido otras que el cambio o la permuta de cosas y derechos».

Para determinar en qué momento se produjo el devengo en esta operación, la Sala recurre «al artículo 1462 del Código Civil, aplicable indistintamente a los contratos de compraventa y permuta, que se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Si mediare escritura pública, su otorgamiento equivaldrá a la entrega de la cosa objeto de contrato si de la misma no resultare o se dedujere claramente lo contrario, de cuanto resulta que la fecha de la escritura inicial se corresponde con la de la entrega de las cosas que constituye el precio o contraprestación del contrato, fecha en que se devengó el impuesto según el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tal entrega puede situarse en el momento de pago o como cobro anticipado que tuvo lugar con la entrega del solar a cambio del cual convino hacer entrega, entre otras cosas, de los locales y pisos ³⁵».

³⁵ En las entregas de bienes el devengo del IVA se produce cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en *Curso de Derecho Tributario*, op.cit., págs. 630-632; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Devengo del tribu-*

Por lo que respecta al aspecto sancionador de la cuestión, la Sala acepta que «la controversia determinante del incumplimiento tributario sancionado, obedece a una interpretación razonable aunque errónea de la norma aplicable, sobre la fecha del devengo, sin que exista una voluntad de defraudar o de retrasar el pago del impuesto como aquí acontece al entender que la liquidación del impuesto debía efectuarse en el período correspondiente a la entrega del local comercial que constituye parte del pago efectuado por la transmisión del solar, cuando el devengo tuvo lugar con el otorgamiento de la escritura de permuta en la que se convino la entrega del local como pago del solar transmitido que a su vez constituye pago anticipado de dicha obligación».

El examen de la culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo no debe enfocarse, a nuestro entender, como una cuestión de presencia o ausencia de interpretación razonable de la norma sino en relación con la existencia de una correcta comprensión de las relaciones jurídicas surgidas y de la traducción a efectos de IVA del contenido de un contrato atípico que reviste una gran complejidad. Tal complejidad genera un entendimiento diverso (de un lado el seguido por el sujeto pasivo y, por el otro, el seguido por los órganos de la Administración) de cuáles son los elementos y efectos del contrato que son relevantes a efectos de aplicar las reglas fiscales sobre el devengo. Para resolver la cuestión planteada, la divergencia de calificaciones que ha de otorgarse al contrato atípico, el Tribunal Superior de Justicia ha de recurrir, incluso, a buscar apoyo en las normas sobre contratos contenidas en el Código Civil. No se plantea la duda acerca del contenido de la norma del IVA reguladora del devengo, sino de los hechos jurídicos derivados del contrato dotados de trascendencia en cuanto a la producción del devengo del IVA.

2.4.2. Devengo en un contrato de permuta de solar por construcción futura.

También en un contrato de permuta de solar por construcción futura, la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.385/2002, de 19 de abril (JUR 2002\155741)** excluye la existencia de responsabilidad por parte del promotor que había de haber repercutido la cuota de IVA en el momento de recibir la propiedad del solar que ha de entenderse como un pago a cuenta de la entrega posterior de los pisos y que, por el contrario, retrasó tal repercusión al momento en el que se produjo la efectiva entrega de estos pisos.

Sin embargo, habría que plantearse la pregunta de si cabe admitir la existencia de una interpretación razonable que excluya la responsabilidad del promotor por no haber repercutido e ingresado la cuota del IVA en el momento de la adquisición de la titularidad del solar cuando la Dirección General de Tributos ha tenido ya ocasión de manifestarse en diversas ocasiones a favor del devengo del IVA desde el momento en que se produce la entrega del solar ³⁶. Nuestra opinión es que no se

to y período impositivo, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 313-326. Este autor recoge la tesis de que en el caso de la regla del devengo en los pagos anticipados más que una regla especial, el criterio supone una regla de excepción aplicable a todas las operaciones cualquiera que sea su naturaleza, siempre que se efectúen pagos anticipados; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 195-202; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *op.cit.*, págs. 165-176.

³⁶ En el trabajo TOVILLAS MORÁN, J.M.: «El régimen jurídico aplicable a la permuta de solar por construcción futura», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 18, febrero de 2005, aparecen citadas las siguientes Resoluciones de la Dirección General de Tributos 6/2004, de 8 de enero; 277/2004, de 12 de febrero; 479/2004, de 3 de marzo; o 721/2004, de 24 de marzo según las cuales la entrega de la propiedad del solar supone un pago a cuenta de la prestación futura que produce

puede alegar la existencia de una interpretación razonable de la norma ante la existencia de una interpretación consolidada de la Dirección General de Tributos relativa al mismo supuesto de hecho.

Al vincularse el devengo al momento de recibir el promotor un pago a cuenta de la prestación futura, sí cabría excluir la responsabilidad si el sujeto pasivo justificase que el solar recibido lo ha sido en concepto diferente al de pago o entrega con la voluntad de recibir en el futuro edificaciones aún no existentes ³⁷.

2.4.3. Devengo del IVA en la adquisición de un camión.

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.808/2001, de 29 de septiembre (JUR 2001\319033)** analiza la conducta de un sujeto pasivo que se dedujo la cuota de IVA soportada por la adquisición de un camión en la que hay una discordancia en cuanto al momento del devengo de la cuota de IVA correspondiente.

Así, cuando la operación interior efectuada consiste en la entrega de bienes el devengo de la misma se produce cuando tiene lugar la puesta a disposición del bien ³⁸. Tal hecho se perfeccionó el día 25 de enero de 1993 según el documento de venta y garantía firmado por el jefe postventas, el responsable de la entrega y el cliente y momento en el que se debe situar el devengo. Sin embargo, la factura de venta y el compromiso de compra son de fecha 31 de diciembre de 1992, siendo efectuado el pago en el mes de enero de 1993.

La fecha del devengo tiene una gran trascendencia ya que una de las condiciones temporales de la deducción de las cuotas de IVA soportadas estriba en la exigencia de que se haya producido el devengo para que se admita la deducibilidad de tales cuotas ³⁹. Por lo tanto, la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición del camión se retrasa hasta el primer trimestre de 1993 ya que el devengo del IVA en la compra se produjo cuando se recibió el poder de adquisición sobre el camión en enero de 1993 pero no antes ⁴⁰.

el devengo del IVA correspondiente al hecho imponible constituido por la entrega de bienes consistentes en pisos o chalets por parte del promotor.

³⁷ Como podría ser un depósito o garantía de la recepción de los bienes en el futuro, o por la constitución de un derecho de superficie sobre el solar, o un contrato de construcción retribuido mediante la entrega de pisos al promotor.

³⁸ Artículo 14 de la Ley 30/1985 y artículo 75 de la Ley 37/1992.

³⁹ Artículo 35 de la Ley 30/1985 y artículo 98.1 de la Ley 37/1992.

La regla general es la de que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devenguen las cuotas deducibles, tal como se señala por el artículo 98.Uno de la Ley 37/1992, CHECA GONZÁLEZ, C., *El Derecho a la Deducción del IVA. Criterios Establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitaria, y su Reflejo en nuestro Derecho interno*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, págs. 47-50; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario*, op.cit., pág. 668.

⁴⁰ Siguiendo a ALONSO GONZÁLEZ, el artículo 75.Uno.1.º, párrafo primero de la Ley del IVA parece estar pensando en la compraventa mercantil antes que en la civil, ya que habla de «puesta a disposición» y no de entrega, dominio o propiedad. El autor citado recuerda que la compraventa no es un contrato traslativo sino meramente obligatorio. Obliga al vendedor a entregar la cosa objeto del contrato, pero no transmite por sí el dominio de la cosa. La propiedad de la cosa comprada solo se adquiere cuando al contrato se añade la tradición de aquella (arts.609 y 1.095 CC), es decir, cuando el comprador toma posesión de la cosa que le entrega del vendedor.

Desde el punto de vista de la existencia de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo, la Sala admite que se ha generado un error en cuanto a la interpretación de la norma fiscal de forma que «resultando que la expedición y aceptación de una factura implica una manifestación de voluntad sobre el contenido de la misma que aunque no conlleva la entrega ni la puesta a disposición del bien, entendemos que al ir acompañado del cumplimiento de las restantes obligaciones tributarias, en la creencia aunque errónea que podía deducir el IVA que figuraba en la misma, excluye cualquier tipo de culpabilidad en la que apoyar la infracción sancionada». No nos parece ajustada al ordenamiento esta decisión del Tribunal ya que la norma reguladora del devengo posee una gran claridad y no se producen dudas sobre su contenido en este punto ⁴¹ por lo que opinamos que la actuación del sujeto pasivo en este supuesto supone, al menos, un cierto nivel de negligencia.

2.4.4. Devengo del IVA en el caso de impago de facturas.

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núm.272/2003, de 24 de abril (JUR 2003\143426)** niega la existencia de una interpretación razonable de la norma en el caso de impago de las cuotas de IVA que correspondían a facturas no cobradas por la empresa sujeto pasivo del IVA y que dejaba fuera de ingreso las cuotas de IVA correspondientes a facturas no pagadas por los destinatarios.

Lógicamente, en un supuesto como este no resultaba adecuado justificar el incumplimiento de la norma en base a la existencia de una interpretación razonable de la norma del devengo que, en ningún momento, condiciona el nacimiento de la obligación tributaria al pago de las cuotas por parte de los destinatarios.

Es otro el fundamento seguido por el sujeto pasivo. Así, se alega por parte del sujeto pasivo la existencia de razones de justicia material en base al hecho de que los Ayuntamientos para los que solía trabajar se retrasaban en el abono de las certificaciones de obra y que la ausencia de pago tenía como objetivo evitar una situación de iliquidez y la posibilidad de que la empresa entrara en crisis. La alegación más adecuada en este caso para evitar el nacimiento de la responsabilidad hubiera debido ser la de causa de fuerza mayor [art. 77.4 b) LGT de 1963 o art. 179.2 b) Ley 58/2003]. Tal causa debería haber sido probada por el sujeto pasivo del IVA mediante aportación de los datos de tesorería de la compañía, la explicación en detalle de los plazos de cobro y de las necesidades más urgentes de tesorería.

2.5. Base imponible del impuesto.

2.5.1. Inclusión en la base imponible de cantidades calificadas como suplidos.

Considerar determinadas cantidades cobradas como suplidos (que no han de integrarse en la base imponible del IVA) o como parte del precio (que sí ha de integrarse en la base imponible del

⁴¹ El legislador habla de la transferencia del poder de disposición sobre la cosa como momento del devengo en la entrega de bienes pero no condiciona en modo alguno esta institución a la fecha de emisión de la factura derivada de la operación.

IVA) ⁴² es la cuestión analizada en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.1337/2005, de 12 de septiembre (JUR 2005\248732)**.

Concretamente, se trata del análisis de los servicios prestados por una empresa de servicios funerarios. La Administración considera que determinados conceptos que han sido considerados como suplidos por la empresa ⁴³ debían haber sido incluidos en la base imponible a efectos del IVA y repercutir el IVA por el importe de los mismos, actuación a la que no se procedió por parte de la empresa funeraria.

El artículo 78.Tres.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA señala que no se incluirán en la base imponible «las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado». La Administración sostiene que no se cumplen las condiciones para considerar las cantidades como suplidos ya que la empresa no ha justificado su importe ni la factura girada por el prestador del servicio a favor del respectivo cliente. A estos motivos la Sala le añade el hecho de que la empresa no acreditó ni documentalmente ni por ningún otro medio de prueba de los admitidos en Derecho la existencia de mandato expreso para pagar por cuenta y en nombre del cliente.

Aunque no se explican con suficiente claridad las razones por las cuales existe una discrepancia en la interpretación de la norma, la Sala admite que la conducta de la empresa no ofrece los niveles de culpabilidad suficiente como para generar la infracción tributaria. Así, el Tribunal afirma que «la controversia surge por una discrepancia en la interpretación de la norma recogida en el artículo 78.Tres. 3.º de la Ley del IVA (...) por lo que la conducta de la empresa aparece ausente de culpabilidad».

No es, una vez más, una cuestión de interpretación razonable de la norma la que puede excluir la culpabilidad en un supuesto como el descrito, sino que vuelve a producirse en esta sentencia una discordancia en la interpretación de los hechos entre la Administración y el Tribunal, de un lado, y el sujeto pasivo, de otro lado. Las condiciones legales para excluir de la base imponible del IVA las cantidades destinadas a suplidos son claras pero el sujeto pasivo no analiza de forma correcta si la verdad material reúne o no tales requisitos. Al realizar la pertinente subsunción yerra el sujeto pasivo pero el Tribunal admite que no hay negligencia en tal interpretación de la realidad material, aunque nosotros consideramos que, como mínimo, existe la negligencia al no existir documento alguno que pruebe la orden del cliente a la empresa de servicios funerarios de efectuar determinados pagos por cuenta y orden del propio cliente.

⁴² TEJERIZO LÓPEZ, J.M, en Curso de Derecho Tributario, *op.cit.*, págs. 654-656; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 203-204.

⁴³ a) Tasas de la Consejería de Sanidad y servicios Sociales del Principado de Asturias;

b) Tasas del Cementerio Municipal;

c) Certificaciones Médicas;

d) Taxis del duelo;

e) Servicios religiosos del funeral y complementarios;

f) Gratificaciones por colocación y reparación de lápidas;

g) Gratificaciones a enterradores y otros varios; y

h) Otros.

2.5.2. *Inclusión en la base imponible de las deudas asumidas por el adquirente.*

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 4 de marzo de 2002 (JT 2002\658)** entra a analizar la existencia o no de una interpretación razonable de la regulación relativa a la determinación de la base imponible del impuesto correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios. El conflicto surge en un supuesto de hecho en el que una sociedad efectúa una aportación no dineraria consistente en la titularidad de dos fincas con unas cargas hipotecarias al capital de otra sociedad. Tal aportación supone la realización del hecho imponible del IVA según el artículo 8.2.2.º de la Ley 37/1992 ⁴⁴ por lo que habría de repercutirse la cuota del IVA tras determinarse la base imponible correspondiente.

Según lo dispuesto en el artículo 78.1.2.7.º de la Ley 37/1992 se incluye en la base imponible del impuesto dentro del concepto de contraprestación «el importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas». Sin embargo, la sociedad que había de repercutir el IVA por la aportación efectuada no procedió a incluir en su base imponible el importe de las deudas asumidas por la sociedad receptora de las aportaciones no dinerarias que asumió la obligación de pago de las deudas aseguradas mediante las hipotecas que gravaban los inmuebles recibidos. Ante la alegación por el sujeto pasivo de la interpretación razonable de la norma como causa excluyente del nivel de culpabilidad necesario para imponer la sanción tributaria, la Sala la rechaza ya que «en el supuesto de autos, no nos encontramos ante la interpretación jurídica de una norma, sino ante el hecho de declaración de un valor erróneo a sabiendas de ser distinto que el correspondiente a la contraprestación convenida con la sociedad a la que se efectuó la aportación no dineraria en desembolso de la suscripción de sus acciones sociales, dato conocido por la recurrente como parte en los negocios jurídicos en cuestión».

Como es posible observar, la postura del Tribunal a favor de la imposición de la sanción y negando la existencia de una interpretación razonable de la norma que no se justifica en el texto de la sentencia puede basarse en la escasez de dificultades para comprender la norma relativa a la asunción de deudas que acompaña la entrega de bienes en el seno de la regulación de la contraprestación a efectos de definir la base imponible del IVA.

2.5.3. *Inclusión en la base imponible de intereses por la financiación de la obra.*

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm.758/2004, de 2 de julio (JUR 2004\219459)** ha de resolver sobre el tratamiento fiscal a efectos de IVA que ha de aplicarse a un negocio jurídico de gran complejidad. En un principio, se plantea una operación en la que originalmente se había satisfecho un precio por las construcciones realizadas sobre cierto solar en virtud

⁴⁴ Artículo 8 (...)

2. 2.º. Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos «actos jurídicos documentados» y «operaciones societarias» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

de un contrato y, además, se obligaba a la transmisión de las construcciones a otra sociedad mediante un contrato de arrendamiento financiero y había una cantidad que se repercutía que era calificada como «intereses por la financiación de los distintos pagos efectuados desde diciembre de 1989 hasta noviembre de 1991, liquidación al tipo de interés del 9 por ciento...». Finalmente, lo cierto es que la transmisión de las construcciones no se efectuó de esa manera, es decir, a través de un arrendamiento financiero sino por medio de compraventa lo que suponía ausencia de financiación de tercero.

Por lo tanto, las cantidades satisfechas no pueden considerarse como gastos financieros y no pueden recibir el tratamiento fiscal previsto para los gastos financieros en el IVA que suponía la exclusión de los mismos según lo establecido por el artículo 78.2.1 de la Ley 37/1992, en la redacción dada por la Ley 23/1994, de 6 de julio⁴⁵. Tales cantidades debieron considerarse integradas en el precio de adquisición del bien y, por tanto, incluidas como mayor base imponible del IVA.

Tampoco en este supuesto se produce un error de derecho, en cuanto al conocimiento del contenido del Derecho positivo aplicable al supuesto planteado, sino que el error se produce en el momento de subsumir el negocio efectivamente realizado en la norma reguladora del IVA adecuada. Se debía haber aplicado la regla general sobre determinación de la base imponible y no la norma específica para los supuestos de presencia de gastos financieros. El Tribunal opta por rechazar la culpabilidad por un criterio de coherencia con el criterio anteriormente adoptado en la resolución de esta misma cuestión en lo que se refería al Impuesto sobre Sociedades en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de febrero de 2004 (JT 2004, 760)**.

2.5.4. Determinación de la base imponible por los servicios repercutidos a los empleados.

No se ha producido una interpretación razonable de la norma y, por lo tanto, procede la imposición de la sanción en un supuesto en el que la empresa presta servicios de comedor y autobús para sus empleados para lo que utiliza otras empresas proveedoras y se deduce las cuotas de IVA soportadas. La empresa, además, repercute una parte del coste a los empleados vía descuento de las nóminas.

Para resolver el conflicto, la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de abril de 2002 (JUR 2003\59466)** emplea la regulación sobre cuantificación de la base imponible prevista en la Ley 30/1985 por la cual, dada la vinculación que existe entre la empresa y los destinatarios, la base imponible «no podrá ser inferior», es decir, que, al menos, ha de ser igual, a la que debería tenerse en cuenta en el supuesto de autoconsumo de servicios, y en este supuesto es el «coste», es decir, los pagos al proveedor⁴⁶.

⁴⁵ El profesor TEJERIZO LÓPEZ, «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario, op.cit.*, págs. 636-637, explica que no se incluyen en el importe de la contraprestación, que constituye la base imponible, los intereses por el aplazamiento en el pago, cuando el vencimiento se realiza después de realizado el hecho imponible [en este sentido se pronuncia la RTEAC de 29 de abril de 1998 (JT 814)]. La exclusión de los intereses, que antes sí se incluían en la base imponible, se ha producido como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 27 de octubre de 1993 (Asunto C-281/91, *Muy s en De Winter*), que consideró que, en el supuesto planteado, se produce un crédito exento de tributación.

⁴⁶ El artículo 79. Base imponible. Reglas especiales.
(...) Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

Procede la infracción porque no se ha seguido el contenido de esta norma imperativa específica para este tipo de operaciones «y no se aprecia un error ni una divergencia razonable en la interpretación de la norma de aplicación que justifique el incumplimiento tipificado por la LGT como infracción».

Frente a la opinión de la Sala, que ha resuelto el supuesto en base a la norma sobre autoconsumo de servicios que exige la gratuidad de los servicios prestados, hubiera sido posible emplear la norma sobre las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero ⁴⁷ y que se remita al valor de mercado. La confusión entre la correcta calificación mediante la utilización de una y otra norma sí que generaría un error excusable en relación con la subsunción efectuada aunque no en relación con el sentido de la norma.

2.5.5. Base imponible determinada según el régimen de recargo de equivalencia.

Una comunidad de bienes que realizaba actividades empresariales por las que era sujeto pasivo del IVA queda sujeta al régimen especial de recargo de equivalencia ⁴⁸, en virtud de la reforma operada en la Ley 37/1992, pero presentó las declaraciones del impuesto correspondientes a los ejercicios 1993 y 1994 por el régimen general u ordinario e ingresó por este concepto una cantidad superior a la debida. La Administración tributaria impuso una sanción a ese sujeto pasivo por infracción calificada como simple en el artículo 170 de la Ley 37/1992, a tenor de la cual constituye una acción típica la adquisición de bienes por parte de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de recargo de equivalencia sin que en las correspondientes facturas figure expresamente consignado el recargo de equivalencia, salvo en los casos en que el adquirente hubiese dado cuenta a la Administración en la forma reglamentariamente prevista de la opción por la aplicación del régimen general (comunicación que en el caso presente no se hizo).

Al enjuiciar la imposición de la sanción por infracción simple, la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria núm.1075/2002, de 11 de diciembre (JUR 2003\64519)** dispone que «dicha conducta, no puede entenderse merecedora de sanción a título de mera negligencia por desconocimiento de la normativa aplicable a no ser que se quiera sancionar la mera formalidad de declarar bajo un régimen equivocado cuando no obstante ingresó unas cantidades superiores a las debidas ante la imposibilidad de figurar en las facturas el recargo de equivalencia cuando venía declarando por el régimen general».

A nuestro juicio, en el supuesto no existe una interpretación razonable de la norma fiscal sino un desconocimiento de la existencia y contenido de la misma y tal desconocimiento supone una conducta negligente del sujeto pasivo del IVA que ha realizado la conducta típica incluida en el artículo 170 de la Ley 37/1992 y que ha de ser reprochada al sujeto pasivo del IVA que habría de haber sido sancionado por la misma.

⁴⁷ Artículo 79.Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible la que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

⁴⁸ DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 503-518.

2.5.6. Inclusión del personal no asalariado en la base imponible.

En el régimen simplificado del IVA aplicable desde 1992 a 1996 las cuotas a ingresar derivadas de la realización de actividades empresariales se determinan en función de ciertos índices, signos o módulos como el número de empleados o la superficie del local ⁴⁹. Entre tales módulos se encuentra el consistente en el personal no asalariado (titular de la explotación o su cónyuge) que es quien realiza las labores de dirección, planificación y control.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.1029/2004, de 29 de septiembre (JUR 2004/277390) enjuicia un supuesto en el que el titular de la explotación declara que el módulo de personal no asalariado es cero. La Sala considera que, en virtud de la normativa laboral (Ordenanza de Hostelería, Acuerdo Laboral de Ámbito Estatal para el Sector de la Hostelería), las personas que prestan servicios para la misma, ayudantes de camarero y aprendiz no pueden desarrollar las funciones de control de personal, control de recaudación y relaciones comerciales con los proveedores que resultan imprescindibles para el funcionamiento de la actividad empresarial. De lo anterior se deduce que el módulo consistente en el personal no asalariado no puede ser cero y que tal circunstancia no puede ser contrarrestada por las pruebas aportadas que intentaban demostrar que la gestión del establecimiento se efectuaba por parte de un empleado.

Desde el punto de vista sancionador, el Tribunal Superior de Justicia de Asturias afirma que «las circunstancias concurrentes descubren que no se trata de un criterio dispar y razonable en la interpretación de las normas aplicables, sino una cuestión material que ha determinado que el sujeto pasivo deje de ingresar parte de la deuda tributaria por actos imputables en los que se aprecia al menos negligencia». Queda rechazada, pues, la existencia de una interpretación razonable de la norma, y el error ha de ser situado en la subsunción de los hechos, de la organización interna de la explotación comercial de hostelería, en la mecánica aplicativa del régimen simplificado del IVA.

2.6. Deducciones aplicables en el IVA.

El ejercicio del derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas con anterioridad al ingreso de las cuotas de IVA repercutidas está condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos ⁵⁰:

⁴⁹ Hay que destacar en la sentencia analizada que la actividad para la determinación del rendimiento de su actividad empresarial queda acogida al sistema de estimación objetiva por índices, signos o módulos lo cual es correcto en el caso del IRPF pero no lo es en el caso del IVA en el que el régimen se denomina régimen simplificado. DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 419-450.

⁵⁰ El derecho a deducir constituye uno de los elementos esenciales del sistema de funcionamiento del IVA diseñado por las Directivas comunitarias que se configura en la Ley 37/1992 como un derecho en manos del sujeto pasivo que puede minorar en el cálculo de su cuota tributaria las cuotas de IVA soportadas en la fase anterior de la cadena del valor añadido y, subsidiariamente, si efectuada esta operación aún resultase un exceso a su favor, le legitima para ejercitar una acción de restitución frente al Tesoro.

CHECA GONZÁLEZ, C., *El Derecho a la Deducción del IVA. Criterios establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su Reflejo en nuestro Derecho Interno*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, págs. 15-25; DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 293-372.

- a) De carácter subjetivo: quién tiene derecho a deducir.
- b) Objetivo: qué cuotas tributarias son deducibles.
- c) Formales: cómo se acredita este derecho.
- d) Temporales: cuándo nace este derecho y cuándo puede ser ejercido.
- e) Funcionales: cuáles son las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.

El exacto cumplimiento de estos requisitos legales ha generado un número muy elevado de conflictos y la lógica aparición de una importante doctrina jurisprudencial sobre la materia, en especial, las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones formales.

2.6.1. Deducción de cuotas de IVA soportadas por la realización de obras para la Iglesia Católica.

Las **Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha núm.20/2000, de 10 de enero (JT 2000\397) y núm. 352/2001, de 7 de mayo (JT 2001\1346), de 20 de febrero (JT 2002\669)** hubieron de decidir sobre la existencia o no de infracción tributaria en un supuesto de deducción de cuotas de IVA soportadas por parte de un empresario que ha realizado obras para la Iglesia Católica o alguna de sus entidades.

El Acuerdo con la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, dispone en su artículo III.1.C) que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a la exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad. Este apartado no hacía referencia al IVA, ni podía hacerlo puesto que este impuesto se estableció en España en 1985, seis años después de la firma del Acuerdo para Asuntos Económicos ⁵¹.

Haciendo uso de la autorización contenida en el apartado 2 del Protocolo Adicional del Acuerdo para Asuntos Económicos, la norma convencional fue desarrollada por la Orden de 29 de febrero de 1988 que en su número Segundo extiende la exención declarada en el artículo IV, número 1, apartado C) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede al IVA cuando se cumplan determinados requisitos. Los mismos hacen referencia a las entidades que pueden beneficiarse de la exención (las que enumera el apdo. 1 del art. IV del Acuerdo para Asuntos Económicos), a los fines a que deben destinarse los inmuebles adquiridos (el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad) y a las formalidades que deben cumplirse ⁵².

⁵¹ DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, F. y DE LUIS VILLOTA, L., «Régimen fiscal de la Iglesia Católica», págs. 31-46, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria* n.º 14, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1999; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en *Curso de Derecho Tributario...*, op.cit., pág. 632.

⁵² Los documentos en que consten dichas operaciones han de ser presentados en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de las entidades, acompañando

La exención subjetiva que nace a favor de la entidad religiosa que actúa como si se tratara de un consumidor final se lleva a la práctica mediante una entrega al proveedor de una copia del documento en el que se reconoce la exención para que no autoliquide ni repercuta el IVA y sirva de justificante a efecto de comprobación administrativa.

De resultas de este especial régimen jurídico aplicable a la entidad religiosa, se plantea en ambas sentencias la posibilidad de considerar que el supuesto de exención es un supuesto de exención plena, es decir, que permite al proveedor del servicio deducir las cuotas de IVA soportadas sin restricciones derivadas de la presencia entre las diversas operaciones efectuadas las realizadas para la entidad religiosa y, por lo tanto, no aplicar la regla de prorrata como consecuencia de la realización de esta entrega de bienes ⁵³.

La Sala sigue en las dos sentencias el criterio elaborado por la Sentencia del mismo **Tribunal Superior de Justicia núm. 779, de 3 de noviembre de 1998 (JT 1998,1629)** según el cual «el IVA soportado para la realización de obras relacionadas con operaciones exentas, no puede ser objeto de deducción, puesto que la Ley ha convertido al contratista que realiza una operación con una entidad exenta de tributación en consumidor final, de forma que tendrá que soportar el impuesto que haya tenido que abonar a sus proveedores para tal fin, si es que los hay».

Por lo que respecta a la sanción, la Sala estima que no ha de imponerse esta «pues se ha planteado en los argumentos del actor una tesis razonable que muestra un diferente criterio al sostenido por la Administración Tributaria pero que permite una interpretación posible si bien no aceptada por la Sala, pero no pudiéndose hablar aquí de una infracción culpable».

Consideramos que no se trata de un supuesto de interpretación errónea de la norma tributaria sino de la divergencia en los resultados derivados del uso de la analogía para resolver la laguna consistente en la admisión o no de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas para realizar la obra. El sujeto pasivo se basa en un criterio económico o teleológico de integración de la norma considerando que la finalidad de la misma es reducir la carga tributaria que ha de soportar la Iglesia Católica o sus instituciones y para conseguir estos resultados la solución más coherente es la aportada por el sujeto pasivo. Por el contrario, el Tribunal, a través de sus sentencias, se basa en el texto literal pero no de la ley como afirman las sentencias citadas sino en el de la Orden de 29 de febrero de 1988 ⁵⁴. Como resultado final, en el proceso integrativo del sujeto pasivo concurre el nivel mínimo de diligencia exigible para evitar la responsabilidad en la conducta.

certificación del Obispado de la diócesis expresiva de la naturaleza de la entidad adquirente y del destino de los bienes. La dependencia, previas las comprobaciones pertinentes, devolverá el documento a la entidad con nota en la que conste, en su caso, la procedencia de la exención.

⁵³ La Resolución del TEAC de 19 de julio de 2000 (JT 2000, 1523) afirmó que la deducción del IVA soportado requiere una legitimidad de destino o afectación, lo que implica que las cuotas soportadas solo son deducibles cuando los bienes o servicios, cuya adquisición determine el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de entregas de bienes comprendidos en el artículo 94.Uno de la Ley 37/1992 entre los que no se encuentran las prestaciones de servicios exentas del Impuesto.

CHECA GONZÁLEZ, C., *op.cit.*, pág. 34.

⁵⁴ Aunque no se contempla en las sentencias citadas BANACLOCHE sostiene la tesis de la exención plena en base al juego combinado del artículo 2.2 de la Ley 37/1992 que proclama que en la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento jurídico español, el artículo 22.8

2.6.2. Deducción de cuotas derivadas de la adquisición mediante leasing de un automóvil nuevo.

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Burgos) núm. 233/2000, de 13 de mayo (JUR 2000\144494)** mantiene la sanción impuesta por los órganos de inspección y por los órganos económico-administrativos ya que las cuotas de IVA soportadas indebidamente deducidas provenían de un contrato de *leasing* para la adquisición de un vehículo de turismo. No puede ampararse la conducta del sujeto pasivo en base a la incorrecta interpretación de la norma ya que las previsiones del artículo 62 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, son claras en relación a esta cuestión.

La sentencia no hace referencia al artículo 33.1 de la Ley 30/1985 aplicable en el período impositivo correspondiente que es la norma legal que excluye expresamente el derecho a la deducción de las cuotas de IVA provenientes de la adquisición de un vehículo de turismo.

2.6.3. Deducción del IVA soportado en la adquisición de objetos para obsequios y atenciones.

Resultante de una interpretación razonable de la norma fiscal, considera la **Audiencia Nacional en la Sentencia de 21 de enero de 2002** que es la conducta de la empresa que ha deducido en su liquidación del IVA las cuotas derivadas de la adquisición de objetos que se han destinado a obsequios y atenciones «pues las tesis sostenidas por la actora a favor de la deducción encuentran su amparo en los artículos 62.1.5.º a) en relación con el 8.3.º y 5.º del Real Decreto 2028/1985; y 96.5.º a) en relación con el 7.2.º y 4.º de la Ley 37/1992».

En efecto, el artículo 7 en sus apartados 2.º y 4.º de la Ley 37/1992 declara como operaciones no sujetas al IVA las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales⁵⁵ y las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario⁵⁶. Estas operaciones constituyen supuestos expresamente excluidos del ámbito objetivo del artículo 96 que contiene el listado de exclusiones del derecho a deducir. De la combinación de ambos artículos se deduce la posibilidad legal de que las cuotas de IVA derivadas de adquisiciones como tales pudieran incluirse entre las cuotas de IVA deducibles en el momento de proceder a la liquidación del impuesto.

que incluye entre las operaciones exentas, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares; y, como consecuencia del anterior, el apartado 94.Uno.1.º.c) que incluye entre las operaciones que dan derecho a la deducción, las exentas incluidas, entre otros, en el artículo 22.

BANACLOCHE, J.: «El IVA en las obras para la Iglesia Católica», *Revista Impuestos*, núm.13, julio de 1995, págs. 87 y ss.

⁵⁵ A los efectos de esta ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, solo puedan utilizarse en fines de promoción.

⁵⁶ Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 15.000 pesetas, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita.

Nos parece que la cuestión a debatir en la sentencia no es la existencia de una interpretación por parte del sujeto pasivo más o menos razonable sino de un problema de determinar si las cuotas de IVA soportadas corresponden a objetos que pueden tener la consideración de muestras gratuitas y objetos publicitarios y, por ello, admitirse la deducción de las cuotas de IVA derivadas de la adquisición de los mismos, por no quedar expresamente excluidas por el artículo 96 de la ley. Para la Audiencia Nacional no ha resultado caprichoso subsumir los productos o servicios adquiridos entre los supuestos susceptibles de generar el derecho a la deducción.

Por el contrario, en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Burgos) núm.292/2000, de 13 de julio (JT 2002\1315)** se considera que la deducción de las cuotas de IVA soportadas en restaurantes y varios no es admisible ya que se trata de cuotas relacionadas con gastos que no se utilizan en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción. Tampoco se admite aquí y el Tribunal lo rechaza de una forma contundente, que la conducta del sujeto pasivo se encuentre amparada por la presencia de una interpretación razonable de la norma «pues es claro que no estamos en un supuesto de interpretación razonable de la norma, sino de un intento de defraudar incluyendo la deducción de unos gastos no deducibles, por lo que hemos de concluir que no existiendo interpretación razonable de la norma, y no estando en un supuesto de declaración completa y veraz en los términos expuestos, es claro que procede confirmar la sanción impuesta».

Como en muchas otras sentencias, en la presente se identifica la ausencia de responsabilidad con la existencia de una interpretación razonable de la norma por lo que el planteamiento no es correcto. En la sentencia se debería haber analizado, por un lado, si el sentido de las palabras empleadas por el legislador para normar los supuestos de gastos que dan derecho a la deducción incluyen o no los gastos en restaurantes (máxime cuando a partir del 1 de enero de 1993 la regla sobre deducción de las cuotas soportadas por gastos de restauración es muy amplia ⁵⁷ y podría sugerir la admisión expresa por la norma de tal deducción). Por otro lado, el Tribunal debería haber procedido a analizar si los gastos materialmente incurridos son de aquellos para los que el legislador admite la deducción de la cuota del IVA.

2.6.4. Deducción del IVA derivado de la adquisición de bienes de inversión.

En la Sentencia del **Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha núm.70/2001, de 29 de enero (JT 2001\517)** la interpretación errónea de la normativa tributaria es inducida por una actuación administrativa de la Inspección que no procedió a regularizar la situación del particular en determinados aspectos que sí regulariza en una actuación comprobadora posterior. Se trata, pues, de la exclusión de responsabilidad del sujeto pasivo en base a la interpretación razonable de la norma cuando tal interpretación proviene de los propios órganos de inspección en la que los órganos de la Administración se benefician de la ventaja de poder obtener cualquier información con trascendencia tributaria que estimaran precisa tanto del propio sujeto pasivo como de terceros ⁵⁸. Se asemejaría esta

⁵⁷ Artículo 96.Exclusiones y restricciones al derecho a deducir.

Uno (...) 6.º. Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁸ Artículo 142. Facultades de la Administración. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas,

causa de exclusión de responsabilidad a la derivada de seguir los criterios expresados por la Administración en la respuesta formulada a una consulta tributaria ⁵⁹.

Concretamente, el conflicto surge del hecho de que el sujeto pasivo que se dedicaba a la actividad de arrendamiento de locales realizó en 1986 y años posteriores una serie de inversiones para la construcción y equipamiento de un hotel, a cuya explotación también comenzó a dedicarse. Por ello, desde 1987 venía regularizando las cantidades soportadas por IVA a raíz de las inversiones que en tal año efectuó al construir y equipar un edificio para destinarlo a hotel, regularización que se realizaba a razón de un 10% anual de las cuotas relativas a la adquisición de bienes inmuebles y un 20% de las de muebles, por entender que las cuotas podían deducirse a lo largo de diez años en el caso de bienes inmuebles y de cinco en el de muebles ⁶⁰. Además, en 1992 se le realizó una inspección, que abarcó los ejercicios 1986 a 1990, en la que no se le puso de manifiesto que tal proceder tuviera nada de irregular, sin que tampoco se le advirtiese de la necesidad de llevanza de un libro registro de bienes de inversión.

Es opinión del Tribunal enjuiciador que «la inspección que se hizo por la Administración en 1992 sí fue apta para generar suficiente confusión como para justificar la actitud del sujeto pasivo en los ejercicios 1991 a 1993 (...) dado que en los años a los que se extendió esta comprobación (1986 a 1990) ya se efectuó el mismo tipo de deducciones que ahora se reputan ilegales, sin que por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se hiciera ningún reproche al respecto, e incluso se manifestase que "no se han advertido errores ni omisiones" (acta de 1987), su actitud ulterior quede justificada, por lo menos desde el punto de vista del derecho sancionador».

2.6.5. Deducción de las cuotas derivadas del contrato de arrendamiento financiero.

Es objeto de examen en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de Sevilla) de 10 de mayo de 2002 (JT 2002\1121)** la corrección de la actuación del sujeto pasivo, persona física, dedicado a la actividad de transporte de mercancías por carretera, que suscribió un contrato de arrendamiento financiero o *leasing* para la utilización de un vehículo referido a su actividad y dando lugar al pago de las correspondientes cuotas durante un plazo de cinco años. Al realizar la declaración del IVA correspondiente al 4.º trimestre del ejercicio 1992, el sujeto pasivo dedujo las cuotas del arrendamiento financiero pendientes de abonar ya que a partir de 1993 quedaría acogido al régimen simplificado del IVA.

registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias (...).

⁵⁹ Reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003.

⁶⁰ Como es conocido, el artículo 107 de la Ley 37/1992 prevé las normas sobre regularización de deducciones por bienes de inversión de forma que el IVA soportado al adquirir un bien de inversión es deducible inmediatamente, en el mismo período de la adquisición, para favorecer la inversión (sin referirla a lo que económicamente estaría justificado: deducir según el tiempo y cuantía de las amortizaciones). Sin embargo, para los casos en que los sujetos pasivos realicen simultáneamente operaciones sujetas y operaciones exentas, y, por tanto, estén sometidas a la regla de la prorata, la Ley del Impuesto, con el objeto de evitar fraudes fiscales, establece un mecanismo de regularización de las deducciones de los bienes de inversión. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., en *op.cit.*, CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN QUERALT, J. y PÉREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los impuestos en particular*, 18.ª edición, Madrid, 2002, págs. 683-686.

Siguiendo la postura de los órganos de comprobación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Sala niega la deducibilidad de las cuotas pendientes ya que no se ha producido todavía la entrega del bien, desde el punto de vista de la regulación del IVA, y, únicamente, se produce una prestación de servicios de tracto sucesivo como es el arrendamiento.

Para que pudiera producirse la deducción de la totalidad de las cuotas de IVA pendientes era necesario calificar la operación como una entrega de bienes lo que supone la transmisión del poder de disposición del bien a favor del arrendatario. Explica el Tribunal enjuiciador que «bastaría la mera transmisión del poder de disposición sin que sea necesario transmitir la propiedad para considerar que nos encontramos ante una entrega de bienes a efectos del IVA. Así, el artículo 8.2.5. de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Reguladora del Tributo, considera entrega de bienes la cesión de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados, añadiendo que a efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes. (...) El poder de disposición unilateral, requisito esencial para poder hablar de entrega de bienes no nos consta que haya existido, al margen de consideraciones sobre la naturaleza del contrato celebrado y que el demandante entiende que es el propio de una compraventa de bienes muebles a plazos».

Respecto de la existencia de una interpretación razonable de la norma fiscal efectuada por el sujeto pasivo que excluiría la sanción, la Sala la admite dado que «realmente de los términos en que la normativa reguladora del IVA define los supuestos de entrega de bienes no puede afirmarse que no quepan dudas razonables e invencibles sobre los distintos casos que la realidad presenta y su obligado encaje o exclusión en alguno de ellos. Si a lo anterior añadimos (...) que un mismo contrato, como es el arrendamiento financiero, tiene una consideración dispar según el tributo que tratemos (IRPF, Impuesto sobre Sociedades o IVA), hay que concluir que la interpretación jurídica sostenida por el actor en defensa de la deducción practicada en modo alguno puede tacharse de absurda o claramente contraria a la norma. Por el contrario, y aunque esta Sala no la comparta, los argumentos vertidos por el contribuyente indican que ha realizado una interpretación del ordenamiento jurídico tributario teóricamente sostenible y que excluyen la simple negligencia, siempre precisa para la imposición de una sanción. De aquí que proceda estimar la demanda en esta concreta pretensión y, entendiendo que no procede hablar de la comisión de la infracción tributaria al estar ante un conflicto razonable de interpretación normativa, dejar sin efecto la sanción impuesta».

Destaca en esta sentencia la admisión como causa de justificación de la interpretación razonable la heterogeneidad de los criterios legales de regulación de las operaciones efectuadas (en especial, el contrato de arrendamiento financiero) en función de qué impuesto se trate ⁶¹. El Tribunal admite la posibilidad de que la correcta interpretación del régimen jurídico de instituciones propias del IVA como las entregas de bienes, el devengo o la deducibilidad de las cuotas resulte enturbiada por el régimen jurídico de las ganancias de patrimonio o transmisiones en otros impuestos como el Impuesto sobre Sociedades. A nuestro parecer, más que un problema de interpretación razonable de las normas legales

⁶¹ Diferencias que se justifican por el diferente objeto de gravamen que es sometido a gravamen en unas y otras figuras tributarias (la renta en el caso del IRPF o el Impuesto sobre Sociedades; el valor añadido en cada fase del proceso productivo en el caso del IVA).

en materia de IVA, el problema surge de la interpretación que se dé a las cláusulas del contrato de arrendamiento financiero y el conjunto de derechos y obligaciones que surgen del mismo ⁶².

2.6.6. Deducción de las cuotas derivadas de las adquisiciones de bienes con anterioridad al inicio de actividades económicas o profesionales.

Se analiza en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Burgos) núm. 267/2001, de 15 de junio (JUR 2001\230894)** la existencia o no de infracción en un supuesto de deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de un solar con anterioridad al inicio de las actividades empresariales o profesionales.

Hasta el 1 de enero de 2001, el artículo 111 de la Ley 37/1992 incluye las normas referidas a las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales. Tras establecer en el apartado Uno la regulación general, en el apartado Dos se refiere al supuesto de las cuotas soportadas por la adquisición de terrenos, estableciendo lo siguiente: «Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas por la adquisición de terrenos, las cuales solo podrán ser deducidas a partir del momento en que se inicien efectivamente las actividades empresariales o profesionales o, en su caso, las del sector diferenciado». Por lo tanto, el derecho a la deducción solo procedía en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilizaban en las operaciones de entregas de bienes y servicios sujetas y no exentas del IVA. Los órganos de la Administración y la propia Sala coincidían en negar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas.

Desde el punto de vista estrictamente sancionador, el Tribunal declaró la nulidad de la sanción no en base al error justificado en el contenido de la norma tributaria («el contenido de la normativa a la que hemos aludido (...) es claro, por lo que no cabe la estimación del recurso al amparo de la argumentación de la falta de culpabilidad por existir duda razonable de la norma») sino en base al cumplimiento del nivel de garantías exigibles en el procedimiento sancionador.

Nos resulta muy sorprendente que no se haga referencia en ningún momento en la sentencia al cambio normativo operado en el contenido del artículo 111 por parte de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, mediante el cual se eliminaban las restricciones a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de terrenos que iban a ser incorporados a los procesos productivos del sujeto pasivo del impuesto. El hecho de que el supuesto analizado se remonte a una adquisición efectuada en 1992 y a la práctica de la deducción de 1993 supondría ignorar el fundamento de este cambio legal que no es otro que la Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 2000 (Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, *Gabalfria, S.L. y otros*) que consideró contraria a las normas comunitarias la legislación española, con la consecuencia de que, desde el 1 de enero de 2001, los requisitos para poder deducir las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad quedaron muy simplificados. Esta Sentencia del TJCE no establecía un trata-

⁶² Duración del arrendamiento, ejercicio de la opción o momento de adquisición de la titularidad del bien por parte del arrendatario que ejerce la opción de compra.

miento específico de las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad económica, sino que trataba únicamente el régimen de las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad siguiendo la doctrina elaborada en anteriores sentencias, algunas de las cuales se habían dictado con anterioridad a la realización del supuesto de hecho enjuiciado ⁶³.

La interpretación de la norma más ajustada al Derecho, en este caso a las Directivas Comunitarias, proviene del TJCE que es el órgano jurisdiccional que, con mayor experiencia, mayor intensidad y mayor conocimiento, ha examinado el acervo comunitario dedicado al IVA ⁶⁴. Por lo tanto, el seguimiento de estos criterios originados en una institución comunitaria respecto de los derechos y obligaciones en el ámbito de la imposición general sobre el consumo suponen una interpretación razonable de la norma, teniendo esta última, también, un origen comunitario, y deberían haber sido admitidos como elementos de exclusión de la responsabilidad del sujeto pasivo.

Estos mismos razonamientos deben reproducirse en relación con la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 5/2002, de 8 de enero (JT 2002\592)** que analizó la posibilidad de que una sociedad civil pudiera deducirse las cantidades soportadas por el IVA derivado de la adquisición de local de negocio con anterioridad al inicio de la actividad y negó tal posibilidad en base a la inexistencia de alta en el régimen general del IVA sin que hiciera declaración del inicio de actividades ni declaraciones en el periodo en que se soportó. También declaró ajustada a Derecho la imposición de sanción al sujeto pasivo del IVA ya que «resulta clara la comisión de una infracción ya que la norma arriba citada es clara en cuanto a su sentido y alcance, por lo que no cabe apreciar una falta de culpabilidad» ⁶⁵.

A diferencia del criterio seguido en las sentencias anteriores, la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura núm.561/2002, de 22 de marzo (JUR 2002\1320253)** excluye la sanción en un supuesto de obtención de la devolución de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de unos terrenos sin que en los tres años posteriores procediera a repercutir cantidad alguna.

La Sala excluye la culpabilidad, sin efectuar mención alguna al contenido del artículo 111 de la Ley 37/1992 en el momento en que se produjeron los hechos enjuiciados (periodo 1992-1996), ya que «es evidente que por el mero hecho de que a lo largo del año 1992 no se hubiera repercutido el IVA no cabe deducir que la intención de la actora es deducirse unas cuotas de IVA que ha soportado sin tener derecho a ello. No puede olvidarse que ni siquiera en el caso de que la actora finalmente no

⁶³ SSTJCE de 14 de febrero de 1988 (Asunto C-268/83, *Rompelman*), 21 de septiembre de 1989 (Asunto C-50/87, *Comisión-Francia*), 11 de julio de 1991 (Asunto C-97/90, *Lennartz*), 6 de julio de 1995 (Asunto C-62/93, *BP Soupegaz*), 29 de febrero de 1996 (Asunto C-110/94, *Inzo*), 15 de enero de 1998 (Asunto C-37/95, *Ghent Coal Terminal*), y 8 de junio de 2000 (Asunto C-400/98, *Finanzamt Goslar y Brigitte Breitsohl*).
TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *op.cit.*, *Curso de Derecho Tributario...*, págs. 674-675; CHECA GONZÁLEZ, C., *El Derecho a la Deducción del IVA*, *op.cit.*, págs. 95 a 102.

⁶⁴ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed.Tecnos, 15.ª edición, Madrid, págs. 156-157; PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 16.ª edición, Thomson-Civitas, pág. 109.

⁶⁵ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *op.cit.*, págs. 39-42 y 207-210.

realizara operaciones sujetas cabría sostener, por ese solo motivo, que las cuotas soportadas no son deducibles (por todas, STJCE de 8 de junio de 2000, *Brietsohl*, As.C-400/1988)». Se sigue, pues, en esta sentencia la doctrina elaborada por el TJCE que admite la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas con anterioridad al inicio de las actividades empresariales o profesionales si tal inicio se puede justificar mediante elementos objetivos ⁶⁶.

Se produce, también, la exclusión de la responsabilidad en el caso resuelto por la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de Sevilla) de 24 de enero de 2003 (JT 2003\1246)** pero en la misma sí se hace referencia al contenido de la Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 2000 que afirma que «procede, por tanto, responder a la cuestión prejudicial que el artículo 17 de la Sexta Directiva se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción con el retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas».

Así, para la Sala «el derecho a deducir el IVA, (...) constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia. Y de hecho así lo ha entendido el legislador español, por Ley 14/2000 cuando adapta el precepto a la doctrina vertida en la sentencia que comentamos del TJCE». A partir de este planteamiento, el Tribunal concluye que «debe, pues, partirse de la idea del derecho a deducir como principio fundamental del sistema común del IVA. Todo ello (sin perjuicio de lo que pueda decidirse respecto a las liquidaciones en las que se hace efectiva la deducción), dada la eficacia directa de la directiva en las relaciones con la Administración, nos permite, al menos, apreciar un conflicto razonable de interpretación que vendría a excluir la culpa y, por tanto, la existencia misma de la infracción».

2.6.7. Deducción de las cuotas de IVA por gastos derivados de los desplazamientos de empleados.

Otro supuesto relacionado con la deducción de las cuotas de IVA soportadas derivadas de servicios vinculados a atenciones a clientes, proveedores o empleados que ha dado lugar a un conflicto ante los órganos de jurisdicción contencioso-administrativa es el de la admisión de la deducibilidad del IVA soportado por la sociedad por el abono de los gastos de aparcamiento utilizado por los empleados.

Así, la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de abril de 2002 (JUR 2003\59444)** excluye la existencia de responsabilidad en base a los siguientes argumentos: el supuesto se planteó cuando la legislación y la aplicación del IVA era muy novedosa en España ya que se trata de hechos producidos en los años 1986 a 1989 «en el momento de implantación del Impuesto que nos ocupa y cuando su mecánica aún planteaba distintas cuestiones de dudas, sin que una reiterada aplicación las

⁶⁶ Estos elementos pueden corresponder a los señalados a continuación en la sentencia analizada.

hubiese disipado». Además, el propio contenido de la norma reguladora de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas permite albergar dudas sobre la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por los servicios directamente recibidos por los empleados mientras prestaban servicios para la empresa con la que mantenían una relación laboral. El número 4 del artículo 61 del Real Decreto 2028/1985 dispone que «los sujetos pasivos deducirán exclusivamente el impuesto satisfecho como consecuencia de las importaciones o el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionados con su actividad empresarial o profesional». Este apartado se completaba por un extenso y prolijo apartado 5 que disponía que «se considerarán directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los bienes o servicios afectados exclusivamente a la realización de dicha actividad. No se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional. (...) 4. Los bienes destinados a la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito, en los locales o instalaciones de la empresa, del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos. Lo dispuesto en el párrafo anterior, no se aplicará respecto de los bienes que, para destinarse a los fines que se indican, sean objeto de entrega o cesión de uso sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque hubieren sido sometidos a procesos de transformación por el sujeto pasivo».

La simple reproducción del texto legal permite destacar la complejidad del mismo de forma que, como afirma el texto de la sentencia, «aunque su interpretación de la norma no era correcta, tampoco se puede afirmar que resultase descabellada atendiendo al contenido del artículo 61.4 y 5 del Real Decreto citado, que vincula la deducción a la relación directa con la actividad empresarial de los bienes o servicios adquiridos».

Se echa a faltar en la sentencia alguna referencia al artículo 33.1.2.º de la Ley del IVA de 1985 que expresamente prohibía la deducción de las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros, «incluso los relacionados con su actividad empresarial o profesional» y que está redactado de una forma tan clara y rotunda que impediría la alegación de una interpretación diferente y razonable de la norma fiscal prohibitiva.

El recurso al contenido del artículo 33.1.2.º de la Ley 30/1985 sí se ha utilizado en la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de junio de 2002 (JUR 2003\59584)** para resolver sobre la deducibilidad de las cuotas del IVA que soportó la empresa en los pagos realizados a la empresa «Touráfrica» en contraprestación por el servicio de autobuses destinados al transporte del personal hasta el centro de trabajo, en Palmones (Algeciras). Lógicamente, apoyándose en el tenor literal de la norma fiscal, la Audiencia Nacional se pronuncia en contra de la admisión de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas.

Desde el punto de vista del Derecho Tributario sancionador, «no cabe el amparo en una interpretación razonable de la norma [art. 77.4 d) LGT] que expone la demanda, porque tanto el artículo 33.1.2.º LIVA/85 (...) que prohíbe la deducción de los gastos de desplazamiento del personal relacionados con la actividad empresarial (...) son normas claras, de cuya redacción se desprenden de forma meridiana las obligaciones tributarias incumplidas por la sociedad actora».

2.6.8. Libros Registros que reflejan la realización de operaciones exentas y no aplicación de la regla de prorata.

En la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Burgos) de 18 de febrero de 2005 (JT 550, 2005)** se plantea la existencia de culpabilidad o no en la conducta de un sujeto pasivo del IVA que no había aplicado la regla de prorata en relación a la deducción de las cuotas de IVA soportadas pese a que el sujeto pasivo conocía que una parte de las operaciones que había realizado para sus clientes estaban exentas y así aparecían en sus Libros Registros de IVA. Además, no había indicado en las declaraciones cuáles eran las operaciones exentas realizadas lo que impedía a la Administración tener conocimiento de las mismas.

El Tribunal deniega la existencia de una interpretación razonable de la norma ya que «la regla de prorata era muy clara a tenor de lo dispuesto en el artículo 102 de la LIVA, conforme al cual la regla de prorata será de aplicación cuando el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional efectúe conjuntamente entrega de bienes o prestación de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho» y porque «no pudiendo decirse que estemos en un supuesto de declaración veraz, al haber quedado acreditado que la recurrente conocía que las operaciones que efectuaba, y que han tenido la consideración de exentas, tenían la condición de exentas ya que no repercutió el IVA en dichas operaciones y en los Libros Registros aportados aparecen como operaciones exentas».

2.6.9. Deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes inmuebles destinados al arrendamiento.

Procede la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón núm.803/2004, de 26 de noviembre (JUR 2005\68438)** a determinar si es posible deducir las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de cuatro viviendas, con sus correspondientes cuartos trasteros bajo cubierta, como anejo inseparable y cuatro plazas de aparcamiento que serán recibidas una vez construidas.

El sujeto pasivo que había soportado la cuota de IVA, por haber efectuado un pago a cuenta de la adquisición futura ⁶⁷, sostiene su derecho a aplicarse la deducción del IVA en virtud del contenido del artículo 99 de la Ley del IVA que establece que las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior, si aquel fuera alterado. En el caso de la transmisión de las viviendas, trasteros y garajes, tales operaciones quedarían sujetas pero exentas del IVA pero la situación es diferente en el caso de los arrendamientos. Los arrendamientos de pisos destinados a oficina así como los arrendamientos de trasteros y garajes no se encuentran exentos sino que se encuentran efectivamente sujetos al IVA.

Tanto los órganos de inspección como la Sala consideran que el destino efectivo de los arrendamientos consistió efectivamente en la venta de los pisos junto con los trasteros y los aparcamientos

⁶⁷ El negocio jurídico inicial consiste en la permuta de un solar por las viviendas, los trasteros y las plazas de aparcamiento que se recibirán en el futuro.

o el arrendamiento de los mismos por lo que se ajusta a Derecho la regularización efectuada por los órganos de inspección.

En relación con la imposición de sanciones por la conducta del sujeto pasivo no se admite la existencia de la interpretación razonable de la norma ya que la Sala no considera que existan dificultades en cuanto al conocimiento del régimen jurídico aplicable a las segundas transmisiones y a los arrendamientos. El Tribunal afirma que los hechos suponían que el destino previsible de los inmuebles no sería otro que uno que conllevaría la exención en el IVA y que en la conducta del sujeto pasivo existe el nivel de culpabilidad suficiente como para que se produzca la infracción tributaria.

Falta en este supuesto una interpretación razonable de la norma pero no se puede descartar la presencia de una orientación de la operación pensada por el sujeto pasivo en relación con el uso futuro de los pisos y anexos diferente de la orientación preferida por la Administración y que la orientación del negocio sea razonable y carente de negligencia por lo que la conducta del sujeto pasivo quedaría excluida de sanción.

2.6.10. Requisitos formales: posesión de facturas completas.

En la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.103/2005, de 9 de febrero (JUR 2005/92068)** se rechaza la existencia de una interpretación razonable de la norma legal relativa a los requisitos formales para admitir la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas respecto de las cuotas de IVA repercutidas.

Como es conocido, entre los requisitos formales exigidos por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA para admitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas se encuentra el hecho de disponer de la factura del proveedor del bien o el servicio empleado para que el sujeto pasivo preste sus bienes y servicios en el mercado ⁶⁸.

⁶⁸ Artículo 97. Requisitos formales de la deducción.

Uno. Solo podrán ejercitar el derecho a la deducción a los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

- 1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.
- 2.º La factura original expedida por quien realice una entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6.º del apartado uno del artículo 164 de esta ley.
- 3.º El documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación.
- 4.º La factura expedida por el sujeto pasivo en los supuestos previstos en el artículo 165, apartado uno, de esta ley.
- 5.º El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta ley.

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo solo podrá efectuarse en el periodo impositivo en el que el empresario o profesional recibía dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma (...).

En el supuesto planteado «la Inspección procede a comprobar la deducibilidad de los gastos señalados y declarados como fiscalmente deducibles justificando su actuación en la existencia de una serie de documentos sustitutivos de las facturas que pueden servir para un consumidor final, pero no para un empresario que pretende deducir determinadas cuotas de IVA soportado». Sin embargo, el sujeto pasivo pretende «la deducción de cuotas de IVA por gastos relacionados con la adquisición y mantenimiento de vehículos, desplazamientos o viajes con los mismos, hoteles y restaurantes, la asociación en que se fundamenta carece de corroboración objetiva al no figurar en las facturas presentadas». De ello se deriva que la Sala concluya que para la determinación de «las cuotas tributarias, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa que reúna todos los datos y requisitos, y ante esta falta de claridad, precisión y correlación entre los documentos aportados por el contribuyente para justificar los gastos minorados en su base imponible (...) las circunstancias concurrentes descubren que no se trata de un criterio dispar y razonable en la interpretación de las normas aplicables, sino una cuestión material que ha determinado que el sujeto pasivo deje de ingresar parte de la deuda tributaria por actos imputables en los que se aprecia al menos negligencia».

Son numerosas las sentencias en las que se ha mantenido la tesis de que si no se está en posesión de una factura completa no es posible ejercer el derecho a deducir en el IVA ⁶⁹. Frente a esta postura seguida por la Administración y por los órganos de jurisdicción contencioso-administrativa, ha aparecido un prestigioso sector doctrinal que se ha manifestado a favor de la admisión de cualquier medio de prueba para que el sujeto pasivo pueda ejercer el derecho a la deducción. Así, el profesor CHECA GONZÁLEZ afirma que «si bien la factura completa es, sin duda, el principal medio de prueba a efectos tributarios, ello no puede suponer que las cuotas o gastos deducibles no puedan probarse de otras formas, siempre que las mismas acrediten de modo fehaciente la realidad de referidos gastos y cuotas (...) En consecuencia, si el medio de prueba empleado es el idóneo para obtener la certeza de los hechos que sean relevantes en función de la naturaleza del tributo de que se trate, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción del gasto o de las cuotas soportadas, por más que se haya infringido algún requisito formal para ello» ⁷⁰.

En el mismo sentido, se debe citar al profesor TEJERIZO LÓPEZ que ha resaltado la existencia de una jurisprudencia emanada del TJCE que «dentro de los límites necesarios que garanticen el

CHECA GONZÁLEZ, C.: *El Derecho a la Deducción del IVA...*, op.cit., págs. 37-45; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario...*, op.cit., págs. 713-716.

⁶⁹ Son citadas por CHECA GONZÁLEZ, C.: *El Derecho a la Deducción del IVA...*, op.cit., las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 28 de marzo (JT 1994, 244), 18 de abril (JT 1994, 393) y 9 de noviembre de 1994 (JT 1994, 1370); y 21 de octubre de 1997 (JT 1997, 1296) y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 19 de mayo de 1999 (JT 1999, 942).

⁷⁰ CHECA GONZÁLEZ, C., *El Derecho a la Deducción del IVA...*, op.cit., pág. 38. El autor cita la Sentencia del Tribunal Constitucional núm.141/1988, de 12 de julio, que las restricciones a la libertad de prueba deben ser excepcionales, por ser contraria esta práctica al artículo 24.2 de la Constitución y que tales limitaciones para reputarse válidas, han de responder a una finalidad constitucionalmente legítima, teniendo que ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo pretendido. Además, se cita la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 30 de enero de 2003 (JT 2003. 332), en la que se declaró la procedencia de la deducción de las cuotas de IVA soportadas cuando, aun no existiendo factura, se aporte una escritura pública que cumpla todos los requisitos exigidos a las facturas, excepto el de la numeración.

control administrativo, deben evitarse los requisitos formales que dificulten excesivamente el derecho a la deducción (...). También ha dicho que pueden admitirse, cuando el sujeto pasivo no posea la factura, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente [Sentencia de 5 de diciembre de 1996 (Asunto C-85/95, *Reisdorf*)]»⁷¹.

La presencia de estos criterios doctrinales apoyados en resoluciones judiciales internas y comunitarias habría de suponer la adopción de otra decisión por parte de la sentencia judicial ya que la misma debería haber admitido la existencia de una interpretación razonable de la norma sobre requisitos formales de la deducción por aplicación del criterio teleológico o de finalidad de la norma y no en base a la aplicación del criterio de interpretación literal.

2.7. Obligaciones registrales y contables.

Son numerosas y de suma trascendencia las obligaciones formales de carácter contable y registral presentes en la regulación del IVA⁷². El incumplimiento de estas obligaciones formales también se ha manifestado en la aparición de conflictos ante los órganos de revisión administrativos y ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

2.7.1. Inventario de existencia de bienes.

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias núm.1623/2005, de 28 de octubre (JT 2006\64)** contempla la reacción a adoptar ante el incumplimiento por parte de un sujeto pasivo de la obligación de realizar un inventario de las existencias en el caso de cese de

⁷¹ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Impuesto sobre el Valor Añadido» en *Curso de Derecho Tributario...*, *op.cit.*, págs. 671-672.

⁷² El artículo 164.Obligaciones de los sujetos pasivos. Ley 37/1992.

Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.

2.º Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4.º Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5.º Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6.º Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual. En los supuestos del artículo 13, número 2.º de esta Ley, deberá acreditarse el pago del impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7.º Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestos en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.

DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO..., *op.cit.*, págs. 389-400.

aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia (tal inventario se presentó con más de un año de retraso) ⁷³.

Dada la claridad del texto legal, el Tribunal no admite la posibilidad de acogerse a la interpretación errónea de la norma «ya que existe una obligación formal que con una claridad meridiana se recoge en el precepto reglamentario» y «la obligación de presentar el inventario en plazo, se contempla en el ya citado varias veces artículo 60 del reglamento del IVA con una perfección que no da lugar a ningún tipo de duda interpretativa».

2.7.2. Ausencia de marca en el modelo 037 de la renuncia al régimen de estimación simplificada.

La **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núm.75/2003, de 17 de febrero (JT 2003\1220)** procede a enjuiciar la reprochabilidad de la conducta del sujeto pasivo, persona física, que manifiesta en el modelo 037 su inclusión en el régimen especial del comercio minorista de recargo de equivalencia, obviando su renuncia a la aplicación del régimen simplificado del IVA, lo que supone señalar una cruz en una casilla del impreso.

Tras esta explicación, el Tribunal rechaza la imposición de la sanción al sujeto pasivo «pues es necesario advertir que la ausencia de marca en la casilla del impreso de renuncia de la aplicación del Régimen Simplificado del IVA, no puede ser calificada de relevante al haber manifestado su inclusión en el Régimen Especial del Comercio Minorista, por cuanto la inclusión en este régimen implica necesariamente la exclusión del otro Régimen Simplificado del IVA, lo que supone que, aun con diferente criterio al de la Administración tributaria, el contribuyente cumplía con su deber de liquidar e ingresar su deuda tributaria por este concepto tributario».

La interpretación del sujeto pasivo es diferente de la interpretación administrativa, pero, según nuestro parecer, es la interpretación del sujeto pasivo la que más se ajusta a lo querido por el *corpus* normativo regulador de la cuestión de la aplicación de un régimen u otro de aplicación del IVA y lo que más se ajusta a la lógica jurídica.

2.7.3. Ausencia de renuncia al régimen simplificado del IVA.

En la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de Málaga) núm.3704/2003, de 19 de diciembre (JUR 2004\67946)** se anularon las sanciones impuestas a una persona física, sujeto pasivo del IVA, que había procedido a aplicar el régimen general del IVA sin proceder previamente a la renuncia al régimen simplificado al que estaba encuadrado salvo renuncia expresa.

⁷³ El artículo 60 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Ley del IVA prevé que en los supuestos de iniciación o cese de este régimen especial de recargo de equivalencia se realice un inventario de las existencias de bienes destinados a ser comercializados. Tal inventario deberá ser presentado ante en el plazo de 15 días a partir del comienzo o cese de la aplicación del régimen.

Este sujeto pasivo presentó las autoliquidaciones de IRPF según las normas del régimen de estimación directa en lugar del régimen de estimación objetiva por índices, signos o módulos y en el IVA por el régimen general durante varios ejercicios sin que de nada se le advirtiera por la Administración.

La Sala anula la sanción al considerar que el nivel de negligencia en la conducta del sujeto pasivo no alcanza el nivel suficiente para conllevar el grado de culpabilidad mínimo para que la conducta sea sancionable. Se utiliza como argumento de la inexistencia de reprochabilidad en la conducta del sujeto pasivo el hecho de que se produjo un cambio normativa por el cual, a partir de 1999 cabía la renuncia tácita al régimen de estimación. Sin embargo, esta posibilidad de renuncia tácita que se introdujo a través del Real Decreto 214/1999 lo fue en relación con el IRPF ya que el texto citado es el Reglamento del IRPF, pero la Sala parece olvidar que tal renuncia tácita al régimen simplificado nunca ha sido contemplada en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA. A nuestro parecer sí que existía, al menos, negligencia en la actuación del sujeto pasivo.

¿SE HALLAN FACULTADAS LAS UTES PARA ACOGERSE EN EL IS AL CRITERIO DE IMPUTAR SUS RESULTADOS AL PERÍODO EN EL QUE HUBIESEN SIDO APROBADAS SUS CUENTAS ANUALES?

(Comentario a la Sentencia de la AN de 1 de octubre de 2007, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 135/2006)*

JUAN CALVO VÉRGEZ

*Doctor en Derecho. Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de León*

Extracto:

EL presente comentario analiza la tributación de las UTES en el Impuesto sobre Sociedades y, más precisamente, la cuestión relativa a si se hallan facultados estos grupos de empresas para proceder a la imputación de bases imponibles a sus socios en el ejercicio siguiente al del cierre de sus cuentas. Se trata de un asunto que recientemente ha sido objeto de debate en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2007.

Palabras clave: UTES, IS, cuentas anuales e imputación de resultados.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 297, diciembre 2007 o en *Normacef Fiscal* (NFJ026588).

Sabido es que las Uniones Temporales de Empresas (UTES) se presentan como un sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado, y destinado al desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro. Nos hallamos ante unas entidades carentes de personalidad jurídica propia e independiente de los miembros que la componen y a las que el legislador tributario configura como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS) ¹.

Como seguramente se recordará, el régimen tributario de las UTES, en lo que al IS se refiere, fue establecido por el artículo 10 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional. Con posterioridad dicho precepto resultó modificado por la disposición adicional 2.ª de la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico. Por su parte la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del IS, acometió en su disposición derogatoria única 1.7 la derogación de determinados preceptos de la Ley 18/1982 relativos al citado impuesto.

Actualmente el régimen fiscal de este mecanismo de colaboración empresarial es objeto de regulación en los artículos 48 a 52 del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), siendo concretamente el artículo 50 el encargado de referirse de manera específica a las UTES. Establece además el artículo 46 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IS (RIS) las obligaciones informativas a que debe someterse toda UTE, excepcionando su artículo 59 de la obligación de retener los rendimientos exigibles entre la UTE y sus empresas miembros ².

¹ Acerca de la especial configuración de las Uniones Temporales de Empresas (UTES) véanse, con carácter general, SÁNCHEZ CALERO, F., «Instituciones de Derecho Mercantil», Ed. *Revista de Derecho Privado*, 16.ª ed., Madrid, 1992, pág. 355, BLANQUER UBEROS, R., «Las Uniones Temporales de Empresas. Su regulación en relación al Derecho Privado en general y al Código de Comercio en particular», *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pág. 167, BUENO FERNÁNDEZ, J. y MARTÍNEZ GONZALO, J. M., «Uniones Temporales de Empresas», *Revista Actualidad Financiera*, núm. 48, 1994, págs. 1.067 y ss., ARAGÓN BUENO, E. y HARO PÉREZ, J., «Uniones Temporales de Empresas: un análisis de configuración económica y contable», *Revista Partida Doble*, núm. 133, 2002, págs. 45 y ss. y RUIZ DE PALACIOS VILLAVARDE, M.ª M., *La Unión Temporal de Empresas: una forma de negocio en colaboración*, La Ley, 2003. Y, en torno al régimen fiscal al que quedan sujetas estas entidades, pueden consultarse, entre otros, los trabajos de JUAN PEÑALOSA, J. L., *Régimen fiscal de las Agrupaciones de Interés Económico y de las Uniones Temporales de Empresas*, Agrupación Nacional de Constructores de Obras, 1991, MINGUEZ CONDE, J. L., «El régimen jurídico y tributario de las UTES: incidencias en su contabilidad y en la de las empresas participantes», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 163, 1999, págs. 163 y ss., ARIAS ABELLÁN, M. D., «Régimen Fiscal de las Agrupaciones de Interés Económico y de las Uniones Temporales de Empresas», *Impuestos*, núm. 17, 2001, págs. 17 y ss., RUIZ DE PALACIOS VILLAVARDE, M.ª M., *La Unión Temporal de Empresas: una forma de negocio en colaboración*, op. cit., págs. 265 y ss. y CALVO VÉRGUEZ, J., «El régimen fiscal de las Uniones Temporales de Empresas en el Impuesto de Sociedades: evolución normativa y cuestiones actuales», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 22, 2006, págs. 9 y ss.

² Por otra parte conviene recordar que fue la Ley 18/1982, de 26 de mayo, la encargada de precisar que las operaciones de constitución, ampliación, reducción, disolución y liquidación, así como los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización constituya legalmente presupuesto necesario para la constitución de estas entidades, quedan exentos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debiendo estimarse tal exención referida a la modalidad de Operaciones Societarias (OS). Incluso la Dirección General de Tributos (DGT) tuvo oportunidad de declarar en contestación a Consulta de 21 de abril de 1998 que la UTE disfrutará de la citada exención por este tributo aun cuando no se encuentre inscrita en el correspondiente Registro Especial previsto al efecto. Téngase presente que, a pesar de no poseer personalidad jurídica, la constitución y restantes operaciones societarias de una UTE quedan sometidas al gravamen de OS, susceptible de ser aplicado, no ya sólo a las sociedades mercantiles, sino también a otros entes tales como personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos o comunidades de bienes constituidas *inter vivos* que realicen actividades empresariales. Y, por lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se refiere, las UTES tienen la consideración de sujetos pasivos de dicho impuesto sin ninguna característica especial. Ahora bien, al amparo de lo establecido en el artículo 20.1.6.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del citado Impuesto,

En líneas generales el esquema tributario de las UTES contenido en el TRLIS puede delimitarse a través de los siguientes puntos. En primer lugar, las UTES son consideradas como sujetos pasivos del Impuesto (art. 7), si bien aquellas que no se hallen inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda previsto al efecto tributan conforme al régimen general del IS. En cambio, las inscritas en dicho Registro están sometidas al régimen especial previsto en el artículo 50 del TRLIS. En efecto, para aquellas UTES que se hallen inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda el citado artículo 50 del TRLIS dispone su tributación por el IS en el régimen contenido en el artículo 48 de dicho texto legal, relativo a las Agrupaciones Españolas de Interés Económico.

De conformidad con lo establecido en el artículo 8 de la Ley 18/1982, pueden ser miembros de la UTE tanto las personas físicas como las jurídicas, ya sean residentes en territorio nacional o extranjero³. Siendo sus miembros personas físicas resulta exigible que los rendimientos de sus actividades económicas se determinen en régimen de estimación directa, de manera que los empresarios sujetos a módulos no podrán acogerse a esta fórmula de colaboración empresarial. Y, tratándose de personas jurídicas, estas podrán acogerse al mismo con independencia de su condición de sociedades personalistas o capitalistas.

Con carácter general las UTES no tributan por el IS en la parte de la base imponible imputable a las empresas miembros residentes en territorio español. Tanto la base imponible como la liquidación del Impuesto son objeto de fraccionamiento entre la parte imputable a los no residentes (en la que se produce una liquidación idéntica a la de cualquier sociedad) y la parte imputable a miembros residentes, en la que simplemente se aplica el mecanismo de la imputación.

Si la liquidación de la UTE resultase a devolver se devolvería a esta, la cual lógicamente tendría en cuenta los pagos a cuenta soportados por la misma en la parte imputable a los miembros no residentes, dado que la parte de pagos a cuenta imputables a los miembros residentes es objeto de devolución a estos por el mecanismo de la imputación. Lógicamente, aquella liquidación del IS que se realice sobre la parte imputable a los miembros no residentes deberá incluir los pagos fraccionados en la forma prevista en el artículo 45 del TRLIS. No obstante, respecto a la parte de base imponible imputable a los miembros residentes no procede realizar pagos fraccionados, con las matizaciones contenidas en el artículo 48 del citado Texto Refundido.

los servicios prestados por uniones, agrupaciones o entidades autónomas se encuentran exentos siempre que las respectivas entidades queden constituidas de forma exclusiva por personas que ejerzan esencialmente una actividad, exenta o no, sujeta al IVA y concurren las siguientes condiciones: que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma; que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos en común; que se conozca previamente el derecho de la UTE a la exención por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo, previa solicitud de aquella; y que la UTE únicamente preste sus servicios a sus empresas miembros, no pudiendo prestarlos a terceros. A este respecto se encuentran además excluidas las entregas de bienes, salvo aquellas que se refieran a los bienes que hubieran sido utilizados por la propia UTE en el desarrollo de su actividad.

³ Inicialmente, cuando apareció esta figura, la mayoría de sus miembros eran personas jurídicas, esto es, sociedades que por sí solas no podían afrontar el negocio. Sin embargo progresivamente han comenzado a formar parte de estas entidades personas físicas que aportan sus servicios y se unen con otras sociedades o, sencillamente, se vinculan entre sí. Por otra parte el hecho de que quienes formen parte de la UTE puedan ser residentes tanto en España como en el extranjero explica que, en numerosas ocasiones, las UTES contribuyan a fomentar la penetración en mercados extranjeros, favoreciendo así los vínculos con empresas del país en el que se pretende trabajar. Precisamente sobre esta base se originaron y desarrollaron las denominadas *joint ventures*.

Téngase presente además que el artículo 59 del RIS, relativo a las excepciones existentes a la obligación de retener, se refiere en su letra j) a la no retención sobre los rendimientos exigibles entre una UTE y sus miembros. Las retenciones e ingresos a cuenta soportadas por la UTE se imputan a los miembros, siendo exclusivamente estos quienes proceden a su deducción de la cuota íntegra. Ahora bien, ¿cómo debemos interpretar lo dispuesto en este precepto? Siguiendo el criterio establecido por la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a Consulta de 15 de febrero de 2005, habremos de entender que los pagos resultantes de relaciones económicas establecidas entre la UTE y sus miembros en el ejercicio de la actividad propia de ejecución de la obra, servicio o suministro que fundamente la constitución de la UTE, no quedan sujetos a retención. En cambio los pagos efectuados entre la UTE y sus miembros al margen de la estricta condición de miembro quedarán sujetos a las reglas generales sobre obligación de retener.

En todo caso la aplicación de este régimen tributario se encuentra condicionada, tal y como precisa el artículo 50.4 del TRLIS, a que el sujeto pasivo realice las actividades propias de su objeto social (que no es otro que la colaboración entre empresarios para la ejecución de una obra, servicio o suministro determinado), resultando excluido del mismo cuando desarrolle actividades distintas de aquel ⁴. De otro modo habría de tributar conforme al régimen general del IS.

Contempla además el artículo 50.1 del TRLIS la posibilidad de que las empresas miembros de una UTE que opere en el extranjero puedan acogerse, por las rentas procedentes de la misma, al método de exención, al que también podrían acogerse, respecto de las rentas procedentes del extranjero (y de acuerdo con lo establecido en el art. 50.2 del citado Texto Refundido) las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las UTES ⁵.

A priori la aplicación del método de exención determina que las rentas procedentes del extranjero no se integren en la base imponible del IS. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, el artículo 50.3 del TRLIS establece que la opción por el método de exención permite su aplicación hasta la extinción de la UTE. Y aquellas rentas negativas que hubiesen sido obtenidas por la entidad en el extranjero se imputarían en las bases imponibles de las entidades miembros de manera tal que, si en posteriores períodos impositivos la UTE obtuviese rentas positivas en el extranjero, las empresas miembros integrarían en su base imponible, con carácter positivo, la renta negativa previamente imputada con el límite de dichas rentas positivas.

A la hora de analizar la imputación temporal de las cuantías procedentes de las UTES habremos de tener presente lo dispuesto en el artículo 51.2 del TRLIS, siendo de aplicación las mismas reglas previstas para las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) españolas. Significa ello que si

⁴ Esta pérdida del régimen fiscal especial resulta igualmente aplicable a las Agrupaciones de Interés Económico, si bien en este último caso su aplicación se producirá, no ya sólo cuando se realicen actividades distintas a las adecuadas a su objeto social, sino también cuando se posean participaciones en sociedades que sean socios de la Agrupación o se dirija o controle la actividad de los socios o de terceros, directa o indirectamente.

⁵ No obstante en este caso tendrán que solicitar la exención al Ministerio de Economía y Hacienda, aportando similar documentación a la requerida para las UTES constituidas en territorio español. Esta información es la contenida en el artículo 8 de la Ley 18/1982, donde se establece el contenido mínimo que debe constar en la escritura de formalización de la UTE; concretamente, junto a la identificación de los otorgantes (razón social, nacionalidad, domicilio) y la voluntad de estos de constituir la UTE, han de figurar los estatutos o pactos que rigen esta.

las empresas miembros fuesen entidades sometidas al régimen especial, la imputación tendría lugar en la fecha de cierre del ejercicio de la UTE. Por el contrario, en los restantes supuestos la imputación se produciría en el siguiente período impositivo, salvo que se opte por hacerlo, de manera continuada, en la fecha de cierre del ejercicio de la UTE. Quienes optan son cada uno de los miembros de las UTES, debiendo efectuarse la opción en la primera declaración que haya de surtir efecto y manteniéndose por un período de tres años.

La imputación se realiza a las personas físicas o jurídicas titulares de los derechos económicos inherentes a la condición de empresa miembro en la fecha en que concluya el período impositivo. Dicha imputación ha de efectuarse además en el porcentaje que señalen los Estatutos o pactos de funcionamiento incorporados a la escritura de constitución.

Sin lugar a dudas, la característica básica de este régimen especial consiste en aplicar una especie de sistema de «transparencia fiscal» en virtud del cual, una vez calculada la base imponible de la UTE, el importe es objeto de integración en las bases de las empresas miembros, con independencia de que la cantidad imputada resulte positiva o negativa.

Por otra parte, todo análisis que pretenda llevarse a cabo acerca del régimen tributario aplicable a los miembros de las UTES debe partir necesariamente de la distinción entre miembros no residentes y residentes. Tratándose de miembros no residentes la parte de base imponible imputable a los miembros personas físicas o jurídicas no residentes tributará por el IS como cualquier sujeto pasivo, siendo de aplicación las normas generales del citado impuesto. En efecto la UTE debe ingresar el IS correspondiente a la base imponible imputable al no residente, tras considerar las deducciones y bonificaciones en cuota que le corresponden y la parte proporcional de las retenciones e ingreso a cuenta ⁶. Y, siendo la base imponible negativa, podrá compensarse con las rentas positivas obtenidas por la UTE e imputables al no residente durante los 15 años siguientes. En cuanto a las retenciones, estas habrían de ser objeto de devolución a la UTE.

Este régimen resultaría aplicable al miembro no residente con independencia de que disponga o no de establecimiento permanente en territorio español. Y a pesar de que la Administración tributaria se ha pronunciado en diferentes sentidos, creemos que debe estimarse que, disponiendo el no residente de establecimiento permanente, la UTE ha de tributar en el IS por la parte de base que le corresponda, no procediendo a imputar el resultado a dicho socio a través del mecanismo de la transparencia.

Si la UTE y la empresa miembro no residente con establecimiento permanente hubiesen obtenido resultados positivos, la tributación efectiva de ambas posibilidades resultaría equivalente, variando únicamente si el sujeto pasivo que ingresa es la propia UTE o bien el establecimiento permanente ⁷. Finalmente, por lo que respecta a los rendimientos que resultasen exigibles entre una UTE y sus empresas miembros, dichos rendimientos quedarían exceptuados de la obligación de practicar retención [art. 59 letra j) del RIS].

⁶ No obstante, si las retenciones superasen la cuantía de la cuota sería la UTE quien tendría derecho a la devolución.

⁷ Véase a este respecto la contestación a Consulta de la DGT de 28 de enero de 2005, en la que se señala que la regla general (recuérdese que en caso de miembros no residentes, con o sin establecimiento permanente, tributa la UTE) quiebra si existe Convenio de Doble Imposición. Y es que, existiendo Convenio, se imputa al no residente con establecimiento permanente la base imponible positiva o negativa, las bases de deducciones y bonificaciones y las retenciones e ingresos a cuenta.

Para los miembros no residentes, por el contrario, la imputación de bases imponibles positivas o negativas ha de realizarse conforme a lo establecido en el artículo 52 del TRLIS, tanto respecto a la imputación a los miembros de la UTE como al momento de la imputación temporal de la renta, en los mismo términos previstos para las AIE españolas. La base imponible a imputar ha de ser determinada de acuerdo con las reglas establecidas en el IS, pudiendo resultar de aplicación las normas de valoración referidas a entidades vinculadas recogidas en el artículo 16 del TRLIS. Y aquellas entidades miembros de la UTE que operasen en el extranjero podrían acogerse al sistema de exención. Finalmente, junto a la imputación a las empresas miembros de la base imponible deberán imputarse igualmente las bases de deducciones y bonificaciones y pagos a cuenta ⁸.

En aquellos casos en los que se produzca la liquidación de la UTE se realizará la entrega de bienes a las empresas miembros que los hubiesen aportado a la Unión, pudiendo llegar a darse en dicho momento la circunstancia de que los valores de mercado resultasen superiores a aquellos que figurasen en los libros e incorporándose la diferencia en la base imponible de la Unión Temporal correspondiente al período en el que se extingue para que sea imputada a las empresas miembros, las cuales incrementarían el valor de su participación en la UTE en el importe de la plusvalía de disolución de la Unión que les hubiese sido imputada.

De cualquier manera, en tanto en cuanto la UTE adquiere la consideración de sujeto pasivo del IS debe, con independencia de la condición de residente o no de sus miembros, presentar declaración o no por el mismo. De este modo, aun cuando todos sus miembros fuesen residentes y no debiera ingresar cantidad alguna, la UTE queda obligada a presentar la declaración del IS aportando diversa información adicional referida a las empresas miembros residentes en territorio español.

Inicialmente las obligaciones de información específicas inherentes a las UTES fueron objeto de regulación en el artículo 50 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprobaba el antiguo RIS, relativo a las obligaciones de las sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal. Sin embargo, una vez suprimido dicho régimen por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y por la que se modificaban las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, fue el Real Decreto 252/2003, de 28 de febrero, el encargado de otorgar una nueva redacción, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2003, al citado artículo 50 del RIS de 1997, estableciendo las obligaciones formales que habían de cumplir, no ya solo las propias UTES, sino también las Agrupaciones Españolas de Interés Económico y las Agrupaciones Europeas de Interés Económico.

En la actualidad son los artículos 52 del TRLIS y 46.1 del RIS los encargados de precisar estas obligaciones formales, disponiendo al respecto que las UTES deben acompañar a la declaración que presenten una relación de los socios residentes en territorio español o de las personas o entidades que ostenten los derechos económicos el último día de su período impositivo, consignando los siguientes datos: identificación de las citadas personas, con su domicilio; tipo de entidad de la que proceden las rentas y porcentaje de participación; cantidades a imputar a las mismas ⁹ y dividendos y participa-

⁸ Recuérdese que, para estos supuestos, el artículo 59 letra j) del RIS dispone la no retención respecto a los rendimientos exigibles entre una UTE y sus miembros residentes en territorio español.

⁹ Estas cantidades a imputar incluyen concretamente el resultado contable, la base imponible, la base de deducción para evitar la doble imposición internacional y el porcentaje de participación en la entidad de la que procede la renta, la base de las boni-

ciones en beneficios distribuidos con cargo a reservas, distinguiendo aquellos que provengan de ejercicios en que no hubiese sido aplicable el régimen especial.

En segundo término, deben informar a sus socios o entidades miembros o, en su caso, a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio, tanto acerca del montante global de las cantidades a imputar como de las imputaciones individuales que les correspondan, de acuerdo con la normativa del IS o con la del IRPF, según proceda. Por último, han de incluir en la memoria de sus cuentas anuales: el importe de los beneficios aplicados a reservas de períodos en los que no hubiese sido de aplicación el régimen especial; el importe de los beneficios aplicados a reservas de períodos en los que sí hubiese sido de aplicación el citado régimen especial, distinguiendo los pertenecientes a socios residentes de los que correspondan a socios no residentes; y, en caso de distribución de dividendos, las reservas aplicadas, atendiendo al régimen de tributación aplicable a los beneficios de procedencia y a la condición de residentes de los socios o entidades miembros.

Todas estas menciones incluidas en la memoria deben consignarse mientras subsistan las reservas dotadas con cargo a beneficios procedentes de ejercicios en los que se hubiese tributado en el régimen especial, aun cuando este ya no resulte de aplicación. Asimismo son exigibles las obligaciones de mención en la memoria respecto de las sucesivas entidades que eventualmente ostenten la titularidad de dichas reservas. Nótese en todo caso cómo, para las empresas miembros residentes en territorio español, es la propia empresa miembro la que efectúa la liquidación del impuesto. En cambio cuando forme parte de la Unión Temporal inscrita en el Registro Especial alguna empresa residente en el extranjero, será la UTE la que tribute por el IS e ingrese la cuota correspondiente a la base imponible, al igual que cualquier otro sujeto pasivo de acuerdo con las normas de no residentes ¹⁰.

Por la parte correspondiente a estos socios la UTE tendrá derecho a la devolución que pudiera resultar de la deducción por retenciones, pagos a cuenta o pagos fraccionados. Concretamente respecto a los pagos fraccionados cabe precisar que, teniendo las empresas miembros la consideración de residentes, la UTE, en la medida en que no ingresa ninguna cuota por el IS, no debe efectuar pagos fraccionados en su modalidad general (es decir, en relación con el porcentaje de la cuota del último período impositivo cuyo plazo de declaración esté vencido), ya que no ha existido cuota en el último período impositivo. Y, siendo las empresas miembros residentes, la UTE tampoco estará obligada a realizar pago fraccionado en la modalidad prevista en el artículo 45.3 del TRLIS (esto es, respecto de la parte de base imponible correspondiente a los 3, 9 y 11 primeros meses de cada año natural). En este sentido dispone el artículo 48 del TRLIS que la base de cálculo del pago fraccionado no incluirá la parte de base atribuible a los miembros residentes, no procediendo la devolución tributaria si las retenciones superan la cuota íntegra del impuesto ¹¹.

ficaciones, la base de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y la base de la deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material nuevos y retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la UTE.

¹⁰ De este modo se elimina el régimen de imputación en cuanto a las mismas, pero sin que ello determine la existencia de un establecimiento permanente en territorio español. Tal y como declara la DGT en su Resolución de 27 de diciembre de 1996 «(...) solo en el caso de que tales empresas realicen actividades en territorio español, bien para la Unión Temporal de Empresas, bien para otras, ello podrá determinar la existencia de un establecimiento permanente cuando así resulte de las disposiciones contenidas en la LIS o, en su caso, en el convenio para evitar la doble imposición internacional, sin que ello modifique la tributación de la Unión Temporal antes señalada».

¹¹ Lógicamente, no existiendo obligación de ingresar pago fraccionado, la UTE no quedará obligada a presentar declaración tributaria (modelo 202, con carácter general).

Si alguna de las empresas miembros fuese no residente sería la propia UTE quien habría de liquidar e ingresar el IS por su parte de base imponible, deducciones y retenciones, de lo que deriva la necesidad de ingresar también pagos fraccionados respecto a tales miembros no residentes. Y si la UTE hubiese optado por la modalidad de pago fraccionado que atiende a la base imponible de los 3, 9 y 11 meses, en cada período el pago fraccionado habría de tener en cuenta únicamente la parte de base imponible que corresponda a tales miembros no residentes.

Las empresas miembros de la UTE realizarán el pago fraccionado con arreglo a sus propias reglas. Así las cosas, si siguen el sistema general, la parte de base imponible de la UTE que se le imputó habrá contribuido a la formación de la cuota, lo que incide directamente en la cantidad a ingresar como pago fraccionado. En cambio si la empresa miembro hubiese optado por aquella modalidad de pago fraccionado que atiende a la base imponible de los 3, 9 y 11 meses, habrá de tener en cuenta, junto a su propia base, la parte de base imponible de la UTE que le corresponda, lo que en cualquier caso no planteará problemas de información cuando la imputación de la base desde la UTE a la empresa miembro tenga lugar en el siguiente período impositivo al cierre del ejercicio de aquella.

Las reglas específicas de contabilidad aplicables a las UTES fueron recogidas en la adaptación del antiguo Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, a las empresas constructoras que figuraba en la Orden Ministerial de 27 de enero de 1993, resultando tales reglas contables aplicables a los restantes sectores económicos.

Con carácter general cada sociedad miembro ha de integrar en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte proporcional de ingresos y gastos de la UTE correspondiente a su porcentaje de participación. Nótese por tanto cómo coinciden las reglas de contabilización de las operaciones y el régimen fiscal de transparencia, de manera tal que la sociedad miembro no debe proceder a practicar en su declaración fiscal un ajuste extracontable, siempre que hubiese optado por imputar las bases imponibles y los restantes conceptos en el mismo período impositivo en que se produjese el resultado en la UTE.

Cabe la posibilidad de que la sociedad miembro decidiese imputar fiscalmente las bases imponibles y demás elementos en el siguiente período a aquel en el que dichas bases hubiesen sido generadas en la UTE. Pues bien en este caso se produciría un desajuste temporal entre las reglas contables y fiscales, ya que contablemente los ingresos y gastos serían recogidos en el propio ejercicio en el que se generan, mientras que fiscalmente el resultado quedaría recogido en el ejercicio siguiente, debiendo practicarse en consecuencia un ajuste extracontable que revertiría en el ejercicio siguiente mediante un ajuste de igual importe y de signo contrario.

Como es sabido **recientemente ha sido publicado el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC**. Dentro del área relativa a los llamados negocios conjuntos el nuevo Plan, a diferencia de lo que sucedía con el antiguo de 1990, detalla y precisa el tratamiento contable que ha de otorgarse a este tipo de actividades. Tal y como venimos manifestando, desde el punto de vista fiscal el régimen especial aplicable a las UTES (así como a las AIE, españolas y europeas) se concreta en la no tributación por el IS por aquella parte de base imponible que resulte imputable a los socios residentes en territorio español, y en la imputación a sus socios residentes en territorio español de las bases imponibles (positivas o negativas) obtenidas por estas enti-

dades, de las bases de las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad y de las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquella.

¿Qué hemos de entender a este respecto por «negocio conjunto»? Tal y como precisa el nuevo PGC, un negocio conjunto es una actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas. El «control conjunto» constituye un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más personas, denominadas «partícipes», convienen compartir el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación sobre una determinada actividad económica, con la finalidad de obtener beneficios económicos, de manera tal que las decisiones estratégicas (tanto financieras como de explotación) relativas a la actividad, requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

Básicamente cabe aludir a la existencia de dos grandes modalidades de negocios conjuntos. De una parte, aquellos negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni del establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes. Así sucede, precisamente, con las UTES o con las comunidades de bienes. Dentro de esta primera modalidad cabría diferenciar, a su vez, entre: explotaciones controladas de forma conjunta, esto es, actividades que implican el uso de activos y de otros recursos propiedad de los partícipes; y activos controlados de forma conjunta, esto es, activos que son propiedad o que están controlados conjuntamente por los partícipes. Y, de otra, aquellos negocios jurídicos manifestados a través de la constitución de una persona jurídica independiente o de empresas controladas de forma conjunta o multigrupo.

Pues bien, **al amparo de lo establecido en el nuevo Plan el partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta ha de registrar en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos igualmente de manera conjunta, así como de los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y de los pasivos incurridos como consecuencia de la realización del negocio conjunto.** Igualmente deberá reconocer en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en dicho negocio conjunto y que, de acuerdo con lo dispuesto en el Plan, deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, deben eliminarse los resultados no realizados que pudieran llegar a originarse con motivo de transacciones celebradas entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquel. Y asimismo han de ser objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Por otra parte, en las operaciones de cobertura de inversiones netas efectuadas en negocios conjuntos que carezcan de personalidad jurídica independiente y sucursales en el extranjero, **los cambios de valor de la partida de cobertura atribuibles al riesgo cubierto han de reconocerse transitoriamente en las cuentas de patrimonio, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio o ejercicios en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía de la inversión neta en el negocio en el extranjero.** Y, para aquellos negocios conjuntos que se integren en las cuentas anuales del partícipe, las transacciones en moneda extranjera realizadas por dichos negocios (ingresos y gastos) se convertirán a moneda funcional aplicando las reglas contenidas, con carácter

general, en dicha norma y, más precisamente, el llamado «método monetario-no monetario». Estos mismos criterios son aplicables a las sucursales de la empresa en el extranjero ¹².

La presente Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2007, objeto de nuestro comentario, analiza la siempre interesante cuestión relativa a la aplicación de los criterios de imputación temporal previstos en el IS a las UTES.

La primera cuestión que habremos de plantearnos a este respecto es **si una UTE está obligada a formular cuentas anuales desde el punto de vista mercantil**. Tal y como se encarga de clarificar la Audiencia Nacional en el citado pronunciamiento, la respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa. Y, al no ser preceptiva la aprobación de dichas cuentas, ello impediría que pudieran acogerse al criterio de imputación del período impositivo del IS en que aquellas se hubieran aprobado, siendo obligatoria la integración de los ingresos y gastos en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad participada.

Tal y como ya hemos tenido oportunidad de precisar, las normas de adaptación del antiguo PGC a las empresas constructoras, introducidas mediante Orden Ministerial de 27 de enero de 1993, fueron las encargadas de establecer la normativa necesaria para la integración y contabilización de las operaciones realizadas por las UTES en las sociedades miembros, disponiéndose que estas se hallan obligadas a integrar en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte proporcional de las partidas de la citada cuenta que corresponda conforme a su participación.

Volvemos a recordar, sin embargo, que la Ley 46/2002 se encargó de introducir, tanto un régimen fiscal como un criterio de imputación específico para las UTES aplicable a partir del año 2003, una vez desaparecidas las antiguas sociedades de transparencia fiscal. Y, tal y como señaló el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Resolución de 9 de octubre de 1997, la obligación de ajustarse a las adaptaciones del antiguo Plan para las empresas del sector de la construcción conllevaba para estas la consecuencia de que la sociedad participe de la UTE debía integrar en sus cuentas anuales la parte proporcional de los saldos de la UTE que le correspondan.

Así las cosas, parece lógico pensar que **no resulta posible en las UTES la imputación de bases imponibles a sus socios en el ejercicio siguiente al del cierre de sus cuentas**. Este es precisamente el criterio que, de manera acertada a nuestro juicio, adopta la Audiencia Nacional en su Sentencia, al afirmar que **la ausencia de obligación de formulación de cuentas anuales por parte de las UTES impide a estas que puedan acogerse al criterio de imputación de resultados al período en que aquellas se hubiesen aprobado, debiendo integrarse los ingresos y gastos en la fecha de cierre de la sociedad participada**.

¹² En efecto, también en este último supuesto se procedería a la aplicación del método monetario-no monetario.

CUESTIONES A DEBATE...

IMPLICACIONES FISCALES DE LA REFORMA MERCANTIL Y DEL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

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, supone el establecimiento en nuestro país de un nuevo marco contable, adaptado a las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por la Unión Europea. La disposición adicional octava de dicha ley regula las modificaciones del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que son necesarias realizar como consecuencia de la reforma contable. Ello es consecuencia de que este Impuesto parte del resultado contable para determinar la base imponible sometida a tributación, por lo que cualquier modificación de dicho resultado afecta a la determinación de esa base impositiva siendo, por tanto, necesaria su adaptación al nuevo marco contable.

El Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria ha dedicado una ponencia a este tema, tratando de aclarar cómo influye la nueva normativa contable en la tributación por el Impuesto sobre Sociedades. El presente artículo es resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 28 de febrero de 2008.

El Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad implica la aceptación de que la armonización contable europea ha fracasado. Ha fracasado porque es insuficiente dado que los estados contables de las empresas europeas no permiten comparar las de diferentes Estados miembros, porque ya no es posible llenar las lagunas del Derecho contable europeo en breve plazo y porque las empresas europeas que cotizan en Estados Unidos no pueden utilizar las normas y cuentas europeas.

Con este Reglamento (CE) n.º 1606/2002 se adoptan las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/NIIF). Se autoriza a la Comisión para introducir en el Derecho contable europeo las NIC mediante Reglamentos de la Comisión. Estas normas son obligatorias y directamente aplicables a cuentas consolidadas de las empresas europeas que coticen en mercados regulados. Además se autoriza a los Estados miembros para que lo impongan también en las cuentas individuales (así lo han hecho Reino Unido, Polonia y otros países del Este, y no lo han hecho Alemania, Francia o España).

En España se optó por conservar las fuentes tradicionales de producción normativa contable (Código de Comercio y Plan General de Contabilidad) adaptando esas normas a las NIC y Reglamentos comunitarios que las adoptan, conservando además el valor jurídico de las normas contables. Pero,

¿Adopta el Código de Comercio toda la normativa NIC/NIIF?

No. Por ejemplo, los inmuebles, maquinaria e instalaciones industriales se valorarán, con arreglo a las NIC, por el valor razonable, mientras que en la nueva normativa contable no es así. El valor razonable se aplicará fundamentalmente en el nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) en materia de instrumentos financieros, combinaciones de negocios y operaciones vinculadas.

¿Cuál es el impacto fiscal de la reforma mercantil y contable?

Toda la reforma fiscal afectada por la nueva regulación contable se encuentra establecida en la disposición adicional octava 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 (BOE de 5 de julio de 2007).

Pero todo el impacto fiscal de esta reforma versa básicamente sobre cinco preceptos del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Todos los demás cambios lo han sido fundamentalmente por razones de adaptación terminológica a los nuevos conceptos contables y de reubicación sistemática. Los preceptos que sí se han visto sustancialmente afectados son:

- El artículo 12 apartado 3 y 4, relativo a las pérdidas por deterioro de valores negociables.
- El artículo 12 apartado 6, relativo al fondo de comercio.

- El artículo 13, relativo a las provisiones.
- El artículo 15 apartado 1, relativo la valoración de determinadas operaciones por el valor razonable.
- El artículo 89 apartado 3, relativo a la valoración de los bienes adquiridos en operaciones de fusión, escisión, etc., con participaciones recíprocas.

¿Han supuesto estas modificaciones un cambio en la filosofía del IS? ¿Cuál es el sentido que ha guiado estas modificaciones de fondo?

El criterio seguido en las modificaciones del IS ha sido el de la continuidad, la neutralidad. Así, la Exposición de Motivos de la Ley 16/2007 señala que «La disposición adicional octava de la Ley regula las modificaciones del TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que son necesarias realizar como consecuencia de la reforma contable. Ello es consecuencia de que este impuesto parte del resultado contable para determinar la base imponible sometida a tributación, por lo que cualquier modificación de dicho resultado afecta a la determinación de esa base impositiva siendo, por tanto, necesaria su adaptación al nuevo marco contable.

Las modificaciones en dicho impuesto se han realizado persiguiendo que afecten lo menos posible a la cuantía de la base imponible que se deriva de las mismas, en comparación con la regulación anterior, es decir, se pretende que el IS tenga una posición neutral en la reforma contable».

Por tanto, el IS se sigue basando en el resultado contable. Ello se manifiesta además, en la no modificación del artículo 10.3 del TRLIS. Este artículo sigue intacto. De esta forma, el principio de reserva de ley queda cumplido. El modelo contable NIC también proporciona un resultado contable disponible para los socios que cumple con el principio de capacidad económica.

¿Van a ser los cambios más problemáticos o menos?

Parece que la aplicación de la norma fiscal va a ser algo más problemática y complicada. Va a haber más margen de estimación y subjetividad contable. Por ejemplo, va a ser más difícil calcular el deterioro de valor de las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Las normas contables tienen una vocación financiera que hacen un poco más complicada la aplicación de la norma fiscal.

El fondo sobre la forma.

El artículo 34.2 del Código de Comercio, en la nueva redacción dada por la Ley 16/2007, establece que «las cuentas anuales deberán 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».

La interpretación económica de las normas tributarias fue desterrada de nuestro ordenamiento jurídico-tributario por la reforma de la Ley General Tributaria operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Pero,

¿Supone esta reforma del artículo 34.2 del Código de Comercio la vuelta a la interpretación económica de las normas jurídico-tributarias?

No. Esto no significa contraposición entre realidad económica y realidad jurídica, sino entre **fondo** económico y **forma** jurídica, prevaleciendo el primero en caso de conflicto. Es decir, la forma jurídica de los hechos y negocios jurídicos debe adaptarse a la realidad jurídica y económica de los mismos. No se trata de una vuelta a la interpretación económica, puesto que no hay una contraposición entre realidad económica y jurídica, sino solo entre fondo y forma.

En el artículo 34.2 del Código de Comercio lo que hay es una orden de calificación al técnico contable. Para aplicar las normas contables hay que calificar la operación atendiendo a la realidad económica y jurídica.

Es el mismo principio que la Ley General Tributaria vigente recoge en el artículo 13. La calificación es la madre de todas las reglas sobre aplicación e interpretación de las normas tributarias, pero no libera de la carga de probar lo que corresponda. La calificación es la base y como «hijos» de ella se incluyen otras normas de protección o antielusión como la del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (art. 15) o la de «la simulación» (art. 16), pero siempre parten de la calificación por el inspector del hecho realizado.

En la norma de registro y valoración 21.^a, Operaciones entre empresas del grupo, es donde con máxima fuerza el PGC bebe del principio de prevalencia del fondo sobre la forma. Esta norma se aplica a las operaciones entre empresas vinculadas, definidas en la norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales. Pero el perímetro definido en esta norma 13.^a no coincide exactamente con el perímetro de vinculación del artículo 16 del TRLIS.

En principio, la norma de registro y valoración 21.^a en su apartado 1 establece que las operaciones entre empresas del mismo grupo se contabilizarán de acuerdo con las normas generales. Pero estas normas generales deben completarse con otras normas que establecen que:

1. Los elementos (activos, pasivos, ingresos y gastos) se contabilizarán por su valor razonable, aunque el valor convenido fuese otro. Si el valor convenido difiere del valor razonable la operación debe registrarse por este último.
2. Si el precio convenido fuese diferente del valor razonable, **la diferencia** debe registrarse atendiendo a la realidad económica. Esta es una norma absolutamente novedosa y no existente en el Derecho comparado. Es decir, lo primero que hay que determinar es la realidad económica de la operación.

Por ejemplo, en un préstamo de filial a matriz a tipo cero, siendo el valor de mercado del 5%, no basta con registrar el ingreso o gasto conforme al valor razonable, sino que, además, la contrapartida de ese ingreso o gasto debe reflejar la realidad económica de la operación.

¿Supone esta norma, a priori, una mayor tributación por aplicar este criterio del valor razonable y de la realidad económica?

No, en principio, porque el ingreso de una sociedad será el gasto de otra, y además, si la contrapartida del ingreso o gasto fuese una distribución de dividendos, habrá derecho a aplicar la deducción por doble imposición de dividendos. Aunque esto no será así siempre y en todos los casos. Habrá supuestos en los que la doble imposición no se eliminará y sí habrá una sobreimposición, como por ejemplo, cuando jueguen bases imponibles negativas.

¿Se puede aplicar esta norma entonces a las operaciones entre la empresa y sus socios o con personas físicas?, es decir, ¿entre el empresario y su empresa?

Aunque fundamentalmente la norma de registro y valoración 21.^a del PGC se refiere solo a las operaciones entre empresas, aplicando el principio de prevalencia del fondo sobre la forma, el criterio debe ser el mismo para las operaciones entre la empresa y el empresario u otras personas físicas, es decir, reflejar las operaciones por el valor razonable y la diferencia conforme a la realidad económica. Pero, literalmente, el PGC no lo establece, por lo que habrá que esperar, quizás, a que se pronuncie el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Pero,

¿Puede esta forma de contabilizar afectar al equilibrio patrimonial de una sociedad, generando pérdidas, que no se hubieran contabilizado de otra forma?

En puridad y formalmente no, ya que, por ejemplo, la contrapartida de gastos será normalmente un dividendo o una contrapartida que compensará el gasto o ingreso en el balance de la sociedad. Es decir, la contabilización de un gasto o ingreso por el valor razonable se verá compensado por una determinada contrapartida en los fondos propios atendiendo a la realidad económica.

No obstante, a pesar de este aparente equilibrio teórico, habrá que ver qué ocurre en la realidad de la empresa.

¿Las exigencias de documentación del artículo 16 del TRLIS suponen un agravamiento de las obligaciones formales?

No directamente, ya que las normas de elaboración de las cuentas anuales establecidas en el nuevo PGC de contabilidad ya incorporan todas estas obligaciones de documentación, excediéndose quizás respecto de lo exigido por los Reglamentos comunitarios. Es decir, la documentación a exigir desde el punto de vista fiscal ya vendrá recogida en la Memoria de las cuentas anuales de la empresa.

La norma fiscal: el artículo 16 del TRLIS.

La norma fiscal que regula las operaciones vinculadas, artículo 16 del TRLIS, establece la obligación para el sujeto pasivo de contabilizar las operaciones por el valor de mercado, siempre y en todo caso.

¿Debe un inspector de Hacienda aplicar el valor de mercado aunque la Hacienda Pública pueda salir perjudicada?

Sí, debe hacerlo, aunque hay que ser conscientes de que, en la práctica, esto será difícil que así suceda. Pero así debiera ser y así puede exigirse.

¿Puede la aplicación de la norma fiscal dar lugar al cómputo de un ingreso en una parte vinculada, pero no un gasto en la otra, porque se considere una «liberalidad», por ejemplo?

No. No parece lógico ni coherente hablar de liberalidades en negocios entre empresas en el ámbito mercantil, aunque el recurso al concepto de «liberalidad» constituye un azote muy arraigado en el pensamiento tributario de la Administración.

¿Son iguales las normas contable y fiscal sobre operaciones vinculadas?

La norma fiscal (art. 16 del TRLIS) es prácticamente paralela a la norma contable (norma 21.^a del PGC), siempre que identifiquemos valor razonable y valor de mercado.

Ahora bien, la norma contable, cuando no hay fiabilidad en el valor de mercado, remite entonces al precio de adquisición. En cambio, la norma fiscal siempre aplica el valor de mercado. Pero no es una diferencia sustancial. En la generalidad de los casos estos valores serán iguales.

Entonces,

¿Será necesario hacer algún ajuste fiscal?

No, siempre que la contabilidad haya recogido correctamente la realidad económica y jurídica de la operación conforme al valor razonable/valor de mercado.

Solo sería necesario hacer ajustes fiscales cuando valor razonable y valor de mercado no coinciden.

¿Qué debe aplicar el inspector de Hacienda a la hora de determinar el resultado contable conforme al artículo 143 del TRLIS? ¿El artículo 16 del TRLIS o la norma contable, norma 21.^a del PGC?

El inspector deberá aplicar el artículo 16 del TRLIS porque es una norma imperativa de valoración que está obligado a tener en cuenta por la normativa tributaria.

La norma 21.^a del PGC obligará fundamentalmente a los auditores de cuentas.

Por lo que respecta al deterioro del valor de las inversiones financieras, debemos recordar que con el nuevo PGC el deterioro de la inversión se producirá fundamentalmente en el ámbito de las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Las inversiones que se califiquen como inversiones mantenidas hasta el vencimiento o activos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias, no van a determinar nunca una pérdida por deterioro, puesto que se valoran siempre por el valor razonable.

En relación con el deterioro de valor de participaciones en el capital de empresas del grupo, multigrupo y asociadas hay que resaltar que no existe un «deterioro fiscal», sino solo un límite al deterioro contable. Es decir, un deterioro contable fiscalmente deducible.

Pero el deterioro contable es mucho más complejo que el regulado en el anterior PGC. Así, por ejemplo, para la estimación del deterioro se tiene en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración. Con la anterior normativa el patrimonio neto debía corregirse con el importe de las plusvalías tácitas que existieran en el momento de la adquisición de la participación y que subsistieran en el momento posterior de la valoración. En cambio, ahora, deben tenerse en cuenta las plusvalías que existan en el momento posterior de valoración, existieran o no en el momento de adquirirse la participación. Esto plantea varias dudas:

¿Debe valorarse también el fondo de comercio?

Entendemos que sí debe tenerse en cuenta el fondo de comercio, porque es lo que se refleja en el precio de adquisición de la inversión. Pero,

¿Qué valor del fondo de comercio? ¿El de la fecha de adquisición o el del momento de la valoración posterior?

Aunque no dice nada ni la norma contable ni la fiscal, parece que lo lógico sería compararlo con el del momento de la adquisición, toma de control, que es cuando únicamente surge el fondo de comercio. El fondo de comercio solo se pone de manifiesto cuando se realiza la toma de control, y no cuando se cierra el ejercicio, siendo esta valoración además muy complicada.

Por tanto, en las plusvalías tácitas habrá que meter, al menos, el fondo de comercio del momento de la adquisición.

En el caso de valoración de participaciones en entidades no residentes, pueden entrar también a través del deterioro de la participación las diferencias de cambio al cierre.

Además, en tales casos de participaciones en entidades no residentes, los fondos propios a los que se refiere el límite fiscal, lo serán conforme a las normas contables españolas.

Fondo de comercio.

El fondo de comercio no se amortiza. Se mantiene el valor originario de la contabilidad. Pero sí puede deteriorarse.

¿Sería deducible el deterioro contable?

Sí, aunque debería limitarse a la diferencia del deterioro y el importe acumulado de las deducciones fiscales practicadas conforme al artículo 12.6 del TRLIS.

Provisiones.

Y respecto de las provisiones interesa poner de manifiesto que la limitación establecida por la norma fiscal que considera no deducibles las provisiones de obligaciones implícitas o tácitas resulta muy problemática. Según la expresión de la norma cabe preguntarse si todas las obligaciones unilaterales son obligaciones tácitas no deducibles (por ejemplo, una empresa asume unilateralmente el compromiso de regalar a sus clientes determinados bienes cuando alcancen un determinado volumen de compras). En el ámbito mercantil la mayoría de estas obligaciones son más que obligaciones implícitas, constituyendo verdaderas obligaciones de futuro, aunque en el sentir de la norma contable sean denominadas como tácitas, por lo que deberían considerarse como deducibles fiscalmente.

A diferencia de la normativa anterior, las obligaciones probables, posibles o eventuales, o meramente probables, no deben contabilizarse, sino solo reflejarse en la Memoria como contingencias.

El fondo de reversión ha desaparecido del nuevo PGC recuperándose su importe a través de la amortización.

Igualmente, ha ocurrido con la provisión para reparaciones extraordinarias, incorporando estos gastos al sistema de amortización del elemento objeto de la reparación extraordinaria.

En cuanto a la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, su importe se registra como mayor valor del activo a desmantelar, que se carga contra la provisión. El gasto por provisión no se registra como tal, sino que se activa y posteriormente se imputa a pérdidas y ganancias a través de la amortización del activo.

Finalmente, respecto de los pagos al personal basados en instrumentos de patrimonio, debemos distinguir:

- Aquellos que se van a hacer efectivos en metálico, respecto de los que debe haber una provisión contable, que no será fiscalmente deducible.
- Aquellos que se van a pagar entregando el propio instrumento de patrimonio, respecto de los que no hay provisión contable, y serán gasto fiscal cuando se entreguen los instrumentos.

PROVISIONES Y CONTINGENCIAS (NUEVO PGC)

JOSÉ LUIS ÁLVAREZ CARRIAZO

*Licenciado en Ciencias Económicas.
Profesor del CEF*

Extracto:

EN nuestro recorrido por el nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) de 2007 (aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre) y en su segunda parte: normas de registro y valoración, nos encontramos con la norma 15.^a *Provisiones y contingencias*.

En el PGC de PYMES y de los criterios contables específicos para microempresas (aprobado por RD 1515/2007, de 16 de noviembre) tenemos la norma 17.^a del mismo título y contenido.

El presente tema está dedicado al estudio de las provisiones y contingencias.

Comenzaremos recordando el concepto y el tratamiento contable de las provisiones en el Plan General de Contabilidad del año 90. Se analizará la definición, los criterios de reconocimiento y valoración de las mismas en el nuevo PGC de 2007, realizando a continuación la comparación de ambas normativas.

Se presenta el nuevo concepto de contingencias y su relación con las provisiones.

Se efectuará la comparación, dentro del *cuadro de cuentas*, de las cuentas dedicadas a las provisiones en los dos planes contables, estableciendo su localización dentro de los estados financieros que constituyen las cuentas anuales.

Realizaremos el estudio de todas y cada una de las provisiones, a largo y a corto plazo, que figuran en el nuevo PGC, estableciendo su definición, características, situaciones y casos en los que se originan, su tratamiento contable y su registro en el balance.

En algún momento se recurrirá a la NIC 37. *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*, con objeto de aclarar conceptos nombrados, pero no desarrollados, en esta norma 15.^a que comentamos.

El tema tendrá un marcado carácter práctico, pues desarrollaremos abundantes ejemplos sobre las provisiones, especialmente en aquellas que no existían en el Plan de 1990.

Palabras clave: pasivos, provisiones, contingencias, pérdidas por deterioro de valor, desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, contratos onerosos, reestructuraciones y transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

Sumario

1. Las provisiones en el PGC del año 1990.
2. Las provisiones en el nuevo PGC 2007.
3. Esquema de la norma de registro y valoración 15.^a *Provisiones y contingencias*.
4. Diferencia entre las provisiones y las contingencias.
5. Conceptos de las normas internacionales de contabilidad.
6. Chequeo para conocer si una posible provisión debe reconocerse contablemente como tal.
7. Cuadro de cuentas de las provisiones.
8. Comparación del cuadro de cuentas de las provisiones del Plan de 1990 con el del PGC de 2007.
9. Esquemas de los asientos contables relativos a las provisiones.
10. Localización de las provisiones en el balance.
11. Información en la memoria de las provisiones y contingencias.
12. Estudio individualizado de las provisiones (con ejemplos prácticos).
13. Las provisiones del Plan de 1990 y las pérdidas por deterioro de valor del PGC de 2007.
14. Las provisiones para riesgos y gastos del Plan 1990 que no figuran en el PGC de 2007.
15. Principales novedades del PGC de 2007 en relación con las provisiones.

1. LAS PROVISIONES EN EL PGC DEL AÑO 1990

El PGC 1990 dedicaba el último subgrupo de cada uno de los grupos de cuentas de balance, 1 a 5, a las provisiones. Según el grupo al que pertenecían las definía de la siguiente forma:

Subgrupo 29. PROVISIONES DE INMOVILIZADO.

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas reversibles producidas en el inmovilizado.

Subgrupo 39. PROVISIONES POR DEPRECIACIÓN DE EXISTENCIAS.

Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio.

Subgrupo 49. PROVISIONES POR OPERACIONES DE TRÁFICO.

Coberturas de situaciones latentes de insolvencia de clientes y de otros deudores incluidos en los subgrupos: 43. *Clientes* y 44. *Deudores varios*, y otras provisiones de tráfico.

Subgrupo 59. PROVISIONES FINANCIERAS.

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas reversibles producidas en los créditos y valores pendientes en el grupo 5.

Estas definiciones de las diversas provisiones comentadas eran el desarrollo de la normativa establecida en el Código de Comercio [artículo 38.1 c)], en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (arts. 187, 195 y 196) y del principio de prudencia, que establecían que las empresas, al final de su ejercicio económico, debían efectuar las correcciones valorativas correspondientes a sus elementos del patrimonio.

Las correcciones valorativas podían ser irreversibles y reversibles.

Las irreversibles se dividían en:

- Sistemáticas (las amortizaciones) y
- No sistemáticas (las pérdidas).

Las reversibles son las provisiones.

Por tanto: las provisiones eran correcciones valorativas reversibles y no sistemáticas.

De todas formas en el Plan 90 había dos clases de provisiones, claramente diferenciadas y de contenido muy diferente, unas las ya expuestas de corrección valorativa de los activos y otras, todavía no comentadas, relativas a elementos de pasivo.

PGC 1990 CLASES DE PROVISIONES	POR ACTIVOS QUE VALEN MENOS (de momento) (Subgrupos 29, 39, 49 y 59)
	POR PASIVOS QUE NO ESTÁN CONTABLEMENTE REFLEJADOS (Subgrupo 14, o grupo 5 si son a corto plazo, y cuenta 499)

Las provisiones de los grupos 2, 3, 4 y 5 eran partidas de compensación de activos porque, al final del ejercicio, estos valen menos (de momento) por ser su valor contable superior a su valor de mercado (P. ej.: acciones que cotizan por debajo de su valor contable, existencias con valor de mercado inferior al contable), o si son créditos porque tenemos fundadas dudas de su cobro (clientes, deudores, créditos por enajenación de inmovilizado).

Estas provisiones se dotaban con cargo al subgrupo 69. *Dotaciones a las provisiones*, con abono a las correspondientes cuentas de los subgrupos 29, 39, 49 ó 59, y estas se cargaban cuando eran excesivas o se aplicaban, con abono al subgrupo 79. *Excesos y aplicaciones de provisiones*.

Dotaciones a las de provisiones:		Excesos y aplicaciones de provisiones:	
69	$\left(\begin{array}{l} \text{a } 29 \\ \text{a } 39 \\ \text{a } 49 \\ \text{a } 59 \end{array} \right)$	$\left(\begin{array}{l} 29 \\ 39 \\ 49 \\ 59 \end{array} \right)$	a 79

Sin embargo, las provisiones del grupo 1, subgrupo 14. *Provisiones para riesgos y gastos* (a largo plazo), no eran activos que valían menos (el grupo 1 no es de activo), sino pasivos que no estaban reflejados contablemente, o que figuraban por menor valor del que les correspondía (P. ej.: deudas indeterminadas por impuestos, por responsabilidades). Cuando eran a corto plazo debían figurar en el grupo 5, aunque no se les asignaba una cuenta específica.

También, de esta última clase (de pasivo) era la cuenta 499. *Provisión para otras operaciones de tráfico* (devoluciones de ventas, garantías de reparación).

Las definiciones del subgrupo 14 y de la cuenta 499 eran las siguientes.

14. Provisiones para riesgos y gastos

Las que tienen por objeto cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o en la fecha en que se producirán.

49. Provisiones por operaciones de tráfico

499. *Provisión para otras operaciones de tráfico*

Provisiones para cobertura de gastos de devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos.

En la cuarta parte del Plan: cuentas anuales, tenemos:

I. Normas de elaboración de las cuentas anuales

5.^a Balance.

- n) Cuando existan provisiones para riesgos y gastos con vencimiento no superior a un año se creará la agrupación F del pasivo, con la denominación de «Provisiones para riesgos gastos a corto plazo».

(Grupo 5).

El concepto de provisión existía, como acabamos de exponer, en el PGC del año 1990 ampliamente desarrollado, pero el de contingencias no, solamente en la memoria modelo normal, en la nota 16. *Garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes*, se solicitaba información sobre las mismas pero sin definirlas.

2. LAS PROVISIONES EN EL NUEVO PGC 2007

En el PGC 07 solo existen las provisiones correspondientes a pasivos, o sea, las de riesgos y gastos del subgrupo 14 (a largo) o del 5 (a corto) y la de para operaciones comerciales, 499 (estas numeraciones son comunes en ambos planes).

¿Qué ocurre con las provisiones correspondientes a los subgrupos 2, 3, 4, y 5 del PGC 1990?

Establezcamos un cuadro de comparación de las provisiones del PGC 1990 con las del PGC 07.

Comparación de las provisiones		
Por activos que valen menos (de momento) (Grupos 2, 3, 4 y 5)	PGC 1990	PGC 07
	Provisiones (29, 39, 49, 59)	Deterioro de Valor (29, 39, 49, 59)
Por pasivos que no están reflejados contablemente (Grupos 1 básicamente, 4 y 5)	Provisiones (14, 499 y 5. Para R y G a corto plazo)	Provisiones (14, 499, 529, 585)

Como observamos, las antiguas provisiones de los grupos 2, 3, 4 y 5 (en general) ya no se llaman provisiones, se denominan deterioro de valor (pérdidas por), pero su concepto, número de las cuentas que las recogen y funcionamiento contable de las mismas es similar al del Plan 1990, a través de los subgrupos:

69. Pérdidas por deterioro y otras dotaciones.

79. Excesos y aplicaciones de provisiones y de pérdidas por deterioro.

Por tanto, en el PGC 07, solo nos quedan con la denominación de provisiones las correspondientes a pasivos: subgrupo 14 (a largo plazo) y las cuentas 529 (a corto plazo), 499 y 585.

3. ESQUEMA DE LA NORMA DE REGISTRO Y VALORACIÓN 15.^a PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

Las provisiones y contingencias están reguladas por la norma de registro y valoración 15.^a, que presenta los siguientes apartados:

1. Reconocimiento.
2. Valoración.

Como todas las partidas de pasivo en el PGC 07, las provisiones, para constituir elementos de pasivo que se registren en el balance, deben satisfacer los correspondientes criterios de defini-

ción, reconocimiento y valoración. Además, deberán ser valoradas de forma adecuada y con fiabilidad.

El Marco Conceptual establece la definición de los pasivos y de los criterios para su registro o reconocimiento contable y, la norma 15.^a, la definición, los criterios de reconocimiento y de valoración de las provisiones.

Definición de pasivos (Marco Conceptual):

- Obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro.
- A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

Criterios de registro y reconocimiento contable de los pasivos (Marco Conceptual):

- Cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

Se reconocerán como provisiones (norma 15.^a):

- Los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán.
- Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita.
- El nacimiento de una obligación implícita o tácita se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de la misma.
- En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa, relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas anteriormente.

Valoración de las provisiones (norma 15.^a):

- Las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, de acuerdo con la información disponible en cada momento, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vaya devengando.
- Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.
- La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido.
- Cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado parte del riesgo, y en virtud del cual la empresa no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta al estimar el importe de la provisión.

4. DIFERENCIA ENTRE LAS PROVISIONES Y LAS CONTINGENCIAS

El Marco Conceptual de la Contabilidad, que constituye la primera parte del NPGC, establece que las cuentas anuales deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

También establece el Marco que en el balance figura el pasivo, que define como: «las obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que pueden producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden *incluidas las provisiones*».

Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

Por tanto, las provisiones constituirán elementos del pasivo, y formarán parte del mismo, cuando cumplan los requisitos exigidos en su definición y satisfagan los criterios de reconocimiento.

Hay hechos económicos ciertos y exactamente cuantificables que, reuniendo los necesarios criterios de reconocimiento y valoración exigidos a los elementos de las cuentas anuales, de forma indudable, deben registrarse en las cuentas anuales. Pero hay otros hechos que presentan cierto grado de incertidumbre en su cuantía o fecha de vencimiento o, incluso, en su posibilidad de presentación.

Las circunstancias anteriores se van a presentar en algunos elementos de pasivo, respecto de los cuales habrá que establecer supuestos y realizar estimaciones para que figuren en el balance o, al menos, información de ellos en la memoria, sin lo cual las cuentas anuales no expresarían la imagen fiel. Se podrían, además, incumplir algunos principios contables.

Estos hechos económicos que, cumpliendo la definición y criterios de reconocimiento contable, dan lugar a elementos de pasivo, pero que sean indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán, constituyen las provisiones.

Si la obligación surgida a raíz de sucesos pasados no es probable, sino solamente posible, y depende de la ocurrencia o no de algún evento incierto en el futuro, o que no se ha reconocido contablemente porque no es probable que haya que desprenderse de recursos para extinguirla, o bien que su importe no puede ser valorado con fiabilidad, estaremos en el caso de las contingencias.

Las provisiones figurarán siempre en el balance y las contingencias nunca, aunque en algunos casos habrá que informar de ellas en la memoria.

5. CONCEPTOS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Para aclarar los conceptos de obligación presente, obligación legal, obligación implícita, activo contingente y pasivo contingente, podemos acudir, simplemente como orientación, a la NIC 37. Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

Obligación presente

En algunos casos raros no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente.

Un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha de balance, que de lo contrario.

Podemos expresar el concepto anterior de una forma más simple: «Cuando la probabilidad de que se haya incurrido en la obligación es superior al 50%».

Obligación legal

Es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa legal.

Obligación implícita

Es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia empresa, en las que:

- a) Debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público, o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades.
- b) Como consecuencia de lo anterior, la empresa haya creado una expectativa válida ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

Ejemplo: una garantía de reparación gratuita de los productos vendidos que otorga la empresa por un período de seis meses.

Activo contingente

Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa.

Pasivo contingente

Puede surgir por alguno de los dos siguientes motivos:

- a) Es una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa.
- b) Es una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

- No es probable que la empresa tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos.
- El importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.

Análisis de la evidencia disponible	Provisión	Pasivo contingente
Probabilidad de existencia de la obligación actual > 50%	Si la estimación es fiable, se dotará provisión	Si la estimación no es fiable, se informará en la memoria
Probabilidad de existencia de la obligación actual < 50%	No se dotará provisión	Se informará en la memoria
Probabilidad de existencia de la obligación actual remota	No se dotará provisión	No se informará en la memoria

Como conclusión de todo lo anterior, para determinar si una posible provisión debe reconocerse contablemente como elemento de pasivo del balance, podemos efectuar un «chequeo contable», a través de las dos preguntas y sus respuestas que planteamos a continuación.

6. CHEQUEO PARA CONOCER SI UNA POSIBLE PROVISIÓN DEBE RECONOCERSE CONTABLEMENTE COMO TAL

Chequeo para conocer si una posible provisión debe reconocerse contablemente como tal

1.ª Pregunta. ¿ES UN PASIVO?

- Obligación actual.
- Surgió como consecuencia de hechos pasados.
- Para extinguirla es probable que haya que desprenderse de recursos.
- El valor de los recursos a entregar puede determinarse con fiabilidad.

2.ª Pregunta. ¿ES UN PASIVO calificable como PROVISIÓN?

- Es indeterminado respecto a su importe o a la fecha de cancelación.
- Viene determinado por una disposición legal, contractual, o por una obligación implícita o tácita.

Si la respuesta a las dos preguntas anteriores es SÍ:

- Se trata de una provisión (a corto o largo plazo) y figurará en el pasivo del balance.

Si la respuesta a alguna o a las dos preguntas anteriores es NO, y se trata de una obligación solamente posible, o presente, surgida como consecuencia de sucesos pasados, y que no es probable que haya que desprenderse de recursos para extinguirla, o que no pueda valorarse con fiabilidad:

- Se trata de una contingencia y no figurará en el pasivo del balance.

Se informará en la memoria, salvo que la existencia de la obligación actual sea remota.

7. CUADRO DE CUENTAS DE LAS PROVISIONES

Veamos, a continuación, el cuadro de cuentas de las provisiones.

CUADRO DE CUENTAS

14. PROVISIONES

- 140. Por retribuciones a largo plazo al personal.
- 141. Para impuestos.
- 142. Para otras responsabilidades.
- 143. Por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
- 145. Para actuaciones medioambientales.
- 146. Para reestructuraciones.
- 147. Por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

CUADRO DE CUENTAS

529. PROVISIONES A CORTO PLAZO

- 5290. Por retribuciones al personal.
- 5291. Para impuestos.
- 5292. Para otras responsabilidades.
- 5293. Por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
- 5295. Para actuaciones medioambientales.
- 5296. Para reestructuraciones.
- 5297. Por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

CUADRO DE CUENTAS

49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS COMERCIALES Y PROVISIONES A CORTO PLAZO

- 499. Provisión por operaciones comerciales.
- 4994. Provisión por contratos onerosos.
- 4999. Provisión para otras operaciones comerciales.

CUADRO DE CUENTAS

58. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y ACTIVOS Y PASIVOS ASOCIADOS

- 585. Provisiones.

La cuenta 585. *Provisiones* se utiliza para recoger los pasivos por provisiones correspondientes a los activos no corrientes y corrientes clasificados para la venta, procedentes, generalmente, del subgrupo 14 (a largo plazo) o de la cuenta 529 (a corto plazo).

8. COMPARACIÓN DEL CUADRO DE CUENTAS DE LAS PROVISIONES DEL PLAN DE 1990 CON EL DEL PGC DE 2007

Efectuemos, a continuación, la comparación de los subgrupos y cuentas que recogen las provisiones en ambos planes contables:

PGC 1990	PGC 07
14. Provisiones <u>para riesgos y gastos</u>	14. Provisiones
140. <u>Para pensiones y obligaciones similares</u> 141. Para impuestos 142. Para responsabilidades 143. <u>Para grandes reparaciones</u> 144. <u>Fondo de reversión</u> 145. Para actuaciones medioambientales (Resolución ICAC. 25-03-2002)	140. <u>Por retribuciones a largo plazo al personal</u> 141. Para impuestos 142. Para <u>otras</u> responsabilidades 143. <u>Para desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado</u> 145. Para actuaciones medioambientales 146. Para reestructuraciones 147. <u>Por transacciones con pagos</u> basados en instrumentos de patrimonio
PGC 1990	PGC 07
49. Provisiones <u>por operaciones de tráfico</u>	49. <u>Deterioro de valor de créditos comerciales</u> provisiones <u>a corto plazo</u>
499. Provisión para <u>otras</u> operaciones <u>de tráfico</u>	499. Provisión por operaciones <u>comerciales</u> 4994. Provisión por contratos onerosos 4999. Provisión para otras operaciones comerciales
PGC 1990	PGC 07
	58. Activos corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados
	585. <u>Provisiones</u>

La parte de los títulos de los subgrupos y de las cuentas subrayados y en cursiva del PGC 1990 son los que no aparecen en el PGC 07, y los subrayados en éste los que no aparecen en aquel.

9. ESQUEMAS DE LOS ASIENTOS CONTABLES RELATIVOS A LAS PROVISIONES

Las provisiones se dotan, en general, con cargo a la cuenta de gastos por naturaleza que recogería el gasto en caso de que no existiese indeterminación, ni en su importe, ni en la fecha de presentación del pasivo correspondiente.

Presentamos un esquema de los asientos relativos a la dotación y a los excesos y aplicaciones de las provisiones en el PGC 07:

Asientos de dotación y de exceso de las provisiones:		
64, 850, 660, 6442	a	140, 5290 a 57, 950, 64, 767, 7950
63, 66, 678, 113	a	141, 5291 a 47, 7951
66, 6, 660	a	142, 5292 a 57, 7952
21, 660	a	143, 5293 a 21, 57
622, 623, 660	a	145, 5295 a 57, 7955
62,64, 660	a	146, 5296 a 57, 7956
62, 64, 660	a	147, 5297 a 57, 7957
6954	a	4994 a 79544, 57
6959	a	4999 a 79549

En el PGC 07 puede estudiarse el nombre, contenido y funcionamiento contable de todas las cuentas que figuran en el esquema que acabamos de exponer.

10. LOCALIZACIÓN DE LAS PROVISIONES EN EL BALANCE

Las provisiones a largo plazo (14) figurarán en el balance dentro del pasivo no corriente y las a corto plazo (529, 499 y 585) en el pasivo corriente.

B) PASIVO NO CORRIENTE

I. Provisiones a largo plazo. (14)

- 1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal.
- 2. Actuaciones medioambientales.
- 3. Provisiones por reestructuración.
- 4. Otras provisiones.

C) PASIVO CORRIENTE

I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta. (585)

II. Provisiones a corto plazo. (499 y 529)

11. INFORMACIÓN EN LA MEMORIA DE LAS PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

La nota 14.^a de la memoria (solo memoria normal) está dedicada a las provisiones y contingencias, estableciéndose la información que debe suministrarse respecto a:

1. Cada provisión reconocida en el balance.
2. Cada tipo de contingencia, a menos que sea remota la salida de recursos.
3. Activos de los que sea probable la entrada de beneficios o rendimientos económicos para la empresa y que no cumplan los criterios de reconocimiento.
4. Excepcionalmente, en el caso de litigios con terceros, si la información solicitada perjudica seriamente a la empresa, no será preciso suministrarla, informando sobre el hecho de forma razonada.

Como observamos, en la memoria se solicita información sobre ciertos activos. Entendemos que se refiere a los activos contingentes, pese a que en la norma 15.^a no se mencionan expresamente. Podrían entenderse incluidos en el título de la norma: «contingencias», que recogería no solamente los pasivos contingentes sino también los activos contingentes.

Podemos aclarar conceptos sobre activos contingentes en la NIC 37.

Un activo contingente, como ya expusimos anteriormente, es un activo posible, surgido a raíz de sucesos pasados, y cuya existencia ha de ser confirmada por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa.

Ejemplo de activo contingente es una reclamación que la empresa haya podido emprender a través de procesos legales cuyo desenlace final sea incierto.

La empresa debe abstenerse de reconocer contablemente cualquier activo de carácter contingente. No obstante, debe informar en los estados financieros sobre la existencia del mismo, siempre y cuando sea probable la entrada de beneficios económicos por esta causa.

Cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo relacionado no es de carácter contingente, y su reconocimiento en los estados financieros resulta apropiado.

12. ESTUDIO INDIVIDUALIZADO DE LAS PROVISIONES (CON EJEMPLOS PRÁCTICOS)

La definición del subgrupo 14. *Provisiones* es la siguiente:

Obligaciones expresas o tácitas, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

140. Provisión por retribuciones a largo plazo al personal (5290 a corto plazo)

Obligaciones legales, contractuales o implícitas con el personal de la empresa (que no sean para reestructuraciones, ni por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio) sobre las que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, tales como:

- Retribuciones post-empleo de prestación definida.
- Prestaciones por incapacidad.

La provisión correspondiente a retribuciones a largo plazo de prestación definida se cuantificará teniendo en cuenta los eventuales activos afectos, en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

EJEMPLO 1:

Un trabajador de la empresa ha incumplido parte de sus obligaciones laborales, siendo despedido por la misma, abonándosele 9.000 euros en concepto de indemnización.

El trabajador ha demandado a la empresa por estimar que su indemnización debe ascender a 12.400 euros, solicitando el pago de la diferencia.

Consultado el abogado profesional que asesora laboralmente a la empresa, su opinión es que existe un alto grado de probabilidad de que el fallo judicial sea desfavorable para la empresa y de que el importe de la indemnización total ascenderá a 12.000 euros.

El pago de la indemnización complementaria se estima que deberá realizarse aproximadamente dentro de 4 meses.

Transcurridos los meses estimados, el fallo judicial obliga a pagar a la empresa una indemnización total de:

- Caso a: 12.300 euros.
- Caso b: 11.800 euros.

En primer lugar, para determinar si debe dotarse provisión, efectuaremos el chequeo, expuesto en el apartado 6 anterior, a través de las dos preguntas:

.../...

.../...

1.^a ¿Es un pasivo?2.^a ¿Es un pasivo calificable como provisión?

Suponemos que la respuesta a las dos preguntas es Sí en todos sus apartados y que, por tanto, al cumplirse todos los requisitos necesarios para ello:

PROCEDE DOTAR PROVISIÓN

- Por el pago de la indemnización inicial:

9.000	Indemnizaciones (641)		
		a Bancos c/c (572)	9.000
		x	

- Por la dotación a la provisión:

3.000	Indemnizaciones (641)		
		a Provisión a corto plazo por retribuciones al personal (5290) (12.000 – 9.000)	3.000
		x	

- Por el pago de la indemnización:

Caso a:

Indemnización total de 12.300 euros.

Indemnización complementaria = 12.300 – 9.000 = 3.300 euros.

3.000	Provisiones a corto plazo por retribuciones al personal (5290)		
300	Indemnizaciones (641)		
		a Bancos c/c (572)	3.300
		x	

Caso b:

Indemnización total de 11.800 euros.

Indemnización complementaria = 11.800 – 9.000 = 2.800 euros

3.000	Provisiones a corto plazo por retribuciones al personal (5290)		
		a Bancos c/c (572)	2.800
		a Exceso de provisión por retribuciones al personal (7950)	200
		x	

En el PGC de 1990 existía la cuenta 140. *Provisión para pensiones y obligaciones similares* y la norma de valoración 19.ª *Dotaciones a la provisión para pensiones y obligaciones similares*.

En el PGC 07, además de la 140. *Provisión por retribuciones a largo plazo al personal*, (5290 a corto plazo) que estamos comentando, y la 147. *Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio* (5297 a corto plazo), sobre las que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, existen dos normas nuevas que guardan relación con las retribuciones al personal pendientes, cuando no se dan estas circunstancias:

- La norma 16.ª *Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal*.

Recoge las prestaciones postempleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como cualquier otra prestación a largo plazo que suponga una compensación económica diferida.

Esta norma distingue:

1. Retribuciones a largo plazo de aportación definida.
2. Retribuciones a largo plazo de prestación definida.

- La norma 17.ª *Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio*. Son aquellas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidados por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de los mismos (opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones).

141. Provisión para impuestos (5291 a corto plazo)

Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado:

- En cuanto a su importe exacto.
- A la fecha en que se producirá.

Dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

EJEMPLO 2:

La empresa tiene pendientes de liquidación, al final del ejercicio del año 20X0, diversas deudas tributarias por impuestos locales, debido a reclamaciones administrativas por un importe actual aproximado de 6.000 euros de principal.

.../...

.../...

El pago, altamente probable, se estima que se realizará dentro de dos años.

Los intereses de demora de los ejercicios 20X1 y 20X2 se calculan al 6% de interés simple, y se aplican solo al principal de la deuda.

La sanción estimada asciende al 20% del principal de la deuda, y no genera intereses de demora.

El valor actual de las deudas se calcula aplicando el tipo de interés compuesto del 3%.

Al cabo de los dos años, la empresa paga sus deudas tributarias más los intereses correspondientes a la misma y la sanción por los importes estimados.

En primer lugar, para determinar si debe dotarse provisión, efectuaremos el chequeo, expuesto en el apartado 7 anterior, a través de las dos preguntas:

1.^a ¿Es un pasivo?

2.^a ¿Es un pasivo calificable como provisión?

Suponemos que la respuesta a las dos preguntas es SÍ en todos sus apartados y que, por tanto, al cumplirse todos los requisitos necesarios para ello:

PROCEDE DOTAR PROVISIÓN

- Al final del ejercicio 20X0:

6.000 *Otros tributos (631)*

1.131,12 *Gastos excepcionales (678)*

$(0,20 \times 6.000 = 1.200)$

$[1.200 / (1 + 0,03)^2]$

a *Provisión para impuestos (141)* 7.131,12

_____ x _____

- Al final del ejercicio 20X1:

360 *Gastos financieros por actualización de provisiones (660)*

$(0,06 \times 6.000)$

a *Provisión para impuestos (141)* 360

_____ x _____

33,93 *Gastos financieros por actualización de provisiones (660)*

$(1.131,12 \times 0,03)$

a *Provisión para impuestos (141)* 33,93

_____ x _____

.../...

.../...			
7.525,05	Provisión para impuestos (141)		
	(7.131 + 360 + 33,93)		
		a	Provisión a c/p para impuestos 7.525,05 (5291)
	_____	x	_____
• Al final del ejercicio 20X2:			
360	Gastos financieros por actualización de provisiones (660)		
	(0,06 × 6.000)		
		a	Provisión a c/p para impuestos 360 (5291)
	_____	x	_____
34,95	Gastos financieros por actualización de provisiones (660)		
	[(1.131,12 + 33,3) × 0,03]		
		a	Provisión a c/p para impuestos 34,95 (5291)
	_____	x	_____
7.920	Provisión a c/p para impuestos (5291)		
	(7.525,05 + 360 + 34,95)		
		a	Bancos, c/c (572) 7.920
Principal + intereses de demora: 6.000 × {1 + (2 × 0,06)}			6.720
			1.200
TOTAL A PAGAR			7.920
	_____	x	_____

142. Provisión para otras responsabilidades (5292 a corto plazo)

Pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en otras provisiones:

- Procedentes de litigios en curso.
- Indemnizaciones u obligaciones derivados de avales y otras garantías similares a cargo de la empresa.

EJEMPLO 3:

Un cliente ha solicitado a la empresa un aval a su favor en relación con el cumplimiento, por su parte, de ciertas obligaciones derivadas de sus operaciones comerciales.

Contra todo pronóstico, el cliente ha incumplido las obligaciones avaladas, por lo que se ejecutará el aval, teniendo que pagar la empresa previsiblemente una cantidad estimada de 60.000 euros, dentro de un período aproximado de 9 meses.

Posteriormente, el pago realizado por la empresa en relación con el aval ascendió a 62.000 euros.

Supongamos que se cumplen todas las condiciones necesarias para dotar la provisión.

- Dotación a la provisión:

60.000	<i>Gastos excepcionales</i> (678)		
		a <i>Provisión a c/p para otras responsabilidades</i> (5292)	60.000
		_____ x _____	

- Por el pago por la ejecución del aval:

60.000	<i>Provisión a c/p para otras responsabilidades</i> (5292)		
2.000	<i>Gastos excepcionales</i> (678)		
		a <i>Bancos, c/c</i> (572)	62.000
		_____ x _____	

143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado

Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta.

La empresa puede incurrir en estas obligaciones:

- En el momento de adquirir el inmovilizado, o
- Para poder utilizarlo durante un determinado período de tiempo.

La norma de registro y valoración 2.^a *Inmovilizado material*, en su apartado 2.^a 1 *Valoración inicial*, establece:

Formarán parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a estas.

Por tanto, el importe estimado del valor actual de los costes del desmantelamiento o retiro y rehabilitación se registrará contablemente como provisión, con cargo a la correspondiente cuenta de inmovilizado material, cuando se incurra en la obligación de efectuarla, bien en el momento de su adquisición o posteriormente.

Más adelante, se ajustará el importe de la provisión por los incrementos o disminuciones de su importe originadas por una nueva estimación de la misma, con cargo o abono, respectivamente, a la cuenta de inmovilizado.

Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización financiera de su valor, se incrementará la provisión, con cargo a la cuenta 660. *Gastos financieros por actualización de las provisiones*.

EJEMPLO 4:

Adquirimos un *stand* para exposiciones, al comienzo del ejercicio 20X1, por un precio de 200.000 euros.

El contrato nos obliga a desmantelar el mismo dentro de cinco años. Estimamos que no hay valor residual estimable, y amortizamos por el sistema lineal de cuota constante.

El coste actualizado estimado del desmantelamiento asciende a 30.000 euros.

Al final del ejercicio 20X1 se estiman los gastos financieros del período, para la actualización de la estimación del coste del desmantelamiento, en 600 euros.

Supongamos que se cumplen todas las condiciones necesarias para dotar la provisión.

CONTABILIZACIÓN SEGÚN EL PGC 1990

Se registraría el inmovilizado por 200.000, y al final de cada uno de los cinco años se realizaría su amortización dotando, además, una provisión para riesgos y gastos (no prevista expresamente en el Plan 1990) por la quinta parte del importe del coste del desmantelamiento dentro de cinco años, que suponemos se estima en 33.600:

.../...

.../...

- Por la adquisición del *stand* al comienzo de 20X1:

200.000	<i>Otras instalaciones</i> (225)		
		<i>a Bancos, c/c (572)</i>	200.000
		_____ x _____	

- Por el amortización del *stand* al final del ejercicio 20X1:

40.000	<i>Amortización del inmovi-</i> <i>lizado material (682)</i> (200.000/5)		
		<i>a Amortización acumulada del</i> <i>inmovilizado material (282)</i>	40.000
		_____ x _____	

- Por la dotación a la provisión al final de cada uno de los cinco ejercicios:

6.720	<i>Gastos de desman-</i> <i>telamiento (62)</i> (33.600/5)		
		<i>a Provisión desmantelamiento</i> <i>(14)</i>	6.720
		_____ x _____	

CONTABILIZACIÓN SEGÚN EL PGC 07

- Por la adquisición del *stand* al comienzo del 20X1:

230.000	<i>Otras instalaciones</i> (215)		
		<i>a Bancos, c/c (572)</i>	200.000
		<i>a Provisión por desman-</i> <i>telamiento (143)</i>	30.000
		_____ x _____	

- Por la imputación de los gastos financieros a la provisión al final de 20X1:

600	<i>Gastos financieros por</i> <i>actualización de las pro-</i> <i>visiones (660)</i>		
		<i>a Provisión por desman-</i> <i>telamiento (143)</i>	600
		_____ x _____	

.../...

...

- Por la amortización al final de 20X1:

46.000 Amortización del inmovilizado material (681)
(230.000/5)

a Amortización acumulada del 46.000
inmovilizado material (281)

EJEMPLO 5:

Como continuación del ejemplo 4 anterior y con sus mismos datos iniciales, supongamos que al comienzo del siguiente ejercicio 20X2 la estimación de los gastos de desmontaje los eleva en 2.000 euros y que los gastos financieros del periodo ascendieron a 612 euros.

- Anualmente, se irá actualizando la provisión por el importe de los gastos financieros (cuenta 660).
- Los cambios posteriores en su importe, distintos de los provocados por la actualización financiera, originados por una nueva estimación de su cuantía, se tratarán como un mayor/menor valor del inmovilizado. (*Definición Cuenta 143*).
- Por tratarse de un cambio en las estimaciones, se trata prospectivamente, de acuerdo con la norma 22. *Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables*.
- Por el incremento del importe de la provisión al comienzo de 20X2:

2.000 Otras instalaciones
(215)

a	Provisión por desmantelamiento (143)	2.000
---	--------------------------------------	-------

- Al final de 20X2. Por la imputación de los gastos financieros a la provisión:

612 Gastos financieros por
actualización de provi-
siones (660)

<i>a</i>	<i>Provisión por desmantelamiento (143)</i>	612
----------	---	-----

...../.....

.../...

- Por la amortización del ejercicio 20X2:

El nuevo valor neto del inmovilizado sería:

$$230.000 + 2.000 - 46.000 \text{ (amortización)} = 186.000$$

El nuevo importe de la amortización anual durante este año y los tres años restantes será:

$$186.000/4 = 46.500$$

46.500	Amortización del inmovilizado material (681)	a	Amortización acumulada del inmovilizado material (281)	46.500
--------	--	---	--	--------

_____ x _____

145. Provisión para actuaciones medioambientales (5295 a corto plazo)

Obligaciones legales, contractuales o implícitas de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las originadas por el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (cuenta 143).

EJEMPLO 6:

La empresa, con motivo de la incidencia de su actividad en el medioambiente, ha contraído la obligación legal de reparar ciertos daños, previsiblemente causados en el mismo, dentro de dos años.

El valor actual de los costes estimados de tal reparación al término del ejercicio (año 1) asciende a 50.000 euros. Se dota la oportuna provisión.

Al final del siguiente ejercicio (año 2), se estima un exceso de provisión de 4.000 euros, y se estiman en 1.500 euros los gastos financieros.

Al término del ejercicio siguiente (año 3), se incrementa la provisión en 6.000 euros, y se estiman gastos financieros por 1.620 euros.

.../...

.../...

Al comienzo del siguiente ejercicio (año 4) se satisfacen los gastos correspondientes a la reparación medioambiental por un importe de 54.000 euros.

Supongamos que se cumplen todas las condiciones necesarias para dotar la provisión.

FINAL AÑO 1

- Dotación a la provisión:

50.000	Reparaciones y conservación (622)	a	Provisión para actuaciones medioambientales (145)	50.000
		x		

FINAL AÑO 2

- Exceso de provisión:

4.000	Provisiones para actuaciones medioambientales (145)	a	Exceso de provisión para actuaciones medioambientales (7955)	4.000
		x		

- Imputación de los gastos financieros:

1.500	Gastos financieros por actualización de provisiones (660)	a	Provisión para actuaciones medioambientales (145)	1.500
		x		

- Reclasificación de la provisión:

47.500	Provisiones para actuaciones medioambientales (145) (50.000 – 4.000 + 1.500)	a	Provisión a c/p para actuaciones medioambientales (5295)	47.500
		x		

.../...

.../...

FINAL AÑO 3

- Incremento de provisión:

6.000	Reparaciones y conservación (622)		
		a	Provisión a c/p para actuaciones medioambientales (5295) 6.000
_____		x	_____

- Imputación de los gastos financieros:

1.620	Gastos financieros por actualización de provisiones (660)		
		a	Provisión a c/p para actuaciones medioambientales (5295) 1.620
_____		x	_____

PRINCIPIO AÑO 4

Saldo actual de la provisión: $50.000 - 4.000 + 1.500 + 6.000 + 1.620 = 55.120$

- Por los gastos de la reparación medioambiental:

55.120	Provisión a c/p para actuaciones medioambientales (5295)		
		a	Bancos, c/c (572) 54.000
		a	Exceso de provisión para actuaciones medioambientales (7955) 120
_____		x	_____

146. Provisión para reestructuraciones (5296 a corto plazo)

Importe estimado de los costes que surjan directamente de una reestructuración, si se cumplen dos condiciones:

- Estén necesariamente impuestos por la reestructuración.
- No estén asociadas con las actividades que continúan en la empresa.

Se entiende por reestructuración un programa de actuación planificado y controlado por la empresa, que produzca un cambio significativo en:

- El alcance de la actividad llevada a cabo por la empresa, o
- La manera de llevar la gestión de su actividad.

EJEMPLO 7:

La empresa ha comenzado, al final del año 1, un conjunto de iniciativas de reestructuración destinadas a un programa de reducción de costes de producción con objeto de incrementar la productividad y el rendimiento económico, que se desarrollará a lo largo de tres años.

La reestructuración conlleva la externalización de ciertos de trabajos que realizaban los empleados propios.

El valor actual de la estimación de los gastos de la supresión de los puestos de trabajo asciende a 1.300.000 euros, de los cuales se estima que 200.000 euros serán minutas de abogados, y el resto indemnizaciones a los trabajadores afectados.

La empresa dota la correspondiente provisión.

Al final del siguiente ejercicio, año 2:

- Se incrementa la provisión inicial en 160.000 euros, en concepto de indemnizaciones.
- Se imputan gastos financieros por 40.000 euros.
- Se pagan por gastos de abogados e indemnizaciones 90.000 euros.

Supongamos que se cumplen todas las condiciones necesarias para dotar la provisión.

- Dotación a la provisión año 1:

200.000	<i>Servicios de profesionales independientes (623)</i>		
1.100.000	<i>Gastos de personal (64)</i>	<i>a Provisión para reestructuraciones (146)</i>	1.300.000
		x	

- Incremento de provisión año 2:

160.000	<i>Gastos de personal (64)</i>	<i>a Provisión para reestructuraciones (146)</i>	160.000
		x	

.../...

.../...

- Imputación de gastos financieros año 2:

40.000	<i>Gastos financieros por actualización de provisiones (660)</i>		
		a	<i>Provisión para reestructuraciones (146)</i>
			40.000
		x	

- Pago de gastos año 2:

90.000	<i>Provisión para reestructuraciones (146)</i>		
		a	<i>Bancos c/c (572)</i>
			90.000
		x	

(Si se hubiese conocido el momento de efectuar este pago, su importe debería haberse registrado en la cuenta 5296. *Provisión a corto plazo para reestructuraciones*).

147. Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio (5297 a corto plazo)

Importe estimado de la obligación asumida por la empresa, como consecuencia de una transacción con pagos basados en instrumentos de patrimonio, que se liquiden con un importe efectivo que esté basado en el valor de dichos instrumentos.

EJEMPLO 8:

La sociedad anónima «MAR» ha concedido, al comienzo del año 1, a 40 de sus trabajadores un beneficio económico irrevocable, consistente en cobrar en efectivo el importe de la revalorización que experimente un paquete virtual de 30 acciones de la empresa desde dicha fecha hasta el final de dicho año 1.

El precio de las acciones en el momento de la concesión es de 1.000 u.m.

En la práctica supone la entrega de una opción de compra (*call*) con precio de ejercicio de 1.000 u.m. y fecha de ejercicio: final del año 1.

.../...

.../...

La estimación del valor razonable de la opción al comienzo del año 1 es de 150 u.m.

El valor de las acciones al final del año 1 es de 1.120 u.m.

Suponemos que se cumplen las condiciones necesarias para dotar provisión.

- Dotación a la provisión al comienzo del año 1:

$$40 \times 30 \times 150 = 180.000$$

180.000 *Retribuciones al personal
mediante instrumentos de
patrimonio (645)*

a *Provisión a c/p por transaccio- 180.000
nes con pagos basados en ins-
trumentos de patrimonio (5297)*

_____ x _____

- Por el pago a los trabajadores y aplicación de la provisión al final de 1 año:

$$40 \times 30 \times (1.120 - 1.000) = 144.000$$

180.000 *Provisión a c/p por tran-
sacciones con pagos basa-
dos en instrumentos de
patrimonio (5297)*

a *Bancos, c/c (572) 144.000*
a *Exceso de provisión por trans- 36.000
acciones con pagos basados
en instrumentos de patrimonio
(7957)*

_____ x _____

499. Provisiones por operaciones comerciales

Provisiones para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas del tráfico comercial de la empresa.

Las provisiones para operaciones comerciales cuya cancelación se prevea en el largo plazo deberán figurar en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe «Provisiones a largo plazo».

Esta cuenta se desarrolla en dos subcuentas:

- 4994. Provisión por contratos onerosos.
- 4999. Provisión para otras operaciones comerciales.

4994. Provisión por contratos onerosos

Provisión que surge cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

EJEMPLO 9:

En el mes de octubre del ejercicio 1, la sociedad ha procedido a la revisión de las posibles rentabilidades de los contratos comerciales pendientes de realización. De todos ellos, a excepción de uno concreto, se espera obtener rentabilidades adecuadas.

El cumplimiento del contrato citado se estima que originará unos costes que exceden a los beneficios económicos que se espera recibir del mismo en un importe de 36.000 euros. El contrato tiene una duración de 4 meses. La sociedad dota la correspondiente provisión.

Al final del ejercicio del citado año 1, se estima que existe un exceso en la provisión contabilizada que asciende a 3.000 euros.

En el siguiente ejercicio 2 se termina el contrato en la fecha prevista, realizándose la pérdida estimada de 35.000 euros, pues los gastos imputables al contrato, que en su totalidad se han registrado y pagado por el banco en el año 2, han ascendido a 135.000 euros y la cantidad total de ingresos cobrada en dicho año, también por el banco, solamente ha sido de 100.000 euros.

Supongamos que se cumplen todas las condiciones necesarias para dotar la provisión.

- Dotación a la provisión en octubre año 1:

36.000 Dotación a la provisión
por contratos onerosos
(6954)

a	Provisión por contratos onerosos (4994)	36.000
---	---	--------

X

- Al final del ejercicio año 1:

3.000 *Provisión por contratos onerosos (4994)*

a Exceso de provisión por contratos onerosos (79544)	3.000
---	-------

X

...../

.../...

- En el año 2:

Por los gastos del contrato:

135.000	Cuentas de gastos (6)	a Bancos c/c (572)	135.000
_____		x _____	

Por los ingresos del contrato:

100.000	Bancos c/c (572)	a Cuenta de ingresos (7)	100.000
_____		x _____	

Por la cancelación de la provisión:

33.000	Provisión por contratos onerosos (4994)	a Exceso de provisión por contratos onerosos (79544)	33.000
_____		x _____	

- Comentario.

En el año 1:

La pérdida registrada fue de 36.000 (6954) – 3.000 (79544) = 33.000 euros (provisión neta).

No hubo otros gastos ni ingresos relativos a este contrato.

En el año 2:

Los gastos registrados fueron 135.000 euros (6).

Los ingresos registrados fueron 100.000 euros (7) y 33.000 euros (79544)

Resultado neto: 100.000 + 33.000 – 135.000 = pérdida de 2.000 euros.

- Conclusión.

De la pérdida total de 35.000 se imputaron 33.000 al año 1 como estimación, a través de la provisión neta, y 2.000 al año 2 por el exceso de la pérdida real de 35.000, sobre la estimada de 33.000.

4999. Provisión para otras operaciones comerciales

Provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos.

EJEMPLO 10:

La empresa ha vendido 6.000 productos en el año 1 con garantía, de forma que los compradores tienen cubierto el coste de las reparaciones de cualquier defecto de fabricación que pueda aparecer hasta seis meses después de la compra.

Si se detectaran defectos leves en los productos, el coste de reparación unitario sería de 200 u.m.

Si se detectaran defectos graves en los productos, el coste de reparación unitario sería de 800 u.m.

La experiencia de la empresa en períodos anteriores, junto con las expectativas futuras, indican que, para el año próximo, en relación con el total de los productos vendidos:

- No aparecerán defectos graves en el 80%.
- Se detectarán defectos leves en el 15%.
- Se detectarán defectos graves en el 5%.

Al final del ejercicio del año 1 la empresa dota la correspondiente provisión.

En el siguiente ejercicio, año 2, se pagaron 400.000 u.m. a una sociedad externa de asistencia técnica por el total de reparaciones graves y leves que se le encargaron realizar.

Suponemos que se cumplen las condiciones necesarias para dotar provisión.

El importe de la provisión, valor esperado de las reparaciones previsibles, será:

$$(0,80 \times 0) + (0,15 \times 6.000 \times 200) + (0,05 \times 6.000 \times 800) = 420.000 \text{ u.m.}$$

- Dotación a la provisión al final del año 1:

420.000 *Dotación a la provisión por
operaciones comerciales.*

*Para otras operaciones
comerciales (6959)*

*a Provisiones por operaciones 420.000
comerciales.*

*Para otras operaciones
comerciales (4999)*

_____ x _____

- Por el pago por las reparaciones durante el año 2:

400.000 *Servicios exteriores (62)*

a Bancos c/c (572) 400.000

_____ x _____

.../...

.../...

- Al final del año 2:

420.000 *Provisiones por operaciones comerciales.*

Para otras operaciones comerciales (4999)

a *Exceso de provisión por operaciones comerciales.* 420.000

Para otras operaciones comerciales (79549)

_____ x _____

También, al final del ejercicio del año 2 se iniciaría el proceso, efectuando la estimación de la provisión por operaciones comerciales para el próximo año.

El funcionamiento contable de esta provisión consiste en que al final de cada ejercicio:

- Se quita la provisión del año anterior (si la había).
- Se dota la nueva provisión (si procede) por el coste estimado de las reparaciones pre-visibles.

Además, durante cada ejercicio, se contabiliza como gasto el coste real de las reparaciones efectuadas.

El funcionamiento contable de esta provisión es similar al de la misma provisión del Plan del año 1990.

13. LAS PROVISIONES DEL PLAN DE 1990 Y LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR DEL PGC DE 2007

Al tomar contacto por primera vez con el PGC 07, quizás, esperábamos encontrar en él las provisiones que el Plan 1990 establecía y que eran generalmente las que más utilizábamos en nuestros asientos contables, tales como la provisión por depreciación de existencias, la de para insolvencias de clientes (tráfico) y la de por depreciación de valores negociables.

En el apartado 3 de este trabajo ya comentamos que en el PGC 07 desaparecían, como tales, todas las antiguas provisiones originadas por activos que valían menos de momento y que podían recuperar su valor posteriormente.

Ello era debido a que habían cambiado de nombre y que su nueva denominación era la de deterioro de valor.

En principio, parece que no correspondería hablar de ellas en este tema sobre las provisiones, porque ya no se llaman así, pero, debido a que su concepto y funcionamiento lo tenemos muy arraigado, no en vano, las hemos utilizado durante muchos años, vamos a dar una breve idea de su forma actual como deterioro de valor.

En principio y en general, podemos decir que el concepto y el tratamiento de las actuales correcciones por deterioro de valor de determinados activos figuran desarrolladas en las correspondientes normas de valoración del PGC 07 de los activos afectados, y su desarrollo contable en las definiciones y relaciones contables.

El funcionamiento contable de las cuentas habilitadas para el registro de las correcciones valorativas por deterioro de valor es, en general, muy semejante a la establecida en el PGC de 1990.

Examinemos la equivalencia básica de cuentas entre ambos planes:

DETERIORO DE VALOR DE LOS CRÉDITOS POR OPERACIONES COMERCIALES

Plan 1990	PGC 2007
694. Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico	694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales
490. Provisión para insolvencias de tráfico	490. Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales
794. Provisión para insolvencias de tráfico aplicada	794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales

DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS

Plan 1990	PGC 2007
693. Dotación a la provisión de existencias	693. Pérdidas por deterioro de existencias
39. Provisión por depreciación de existencias	39. Deterioro de valor de las existencias
793. Provisión de existencias aplicada	793. Reversión del deterioro de existencias

DETERIORO DE VALOR DE PARTICIPACIONES Y VALORES REPRESENTATIVOS DE DEUDA A LARGO PLAZO

Plan 1990	PGC 2007
696. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo	696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo
297. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo	297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo
796. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo	796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo

DETERIORO DE VALOR DE PARTICIPACIONES Y VALORES REPRESENTATIVOS DE DEUDA A CORTO PLAZO

Plan 1990	PGC 2007
698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo	698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo
597. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo	597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo
798. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo	798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo

DETERIORO DE VALOR DE LOS CRÉDITOS NO COMERCIALES A LARGO PLAZO

Plan 1990	PGC 2007
697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo	697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo
298. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo	298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo
797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo	797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo

DETERIORO DE VALOR DE LOS CRÉDITOS NO COMERCIALES A CORTO PLAZO

Plan 1990	PGC 2007
699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo	699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo
598. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo	598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo
799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo	799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo

Existen, también, otras cuentas o subcuentas análogas que recogen estas correcciones valorativas en el caso de operaciones con empresas del grupo o asociadas (Plan 1990), o con partes vinculadas (PGC 07).

Se mantienen, también, las antiguas provisiones de inmovilizado material e inmaterial, en su nueva versión de pérdidas por deterioro, a las que se añaden las de las inversiones inmobiliarias:

- 690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible (290) (790)
- 691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material (291) (791)
- 692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias (292) (792)

Siempre que se den las circunstancias requeridas para su registro contable, según sus correspondientes normas de valoración.

EJEMPLO 11:

La sociedad, al cierre del ejercicio, tiene un crédito frente a un cliente, registrado en la cuenta 430. *Cientes*, por un importe de 10.000 euros, a cobrar dentro de cuatro meses. El crédito se ha deteriorado porque el cliente ha sido declarado judicialmente en situación de concurso.

Por todo lo anterior, se estima que el flujo de efectivo del crédito puede ser reducido en su totalidad como consecuencia de la situación económica y judicial del cliente.

La sociedad efectúa la correspondiente corrección valorativa por deterioro de valor de carácter reversible, por el sistema individualizado.

Transcurridos los cuatro meses que faltaban para el vencimiento del crédito, y resuelto el litigio judicial, supongamos de forma alternativa que la sociedad:

- 1.º Cobra en efectivo la totalidad del crédito.
- 2.º No cobra cantidad alguna del crédito y se considera como insolvencia definitiva.
- 3.º Cobra 6.000 euros en efectivo, dándose el resto por definitivamente perdido.

CONTABILIZACIÓN SEGÚN EL PGC 07

- Por la reclasificación del crédito, al final del ejercicio:

60.000	<i>Cientes de dudoso cobro</i>		
	(436)		
		a <i>Cientes (430)</i>	10.000
		_____ x _____	

- Por la corrección por deterioro de valor, al final del ejercicio:

10.000	<i>Pérdidas por deterioro de</i>		
	<i>créditos por operaciones</i>		
	<i>comerciales (694)</i>		
		a <i>Deterioro de valor de créditos</i>	10.000
		<i>por operaciones comerciales (490)</i>	
		_____ x _____	

- 1.º Por el cobro del crédito en su totalidad:

10.000	<i>Caja, euros (570)</i>		
		a <i>Cientes de dudoso cobro (436)</i>	10.000
		_____ x _____	

.../...

.../...

10.000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (490)	a Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales (794)	10.000
		X	
• 2.º Por la insolvencia definitiva:			
10.000	Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)	a Clientes de dudoso cobro (436)	10.000
		X	
10.000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (490)	a Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales (794)	10.000
		X	
• 3.º Por el cobro parcial del crédito y por la insolvencia definitiva del resto de su importe:			
6.000	Caja, euros (570)		
4.000	Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650)	a Clientes de dudoso cobro (436)	10.000
		X	
10.000	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (490)	a Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales (794)	10.000
		X	

14. LAS PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS DEL PLAN 1990 QUE NO FIGURAN EN EL PGC DE 2007

En el PGC de 1990 existen dos provisiones para riesgos y gastos que no figuran en el PGC 07, recogidas en las cuentas 143 y 144.

143. Provisión para grandes reparaciones

Las constituidas para atender a revisiones o reparaciones extraordinarias de inmovilizado material.

En el PGC 07 no figura esta provisión como tal, pero hay una regulación del tratamiento contable de las grandes reparaciones en las normas del inmovilizado material.

La norma de registro y valoración 3.^a *Normas particulares sobre inmovilizado material*, en su apartado g), establece:

- En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones.
- El importe de estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación.
- Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de la identificación de los mismos, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.
- Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento.

Además, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

EJEMPLO 12:

Una sociedad ha comprado una maquinaria por 60.000 euros al comienzo del ejercicio 20X1, pagando el 40% de su importe más el IVA, al 16%, al contado, mediante cheque bancario contra la cuenta corriente que la empresa mantiene en el Banco Popular, y el resto queda aplazado al proveedor hasta dentro de seis meses.

Se estima como vida útil de la maquinaria 10 años, amortizándose por el sistema de cuota constante y sin valor residual.

Dadas las características de la maquinaria adquirida es necesario efectuar, cada período de dos años, una gran reparación de la misma para mantener su adecuado funcionamiento.

.../...

.../...

Al no estar los costes de la gran reparación especificados en la adquisición, la sociedad, a efectos de la identificación de los mismos, utiliza el precio actual de mercado de una reparación similar que estima en 4.000 euros, que se considera incluido en el precio de adquisición de la maquinaria.

Al comienzo del ejercicio 20X3 se efectúa la gran reparación, cuyo coste asciende a 4.400 euros que se pagan por el banco.

CONTABILIZACIÓN SEGÚN EL PGC 1990

- Por la adquisición de la maquinaria al comienzo del ejercicio 20X1:

60.000	<i>Maquinaria (223)</i>		
9.600	<i>H.^a P.^a IVA soportado (472)</i>		
		<i>a Banco Popular c/c (572)</i>	33.600
			$[(0,40 \times 60.000) + 0,16 \times 60.000]$
		<i>a Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)</i>	36.000
			$(0,60 \times 60.000)$
		_____ x _____	

- Por la amortización de la maquinaria final de los ejercicios 20X1 a 20X10:

6.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
	$(60.000/10)$		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	6.000
		_____ x _____	

- Por la dotación a la provisión para grandes reparaciones al final de los ejercicios 20X1 y 20X2:

2.000	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>		
	$(4.000/2)$		
		<i>a Provisión para grandes reparaciones (143)</i>	2.000
		_____ x _____	

- Por el pago de la gran reparación efectuada al comienzo del ejercicio 20X3:

4.000	<i>Provisión para grandes reparaciones (143)</i>		
	$(2.000 + 2.000)$		
400	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>		
		<i>a Banco Popular c/c (572)</i>	4.400
		_____ x _____	

.../...

.../...

CONTABILIZACIÓN SEGÚN EL PGC 07

- Por la adquisición de la maquinaria al comienzo del ejercicio 20X1:

60.000 *Maquinaria (213)*

9.600 *H.^a P.^a IVA soportado.*
(En las 60.000 se conside-
ra incluido el coste de la
reparación) (472)

a Banco Popular, c/c (572) 33.600
[(0,40 × 60.000) + 0,16 × 60.000]

a Proveedores de inmo- *36.000*
vilizado a c/p (523)
(0,60 × 60.000)

_____ x _____

- Por la amortización de la maquinaria final de los ejercicios 20X1 a 20X10:

5.600 *Amortización del inmovi-*
lizado material (681)
[(60.000 – 4.000) = 56.000]
[(56.000/10) = 5.600]

a Amortización acumulada del *5.600*
inmovilizado material (281)

_____ x _____

- Por la amortización del coste de la gran reparación al final de los ejercicios 20X1 y 20X2:

2.000 *Amortización del coste*
de la gran reparación
(681X)
(4.000/2)

a Amortización acumulada del *2.000*
coste de la gran reparación
(281X)

_____ x _____

- Por la cancelación de las cuentas relativas a la gran reparación al final del ejercicio 20X2:

4.000 *Amortización acumulada*
del coste de la gran repa-
ración (281X)
(2.000 + 2.000)

a Maquinaria (213) 4.000

_____ x _____

.../...

.../...

- Por el pago de la gran reparación efectuada al comienzo del ejercicio 20X3:

4.400	Maquinaria (213)		
		a Banco Popular c/c (572)	4.400
		x	

A partir de este momento el proceso contable, relativo a la gran reparación, sería similar al que acabamos de exponer, amortizando su coste de 4.400 en los ejercicios 20X3 y 20X4, 2.200 cada año.

La NIC 16 *Inmovilizado material*, en su apartado 14. Costes posteriores, establece unas reglas que pueden ser orientativas para el tratamiento contables de estas operaciones, y que exponemos a continuación.

Una condición para que algunos elementos de inmovilizado material continúen operando (por ejemplo los aviones) puede ser la realización periódica de inspecciones generales, para detectar posibles defectos en su funcionamiento, con independencia de que las partes correspondientes del elemento sean sustituidas o no.

Cuando se realice una inspección general, su coste se reconocerá en el valor contable del elemento de inmovilizado material como una sustitución, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento.

Al mismo tiempo, se dará de baja cualquier importe en su valor contable, procedente de una inspección previa, que permanezca en el mismo y sea distinto de los restantes componentes físicos no sustituidos.

Todo lo anterior será independiente de que el coste de la inspección previa fuera identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió o se construyó el inmovilizado.

Puede utilizarse, si fuera necesario, el coste estimado de una inspección similar futura, como indicativo de cuál fue el coste de la inspección realizada cuando el inmovilizado fue adquirido o construido.

En resumen, en el PGC 07 desaparece el concepto de grandes reparaciones como tal, y puede considerarse que está incluido dentro del valor del bien y tratarse como una sustitución.

144. Fondo de reversión

Reconstitución del valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión.

En el PGC 07 no figura esta provisión.

Puede tratarse contablemente amortizando el bien durante el período de uso de la concesión hasta llegar a la reversión, con lo cual habremos distribuido todo el valor del activo como gasto, repartiendo su coste durante los años de la concesión.

Al llegar el momento de la reversión el valor del activo estaría totalmente amortizado, y su entrega no supondría una pérdida.

En el caso de que la vida útil del activo fuese inferior al período de concesión, el valor del activo se amortizaría durante este período más corto.

15. PRINCIPALES NOVEDADES DEL PGC DE 2007 EN RELACIÓN CON LAS PROVISIONES

Las principales modificaciones, en relación con las provisiones, que establece el PGC 07 (norma 15.^a) sobre el PGC de 1990, que hemos venido comentando a lo largo de este capítulo, podemos resumirlas en los siguientes puntos:

- En el PGC 07 solo figuran las provisiones de pasivo, recogidas en el subgrupo 14 si son a largo plazo o en las cuentas 529, 499 y 585 si son a corto plazo.
- En el balance, las provisiones a largo plazo figuran en el pasivo no corriente, y las a corto plazo en el pasivo corriente.
- En la memoria, la información sobre las provisiones y contingencias figura en la nota 14.
- Para reconocer las provisiones, los pasivos correspondientes deben cumplir la definición y los criterios de registro y reconocimiento de los mismos.
- En el caso de determinados incumplimientos parciales de los requisitos anteriores, estaríamos en el caso de contingencias, que según sus características deberán o no figurar en la memoria.
- Las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, actualizándose periódicamente siendo su contrapartida un gasto financiero.
- Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año, y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.
- Aparecen en el PGC 07 nuevas provisiones: por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado; para reestructuraciones; por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio y por contratos onerosos.
- Desaparecen las provisiones del PGC de 1990: para grandes reparaciones y fondo de reversión.
- En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones.

LA PRESENTACIÓN OPORTUNISTA DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA EN LAS NOTAS DE PRENSA

ENCARNA GUILLAMON SAORIN

*Profesora Visitante del Departamento de Economía de la Empresa.
Universidad Carlos III de Madrid*

BEATRIZ GARCÍA OSMA

*Profesora Ayudante del Departamento de Contabilidad.
Universidad Autónoma de Madrid*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Leandro CAÑIBANO CALVO, don Valentín AZOFRA PALENZUELA, doña Zulima FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, don Jesús LIZCANO ÁLVAREZ, don Ricardo LOZANO ARAGÜÉS y don Carlos MALLO RODRÍGUEZ.

Extracto:

ESTE artículo revisa las metodologías utilizadas en la literatura contable previa para identificar y medir la existencia de estrategias de presentación oportunista de información financiera. En total, cuatro técnicas de análisis de contenido son estudiadas usando notas de prensa de empresas españolas cotizadas en la Bolsa de Madrid en el año 2000. Los métodos de detección de la presentación oportunista de la información se ilustran mediante ejemplos obtenidos en las propias notas de prensa de las empresas incluidas en el estudio. Además, se incluye un estudio descriptivo de la utilización de estas técnicas por las empresas españolas cotizando en la Bolsa de Madrid.

El objetivo del estudio es doble. Por una parte, se pretende crear un método de análisis que pueda ser utilizado para investigar estas técnicas potencialmente engañosas, y por otra, se pretende mostrar evidencia de su uso por las empresas españolas. El procedimiento usado para la investigación es el análisis del contenido de los textos de las notas de prensa. Los resultados muestran que las técnicas se usan de forma intensiva y que consisten básicamente en enfatizar la información más positiva usando distintos métodos y restar importancia a la información negativa o incluso ocultarla.

La contribución del estudio es significativa por varias razones. Primeramente, la existencia de prácticas de manipulación de la presentación de la información financiera no se ha estudiado como tal en empresas españolas anteriormente. Segundo, aunque estas prácticas se han estudiado anteriormente en otros países, este estudio analiza nuevas prácticas que no se han incluido en estudios previos. Tradicionalmente los trabajos de investigación se han limitado a estudiar una o dos prácticas en un mismo documento mientras que el presente estudio analiza una amplia gama de técnicas de presentación oportunista que abarcan información de tipo tanto cuantitativa como cualitativa en el mismo documento.

Palabras clave: publicación de información voluntaria, notas de prensa y presentación oportunista.

Sumario

1. Introducción.
2. Revisión de la literatura previa relativa a la presentación oportunista de la información financiera.
 - 2.1. Manipulación sintáctica.
 - 2.2. Manipulación argumentativa o retórica.
 - 2.3. Manipulación temática usando sesgos atributivos.
 - 2.4. Manipulación temática por la forma.
 - 2.5. Selección de la información.
 - 2.6. Presentación y efectos visuales.
 - 2.7. Manipulación usando comparativos de rendimiento.
3. Metodología empleada para la medición de la presentación oportunista de información financiera.
 - 3.1. Muestra y fuentes de obtención de los datos.
 - 3.2. Medidas de manipulación de la presentación de información.
 - 3.3. Análisis temático.
 - 3.4. Análisis de la selección de la información.
 - 3.5. Análisis del énfasis dado a la información.
 - 3.6. Comparativos de rendimiento: reforzamiento de información cuantitativa.
 - 3.7. Comparación de la divulgación de información cualitativa y cuantitativa.
 - 3.8. Proceso de codificación y su validez.
4. Análisis descriptivo.
5. Resumen y conclusiones.

Bibliografía.

Apéndices.

1. INTRODUCCIÓN

La presentación oportunista de la información o *impression management*¹ se origina y estudia por primera vez en el campo de la psicología (SCHLENKER, 1980; RIESS *et al.*, 1981; SCHNEIDER, 1981). El término *impression management* se refiere al proceso a través del cual los individuos intentan controlar las percepciones o impresiones que otros tienen de ellos (LEARY y KOWALSKI, 1990, pág. 34). En el contexto de la publicación de información financiera por parte de las empresas, el *impression management* ocurre cuando los directivos seleccionan de forma oportunista la información a incluir en los documentos publicados, manipulando dicha información de forma que se altere la percepción que los usuarios tienen de los logros de la empresa (NEU, 1991; NEU *et al.*, 1998). Se trata, por tanto, de una estrategia de manipulación en cierto modo similar a las de *earnings management* o gestión del resultado contable, con la diferencia de que en este caso lo que se manipula no son las cifras contables en sí mismas, sino su presentación, para alterar la impresión que dichas cifras causan en quienes las leen, sin necesidad de modificar el resultado (BETTMAN y WEITZ, 1983; STAW *et al.*, 1983; SALANCIK y MEINDL, 1984; MATHER *et al.*, 2000). Existe por tanto una relación entre ambos tipos de prácticas, derivada de una cierta fijación en la cifra de resultado, que sirve de nexo de unión entre ambas prácticas. Así, las prácticas de *impression management* ocurren principalmente en los documentos en los que se analiza el rendimiento o resultado de la empresa.

En general, los estudios previos que tratan sobre la presentación oportunista de la información asumen que los directivos están motivados por el deseo de presentar los resultados de la empresa de una forma tal que les beneficie a ellos mismos y les haga aparecer como buenos gestores (NEU, 1991; NEU *et al.*, 1998). Este objetivo lo consiguen de varias formas, entre ellas esta, por ejemplo, ocultando los resultados negativos y exagerando o poniendo más énfasis en los positivos (ADELBERG, 1979).

Una práctica muy extendida es, por ejemplo, la que se conoce como usar sesgos atributivos (*attributional bias*). Este tipo de presentación oportunista de la información consiste en atribuir los buenos resultados a factores internos, relacionados con la buena gestión del equipo directivo, mientras que los resultados pobres o negativos se atribuyen a factores externos, y por tanto, no relacionados con la gestión, sino con causas de fuerza mayor o que no se pueden controlar internamente. Otras

¹ A lo largo del presente trabajo nos referiremos a los términos *impression management* y presentación oportunista de la información financiera como sinónimos.

técnicas incluyen presentar la información valiéndose de efectos visuales que pueden influir en cómo perciben los inversores o el público en general los resultados de la empresa.

Por ello no es de extrañar que la literatura del análisis de contenido de textos se haya centrado principalmente en analizar las cartas del presidente a los accionistas (ABRAHAMSON y PARK, 1994; ABRAHAMSON y AMIR, 1996; CLATWORTHY y JONES, 2003; 2006), puesto que dichas cartas son uno de los medios más directos para que la gerencia comunique su visión de la empresa a las terceras partes interesadas. También se han analizado la mayoría de las secciones del informe anual como por ejemplo, los informes de los auditores, los estados financieros, las notas a los estados financieros o los informes medioambientales.

En el presente estudio se propone un análisis de la presentación oportunista de la información financiera en el contexto español centrándonos en un medio fundamental de comunicación de la información a las terceras partes interesadas: las notas de prensa publicadas por la empresa para la presentación de la información financiera anual. Ninguno de los trabajos previos que investiga las notas de prensa y su contenido (p. ej. LOUGEE y MARQUARDT, 2004; BOWEN *et al.*, 2005; JOHNSON y SCHWARTZ, 2005; DAVIS *et al.*, 2006; HENRY, 2006) ha investigado la estrategia de la presentación oportunista en las notas de prensa en España, por lo que no existe, hasta la fecha, evidencia española de estas prácticas de presentación oportunista de la información financiera.

Para llevar a cabo el análisis, primero se revisa la investigación relacionada con *impression management* desde el punto de vista metodológico, y se resumen las distintas metodologías aplicadas en trabajos anteriores para su medición. Algunas de las metodologías que aplicamos en este trabajo han sido de las menos investigadas anteriormente. Las metodologías empleadas se ilustran con ejemplos de las propias notas de empresa de la muestra de empresas españolas analizada. Por último, se realiza un estudio descriptivo del uso de todas las estrategias de presentación oportunista de la información financiera por empresas españolas.

El trabajo se centra por lo tanto en las notas de prensa que se envían a la prensa, a los inversores o a otros medios de difusión como radio o televisión, con lo que llegan así incluso a más audiencia que los propios informes anuales. Debido a esta característica de ser difundidas masivamente, es posible que la influencia que las notas de prensa tienen en la percepción del público sea mayor que la de otros medios de divulgación de información contable: la información en prensa llega a un número mayor de usuarios; tanto informados como no informados.

La emisión y preparación de notas de prensa es una práctica voluntaria, no existe regulación alguna que imponga la preparación de las mismas a las empresas. Por ello, el contenido de las notas de prensa no es comprobado por los auditores externos, lo que le da a los directivos, o personas encargadas de elaborarlos a petición de estos, una gran discreción para incluir en ellos lo que crean oportuno y de la forma que crean oportuno.

El presente trabajo realiza varias contribuciones a la literatura existente. Por un lado, investiga detalladamente cuatro técnicas de análisis de contenido incluyendo ilustraciones extraídas de las notas de prensa. Adicionalmente, la mayoría de los trabajos previos analizan una o dos técnicas de

análisis de la presentación oportunista de la información financiera, en el presente estudio se investigan cuatro técnicas a la vez en un mismo documento. Las técnicas son: manipulación temática, de selección, de énfasis y usando comparativos de rendimiento de la empresa. La técnica de énfasis es de las estrategias de presentación oportunista menos estudiadas en la literatura y en este trabajo, además se desglosa para analizarla en detalle. Dentro de la técnica de énfasis se analiza: (1) el posicionamiento, (2) la repetición y (3) el reforzamiento. Finalmente, se presenta evidencia de la existencias de prácticas de presentación oportunista de la información financiera en un contexto no anglosajón como es España, para el que no existía evidencia previa.

En adelante, el trabajo se estructura de la siguiente forma. El siguiente epígrafe revisa la literatura existente sobre la presentación oportunista de la información financiera, presentando una definición del fenómeno y detallando los diversos tipos de *impression management* identificados por la literatura previa en esta área. El epígrafe tercero revisa las metodologías existentes para la medición del *impression management*, y presenta la metodología propuesta en el presente trabajo, acompañada de diversos ejemplos de los análisis realizados extraídos de las notas de prensa publicadas por las empresas para ilustrar detalladamente cómo se produce la presentación oportunista de información. El cuarto epígrafe presenta los resultados más significativos del análisis descriptivo realizado, que retrata las prácticas oportunistas de las empresas españolas y finalmente, el epígrafe quinto concluye con una discusión de las implicaciones de los resultados, limitaciones del estudio y sugerencias para extender el estudio de esta área de investigación.

2. REVISIÓN DE LA LITERATURA PREVIA RELATIVA A LA PRESENTACIÓN OPORTUNISTA DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

A continuación, se presenta una revisión detallada de la literatura existente en relación con la presentación oportunista de la información financiera o *impression management* centrándonos principalmente en las distintas metodologías investigadas. Un total de siete estrategias de manipulación de la presentación de la información en textos se han identificado en la literatura.

2.1. Manipulación sintáctica.

Analizando el lenguaje que se usa en los informes contables, los estudios que investigan las prácticas de manipulación sintáctica concluyen que los gerentes usan el lenguaje para tratar de ofuscar los resultados negativos en la información que presentan o, al menos, para hacerlos menos visibles a los usuarios de la información contable. Consiste esta práctica, por lo tanto, en emplear un lenguaje que es difícil de entender cuando se refieren a resultados negativos y un lenguaje más sencillo cuando se refieren a resultados positivos. Haciendo más fácil comprender la parte positiva que la negativa de la información aportada.

Los estudios que investigan sobre las prácticas de manipulación sintáctica aplican métodos para medir la facilidad o dificultad para leer los textos. Se usan mediciones tales como analizar el

tamaño de las frases o el número de sílabas en las palabras. Existen en la literatura hasta 10 medidas diferentes de facilidad (dificultad) de lectura: *Fog*, *Flesch*, *Kwolek*, *Dale-Chall*, *Lix*, *Fry*, *Cloze*, *Texture index*, *Transitivity index* y *Diction*². En general, y siguiendo la tónica que ya apuntábamos de centrarse en la cifra de resultados, la mayoría de la literatura previa investiga la relación entre la facilidad (dificultad) de lectura y el resultado obtenido por la empresa, esto es, se analiza cómo de complejo es el lenguaje que se emplea para comunicar información relativa al resultado (ADELBERG, 1979; COURTIS, 1986; JONES, 1988; BAKER y KARE, 1992; KOHUT y SEGARS, 1992; SMITH y TAFFLER, 1992; SUBRAMANIAN *et al.*, 1993; COURTIS, 1995; 1998; CLATWORTHY y JONES, 2001).

2.2. Manipulación argumentativa o retórica.

La manipulación retórica, que ha sido de las menos investigadas por la literatura previa, implica la elección de una retórica o términos lingüísticos encaminados a ocultar los malos resultados de la empresa. La retórica, según el diccionario de Real Academia Española (RAE), se define como el «arte de bien decir, de dar al lenguaje escrito o hablado eficacia bastante para deleitar, persuadir o conmover». THOMPSON (1991, pág. 573) afirma sobre este punto que «la forma en la que las teorías se justifican y legitimizan llega a ser como un debate, conversación o argumento en el que se trata de persuadir a una audiencia que se supone escéptica». Claramente, es una práctica relacionada con la anterior, salvo que en este caso no se trata de confundir, sino de convencer.

El uso de la construcción retórica también se ha investigado en notas de prensa. En concreto, AMERNIC y CRAIG (2001) usando la técnica que se denomina de lectura en profundidad (*close reading*) con el programa DICTION, analizan una nota de prensa que anuncia la fusión de varias empresas, concluyendo que los argumentos se construyen con la intención de convencer o persuadir a los terceros interesados.

2.3. Manipulación temática usando sesgos atributivos.

La manipulación temática usando sesgos atributivos consiste en usar razonamientos de causa o atribución para explicar el rendimiento o el resultado de la empresa. Se trata por tanto de atribuir los buenos resultados que se produzcan a la buena gestión del equipo gerencial, y los malos resultados a causas ajenas a la gestión de la empresa (INGRAM y FRAZIER, 1980; BETTMAN y WEITZ, 1983; INGRAM y FRAZIER, 1983; STAW *et al.*, 1983; FRAZIER *et al.*, 1984; SALANCIK y MEINDL, 1984; CLAPHAM y SCHWENK, 1991; AERTS, 1994; 2001; CLATWORTHY y JONES, 2003). Por ejemplo, FRAZIER *et al.* (1984) extrae temas (esto es, proposiciones o textos que se toman por asunto o materia de un discurso) contenidos en el informe de gestión y los analiza usando análisis factorial. En general, estos trabajos de investigación han encontrado evidencia de que los directores atribuyen a causas internas (su buena gestión de la empresa) los resultados positivos y a causas externas (que escapan a su control) los resultados negativos de la empresa.

² Para una revisión más amplia de esta literatura véase la **tabla 2** en el trabajo de MERKL-DAVIES y BRENNAN (2006).

2.4. Manipulación temática por la forma.

La manipulación temática por la forma se analiza investigando la frecuencia de temas positivos y negativos usados por los gerentes en los informes contables de las empresas. La medición se lleva a cabo analizando la frecuencia de palabras claves o proposiciones con connotación positiva o negativa. Algunos de los trabajos que estudian esta práctica incluyen: HILDEBRANDT y SNYDER (1981), ABRAHAMSON y PARK (1994), ABRAHAMSON y AMIR (1996) y CLATWORTHY y JONES (2003). Un problema relativo a este análisis es que requiere una cierta subjetividad por parte del investigador que ha de codificar las palabras claves o las frases. Para asegurarse de que el estudio puede ser reproducido por otros investigadores se emplean palabras claves comúnmente aceptadas en la literatura, y además, es necesario incluir un método de fiabilidad que consiste en la codificación simultánea del texto por varios investigadores y comparación de los resultados obtenidos, para garantizar que la codificación incluye el mínimo grado posible de subjetividad.

2.5. Selección de la información.

Una modalidad adicional de presentación oportunista de la información consiste en la selección de información. Este tipo de distorsión se ha estudiado sobre todo en los gráficos incluidos en los informes anuales de las empresas. Se ha comprobado que es común que los gerentes incluyan gráficos solo de las magnitudes más positivas o que muestren la evolución mas positiva de la empresa mientras que las magnitudes que tienen una evolución negativa no se muestran en gráficos (MATHER *et al.*, 1996; BEATTIE y JONES, 2000; MATHER *et al.*, 2000; BEATTIE y JONES, 2001, MUIÑO y TROMBETTA, 2006).

Dentro de esta área, otros estudios han investigado la selección de medidas que no siguen las normas de contabilidad (non-Generally Accepted Accounting Principles) sobre aquellas que sí las siguen (PCGA o GAAP), por ejemplo, comentando la evolución de cifras como el EBITDA que no figuran entre las cifras de la cuenta de resultados como tales, sino que son calculadas por las empresas, eliminando o sumando partidas según sus propios intereses (LOUGEE y MARQUARDT, 2004). En la literatura anglosajona se emplea el término resultados «pro-forma» (*pro forma earnings*) para denominar a las cifras de resultado que se calculan sin seguir los PCGA, y se ha demostrado que estos resultados pro-forma son casi siempre superiores a aquellos que se ajustan a la normativa contable (JOHNSON y SCHWARTZ, 2005).

En general, y al igual que sucede con las prácticas de gestión del beneficio, se entiende que el uso de estos resultados pro-forma en la información financiera aportada por las empresas a las terceras partes interesadas puede ser debido a dos razones: (1) que esta información es más relevante que la que se ajusta a los PCGA y puede ser útil para valorar correctamente la evolución de la empresa (enfoque de señalización) o (2) que los directivos tratan de dar la impresión de que la empresa ha evolucionado mejor de lo que realmente lo ha hecho (JOHNSON y SCHWARTZ, 2005). Esta última explicación sería el enfoque oportunista, e implicaría estrictamente el uso de técnicas manipuladoras de la percepción de la información por parte del gerente.

2.6. Presentación y efectos visuales.

La literatura previa ha identificado tres formas de énfasis de información en informes financieros: (1) el énfasis visual, que ocurre cuando las empresas usan técnicas para hacer la información más visible a los lectores. Por ejemplo, usando caracteres y símbolos tipográficos, letra en negrita o subrayada, efectos con colores, etc. (SO y SMITH, 2002; COURTIS, 2004); (2) la repetición, que ocurre cuando la información se repite más de una vez a lo largo del documento (COURTIS, 1996); y finalmente, (3) el reforzamiento de la información usando un adjetivo calificador o un adverbio que sirven para dar énfasis a la idea que se comunica (p. ej. «fuerte crecimiento», la palabra «fuerte» es el calificador que agrega énfasis a la palabra clave «crecimiento»).

Uno de los trabajos que investiga este tipo de manipulación visual es realizado por BOWEN *et al.* (2005). Estos investigadores examinan cómo se posicionan los beneficios acordes con los PGCA y los pro-forma en las notas de prensa y encuentran evidencia de que los gerentes normalmente posicionan las magnitudes pro-forma en lugares privilegiados o de máximo impacto dentro del documento (por ejemplo, en el título o en los primeros párrafos para, posiblemente, hacerlos mas visibles a los lectores).

2.7. Manipulación usando comparativos de rendimiento.

Una última práctica que potencialmente también podría influenciar a los lectores para que desarrollen una percepción engañosa de la evolución de la empresa es a través de los comparativos de rendimiento. Se trata de utilizar en la información aportada a las terceras partes interesadas referentes de rendimiento, cotas o puntos de referencia que hacen que la evolución de la empresa parezca más positiva (LEWELLEN *et al.*, 1996; SCHRAND y WALTHER, 2000; CASSAR, 2001; SHORT y PALMER, 2003). En este sentido, la empresa puede comparar los resultados obtenidos en el ejercicio corriente con cualquiera de las cifras de rendimiento de la propia empresa en periodos anteriores, o con cifras de la industria, o de empresas competidoras o de referencia. Por ejemplo, SCHRAND y WALTHER (2000) encuentran evidencia de que los directivos generalmente seleccionan de entre las cifras del período previo los resultados más bajos como punto de referencia o cota comparativa, y los comparan con los resultados del presente ejercicio, lo que les permite publicar un alto incremento en el rendimiento.

Como hemos visto, existen diferentes prácticas que se han investigado y que constituyen estrategias de presentación de la información potencialmente engañosas. En este trabajo, investigamos las cuatro últimas a que nos hemos referido en la revisión de la literatura. La metodología seguida será la de identificarlas e ilustrarlas con ejemplos obtenidos de las notas de prensa de empresas españolas. Algunas de las prácticas han sido adaptadas para el contexto de análisis de contenido de las notas de prensa y por lo tanto, son innovadoras en este ámbito.

3. METODOLOGÍA EMPLEADA PARA LA MEDICIÓN DE LA PRESENTACIÓN OPORTUNISTA DE INFORMACIÓN FINANCIERA

La metodología utilizada se basa en el análisis de contenido manual de las notas de prensa de las empresas españolas que cotizan en la Bolsa de Madrid. A continuación se detalla la muestra y

se ilustra el proceso de análisis de contenido utilizando ejemplos extraídos de las propias notas de prensa.

3.1. Muestra y fuentes de obtención de los datos.

La muestra se compone de todas las empresas españolas cotizadas en la Bolsa de Madrid en el año 2000. Quedan excluidas las empresas extranjeras y las sociedades de inversión. La muestra final se compone de 123 empresas españolas (la lista de empresas que forman parte del estudio puede ser solicitada a los autores).

Las notas de prensa seleccionadas para este estudio son las que incluyen los resultados anuales de la empresa. Estas notas se publican una vez al año generalmente durante los primeros tres meses después del cierre del año contable. Estas notas de prensa tienen gran divulgación ya que se envían a la prensa, a los inversores, a otros medios de difusión e incluso a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) en algunos casos, aunque esto no es requerido legalmente. Para su recopilación, se ha acudido a la página de la CNMV, las páginas web de las empresas o se ha contactado con las empresas para pedir las directamente.

De las 123 empresas, 52 no han publicado este tipo de notas de prensa, por lo tanto la muestra final se compone de 71 notas de prensa. El año 2000 es seleccionado para evitar posibles influencias de los escándalos financieros (p. ej. Enron, Arthur Andersen) que se producen y saltan a la luz principalmente a partir del año 2001 y que podrían alterar las prácticas de presentación oportunista.

3.2. Medidas de manipulación de la presentación de información.

En total, se investigan cuatro prácticas de presentación oportunista. El análisis se hace tanto de la información cualitativa como cuantitativa que figura en las notas de prensa recopiladas. Las prácticas que se investigan y que servirán para medir la presentación oportunista son:

- Análisis temático basado en el análisis de palabras clave y aserciones (o proposiciones).
- Análisis de la selección de información cuantitativa.
- Análisis de énfasis:
 - (a) Énfasis por posicionamiento o ubicación o efectos visuales.
 - (b) Énfasis por repetición.
 - (c) Énfasis por reforzamiento.

- Análisis de los comparativos de rendimiento empleados.

En la literatura se han utilizado tanto análisis de contenido usando programas informáticos (INGRAM y FRAZIER, 1983; FRAZIER *et al.*, 1984; SMITH y TAFFLER, 1992; SUBRAMANIAN *et al.*, 1993; ABRAHAMSON y PARK, 1994; ABRAHAMSON y AMIR, 1996; SMITH y TAFFLER, 2000) como codificación manual (BETTMAN y WEITZ, 1983; STAW *et al.*, 1983; SALANCIK y MEINDL, 1984; COURTIS, 1986; JONES, 1988; CLATWORTHY y JONES, 2003). Ambos métodos de análisis de contenido requieren cierto grado de subjetividad en el proceso de codificación. Cuando se usa un *software* este se encarga de elaborar la lista de palabras que luego han de ser codificadas por el investigador (p. ej. ABRAHAMSON y PARK, 1994), mientras que cuando la codificación se hace manualmente es el investigador quien codifica directamente las palabras analizando el texto. En ambos procesos intervendría la subjetividad y el criterio del investigador (CLATWORTHY y JONES, 2003). En este trabajo se ha utilizado la codificación manual debido a (1) la mayor flexibilidad que permite a la hora de codificar las distintas medidas de presentación oportunista de la información financiera y (2) al hecho de que las notas de prensa no tienen una estructura uniforme (p. ej. algunas notas de prensa tienen título y otras no) y en especial para el análisis de la manipulación de posicionamiento o de efectos visuales sería muy difícil de realizar usando un *software*³. Por lo tanto y para ser consistente se decidió llevar a cabo una codificación manual del texto incluido en las notas de prensa. Los apéndices 1 y 2 muestran los modelos usados por los investigadores para recoger la información cualitativa (apéndice 1) y cuantitativa (apéndice 2) que se analiza en este estudio.

3.3. Análisis temático.

Dentro del análisis temático se pueden analizar palabras, proposiciones, frases o expresiones y oraciones⁴. Aquí nos centraremos en el análisis de palabras y oraciones o expresiones. La razón de analizar ambas unidades de análisis se explica más adelante.

3.3.1. Análisis de palabras clave.

El análisis de palabras clave se hace siguiendo los trabajos de ABRAHAMSON y PARK (1994), ABRAHAMSON y AMIR (1996) y CLATWORTHY y JONES (2003). Se codifica una palabra como palabra clave cuando: (1) implica un resultado para la empresa, o (2) se refiere al entorno que afecta de forma positiva o negativa a la empresa.

³ En los análisis de contenido, la unidad de análisis puede ser una palabra, una oración, un párrafo o incluso un texto completo (WEBER 1990, pág. 22). Las palabras individuales sin embargo, no tienen sentido sino están integradas en una oración que las contextualiza. Por ello la búsqueda de palabras clave empleando ordenadores es complicada. Si bien su uso hace que la codificación sea más rápida, suele estar sujeta a más errores.

⁴ La RAE define la proposición como una «unidad lingüística de estructura oracional, esto es, constituida por sujeto y predicado, que se une mediante coordinación o subordinación a otra u otras proposiciones para formar una oración compuesta» y también como «palabra o conjunto de palabras con sentido completo». Igualmente, las frases son definidas como «conjunto de palabras que basta para formar sentido, especialmente cuando no llega a constituir oración». En lo sucesivo, cuando nos referimos a proposiciones o frases lo hacemos en este sentido gramatical, como partes de la oración con sentido completo.

Las listas de palabras clave existentes en la literatura (ABRAHAMSON y PARK, 1994; ABRAHAMSON y AMIR, 1996; CLATWORTHY y JONES, 2003) se adaptan y se completan para analizar las notas de prensa en español ⁵. En el **ejemplo 1** se muestra la codificación de palabras clave positivas y negativas: «positiva» es una palabra clave positiva, mientras que «crisis» es una palabra clave negativa.

EJEMPLO 1. *Palabras clave (Grupo CAMPOFRÍO, Nota prensa 2000).*

El Grupo Campofrío ha registrado esta evolución positiva ^{palabra clave +1} en el año 2000 a pesar de ser un ejercicio marcado por la crisis ^{palabra clave -2} generada a raíz de la enfermedad del ganado vacuno EEB.

Palabra clave 1: positiva

Palabra clave 2: crisis

3.3.2. Análisis de aserciones o proposiciones.

En este trabajo, una aserción o proposición se define siguiendo a WEBER (1990, pág. 37) como: «un conjunto de palabras con distintos significados o connotaciones que, como un conjunto, se refieren a un tema o un asunto». Definición muy cercana a la aportada por la RAE para proposición, que definíamos previamente. Así, se permite la ocurrencia de más de una aserción o proposición dentro de una frase o de una oración. Estas aserciones se codifican como positivas o negativas de manera similar a la codificación que hemos mostrado para las palabras clave.

La definición de aserción podría considerarse ambigua. Trabajos anteriores han considerado codificar oraciones, frases o aserciones como equivalentes. Por ejemplo, CLATWORTHY y JONES (2003) usa los términos frase o aserción de manera equivalente ⁶. LANG y LUNDHOLM (2000) no incluyen una definición del término aserción (*statement*) en su estudio sobre la revelación de información cuando las empresas sacan al mercado nuevas acciones. El estudio solo indica que cada documento que publica la empresa contiene como media 1,9 aserciones, por lo que se supone que se refieren a un párrafo.

El presente estudio se basa en el análisis de aserciones según se ha definido anteriormente. Ello permite la existencia de más de una de estas unidades, de análisis dentro de una oración. En el **ejemplo 2** se ilustra la inclusión de más de una aserción o proposición en una misma oración.

⁵ La lista de palabras clave que se usa en este trabajo no se incluye en el mismo, pero puede ser solicitada a los autores.

⁶ Como unidad de codificación, las oraciones son más fiables que otras unidades de análisis (MILNE y ADLER, 1999). Sin embargo, debido a la forma en la que se estructuran las oraciones en el lenguaje español, la oración no es una unidad de referencia apropiada, puesto que en español es común que las oraciones sean compuestas, y se compongan de más de una proposición (coordinada o subordinada). En la lengua inglesa es común que las oraciones sean simples y se compongan de una sola proposición. Por ello, en este estudio se analizan tanto las palabras claves como las proposiciones o aserciones.

EJEMPLO 2. *Aserciones (Grupo CAMPOFRÍO, Nota prensa 2000).*

El Grupo Campofrío ha registrado esta evolución positiva ^{palabra clave positiva +1} en el año 2000 a pesar de ser un ejercicio marcado por la crisis ^{palabra clave negativa -2} generada a raíz de la enfermedad del ganado vacuno EEB.

Las aserciones se identifican como se muestra a continuación:

Aserción 1 (positiva): El Grupo Campofrío ha registrado esta evolución positiva en el año 2000

Aserción 2 (negativa): A pesar de ser un ejercicio marcado por la crisis generada a raíz de la enfermedad del ganado vacuno EEB.

También es posible que haya oraciones que tienen una única aserción. Los **ejemplos 3 y 4** contienen ambos una sola aserción, sin embargo, en el **ejemplo 3** se incluyen tres palabras clave positivas («desarrollando», «crecimiento» y «expansión») mientras que el **ejemplo 4** contiene solo una palabra clave positiva. Esto ilustra que el análisis usando palabras clave o aserciones puede ser significativamente diferente y por ese motivo realizamos ambos como unidades de análisis en este estudio.

EJEMPLO 3. *Aserción incluyendo tres palabras clave positivas (URALITA, Nota prensa 2000).*

El Grupo ha continuado desarrollando su plan estratégico para el crecimiento y expansión de sus negocios.

EJEMPLO 4. *Aserción incluyendo una palabra clave positiva (URALITA, Nota prensa 2000).*

Ampliación de instalaciones de lana de vidrio (aislantes) en Tarragona.

En el **ejemplo 5** se muestra una lista de palabras con connotación positiva (palabra clave positiva) empleada en la nota de prensa de Azkoyen. En el **ejemplo 6**, a continuación se muestran todas las aserciones positivas y negativas que se han codificado a partir de dicha nota de prensa. Azkoyen experimenta una reducción de sus resultados (en concreto, el beneficio después de impuestos pasa de ser de 15,7 millones en 1999, a 9,2 millones en 2000 (en libras esterlinas). Sin embargo, en el ejemplo 5 se aprecia claramente que la empresa puede llegar a crear una percepción positiva de la situación económica y financiera de la empresa incluso cuando las cifras no apoyan el optimismo de la gerencia. En concreto, solo se incluye una palabra clave negativa y en cambio se observan hasta

un total de 13 palabras clave positivas (algunas de ellas repetidas varias veces en la nota de prensa, consiguiendo un reforzamiento de las ideas positivas).

EJEMPLO 5. *Lista de palabras clave (AZKOYEN, Nota prensa 2000).*

Positivas (número de veces repetida)	Negativas
1. Incrementó (3 veces)	Reducido
2. Mejoró (3 veces)	
3. Alcanzando (3 veces)	
4. Superando	
5. Positiva	
6. Competitiva	
7. Revaporización	

Nota: Las palabras repetidas no tienen por qué mostrar exactamente la misma forma verbal (por ejemplo, «mejorara» se considera repetición de «mejoró»).

El **ejemplo 6** muestra la lista de aserciones positivas y negativas que se han codificado a partir de la nota de prensa de Azkoyen. El análisis es parecido al detallado para las palabras clave. Como se observa, el número de aserciones positivas es significativamente mayor que el de aserciones negativas, lo que ya de por sí podría crear una percepción más positiva de la situación financiera de la empresa de lo que sugieren las cifras.

EJEMPLO 6. *Aserciones positivas y negativas en notas de prensa (AZKOYEN, Nota prensa 2000).*

Aserciones positivas

- Aserción 1: La facturación del Grupo Azkoyen en el año 2000 se incrementó en un 12,3% (23.866 millones de pesetas).
- Aserción 2: El Grupo Azkoyen mejoró sus ventas el 12,3% durante el ejercicio correspondiente al año 2000.
- Aserción 3: ... alcanzando una facturación consolidada de 23.866 millones de pesetas (143,4 millones de euros).
- Aserción 4: Las ventas de los mercados exteriores registraron un mayor incremento (20,9%).
- Aserción 5: ... mejorando sensiblemente los registrados en el tercer trimestre del año.

.../...

.../...

Aserción 6: La cifra de negocio correspondiente a las exportaciones alcanzó los 8.708 millones de pesetas.

Aserción 7: Las inversiones realizadas en inmovilizado han superado los 1.290 millones de pesetas.

Aserción 8: ... y los gastos de investigación y desarrollo, que no se activan, han alcanzado los 1.139 millones de pesetas (6,8 millones de euros).

Aserción 9: Los analistas especializados han valorado muy positiva esta decisión.

Aserción 10: ... mejorará la posición del grupo en el mercado global y su capacidad competitiva.

Aserción 11: ... la cotización de las acciones de Azkoyen ha registrado un incremento superior al 41%.

Aserción 12: ... figurando entre los 10 valores del mercado continuo con mayor revalorización.

Aserciones negativas

Aserción 1: Los beneficios antes de impuestos se han reducido en un 3,9%.

Nota: La aserción 2 se considera repetición de la 1. La repetición como forma de *impression management* se explica más adelante en este estudio.

3.4. Análisis de la selección de la información.

Se clasifica la información numérica en tres clases: (a) resultados (cualquier cifra de beneficio/pérdida o beneficio por acción); (b) ventas/cifra de negocio; y (c) otras cifras financieras. En el presente estudio se analizan tres tipos de selección: (1) selección de la cifra financiera que implica elegir la cifra positiva sobre la negativa (esta modalidad se estudia en la sección de análisis comparativo de rendimiento); (2) selección de la cifra más alta posible de todas las disponibles, claramente encaminado a mostrar la mejor imagen posible de la situación financiera de la empresa; y (3) la selección de cifras que no aparecen en los estados financieros. La inclusión de este último tipo de cifras se ha investigado ampliamente en Estados Unidos, y como avanzábamos previamente, se les denomina pro-forma (por ejemplo, usar el EBITDA o beneficio antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización). Los resultados pro-forma no siguen las reglas contables y por tanto los directivos tienen mucha flexibilidad en cuanto a su cálculo.

Siguiendo a trabajos de investigación anteriores, la categorización de la información cuantitativa en positiva o negativa requiere su comparación con la cifra del período anterior (HOSKIN *et al.*, 1986; SKINNER, 1994). Por ejemplo, SKINNER (1994) clasifica la información publicada por las empresas como mejor/peor/igual que la correspondiente cifra de beneficio del período anterior. Para ilustrar el análisis de la selección de información hemos usado la nota de prensa de Azkoyen. La

cuenta de resultados de Azkoyen se incluye en el apéndice 3 como ejemplo. En total, la cuenta de resultados incluye cuatro cantidades marcadas como 1 a 4 en el apéndice, y que pueden ser seleccionadas para su inclusión en la nota. Todas las cifras de beneficio que se incluyen en la cuenta de resultados se ordenan de menor a mayor basándonos en el valor monetario. A partir de ahí, se identifica la cantidad que se ha seleccionado para la nota de prensa. La nota de prensa incluye 12 cifras de las cuales seis son cifras financieras, cinco son comparativos de rendimiento y la última es el número de acciones de la empresa. En este caso, no hay evidencia de que Azkoyen haya seleccionado la cifra de beneficio más alta posible para incluirla en su nota de prensa. Dos de las cifras de la cuenta de resultado muestran un incremento sobre el año anterior y dos muestran una disminución. Azkoyen incluye en su nota de prensa una cantidad que muestra una reducción del beneficio sobre el año anterior (véase apéndice 3). Sin embargo, otras formas de selección de información cuantitativa pueden ser identificadas en la nota de prensa. Aunque en general los beneficios han disminuido con respecto al año anterior, casi toda la información incluida en la nota de prensa es positiva o neutra. Solo una es negativa.

Para estudiar el grado de selección, vamos a asignar a la cantidad seleccionada un grado que va de alto, medio a bajo (véase **figura 1**). Lo que se pretende es convertir esta selección en una medida de presentación oportunista, con independencia de la cifra de beneficio que haya sido seleccionada. La **figura 1** ilustra esta categorización usando un ejemplo general en el que hubiese 10 cantidades en un estado de resultados (Panel A) y un ejemplo en el Panel B aplicado al caso particular que nos ocupa: la empresa Azkoyen. En el caso de Akoyen la selección es baja ya que se ha seleccionado la cifra de beneficio después de impuestos marcada con un 4 en el apéndice 3.

FIGURA 1. Medida de la selección. Asignación de categorías.

Panel A: Caso General			Panel B: Caso Azkoyen		
N.º cifras		Categorías	N.º cifras		Categorías
1	}	Alta	1	}	Alta
2					
3					
4	}	Media	2	}	Media
5			3		
6					
7	}	Baja		}	Baja
8			4		
9					
10					

El **ejemplo 7** a continuación ilustra la inclusión de la cifra de beneficio después de impuestos en la nota de prensa.

EJEMPLO 7. *Selección de la cifra de beneficios para su inclusión en la nota de prensa tomada de la cuenta de resultados (AZKOYEN, Nota prensa 2000).*

Los beneficios obtenidos después de impuestos han sido 1.583 millones de pesetas (9,5 millones de euros).

En ocasiones, las empresas seleccionan cifras para incluir en las notas de prensa que no están en la cuenta de resultados, aunque podrían encontrarse en otras secciones del informe anual. Así, por ejemplo, la empresa Altadis incluye una cifra EBITDA que al no calcularse siguiendo las normas contables no se encuentra en los estados financieros. El **ejemplo 8** ilustra esta práctica. Altadis tuvo reducción en su resultado del año 2000 con relación al año anterior. Sin embargo, la empresa incluye en el título de la nota de prensa la cifra del EBITDA, en la que sí hay un incremento del 9,2% sobre el año anterior. De esta forma, la empresa ha utilizado una práctica selectiva, en este caso incluyendo una cifra que no consta en la cuenta de resultados, para mostrar una evolución financiera positiva.

EJEMPLO 8. *Selección de la cifra de rendimiento no incluida en la cuenta de resultados (ALTADIS, Nota prensa 2000).*

El EBITDA de Altadis crece un 9,2%.

3.5. Análisis del énfasis dado a la información.

El énfasis como una estrategia de presentación oportunista asume que el lector va a centrarse o prestar más atención a la información que está siendo enfatizada. Se analiza el énfasis de tres formas distintas: (1) énfasis por posición o localización (también considerado énfasis visual), (2) énfasis por repetición y (3) énfasis por reforzamiento de la información.

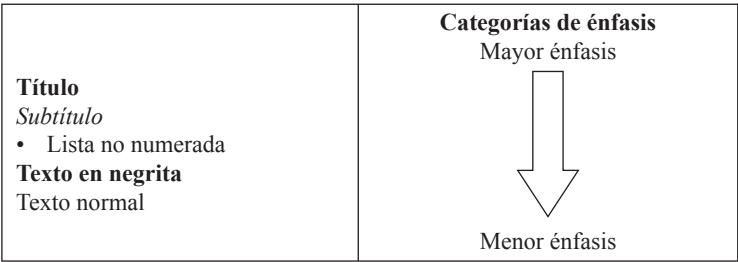
El estudio del énfasis se ha realizado en trabajos anteriores, por ejemplo STAW *et al.* (1983) investigan el posicionamiento o localización de la información positiva y negativa en los textos de las cartas del presidente a los inversores para empresas estadounidenses. Igualmente, el trabajo de BOWEN *et al.* (2005) muestra que los gerentes incluyen cifras pro-forma en sus notas de prensa que suelen ser más positivas que las cifras que se elaboran siguiendo las normas contables, y que las colocan en lugares prominentes de las notas de prensa para que causen una impresión sesgada de los resultados de la empresa en los usuarios de la información.

El presente estudio sigue una metodología parecida a la empleada en dichos trabajos. Para el análisis del énfasis visual o de posición, se divide la nota de prensa en tres secciones. Una primera sección más prominente o de máximo énfasis, una segunda de medio énfasis, y una tercera de menor

o mínimo énfasis. La investigación en el área de comunicación ha definido algunas características que proporciona énfasis visual a la información, como por ejemplo, el uso de títulos y subtítulos que dan prominencia a determinada información; el uso de letra en negrita, cursiva, subrayada o en colores, o cómo dar énfasis a través del tipo de fuente o tamaño aplicados, o usando otros caracteres especiales (tales como el uso de listas numeradas y no numeradas).

Al tener las notas de prensa una estructura totalmente flexible que puede ser distinta para cada empresa, la identificación de las tres secciones en cada nota de prensa necesita del juicio del investigador. Primeramente, encontramos notas de prensa que incluyen alguna técnica de énfasis y otros no. Para las notas de prensa que no incluyen énfasis, las tres secciones se definen de acuerdo con la metodología de BOWEN *et al.* (2005), en la que la idea básica es que el texto que se sitúa primero causa mayor impresión en el lector que el texto que viene después. Así, la sección primera o de máximo énfasis sería los dos primeros párrafos, la sección segunda o de énfasis medio sería los dos siguientes párrafos y el resto de la nota de prensa sería la sección tercera o de mínimo énfasis. Las notas de prensa que contienen alguna técnica de énfasis pueden tener hasta tres niveles: (1) si la nota de prensa incluye solo una forma de énfasis (p. ej. título) seguido de texto normal sin enfatizar. En este caso, la parte que incluye énfasis sería la de máximo énfasis, los dos siguientes párrafos serían la sección de énfasis medio y el resto de la nota de prensa sería la sección de mínimo énfasis, (2) si la nota de prensa presenta al menos cuatro de las formas de énfasis descritas en la **figura 2** (p. ej. título, subtítulo, lista no numerada y texto en negrita). En este caso, el título se codifica como la sección de máximo énfasis, el texto normal sin énfasis sería la sección de mínimo énfasis, y todo lo que haya en medio sería la sección de énfasis medio.

FIGURA 2. *Categorías de énfasis visual (grado de prominencia).*



3.5.1. *Énfasis: posición de la información cualitativa o énfasis visual.*

El énfasis visual se refiere a la posición en que se coloca la información dentro de las notas de prensa. Esta posición puede ser usada para, por ejemplo, colocar la información positiva en lugares más prominentes y la información negativa en lugares menos prominentes o que son menos obvios para los lectores. Como se observa en el **ejemplo 9**, la información negativa se coloca en la sección con énfasis medio mientras que en la sección de máximo énfasis solo se incluye información positi-

va. Este énfasis de la información positiva puede incluso acentuarse más mediante la repetición de la información positiva más de una vez en la nota de prensa (la estrategia de repetición se analiza más adelante). Esto sugiere que el estudio de las técnicas de presentación oportunista combinadas puede ser interesante.

EJEMPLO 9. *Énfasis por posición o localización de aserciones positivas y negativas (AZKOYEN, Nota prensa 2000).*

Aserciones positivas	Posición
Aserción 1: La facturación del Grupo Azkoyen en el año 2000 se incrementó en un 12,3% (23.866 millones de pesetas).	Máximo énfasis
Aserción 2: El Grupo Azkoyen mejoró sus ventas el 12,3% durante el ejercicio correspondiente al año 2000.	Medio énfasis
Aserción 3: ... alcanzando una facturación consolidada de 23.866 millones de pesetas (143,4 millones de euros).	Medio énfasis
Aserción 4: Las ventas de los mercados exteriores registraron un mayor incremento (20,9%).	Medio énfasis
Aserción 5: ... mejorando sensiblemente los registrados en el tercer trimestre del año.	Medio énfasis
Aserción 6: La cifra de negocio correspondiente a las exportaciones alcanzó los 8.708 millones de pesetas.	Medio énfasis
Aserción 7: Las inversiones realizadas en inmovilizado han superado los 1.290 millones de pesetas.	Mínimo énfasis
Aserción 8: ... y los gastos de investigación y desarrollo, que no se activan, han alcanzado los 1.139 millones de pesetas (6,8 millones de euros).	Mínimo énfasis
Aserción 9: Los analistas especializados han valorado muy positiva esta decisión.	Mínimo énfasis
Aserción 10: ... mejorará la posición del grupo en el mercado global y su capacidad competitiva.	Mínimo énfasis
Aserción 11: ... la cotización de las acciones de Azkoyen ha registrado un incremento superior al 41%.	Mínimo énfasis
Aserción 12: ... figurando entre los diez valores del mercado continuo con mayor revalorización.	Mínimo énfasis
Aserciones negativas	
Aserción 1: Los beneficios antes de impuestos se han reducido un 3,9%.	Medio énfasis

3.5.2. Énfasis: posición de la información cuantitativa o énfasis visual.

La mayoría de las notas de prensa incluidas en este estudio no incluyen información cuantitativa negativa en la sección de máximo énfasis. En el **ejemplo 10**, del Grupo TPI, se observa que la empresa incluye nueve cifras en la nota de prensa, de las que solo una es negativa. Además, esta cifra negativa se posiciona en la sección de menor énfasis de la nota de prensa: después de haber colocado toda la información positiva en las secciones de máximo y medio énfasis. Teniendo en cuenta que la empresa disminuyó su beneficio en el año 2000 comparado con el año 1999 (beneficio después de impuestos 2000: 69.05 millones; 1999: 73.44 millones), esta práctica podría ser considerada oportunista.

EJEMPLO 10. *Información cuantitativa y el énfasis visual (Grupo TPI, Nota prensa 2000).*

SECCIÓN DE MÁXIMO ÉNFASIS

Cifra 1: Cantidad numérica positiva

Los ingresos crecen un 20,6% alcanzando los 68.714 millones de pesetas.

SECCIÓN DE ÉNFASIS MEDIO

Cifra 2: Cantidad numérica neutra

TPI Brasil generó unos ingresos de 5.778 millones de pesetas, lo que representa el 8,4% del total de ingresos del Grupo consolidado.

Cifra 3: Cantidad numérica positiva

En TPI España, los ingresos por productos Internet se multiplican prácticamente por tres con respecto a 1999, hasta alcanzar los 1.303 millones de pesetas.

Cifra 4: Cantidad numérica positiva

En productos papel, los ingresos crecieron un 10%, alcanzando 60.141 millones de pesetas.

SECCIÓN DE ÉNFASIS MÍNIMO

Cifra 5: Cantidad numérica positiva

EBITDA consolidado crece un 11,2% hasta alcanzar la cifra de 20.175 millones de pesetas, superando en 1,2 puntos porcentuales las previsiones de la compañía.

Cifra 6: Cantidad numérica negativa

El beneficio neto consolidado fue de 12.012 millones de pesetas, un 12,8% menos.

Cifra 7: Cantidad numérica neutra*

Resultados extraordinarios positivos (3.425 millones de pesetas) alcanzados en 1999.

Cifra 8: Cantidad numérica neutra

TPI formalizó el pasado 27 de diciembre la compra del 51% de Publiguías.

Cifra 9: Cantidad numérica neutra

Propuesta de reparto de dividendos por importe de 7.113 millones de pesetas.

* Aunque la información cualitativa es positiva, la cifra se considera neutral porque la comparación con la cifra del año anterior mostrando el crecimiento o disminución no se provee explícitamente.

3.5.3. Énfasis: repetición de la información cualitativa.

El énfasis por repetición puede incrementar el entendimiento o la claridad de la información de que se trate, pero también puede crear confusión al lector (COURTIS, 1996). En este trabajo analizamos si la información positiva es enfatizada más que la información negativa utilizando la repetición. Esta práctica puede considerarse oportunista por varias razones. Primero, las notas de prensa son documentos cortos (unas dos páginas de media) que incluyen solo los aspectos que el directivo considera más relevantes para analizar la evolución de la empresa. Es el hecho de que la información positiva se repita lo que hace que se tenga que dejar sin tratar otros temas, y se centre la atención del lector en aquellos aspectos positivos que se están reiterando. Además, esta práctica podría resultar engañosa si el directivo repite solo la información positiva (o la negativa) creando un sesgo en la información preparada. Un ejemplo de repetición de información se presenta a continuación (véase **ejemplo 11**).

EJEMPLO 11. *Repetición de aseveraciones positivas (Terra, Nota prensa 2000).*

REPETICIÓN 1:

Primera mención cuerpo principal de la nota de prensa

Los ingresos pro-forma del trimestre aumentaron en un 76% hasta situarse en 164 millones de dólares.

Repetición en cuerpo principal de la nota de prensa

Los ingresos pro-forma del trimestre, asumiendo la unión de ambas entidades en todos los periodos presentados, alcanzaron 164 millones de dólares, lo que supone un incremento de un 76% respecto al mismo periodo de 1999.

REPETICIÓN 2:

Primera mención cuerpo principal de la nota de prensa

La media diaria de páginas vistas aumentó en un 227%, hasta más de 350 millones.

Repetición en cuerpo principal de la nota de prensa

Las páginas vistas crecieron en 2000 un 227% respecto a 1999, con una media de más de 350 millones de páginas vistas al día durante el mes de diciembre.

REPETICIÓN 3:

Primera mención cuerpo principal de la nota de prensa

Los suscriptores en todo el mundo crecieron durante el año en un 336%, hasta 6,1 millones.

Repetición en cuerpo principal de la nota de prensa

Los suscriptores crecieron un 336% frente a 1999, hasta alcanzar los 6,1 millones al cierre de diciembre.

REPETICIÓN 4:

Primera mención cuerpo principal de la nota de prensa

Terra Lycos, compañía de Internet líder a nivel global...

Repetición en cuerpo principal de la nota de prensa

Con presencia en 41 países en todo el mundo, somos un auténtico líder mundial de Internet.

La empresa Terra en la que se basa el **ejemplo 11** se considera una empresa con evolución negativa, puesto que sus resultados después de impuestos son pérdidas, que además aumentan con respecto al año 1999: 12,872 millones de pesetas en 1999, por 92.380 millones de pesetas de pérdidas en el 2000. Sin embargo, la empresa no incluye en su nota de prensa ni una sola aserción o cifra que nos indique que esa ha sido la dirección de los resultados. Además, se incluye énfasis por repetición que se centra en la repetición de aserciones positivas.

3.5.4. Énfasis: repetición de la información cuantitativa.

La repetición de información cuantitativa también es frecuente en las notas de prensa. Consiste en reiterar la información incluyendo más de una vez una misma cantidad en la nota de prensa. El **ejemplo 12** ilustra esta práctica, en el que la cifra de EBITDA de la empresa aparece en el título y de nuevo en el cuerpo principal de la nota de prensa. El ejemplo anterior (**ejemplo 11**) también nos sirve para ilustrar esta estrategia.

EJEMPLO 12. Repetición de información cuantitativa (ALTADIS, Nota prensa 2000).

Título

El EBITDA de Altadis crece un 9,2%.

Repetición en el cuerpo principal de la nota de prensa

El EBITDA (flujo de caja de explotación) de Altadis correspondiente al ejercicio 2000 ha crecido un 9,2% hasta los 756 millones de euros.

3.5.5. Énfasis: reforzamiento de la información cualitativa.

El reforzamiento ocurre cuando se añade énfasis a una palabra clave usando un calificador. Esta práctica no se ha estudiado en estudios previos. En el **ejemplo 13**, del Grupo Koipe, se observan cinco casos de reforzamiento. Uno de ellos se encuentra en el título de la nota de prensa, en la que la palabra «ampliamente» es un calificador que actúa reforzando la connotación positiva de la palabra clave «supera». El segundo reforzamiento (reforzamiento 2) muestra que la palabra «sustancialmente» enfatiza el significado positivo de la palabra clave «encima». El reforzamiento 3 es una repetición del reforzamiento 2. De igual forma, en el reforzamiento 4, la palabra «muy» refuerza el significado positivo de «encima». Por último, en el reforzamiento 5, «significativamente» pone un énfasis positivo a la palabra clave «superior».

EJEMPLO 13. Múltiple reforzamiento de palabras clave positivas (Grupo Koipe, Nota prensa 2000).

Reforzamiento 1: Reforzamiento de palabra clave positiva (título)

Indra supera ampliamente sus objetivos de 2000.

.../...

.../...

Reforzamiento 2: Reforzamiento de la palabra clave positiva (cuerpo principal)

El área de tecnologías de la información, que supone el 80% de las ventas, creció el 28%, por encima del objetivo inicial del 20-25% (excluido el negocio electoral) y sustancialmente por encima del sector...

Reforzamiento 3: Reforzamiento de la palabra clave positiva (cuerpo principal)

... también por encima, del rango del 20-25% fijado como objetivo –aislando el efecto de proyectos electorales (P.E.)– y sustancialmente por encima del sector...

Reforzamiento 4: Reforzamiento de la palabra clave positiva (cuerpo principal)

... contando al cierre con 255 profesionales, muy por encima de los 100 inicialmente previstos.

Reforzamiento 5: Reforzamiento de la palabra clave positiva (cuerpo principal)

... el objetivo de crecimiento conjunto se sitúa en al menos el 15%, incremento significativamente superior a los estimados para los mercados en los que desarrollan su actividad.

Otra práctica menos común ocurre cuando se usa un adjetivo o adverbio calificativo para reducir la connotación positiva o negativa de una palabra clave. Generalmente esto ocurre para reducir el efecto negativo de una palabra clave negativa. En el **ejemplo 14**, la palabra «ligeramente» atenúa la percepción negativa de la palabra «por debajo».

EJEMPLO 14. *Atenuación de las palabras clave negativas (Grupo Cortefiel, Nota prensa 2000).*

Este crecimiento se ha situado ligeramente por debajo de nuestras estimaciones de comienzo del ejercicio.

3.6. Comparativos de rendimiento: reforzamiento de información cuantitativa.

La información cuantitativa sobre el rendimiento de la empresa se puede expresar en forma de cantidades monetarias o no monetarias. Cantidades no monetarias pueden ser, por ejemplo, los porcentajes. La empresa puede usar los porcentajes como comparativos de rendimiento ⁷ para mostrar la evolución de la empresa comparada con un período o períodos anteriores o en relación con la evolución de la industria. Las cifras monetarias acompañadas de comparativos de rendimiento pueden ser positivas o negativas dependiendo de si el porcentaje está mostrando un incremento o una disminución con respecto a la cantidad del período actual ⁸. El reforzamiento se produce cuando la cantidad del período actual se presenta acompañada de un porcentaje, de una cantidad monetaria o de ambos, que se refieren a otro período con el que se quiere realizar la comparación. Esta última versión, aunque es

⁷ Los porcentajes pueden mostrarse solos o acompañando a la cifra del período actual.

⁸ La categorización en positivo o negativo solo es posible cuando la cantidad comparativa mostrando incremento o disminución se muestra expresamente en la nota de prensa (HOSKIN *et al.*, 1986).

menos frecuente, sería la más transparente ya que mostraría el incremento o disminución porcentual y además la cantidad anterior y posterior para su comprobación por el usuario de la información.

La presentación oportunista de la información deriva en el uso de comparativos de rendimiento que reflejan la evolución positiva de la empresa más que la negativa. Incluso puede ocurrir que dentro de la misma nota de prensa se produzca un reforzamiento inconsistente. En el **ejemplo 15** se refuerzan cantidades positivas pero no cantidades negativas. Así, en la cifra 1 se muestra la cantidad actual (24,1 millones de euros) sin reforzar. Intuimos que esta cantidad es negativa porque tras leer la información cualitativa vemos que se trata de un descenso de los resultados financieros. La cifra 2 tampoco incluye reforzamiento, igualmente sabemos que se trata de una disminución respecto a la cantidad del período anterior porque así se dice en la información cualitativa que acompaña a esta cifra. Sin embargo, las cifras 3 y 4 son positivas (suponen un incremento respecto a la cantidad del período anterior) y en ambos casos se observa que la nota de prensa incluye explícitamente el porcentaje mostrando el incremento. Esto es un tratamiento inconsistente de las cantidades positivas y negativas y podría suponer una presentación engañosa para los usuarios de la información.

EJEMPLO 15. *Inconsistente reforzamiento de cantidades (Altadis, Nota prensa 2000).*

Cifra 1: No reforzamiento de cifra negativa

Los resultados financieros han descendido significativamente hasta 24,1 millones de euros

Cifra 2: No reforzamiento de cifra negativa

Como consecuencia de estas provisiones y gastos, el resultado neto ha disminuido hasta 147,4 millones de euros.

Cifra 3: Reforzamiento de cifra positiva

El EBITDA (flujo de caja de explotación) de Altadis correspondiente al ejercicio 2000 ha crecido un 9,2%, hasta los 756 millones de euros.

Cifra 4: Reforzamiento de cifra positiva

Las ventas económicas de Altadis han crecido un 9,7, hasta alcanzar los 2.798 millones de euros.

Las empresas normalmente seleccionan el comparativo de rendimiento que se publica en los estados financieros pero, en ocasiones, usan comparativos de rendimiento que no son comparables a la cantidad con la que se pretende realizar la comparación porque los componentes de la cifra son distintos. En el ejemplo que se muestra a continuación de Unión Fenosa (**ejemplo 16**) compara la cantidad de resultado antes de impuestos (64.507 millones pesetas) y resultado atribuido a la sociedad dominante (39.047 millones pesetas) con las mismas cifras correspondientes al período anterior pero que excluyen resultados extraordinarios. Las figuras del año previo no están basadas en la cuenta de resultados. Por ello, la nota de prensa muestra incrementos en el resultado (12,34% y 15,8% respectivamente), en lugar de los decrementos (-62,6% y -60,3%) que deberían haber mostrado si hubiesen usado cifras comparables de 1999. La nota de prensa incluye una nota al pie en la que se explica que la cifra de 1999 excluye operaciones extraordinarias. Por lo tanto, aunque la compañía

tiene en realidad un resultado inferior al de 1999, las cifras que aparecen en la nota de prensa muestran un incremento en resultados.

EJEMPLO 16. Selección del comparativo rendimiento (Union Fenosa, Nota prensa 2000).

	Nota prensa 2000	Nota prensa 1999	Estados financieros 1999
Resultado consolidado antes de impuestos	64,507	57,450 (+12.35%)	172,759 (–62.6%)
Resultado atribuido Soc. Dom.	39,047	33,721 (+15.8%)	98,584 (–60.3%)

* Todas las cifras en millones de pesetas.

La nota de prensa de Union Fenosa incluye esta tabla como aparece aquí excepto que no incluye la columna que se refiere a los estados financieros 1999, la cual incluimos aquí para completar la información.

3.7. Comparación de la divulgación de información cualitativa y cuantitativa.

Las empresas también pueden utilizar la información cuantitativa y cualitativa para intentar manipular percepciones de los usuarios. Así por ejemplo, una aserción podría incluir información cuantitativa negativa de forma neutral, es decir, sin incluir un comparativo de rendimiento, además la información cualitativa que lo rodea puede ser positiva y de esta forma se atenuaría el efecto negativo de la información cuantitativa.

SKINNER (1994) encuentra evidencia de que las empresas suelen incluir información positiva en formato cuantitativo e información negativa en formato cualitativo. Esto se ve reflejado en la nota de prensa del Grupo Telepizza 2000, en la que toda la información negativa que se incluye tiene formato de texto mientras que la positiva se muestra mediante cifras. También, se podría incluir información cuantitativa negativa y utilizar el texto para reducir el énfasis negativo. El **ejemplo 17** que se muestra a continuación ilustra este caso. Aunque la empresa habla de un cambio negativo en el EBITDA (1999: 51,77 millones de euros, 2000: 54,93 millones de euros) trata de restar importancia a este hecho mencionando que la cantidad de 1999 es «ligeramente inferior» a la del 2000.

EJEMPLO 17. Información negativa en formato cualitativo (Grupo Telepizza, Nota prensa 2000).

El Grupo Telepizza obtuvo en 2000 un EBITDA de 51,77 millones de euros (8.614 millones de pesetas), ligeramente inferior a los 54,93 millones de euros (9.140 millones de pesetas) alcanzados en 1999.

3.8. Proceso de codificación y su validez.

Para la verificación del proceso de codificación de la información cualitativa se han seguido los siguientes pasos. Se selecciona una muestra de 10 notas de prensa de forma aleatoria de la muestra. Cinco de las notas de prensa se seleccionan de entre empresas con evolución negativa durante el año 2000 y las otras cinco de entre las empresas con evolución positiva ⁹. Esta muestra de 10 notas de prensa se usa para que dos investigadores distintos codifiquen todas las categorías de *impression management* definidas en este trabajo de investigación. Uno de los investigadores que codifica la información es uno de los autores de este trabajo y el segundo es un investigador con experiencia en comunicación de masas. Tras la codificación del primer investigador, al segundo investigador se le provee con instrucciones de codificación así como con la lista de palabras clave definida para este estudio. El segundo investigador ha de recoger la información codificada en los mismos modelos que ha usado el primer investigador y que incluimos en los apéndices 2 y 3. El porcentaje de acuerdo entre los dos investigadores se calcula y tras comparar los resultados, si la similitud es suficiente ¹⁰, se estima verificado y válido el proceso de codificación (CLATWORTHY y JONES, 2003). Si hay inconsistencias entre los resultados se revisan las instrucciones y la definición de las prácticas de *impression management* y se repite el proceso de validación. En el presente estudio, el coeficiente de acuerdo entre los dos investigadores se calcula siguiendo a MILNE y ADLER (1999). En general, la concordancia entre los dos investigadores es alta (un 95%), sin embargo, algunas de las categorías tuvieron baja concordancia (en particular el énfasis por repetición y el énfasis por posición o efecto visual). Para solventar este problema, se realiza una nueva codificación en una segunda muestra de 10 notas de prensa tras revisar y reescribir las instrucciones de codificación (MILNE y ADLER, 1999) y aclarar las medidas de *impression management*.

4. ANÁLISIS DESCRIPTIVO

En esta sección se incluye un análisis descriptivo de las prácticas analizadas en este estudio para la muestra de empresas estudiadas. En concreto, se lleva a cabo un análisis de contenido en el que se observa la cantidad de palabras clave, aserciones positivas y negativas incluidas en las notas de prensa de las empresas españolas. También analizamos la selección de información cuantitativa. Seguidamente, se analiza la ocurrencia de énfasis por repetición en las notas de prensa tanto de información cualitativa (aserciones) como de información cuantitativa (cantidades), y el énfasis por repetición. El énfasis por reforzamiento se estudia a continuación, y por último, se presenta el análisis por posicionamiento o ubicación.

En la **tabla 1** se incluye el número total de palabras clave existentes en las notas de prensa, así como el número de estas que son positivas y negativas. La diferencia entre ambas cuantías es clara, el 94% de las palabras clave identificadas son positivas, frente al 6% de palabras clave que son nega-

⁹ La evolución positiva o negativa se determina con referencia a si el resultado después de impuestos publicado por la empresa relativo al presente período es superior (evolución positiva) o inferior (evolución negativa) que el período anterior.

¹⁰ El porcentaje de acuerdo entre investigadores recomendado en la literatura varía desde un 90% (CLATWORTHY y JONES, 2003) hasta el 80% (HACKSTON y MILNE, 1996; MILNE y ADLER, 1999).

tivas. Los resultados son muy parecidos para el caso de las aserciones: un 93% de las aserciones son positivas frente al 7% que son negativas.

TABLA 1. *Palabras clave, aserciones y cantidades en notas de prensa.*

Variables	N.º	%	Media
Número total de palabras en todas las notas de prensa	37,974		534.8
Palabras clave			
Número total de palabras clave en las notas de prensa	1,746	100	0.047
Número de palabras clave positivas	1,644	94	0.045
Número de palabras clave negativas	102	6	0.002
Aserciones			
Número de aserciones total	1,157	100	0.031
Número de aserciones positivas	1,071	93	0.029
Número de aserciones negativas	86	7	0.002

N = 71 Notas de prensa.

Palabras clave positivas/negativas se definen como: (1) la frase o aserción en la que se incluye la palabra supone un resultado para la empresa, (2) la frase o aserción menciona un contexto que afecta positiva o negativamente a la empresa.

Otra forma de presentación oportunista de la información financiera que se analiza en el presente estudio es la selección de información cuantitativa. Dicha selección puede implicar elegir la cifra financiera positiva sobre la negativa para su inclusión en la nota de prensa (análisis se presenta más adelante en los análisis de comparativos de rendimiento). La otra forma de selección de información cuantitativa implica elegir cifras para incluir en la nota de prensa de entre todas las disponibles en la cuenta de pérdidas y ganancias. La **tabla 2** presenta el grado de selectividad de estas cifras según se explica en la sección 3.4. En la tabla incluimos todas las cifras de beneficio que aparecen en las notas de prensa y que han sido seleccionadas de la cuenta de pérdidas y ganancias. El 29% de las cifras presentan un grado de selectividad alto, 25% un grado medio y 46% un grado bajo.

TABLA 2. *Grado de selectividad de cifras de resultados incluidas en las notas de prensa.*

	N.º cifras de beneficio *(%)
Alto	32 (29)
Medio	28 (25)
Bajo	51 (46)
	Total: 111 (100)

N = 71 notas de prensa.

* Una empresa incluye una cifra de beneficio por acción que no se incluye en la tabla anterior por ser la única ocurrencia en la totalidad de la muestra.

El análisis del énfasis comienza con la investigación de las repeticiones que ocurren en las notas de prensa. La repetición de aserciones ocurre cuando un asunto se repite más de una vez en una misma nota de prensa. Se aprecia claramente que las repeticiones suelen ser de información positiva más que negativa. La repetición de aserciones se incluye en el análisis solo una vez para evitar la doble contabilización de esta práctica. En la **tabla 3** se observa que más del 95% de las aserciones repetidas son positivas. Además, alrededor de un 80% de las cantidades repetidas son también positivas, siendo la información cuantitativa negativa repetida tan solo de un 5% del total de cantidades incluidas en las notas de prensa.

TABLA 3. Repeticiones de aserciones y cantidades en notas de prensa.

Variables	N.º	%	Media
Aserciones			
Número total de repeticiones	141	100	0.20
Número aserciones positivas repetidas	135	96	0.14
Número aserciones negativas repetidas	6	4	0.06
Cantidades			
Número total de repeticiones	159	100	0.42
Número cantidades positivas repetidas	130	82	0.29
Número cantidades negativas repetidas	9	5	0.09
Número cantidades neutras repetidas	20	13	0.04

Repetición de aserción ocurre cuando el mismo asunto se repite más de una vez en una nota de prensa.

Repetición de una cantidad ocurre cuando la misma cantidad se repite más de una vez en la nota de prensa.

Como se ha definido en la sección de metodología, el reforzamiento de palabras clave se produce cuando la connotación positiva o negativa de una palabra clave se ve enfatizada por el uso de un adjetivo calificativo o adverbio. La **tabla 4** incluye todos los reforzamientos contabilizados en las notas de prensa de las empresas españolas que forman la muestra de este estudio. Son un total de 144 reforzamientos, de los que 138 son de palabras clave positivas, lo que supone un 96% del total de las ocurrencias.

TABLA 4. Reforzamiento de palabras clave en notas de prensa.

Variables	N.º	%	Media
Número total de reforzamiento de palabras clave	144	100	0.12
Número reforzamiento de palabras clave positivas	138	96	0.08
Número reforzamiento de palabras clave negativas	6	4	0.04

N = 71 notas de prensa.

Reforzamiento de palabras clave ocurre cuando se usa un calificador para enfatizar la connotación positiva o negativa de una palabra clave.

La **tabla 5** detalla el análisis del uso de comparativos de rendimiento en las notas de prensa. Esta práctica es frecuente y se produce cuando la cantidad del período que se estudia viene acompañada de un porcentaje que muestra el incremento o decremento con respecto al período anterior o a la industria. También se puede incluir una cantidad que se refiera al período anterior o a la industria y que también sirva de comparativo con la cantidad del período actual. En algunos casos se muestran las dos formas de comparativos de rendimiento, esto es, el porcentaje y la cantidad del período anterior o de la industria a la vez. Se observa que la inclusión del comparativo de rendimiento se produce principalmente cuando muestra incrementos con respecto al año previo (95%) mientras que son casi inexistentes los casos en los que se incluye para mostrar decrementos (5%). Estos resultados se ajustan a las expectativas y evidencia una posible presentación engañosa de la información con un refuerzo inconsistente de cifras positivas y negativas.

TABLA 5. *Análisis de comparativos de rendimiento en notas de prensa.*

Variables	N.º	%	Media
Número total de cantidades	547	100	1.22
Número de comparativos positivos	518	95	1.04
Número de comparativos negativos	29	5	0.75

Reforzamiento de una cantidad se produce cuando se usa un comparativo de rendimiento (ya sea un porcentaje o una cantidad o lo dos) para mostrar el incremento o disminución de esa cantidad con respecto al período anterior.

El análisis del énfasis por posición de la información cualitativa o cuantitativa, también denominado énfasis visual, se presenta en las **tablas 6, 7 y 8**. La distribución de las palabras clave y las cantidades por secciones dentro de las notas de prensa se presenta en la **tabla 6**. Como se ha descrito anteriormente, la información negativa presentada es, tanto en términos de palabras clave como cantidades, muy baja. Además, en el análisis por secciones se observa cómo el porcentaje de palabras clave negativas va incrementándose a medida que nos alejamos de las secciones de mayor énfasis. Así, en la sección de máximo énfasis, encontramos un 3% de palabras clave negativas, en la sección de énfasis medio encontramos un 5% y en la sección de mínimo énfasis encontramos un 7%. Al contrario que la información negativa, la información positiva disminuye a medida que pasamos de la sección de máximo énfasis (97%) a la sección de mínimo énfasis (93%). La misma evolución se observa en el caso de las cantidades negativas, las cuales pasan de suponer un 1% en la sección de máximo énfasis a un 4% en la sección de mínimo énfasis. Mientras que la información cuantitativa positiva va disminuyendo de la sección de máximo énfasis (74%) a la de mínimo énfasis (50%). La información cuantitativa neutra complementa a la negativa evolucionando en la misma dirección con un incremento de la sección con mayor énfasis (25%) a la de menor énfasis (46%). Esto nos muestra que aunque la inclusión de información negativa es mínima, cuando esta aparece en la nota de prensa se confina a las secciones menos enfatizadas de la nota de prensa donde se le presume una menor atención por parte del lector.

TABLA 6. Distribución de palabras clave y cantidades en las notas de prensa.

	SECCIÓN *						Total
	Máximo énfasis		Énfasis medio		Mínimo énfasis		
	N.º	%	N.º	%	N.º	%	
Palabras clave							
Total	124	100	287	100	1,335	100	1,746
Positivas	121	97	274	95	1,249	93	1,644
Negativas	3	3	13	5	86	7	102
Cantidades							
Total	105	100	191	100	681	100	977
Positivas	78	74	120	63	342	50	540
Negativas	1	1	5	3	26	4	32
Neutras	26	25	66	34	313	46	405

N = 71 notas de prensa.

Palabras clave positiva/negativa se define como: (1) la frase o asección en la que se incluye la palabra supone un resultado para la empresa, (2) la frase o asección menciona un contexto que afecta positiva o negativamente a la empresa. Cantidades positivas se refieren a incrementos con respecto al año anterior (expresado explícitamente en la nota de prensa). Cantidades negativas se refieren a disminuciones con respecto al año anterior (expresado explícitamente en la nota de prensa). Cantidades neutras son aquellas que no pueden ser categorizadas como positivas o negativas basándose en la información de la nota de prensa.

* Las secciones se han creado según la descripción metodológica del punto 3.5.

Las **tablas 7 y 8** presentan un análisis más detallado de la situación de la información cualitativa y cuantitativa en las notas de prensa. De un total de 71 notas de prensa analizadas, un 62% no incluye ninguna palabra clave negativa y un 76% no incluye ninguna cifra negativa (véase **tabla 7**). De las notas de prensa que incluyen información negativa, solo un 9% incluyen palabras clave negativas en la sección de máximo énfasis y el 70% incluyen palabras clave negativas en la sección de mínimo énfasis. Con respecto a la información cuantitativa, aquellas notas de prensa que presentan información negativa, solo un 5% incluyen cifras negativas en la sección de máximo énfasis mientras que el 79% incluyen cifras negativas en la sección de mínimo énfasis (véase **tabla 8**).

TABLA 7. Posición de la información cualitativa negativa en las notas de prensa.

	N.º Notas prensa	%
Número total de notas de prensa	71	100
Notas de prensa que excluyen palabras clave negativas	44	62
Notas de prensa que incluyen palabras clave negativas	27	38
	N.º Palabras clave negativas	%
Total	34	100
		.../...

.../...

• en la sección de máximo énfasis	3	9
• en la sección de énfasis medio	7	21
• en la sección de mínimo énfasis	24	70

N = 71 notas de prensa.

* Las secciones se han creado según la descripción metodológica del punto 3.5.

TABLA 8. *Posición de la información cuantitativa negativa en las notas de prensa.*

	N.º Notas prensa	%
Número total de notas de prensa	71	100
Notas de prensa que excluyen cantidades negativas	54	76
Notas de prensa que incluyen cantidades negativas	17	24
	N.º Cantidades negativas	%
Total	19	100
• en la sección de máximo énfasis	1	5
• en la sección de énfasis medio	3	16
• en la sección de mínimo énfasis	15	79

N = 71 notas de prensa.

* Las secciones se han creado según la descripción metodológica del punto 3.5.

5. RESUMEN Y CONCLUSIONES

En este trabajo se analiza las técnicas de presentación oportunista de la información financiera (*impression management*) por empresas españolas. En este estudio se analizan las estrategias de presentación de la información identificadas en la literatura contable previa y tras observar cuáles eran las deficiencias en esta área hemos desarrollado y definido nuevas medidas y mejorado algunas de las existentes. En total, se han estudiado cuatro medidas de presentación oportunista de la información y se han ilustrado con ejemplos tomados de las notas de prensa publicadas por empresas españolas. También, se ha incorporado un estudio descriptivo donde se ha dado información sobre la frecuencia de la ocurrencia de estas prácticas. Hemos encontrado evidencias que indican que estas prácticas son utilizadas por las empresas españolas. Además, hemos sentado las bases para el desarrollo de la investigación empírica en esta área ilustrando claramente las prácticas de presentación oportunista que se analizan.

Este estudio se ha centrado exclusivamente en el lado de la oferta, esto es, se han analizado las técnicas usadas por los directivos sin tener en cuenta si ha habido un efecto en los usuarios de la información. Por lo tanto, no podemos asegurar que las técnicas de presentación oportunista de la información tengan el efecto que se asume deseado de crear una imagen engañosa en los lectores.

Para extender este estudio podría considerarse el análisis de la variación en el uso de las prácticas de presentación oportunista dependiendo de la evolución positiva o negativa de la empresa. Además, se podría investigar el uso de las técnicas aquí analizadas en dos escenarios de interés, por ejemplo, comparar el uso de estas técnicas en España con el uso en países anglosajones en los que *impression management* ha sido ampliamente investigado, por ejemplo en el Reino Unido.

Bibliografía

- ABRAHAMSON, E. y AMIR, E. [1996]: «The information content of the president's letter to shareholders» *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 23 N.º 8, págs. 1.157-1.182.
- ABRAHAMSON, E. y PARK, C. [1994]: «Concealment of negative organizational outcomes: an Agency Theory perspective» *Academy of Management Journal*, Vol. 37 N.º 5, págs. 1.302-1.334.
- ADELBERG, A. H. [1979]: «Narrative disclosures contained in financial reports: means of communication or manipulation?» *Accounting and Business Research*, Vol. 9 N.º 35, págs. 179-189.
- AERTS, W. [1994]: «On the use of accounting logic as an explanatory category in narrative accounting disclosures» *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19 N.º 4/5, págs. 337-353.
- [2001]: «Inertia in the attributional content of annual accounting narratives» *The European Accounting Review*, Vol. 10 N.º 1, págs. 3-32.
- AMERNIC, J. H. y CRAIG, R. J. [2001]: «Three tenors in perfect harmony: "close reading" of the joint letter by the heads of aluminium giants Alcan, Pechiney and Alusuisse announcing their mega-merger plan» *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12 N.º 6, págs. 763-795.
- BAKER, H. E. y KARE, D. D. [1992]: «Relationship between annual report readability and corporate financial performance» *Management Research*, Vol. 15 N.º 4, págs. 1-4.
- BEATTIE, V. A. y JONES, M. J. [2000]: «Changing graph use in corporate annual reports: A time-series analysis» *Contemporary Accounting Research*, Vol. 17 N.º 2, págs. 213-226.
- [2001]: «A six-country comparison of the use of graphs in annual reports» *The International Journal of Accounting*, Vol. 36 N.º 2, págs. 159-222.
- [2002]: «The impact of graph slope on rate of change judgements in corporate reports» *Abacus*, Vol. 38 N.º 2, págs. 177-199.
- BETTMAN, J. R. y WEITZ, B. A. [1983]: «Attributions in the boardroom: Causal reasoning in corporate annual reports» *Administrative Science Quarterly*, Vol. 28 N.º 2, págs. 165-183.
- BOWEN, R. M., DAVIS, A. K. y MATSUMOTO, D. A. [2005]: «Emphasis on pro forma versus GAAP earnings in quarterly press releases: determinants, SEC intervention and market reactions» *The Accounting Review*, Vol. 80 N.º 4, págs. 1.011-1.038.
- CASSAR, G. [2001]: «Self-serving behaviour and the voluntary disclosure of capital market performance» *Accounting Research Journal*, Vol. 14 N.º 2, págs. 126-137.
- CLAPHAM, S. E. y SCHWENK, C. R. [1991]: «Self-serving attributions, managerial cognition, and company performance» *Strategic Management Journal*, Vol. 12 N.º 3, págs. 219-229.

- CLATWORTHY, M. y JONES, M. J. [2001]: «The effect of thematic structure on the variability of annual report readability» *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 14 N.º 3, págs. 311-326.
- [2003]: «Financial reporting of good news and bad news: evidence from accounting narratives» *Accounting and Business Research*, Vol. 33 N.º 3, págs. 171-185.
 - [2006]: «Differential reporting patterns of textual characteristics and company performance in the chairman's statements» *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 19 N.º 4, págs. 493-511.
- COURTIS, J. K. [1986]: «An investigation into annual report readability y corporate risk-return relationships» *Accounting and Business Research*, Vol. 16 N.º 64, págs. 285-294.
- [1995]: «Readability of annual reports: Western versus Asian evidence» *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8 N.º 2, págs. 4-17.
 - [1996]: «Information redundancy in annual reports» *Accountability and Performance*, Vol. 12 N.º 3, págs. 1-16.
 - [1998]: «Annual report readability variability: tests of the obfuscation hypothesis» *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 11 N.º 4, págs. 459-471.
 - [2004]: «Colour as visual rhetoric in financial reporting» *Accounting Forum*, Vol. 28 N.º 3, págs. 265-281.
- DAVIS, A. K., PIGER, J. M. y SEDOR, L. M. [2006]: «Beyond the numbers: an analysis of optimistic y pessimistic Language in earnings press releases», working paper available at: <http://research.stlouisfed.org/wp/2006/2006-005.pdf>.
- FRAZIER, K. B., INGRAM, R. W. y TENNYSON, B. M. [1984]: «A methodology for the analysis of narrative accounting disclosures» *Journal of Accounting Research*, Vol. 22 N.º 1, págs. 318-331.
- HENRY, E. [2006]: «Are investors influenced by how earnings press releases are written?» Working paper, November 2006, Available at Social Science Research Network [SSRN]: <http://ssrn.com/abstract=933100>.
- HILDEBRANDT, H. H. y SNYDER, R. [1981]: «The pollyanna hypothesis in business writing: initial results, suggestions for research» *The Journal of Business Communication*, Vol. 18 N.º 1, págs. 5-15.
- HOSKIN, R., HUGHES, J. y RICKS, W. [1986]: «Evidence on the incremental information content of additional firm disclosures made concurrently with earnings» *Journal of Accounting Research*, Vol. 24 N.º Supplement, págs. 1-36.
- INGRAM, R. W. y FRAZIER, K. B. [1980]: «Environmental performance and corporate disclosure» *Journal of Accounting Research*, Vol. 18 N.º 2, págs. 614-622.
- [1983]: «Narrative disclosures in annual reports» *Journal of Business Research*, Vol. N.º March, págs. 49-60.
- JOHNSON, W. B. y SCHWARTZ, W. C. [2005]: «Are investors misled by "pro forma" earnings?» *Contemporary Accounting Research*, Vol. 22 N.º 4, págs. 915-963.
- JONES, M. J. [1988]: «A longitudinal study of the readability of the chairman's narratives in the corporate reports of a UK company» *Accounting and Business Research*, Vol. 18 N.º 72, págs. 297-305.
- KOHUT, G. F. y SEGARS, A. H. [1992]: «The president's letter to stockholders: an examination of corporate communication strategy» *The Journal of Business Communication*, Vol. 29 N.º 1, págs. 7-21.
- LANG, M. y LUNDHOLM, R. [2000]: «Voluntary disclosure y equity offerings: reducing information asymmetry or hyping the stock?» *Contemporary Accounting Research*, Vol. 17 N.º 4, págs. 623-662.
- LEARY, M. R. y KOWALSKI, R. M. [1990]: «Impression management: a literature review and two-component model» *Psychological Bulletin*, Vol. 107 N.º 1, págs. 34-47.
- LEWELLEN, W. G., PARK, T. y RO, B. T. [1996]: «Self-serving behavior in managers' discretionary information disclosure decisions» *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 21 N.º 2, págs. 227-251.
- LOUGEE, B. A. y MARQUARDT, C. A. [2004]: «Earnings informativeness y strategic disclosure: an empirical examination of "pro forma" net income» *The Accounting Review*, Vol. 79 N.º 3, págs. 769-795.

- MATHER, P., RAMSAY, A. y SERRY, A. [1996]: «The use y representational faithfulness of graphs in annual reports: Australian evidence» *Australian Accounting Review*, Vol. 6 N.º 2, págs. 56-63.
- MATHER, P., RAMSAY, A. y STEEN, A. [2000]: «The use and representational faithfulness of graphs in Australian IPO prospectuses» *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 13 N.º 1, págs. 65-83.
- MERKL-DAVIES, D. y BRENNAN, N. [2006]: «Financial Reporting and the Art of Impression Management: Tactics and Mechanisms» Working paper.
- MILNE, M. J. y ADLER, R. A. [1999]: «Exploring the reliability of social and environmental disclosures content analysis» *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 12 N.º 2, págs. 237-256.
- MUIÑO, F. y M. TROMBETTA [2006]: «Does graph disclosure bias reduce the cost of equity capital?», Working Paper, Universidad Carlos III de Madrid.
- NEU, D. [1991]: «Trust, impression management and the auditing profession» *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 2 N.º 4, págs. 295-313.
- NEU, D., WARSAME, H. A. y PEDWELL, K. A. [1998]: «Managing public impressions: environmental disclosures in annual reports» *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23 N.º 3, págs. 265-282.
- RIESS, M., ROSENFELD, P., MELBURG, V. y TEDESCHI, J. T. [1981]: «Self-serving attributions: biased private perceptions and distorted public descriptions» *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 41 N.º 2, págs. 224-231.
- SALANCIK, G. R. y MEINDL, J. R. [1984]: «Corporate attributions as strategic illusions of management control» *Administrative Science Quarterly*, Vol. 29, págs. 238-254.
- SCHLENKER, B. R. [1980]: *Impression Management: The Self-concept, Social Identity, and Interpersonal Relations*, Belmont: Brooks-Cole.
- SCHNEIDER, D. J. [1981]: *Tactical self-presentations: Toward a broader conception*. New York, Academic Press.
- SCHRAND, C. y WALTHER, B. R. [2000]: «Strategic benchmarks in earnings announcements: the selective disclosure of prior-period earnings components» *The Accounting Review*, Vol. 75 N.º 2, págs. 151-177.
- SHORT, J. C. y PALMER, T. B. [2003]: «Organizational performance referents: an empirical examination of their content and influences» *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Vol. 90 N.º 2, págs. 209-224.
- SKINNER, D. J. [1994]: «Why firms voluntarily disclose bad news» *Journal of Accounting Research*, Vol. 32 N.º 1, págs. 38-60.
- SMITH, M. y TAFFLER, R. J. [1992]: «The chairman's statement and corporate financial performance» *Accounting and Finance*, Vol. 32 N.º 2, págs. 75-90.
- [2000]: «The chairman's statement: A content analysis of discretionary narrative disclosures» *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 13 N.º 5, págs. 624-646.
- SO, S. y SMITH, M. [2002]: «Colour graphics and text complexity in multivariate decision making» *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15 N.º 4, págs. 564-593.
- STAW, B. M., MCKECHNIE, P. I. y PUFFER, S. M. [1983]: «The justification of organizational performance» *Administrative Science Quarterly*, Vol. 28, págs. 582-600.
- SUBRAMANIAN, R., INSLEY, R. G. y BLACKWELL, R. D. [1993]: «Performance and readability: a comparison of annual reports of profitable and unprofitable corporations» *The Journal of Business Communication*, Vol. 30 N.º 1, págs. 49-61.
- THOMPSON, G. [1991]: «Is accounting rhetorical? Methodology, Luca Pacioli and printing» *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16 N.º 5/6, págs. 572-599.
- WEBER, R. P. [1990]: *Basic Content Analysis*. Sage University paper series on quantitative applications in the social sciences, N.º 49. Newbury Park, CA.

APÉNDICES

APÉNDICE 1: ANÁLISIS DE INFORMACIÓN CUALITATIVA EN LAS NOTAS DE PREENSA

Análisis de palabras clave y aserciones; Énfasis por posicionamiento o ubicación

	Número
<i>Sección máximo énfasis de la nota de prensa</i>	
Palabras clave positivas	
Palabras clave negativas	
Aserciones positivas	
Aserciones negativas	
<i>Sección énfasis medio de la nota de prensa</i>	
Palabras clave positivas	
Palabras clave negativas	
Aserciones positivas	
Aserciones negativas	
<i>Sección mínimo énfasis de la nota de prensa</i>	
Palabras clave positivas	
Palabras clave negativas	
Aserciones positivas	
Aserciones negativas	
<i>Totales</i>	
Total palabras clave positivas	
Total palabras clave negativas	
Total palabras clave	
Total aserciones positivas	
Total aserciones negativas	
Total aserciones	
<i>Énfasis por repetición</i>	
Repetición de aserciones positivas	
Repetición de aserciones negativas	
Total repetición de aserciones	
<i>Énfasis por reforzamiento</i>	
Reforzamiento de palabras clave positivas	
Reforzamiento de palabras clave negativas	
Total reforzamiento de palabras clave	

APÉNDICE 2: ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN CUANTITATIVA EN LAS NOTAS DE PRENSA

2 (i) Selección – tipo de cantidad monetaria

	Número
Cifras de beneficio	
Cifras de beneficio por acción	
Cifras de ventas	
Cifras de dividendos	
Cifras de componentes de beneficios	
Cifras de componentes de ventas	
Otras cifras monetarias	
Total cifras monetarias	
Total cifras no monetarias	
Total cifras	

2 (ii) Selecccion – Tipo de cifra de beneficios

2 (iii) Selecccion del informe anual

Cifra monetaria

Cifra monetaria seleccionada de los estados financieros	
Cifra monetaria seleccionada del informe anual	
Cifra monetaria que solo aparece en la nota de prensa	

Cifras no monetarias

Cifra no monetaria seleccionada del informe anual	
Cifra no monetaria seleccionada de la nota de prensa	

3a Énfasis – Posición/ubicación o énfasis visual

Sección de máximo énfasis en la nota de prensa

Cifras positivas monetarias y no monetarias	
Cifras negativas monetarias y no monetarias	
Cifras neutrales monetarias y no monetarias	

Sección de énfasis medio en la nota de prensa

Cifras positivas monetarias y no monetarias	
Cifras negativas monetarias y no monetarias	
Cifras neutrales monetarias y no monetarias	

Sección de mínimo énfasis en la nota de prensa

Cifras positivas monetarias y no monetarias	
Cifras negativas monetarias y no monetarias	
Cifras neutrales monetarias y no monetarias	

Totales

Total cifras positivas monetarias y no monetarias	
Total cifras negativas monetarias y no monetarias	
Total cifras neutrales monetarias y no monetarias	

3b Énfasis – Repetición

Repetición cifras positivas monetarias y no monetarias	
Repetición cifras negativas monetarias y no monetarias	

4 Comparativos de rendimiento sobre el período anterior

Comparativos de rendimiento positivos en forma de porcentaje	
Comparativos de rendimiento negativos en forma de porcentaje	
Comparativos de rendimiento positivos en forma de cantidad	
Comparativos de rendimiento negativos en forma de cantidad	
Comparativos de rendimiento positivos en forma de porcentaje y cantidad	
Comparativos de rendimiento negativos en forma de porcentaje y cantidad	
Total comparativos de rendimiento	

Tipos de porcentaje

Porcentajes comparando con el período anterior	
Porcentajes que se refieren al presente período p. ej. ROCE	

APÉNDICE 3: SELECCIÓN DE CIFRAS DE LA CUENTA DE RESULTADOS (AZKOYEN 2000)**AZKOYEN, S.A. Y SOCIEDADES DEPENDIENTES**

Cuentas de pérdidas y ganancias consolidadas correspondientes a los ejercicios anuales terminados el 31 de diciembre de 2000 y 1999

		Miles de pesetas	
		2000	1999
GASTOS			
Consumos y otros gastos externos		11.890.462	10.420.070
Gastos de personal			
Sueldos, salarios y asimilados		4.195.445	3.496.787
Cargas sociales		1.129.179	988.792
Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado		1.043.219	986.497
Variación de provisiones de tráfico		27.842	14.188
Otros gastos de explotación		3.846.635	3.570.988
BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN	①	2.118.462	2.025.351
Gastos financieros y asimilados		304.045	232.219
Diferencias negativas de cambio		44.778	36.457
RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS		-	-
BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS	③	1.921.866	1.906.315
Pérdidas procedentes del inmovilizado		859	11.079
Gastos y pérdidas extraordinarios		83.863	49.292
RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS		1.954	96.686
BENEFICIOS CONSOLIDADOS ANTES IMPUESTOS	②	1.923.820	2.003.001
Impuesto sobre el beneficio		341.983	278.787
RESULTADO CONSOLIDADO DEL EJERCICIO (BENEFICIO)	→ ④	1.581.837	1.724.214

Clave:

→: Esta cifra se incluye en la nota de prensa.

①-④: Números que identifican todas las posibles cifras de resultados que pueden ser seleccionadas para ser incluidas en la nota de prensa se ordenan de mayor a menor. Por ello, a la cifra Beneficios consolidados antes de impuestos se le asigna el 2, siendo la segunda más elevada, mientras que a la cifra de Beneficios de las actividades ordinarias (situada más arriba en la cuenta de resultados) se le asigna el número 3, al ser inferior.

UN ENFOQUE MODERNO DEL CONTROL INTERNO: EL INFORME COSO Y SUS REPERCUSIONES

PEDRO CARMONA IBÁÑEZ

Profesor Titular de la Universidad de Valencia

Extracto:

LA emisión del Informe COSO constituye un punto de referencia muy importante dentro del control interno. Proporciona una definición del mismo, fija sus objetivos, identifica los elementos que lo integran y detalla las relaciones entre estos elementos. Su publicación ha supuesto que numerosos organismos reguladores de diferentes países hayan modificado sus normas de auditoría relacionadas con el control interno para adaptarlas al marco conceptual desarrollado por el mismo. Asimismo, expande el enfoque del control interno más allá de la concepción tradicional centrada en el estudio de las actividades e incorpora cuatro elementos adicionales: entorno de control, evaluación de los riesgos, información y comunicación, y supervisión.

Este trabajo empieza con una exposición de los antecedentes del Informe COSO, seguidamente se detiene en sus aspectos más relevantes, mostrando también la notable influencia que ha ejercido sobre numerosos organismos reguladores en materia de auditoría, así como la repercusión que ha tenido sobre la realización de una auditoría de cuentas, y finaliza con unas conclusiones finales.

Palabras clave: auditoría financiera, control interno, Informe COSO y regulación auditoría.

Sumario

1. Introducción.
2. Antecedentes del Informe COSO.
3. El Informe COSO.
 - 3.1. El entorno de control.
 - 3.2. La evaluación del riesgo.
 - 3.3. Las actividades de control.
 - 3.4. Información y comunicación.
 - 3.5. La supervisión.
4. Influencia del Informe COSO en los organismos reguladores.
5. Repercusión del Informe COSO en una auditoría de cuentas externa.
6. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La dirección de una compañía debe mostrar ante los propietarios que responde de modo eficaz y eficientemente en el buen uso de los recursos que maneja, que la información financiera que elabora es fiable y que ha observado las normas y leyes aplicables a la empresa que gestiona. Para poder cumplir con estos compromisos que tiene ante los accionistas y la sociedad en general, se apoya en el establecimiento y mantenimiento de una estructura adecuada de control interno que le proporcione en este sentido una seguridad razonable en su consecución.

Desde los años ochenta no han cesado las acciones en distintos países con el fin de ir adecuando el marco del control interno al actual entorno de los negocios y a las nuevas dimensiones de las empresas. En última instancia, todos los esfuerzos dirigidos en esta dirección tienen como finalidad principal proporcionar una mayor seguridad a los accionistas e inversores de las grandes empresas y corporaciones, y alcanzar mayores cotas de fiabilidad y transparencia de la información financiera [HWANG *et al.* (2004)].

Una de las acciones más importantes la encontramos en la creación en el Senado de EE.UU. a mediados de los años ochenta de un grupo de trabajo, la Comisión Treadway (Treadway Commission ¹ en inglés), denominado National Commission on Fraudulent Financial Reporting, también conocido como Committee of Sponsoring Organizations ² –COSO en sus siglas en inglés–.

Este Comité en septiembre de 1992 publicó el denominado Informe COSO ³ sobre Control Interno –Internal Control Integrated Framework–, que enfatizaba la importancia de los controles internos en el logro de los objetivos de una entidad y las animaba para que redirigieran la atención a sus sistemas de control interno, con el fin de asegurarse un gobierno corporativo responsable y la fiabilidad en el proceso de emisión de la información financiera [REZAEI (1995)].

¹ En atención al presidente de la comisión: James Treadway.

² Este Comité es una organización privada que tiene como objetivos principales mejorar la calidad de la información financiera a través de la ética de los negocios, la efectividad de los controles internos y el gobierno corporativo.

³ Recientemente se tiende a hacer referencia al mismo como COSO I, después de la publicación de otro informe conocido como COSO II, que comentamos más adelante.

La publicación de este documento pretendía desarrollar un punto de referencia común, que integrase los diferentes conceptos, objetivos y elementos que integran el control interno. Así, define el control interno, describe los componentes de los que consta, proporciona criterios sobre los que se puede evaluar el control interno, y presenta una guía que pueden seguir las organizaciones para hacer pública la información de los controles internos de los estados financieros [FRAZIER y SPRADLING (1996)].

Antes de comentar algunos de los aspectos más significativos de este informe, nos parece interesante hacer referencia a los antecedentes más relevantes que han influenciado de forma notoria sobre el mismo.

2. ANTECEDENTES DEL INFORME COSO

El primer cambio importante en la manera de entender el control interno surgió con el incremento de la dimensión de los negocios y el consiguiente distanciamiento de los propietarios de la dirección de la empresa. La implantación y desarrollo de sistemas de control eficaces adquirió entonces una importancia especial que ha ido ampliando sus ámbitos de aplicación. Por consiguiente, cuando dejó de coincidir en la misma persona de la estructura organizativa de la empresa la propiedad y la dirección, trascendió entonces la necesidad de ampliar los objetivos del control interno.

Entre los antecedentes que condujeron a la realización del Informe COSO se encuentra el conocido como *Informe Cohen*⁴ de 1978, preparado por la Commission on Auditors' Responsibilities, un grupo de trabajo constituido en 1974 por la American Institution of Certified Public Accountants (AICPA) con el fin de estudiar la responsabilidad del auditor. En una de sus recomendaciones se concluía que junto con los estados financieros la dirección debía publicar un informe sobre el control interno existente en la entidad, dirigido a los accionistas, y que los auditores debían opinar sobre dicho informe.

El Report of the Special Committee on Internal Accounting Control, conocido como Comité Minahan—constituido por la AICPA en 1979—, también puede considerarse como otra de las referencias del Informe COSO. Este comité propuso un marco conceptual para establecer y evaluar el control interno y consideró la necesidad de elaborar directrices adicionales que auxiliaran a la dirección de una compañía para conocer y cumplir sus responsabilidades sobre el control interno.

Por otro lado, el *Informe Treadway*⁵ de 1987 proponía un conjunto de recomendaciones referentes al sistema de control interno de cualquier empresa u organización. Entre estas, se subrayaba la importancia del entorno de control, los códigos de conducta, la existencia de los comités de audi-

⁴ En honor a su presidente, Manuel F. Cohen.

⁵ Elaborado por la Comisión Treadway, subcomité creado por el Congreso de EE.UU. con el objetivo de identificar las causas del aumento de la elaboración de información financiera fraudulenta y para emitir recomendaciones que llevaran a garantizar la máxima transparencia en lo que se refiere a la información financiera.

toría y la necesidad de una auditoría interna independiente, objetiva y con unos cometidos más activos. También se insistía en la obligación de emitir informes externos sobre la eficacia del control interno.

En 1988, de acuerdo con las recomendaciones propuestas por la Comisión Treadway, la AICPA emitió el SAS 55⁶ –Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit–. Este nuevo SAS proponía una nueva orientación de las normas de auditoría sobre control interno. Así, el SAS 55 definía explícitamente los elementos de la estructura del control interno de una entidad y las relaciones entre los mismos, e incrementaba la responsabilidad del auditor para su comprensión, proporcionando guías de referencia sobre la metodología de evaluación del riesgo de control a seguir por los auditores.

En el Reino Unido después de una serie de escándalos financieros en los que se vieron involucrados importantes empresas británicas se publicó en 1992 el Informe Cadbury. Aunque se trataba de un código de aplicación voluntaria, las empresas cotizadas en la bolsa de Londres tenían la obligación de hacer referencia al cumplimiento o no de sus recomendaciones en sus cuentas anuales. A las empresas que no cumplían con el código se les exigía que explicaran las razones correspondientes por el incumplimiento. Entre las medidas adoptadas, se sugería a la dirección de las compañías que informasen sobre la efectividad y el buen funcionamiento de los procedimientos de control interno.

En este contexto de pérdida de confianza en la información financiera y bajo la influencia de los antecedentes mencionados se publicó en el año 1992 el informe COSO. Sin embargo, con posterioridad a la publicación de este importante trabajo también encontramos distintos estudios interesantes que continúan contemplado aspectos relacionados con el control interno.

Así, a continuación del Informe Cadbury, en el Reino Unido se emitieron otros documentos de naturaleza similar, destacando el denominado *Informe Supercode* del año 2000. A partir ahí, la mayoría de los países occidentales han comenzado a elaborar sus propios códigos de buen gobierno corporativo, dirigidos fundamentalmente a las empresas cotizadas, donde en general reconocen la importancia del control interno en el proceso de elaboración de la información financiera. Por ejemplo, en nuestro país se ha publicado el *Código Olivencia* en 1997 y el *Código Aldama* en 2003.

En general, todos estos códigos no tienen una aplicación obligatoria y son las propias empresas las que de forma voluntaria deciden cumplir con las recomendaciones que incorporan. Dichas recomendaciones pretenden aclarar el funcionamiento y la estructura de los consejos de administración, los mecanismos de participación, el papel del auditor y su independencia, la publicación de la información financiera, así como resaltar la importancia del control interno [PIMENTEL (2006)].

También en nuestro país muy recientemente –mayo de 2006– la comisión asesora de la Comisión Nacional del Mercado de Valores ha aprobado un conjunto de recomendaciones sobre buen gobierno corporativo con el fin de armonizar y actualizar los dos códigos españoles citados anteriormente, que han venido a denominarse como *Código Unificado*. Entre las recomendaciones que con-

⁶ En 1997 fue reemplazado por el SAS 78 «Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to Statement on Auditing Standards N.º 55».

tiene queremos destacar las relativas al control interno, que como resumen SOLIS *et al.* (2006) comprenden, entre otras, la identificación de los distintos tipos de riesgo a los que se enfrenta la sociedad, así como las medidas previstas para mitigar el impacto de los riesgos identificados, y la revisión de los sistemas de control interno de forma periódica para identificar y gestionar adecuadamente los principales riesgos.

3. EL INFORME COSO

Después de resumir los antecedentes que condujeron a la realización de este estudio en EE.UU., pasamos seguidamente a comentar los aspectos más relevantes del Informe COSO.

La publicación de este documento, y como señala REZAEE (1995), pretendía alentar a las organizaciones para que pusieran un mayor énfasis en sus sistemas de control interno y funciones de auditoría interna.

En el Informe COSO (1992) se definen los controles internos de la siguiente manera:

«Proceso efectuado por la dirección de una compañía con el fin de proporcionar una seguridad razonable en la consecución de los objetivos en las siguientes áreas:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y normas.»

La primera categoría contempla las metas básicas de negocio de una entidad, incluyendo su funcionamiento y objetivos de rentabilidad y salvaguarda de recursos —esto es, seguridad razonable en la consecución de los objetivos de la entidad—. La segunda está relacionada con la preparación y emisión de estados financieros finales que sean fiables. La tercera se refiere al cumplimiento de aquellas leyes y normas aplicables a la entidad.

La definición enfatiza que el control interno no es un elemento aislado, está formado por un conjunto de acciones —proceso—. La responsabilidad principal de implantar y mantener este proceso recae sobre la dirección, quien además de ser capaz de involucrar a prácticamente todos los empleados en algún papel en el control de la organización, debe integrarlo en sus actividades operativas.

Asimismo, solo puede proporcionar una seguridad razonable, pues ningún sistema de control interno diseñado e implantado puede asegurar de forma absoluta el cumplimiento de los objetivos en las áreas referidas en la definición. Por ejemplo, pueden producirse errores humanos en la aplicación de los controles, la dirección de la compañía puede saltarse deliberadamente los controles, etc.

El Informe COSO distingue cinco elementos interrelacionados dentro del sistema de control interno:

1. El entorno de control.
2. La evaluación del riesgo.
3. Las actividades de control.
4. La información y comunicación.
5. La supervisión.

A continuación vamos a describir de modo resumido estos elementos a partir de las referencias contenidas sobre los mismos en el Informe COSO.

3.1. El entorno de control.

El entorno de control viene determinado por el ambiente general de una organización. Influye en la conciencia de control de sus empleados y constituye la base para los restantes elementos del control interno. También estimula las acciones del personal con respecto al control de sus actividades.

Los factores del entorno de control abarcan entre otros los siguientes:

- La integridad y los valores éticos.
- La competencia del personal de la entidad.
- La filosofía de la dirección y su estilo operacional.
- La estructura organizativa.
- La forma en que la dirección delega en autoridad y responsabilidad.
- La política de recursos humanos.

La responsabilidad de mantener un entorno de control adecuado corresponde a todo el personal de la organización. No obstante, la dirección de la entidad constituye el principal motor del ambiente de control, promoviendo la participación activa de todo el personal e inculcando la cultura de control como una forma corriente de proceder en todos los niveles de la organización.

En definitiva, como reconocen HWANG *et al.* (2004), el entorno de control depende del estilo y filosofía de dirección y del modo en que el personal también lo entiende. Representa la atmósfera de control de la entidad y es la base del resto de sus elementos.

3.2. La evaluación del riesgo.

Todas las empresas tienen que hacer frente a una gran variedad de riesgos que provienen tanto del ámbito interno de la propia organización como de fuentes externas. Un elemento clave en el proceso de evaluación de los riesgos es la identificación de los cambios en las condiciones actuales y la puesta en marcha de acciones para afrontarlos. Esto conlleva la detección y comunicación tanto de las circunstancias externas como internas que puedan afectar a los objetivos de una organización y el análisis de los riesgos y oportunidades asociados [FRAZIER y SPRADLING (1996)].

En el **cuadro 1** recogemos algunos de los factores externos e internos que constituyen riesgos potenciales para una organización.

CUADRO 1. *Riesgos potenciales para una organización: factores externos e internos.*

Factores externos	Factores internos
Nuevas normas y leyes. Los avances tecnológicos. Modificaciones en el comportamiento de los usuarios o consumidores. Cambios políticos.	Sustituciones en el personal clave de la compañía. Cambios en la organización ocasionados por la entrada de nuevos accionistas dominantes. La naturaleza y complejidad de las operaciones de la empresa. Nuevos modelos de negocio, productos o actividades.

Cuanto antes se identifiquen y evalúen los riesgos asociados a una organización, será más sencillo hacerles frente de un modo eficaz. La dirección debe pues examinar minuciosamente los riesgos existentes en todos los niveles de la organización y tomar las medidas oportunas para gestionarlos. Su identificación y el análisis es un proceso interactivo, continuo y fundamental del control interno gestionado por la dirección. La función de auditoría interna constituye un apoyo continuo en la identificación y el análisis de los riesgos relevantes ubicados en las entidades.

El análisis de los riesgos implica la realización ininterrumpida de tres procesos:

- Valorar la relevancia del riesgo: alto, medio o bajo.
- Evaluar la probabilidad de que el riesgo se produzca o presente.
- Establecer las medidas que se van a tomar para gestionar el riesgo.

Resumiendo, la valoración consiste en la identificación, análisis y gestión de los riesgos relacionados con la consecución de los objetivos de una organización [HWANG *et al.* (2004)].

3.3. Las actividades de control.

Las actividades de control son los procedimientos y políticas que permiten a la dirección de una compañía asegurarse que sus directrices se cumplen. Estas actividades ayudan a comprobar que se están realizando las acciones necesarias para gestionar los riesgos –identificados en el elemento anterior– hacia el logro de los objetivos de la entidad.

Las actividades de control están presentes en todas las áreas de una organización, en todos sus niveles y para todas sus funciones. Comprenden una gama de actividades muy diversa, entre las que sobresalen las mostradas en el **cuadro 2**.

CUADRO 2. *Actividades de control.*

Comprobación de objetivos. Consiste en la comparación de los resultados actuales con los presupuestados.
Controles del tratamiento de la información. Verifican la exactitud, totalidad y autorización de las transacciones individuales, mediante controles tanto manuales como automatizados.
Controles físicos. Como la seguridad de los activos, incluyendo su salvaguarda y controles de autorización de acceso a los registros, tanto de los programas como ficheros de datos. También los recuentos periódicos y comparación de los resultados con las cantidades registradas en contabilidad.
Segregación de funciones. Como la asignación de responsabilidades para la autorización de transacciones, registro de transacciones, y mantenimiento de la custodia de los activos entre el personal de la organización.

En definitiva, las actividades de control abarcan las acciones emprendidas para garantizar que los riesgos se encuentran bajo control. O, en palabras de MARKS (2004), los controles son los procedimientos que la dirección de una compañía establece para asegurarse de que sus actividades ocurren de la manera deseada.

3.4. Información y comunicación.

La información relevante de una entidad debe ser identificada, registrada y comunicada con oportunidad y claridad para que resulte útil a sus usuarios para la toma de decisiones. Un elemento principal del componente información y comunicación son los estados financieros.

Los sistemas de información de una empresa sirven para emitir informes sobre los flujos reales y financieros, así como sobre el cumplimiento de los objetivos, permitiendo o ayudando en el control de la gestión de la empresa. Es importante que se establezcan cauces eficaces de comunicación en todos los sentidos: hacia abajo, arriba y ancho de la organización. Todos los trabajadores han

de tomar conciencia sobre la importancia de su papel en el sistema de control interno, y que sus actividades individuales están relacionadas con el trabajo de los demás.

También hay que establecer mecanismos de comunicación eficaces con los agentes externos a la organización: clientes, proveedores, organismos reguladores, accionistas.

En resumen, la información y comunicación abarcan los sistemas de información, comunicación y control de una organización, incluyendo el sistema contable [HWANG *et al.* (2004)].

3.5. La supervisión.

Los sistemas de control internos requieren que sean supervisados; esto es, un proceso que evalúa la calidad del funcionamiento del sistema con el tiempo. Se logra mediante actividades de supervisión continuadas, controles independientes o con una combinación de ambos.

La supervisión continuada se realiza durante el transcurso de las operaciones, en el día a día. Esto incluye fundamentalmente actividades de vigilancia, así como otras acciones del personal durante la realización de su trabajo. El alcance y la frecuencia de los controles independientes principalmente dependen del resultado de la evaluación de los riesgos y de la eficacia de los procedimientos de supervisión continuada.

La presencia de debilidades de control interno debería ponerse en conocimiento de la dirección de la sociedad. Puede ocurrir que ciertos procedimientos que fueron eficaces en un determinado momento pierdan su eficacia o simplemente dejen de aplicarse por ser innecesarios, por lo que resulta imprescindible la supervisión para que se introduzcan los mecanismos de corrección adecuados. En consecuencia, la dirección de una compañía debe estar atenta con el fin de asegurarse de que el control interno es el correcto en todo momento y es capaz de hacer frente a cualquier nuevo riesgo que se haya presentado, de modo que no afecte en el cumplimiento de sus objetivos.

Resumiendo, la supervisión es el proceso continuo que asegura que los controles internos funcionan según lo previsto dentro de una organización. Comprende la evaluación, en los niveles adecuados, del diseño, funcionamiento y la manera en la que se adoptan las medidas para actualizar o corregir los componentes de control [HWANG *et al.* (2004)].

Todos estos elementos descritos –destaca el Informe COSO– se encuentran interrelacionados y en sinergia, formando un sistema integrado que reacciona dinámicamente ante las situaciones de cambio. Además, el sistema de control interno está ligado con las operaciones de la entidad y existe fundamentalmente para gestionar mejor el negocio.

El control interno es más eficaz cuando los controles se encuentran incorporados en la infraestructura de la entidad y son una parte esencial de la misma. De este modo, una buena estructura de control interno sirve de apoyo para la mejora continuada del negocio, ayuda a evitar gastos innecesarios y permite una respuesta rápida ante situaciones de cambio.

En definitiva, los contenidos del Informe COSO expanden la concepción tradicional del control interno, desde el control de actividades, como las políticas y procedimientos o aprobaciones, hasta la inclusión de cuatro componentes adicionales que provienen del modo que la dirección gestiona la empresa: entorno de control, valoración del riesgo, información y comunicación, y supervisión [LINDOW *et al.* (2002)].

4. INFLUENCIA DEL INFORME COSO EN LOS ORGANISMOS REGULADORES

Tanto la AICPA como el International Federation of Accountants (IFAC) (recientemente han actualizado y modificado sus normas de auditoría, incorporando el marco conceptual del control interno desarrollado por el comité COSO que acabamos de exponer.

En particular, el IFAC en la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 (IAASB, 2004) ⁷, Entendimiento de la Entidad y su Entorno y Valoración del Riesgo de Errores Materiales, dentro de los temas dedicados al control interno contiene el marco conceptual del comité COSO.

Y por su parte, la AICPA acaba de aprobar el SAS 109 con el mismo título que la NIA 315 –que entró en vigor el 15 de diciembre de 2006–, y cuyo contenido es prácticamente coincidente con esta última. Por tanto, la AICPA también incorpora en su normativa de auditoría el marco conceptual del control interno desarrollado por el comité COSO. Sin embargo, fue en el SAS 78 (AICPA, 1997) cuando se introdujeron inicialmente los contenidos del Informe COSO.

Asimismo, *The Panel on Audit Effectiveness. Report and Recommendations*, de agosto de 2000, cuando se refiere al control interno remarca la aceptación de la definición y partes de las que consta tal y como figuran en el Informe COSO. En 1988 The Public Oversight Board (POB) constituyó The Panel on Audit Effectiveness (PoAE) con el fin de estudiar la situación del ejercicio de la actividad de la auditoría en EE.UU. El POB se había creado en el año 1977 por la AICPA como un cuerpo privado independiente para supervisar y vigilar la profesión contable y de auditoría en EE.UU. Se fundó para asegurar a los organismos reguladores, inversores y público en general que podían confiar en las auditorías de los estados financieros, pues reflejaban de forma fehaciente la salud financiera de las empresas.

En la actualidad el POB ha sido reemplazado por el Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), constituido después de la entrada en vigor en EE.UU. de la Sarbanes-Oxley Act (SOA) en 2002 y dependiente de la SEC. La SOA es un intento de restaurar la confianza de los inversores en los estados financieros de las grandes corporaciones públicas, mediante una reducción drástica de la posibilidad de que se presenten grandes fracasos del auditor tales como el caso Enron [TACKETT *et al.* (2004)]. En opinión de MORRIS (2003), la SOA se considera como la ley federal más

⁷ No obstante, el contenido del Informe COSO sobre el marco conceptual del Control Interno originariamente fue incorporado por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) en el año 2003 en la NIA 400. Actualmente esta NIA ha sido reemplazada por la NIA 315.

importante sobre la profesión contable en décadas, desde los años treinta, donde el elemento primordial es la creación de un órgano supervisor (PCAOB).

En cuanto a las referencias que contiene la SOA sobre el control interno, están muy en la línea del Informe COSO y prácticamente se trata de una transcripción de los contenidos de este último. En este sentido, entre otras disposiciones, la SOA obliga a la dirección de las empresas cotizadas en EE.UU., a emitir un informe que valore la efectividad de los controles internos relacionados con la información financiera ⁸, siguiendo los principios y criterios sobre control interno contenidos en el Informe COSO. Asimismo, se exige al auditor que realice una auditoría completa y separada del informe de la dirección sobre control interno, que finalice con la emisión de un informe específico del auditor sobre el control interno.

En junio de 2004 el PCAOB aprobó en este sentido una norma que contiene las indicaciones que deben seguir los auditores a la hora de pronunciarse sobre el control interno de la compañía auditada, que tituló *Auditing Standard (AS) N.º 2: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction With an Audit of Financial Statements*. En este AS 2 de la PCAOB se reconoce de forma expresa que su contenido toma en consideración el marco conceptual de control interno del informe COSO:

«... la dirección de la ejecución y de la emisión de los informes (de control interno) de esta norma se basan en el marco de referencia del Informe COSO».

[AS 2, PCAOB (2004)]

En opinión de McCONNELL y BANKS (2003), de acuerdo con la SOA los auditores en EE.UU. para las empresas cotizadas deben realizar una actividad integrada consistente en la auditoría de los estados financieros y de los controles internos. Para la auditoría de los controles internos hay que expresar una opinión acerca de la efectividad, en todos los aspectos significativos, de los controles internos que influyen sobre los estados financieros, implantados por la dirección de una entidad.

Por otro lado, en el año 2004 COSO emitió otro documento relacionado con el control interno titulado *Enterprise Risk Management –an Integrated Framework (COSO II)*–. En esta publicación se situaba el control interno en un contexto más amplio, en el de la gestión de los riesgos corporativos. Como recoge GAUTHIER (2006), bajo la perspectiva de COSO II un sistema de gestión de riesgos corporativo debe proporcionar la seguridad razonable de que los objetivos de una compañía están siendo realizados y que la dirección permanece atenta en la identificación de los riesgos que pueden impedir la consecución de los mismos.

El Informe COSO II destaca, sin embargo, que sus contenidos de ninguna manera sustituyen o modifican los aspectos sobre control interno detallados en el Informe COSO. Se trata pues de un

⁸ Sección 404 de la SOA.

complemento y no reemplaza el texto reflejado en el Informe COSO original, estando dirigido a la dirección de las compañías que desean un contexto de referencia más sólido. Los contenidos de COSO II son más amplios y comprenden el marco conceptual inicialmente desarrollado por COSO, expandiendo las prácticas para incorporar la gestión de los riesgos. Es decir, el control interno constituye una parte integral de la gestión de riesgos corporativos.

Asimismo, queremos resaltar que en junio de 2006 el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), para facilitar la aplicación del marco conceptual del control interno a empresas de menor tamaño, ha publicado una guía que complementa el Informe COSO de 1992 para empresas de menor tamaño que coticen en bolsa –*Internal Control over Financial Reporting. Guidance for Smaller Public Companies Reporting*—. En general, este documento hace un mayor hincapié sobre la posibilidad de que estas empresas puedan desarrollar e implementar controles eficaces de un modo menos formal, en comparación con las grandes corporaciones, y sin que se vea menoscabado por ello su calidad.

Finalmente, no podemos dejar de hacer referencia al hecho de que en la nueva Octava Directiva (2006/43/CE), relativa a la auditoría legal, se recoge que todas las auditorías legales realizadas en la Unión Europea (UE) se efectuarán sobre la base de las NIA emitidas por el IFAC. Por consiguiente, cuando la Comisión adopte definitivamente las NIA se extenderá a todos los países de la UE el marco conceptual de control interno recogido en el Informe COSO.

Resumiendo, el Informe COSO representa el desarrollo de un nuevo marco conceptual de control interno, que ha sido refrendado por numerosos organismos reguladores de distintos países sobre la auditoría de cuentas, incluido el IFAC, la AICPA o el PCAOB.

5. REPERCUSIÓN DEL INFORME COSO EN UNA AUDITORÍA DE CUENTAS EXTERNA

Tal y como acabamos de recoger, tanto la normativa internacional de auditoría como la AICPA han incorporado en su articulado los contenidos y marco conceptual del Informe COSO sobre el control interno.

El auditor de cuentas independientes pues debe conocer los cinco elementos que constituyen el control interno identificados inicialmente en el Informe COSO y alcanzar un nivel de comprensión suficiente de los mismos. De esta manera, estos componentes constituyen los criterios de referencia para comprobar la presencia en una organización de un control interno eficaz. Asimismo, la determinación de la efectividad del control interno es un juicio subjetivo, que resulta de la evaluación de los cinco elementos mencionados, comprobando que están presentes y funcionando adecuadamente.

A continuación vamos a comentar el trabajo que debería realizar el auditor de cuentas para familiarizarse con el sistema de control interno de una compañía, según se extrae de los preceptos recientemente incorporados en la normativa del IFAC (2004) y de la AICPA (2006).

En cuanto al entorno de control, se requiere que el auditor obtenga un conocimiento suficiente que le permita advertir la actitud, preocupación y acciones hacia el mismo por parte de la dirección de una compañía. La responsabilidad principal para la prevención y detección de irregularidades en una compañía recae en las personas encargadas de la gestión y dirección. Por tanto, el auditor debe comprobar que los máximos responsables de la compañía se hayan preocupado por crear e implantar una cultura organizativa basada en la honestidad y ética, y que se hayan establecido controles adecuados para la prevención y detección de errores y fraudes.

La evidencia de auditoría se puede obtener mediante la realización de preguntas y otros procedimientos de valoración del riesgo como la observación y la inspección de documentos. Cuando la evidencia recabada muestre la existencia de un entorno de control satisfactorio, el riesgo de que las cuentas anuales contengan errores materiales se reduce y, por consiguiente, tiene un efecto directo sobre la naturaleza, extensión y momento de realización de otros procedimientos de auditoría. Por el contrario, la presencia de un entorno de control no satisfactorio puede debilitar la efectividad de los controles y, por tanto, constituir un factor negativo en la valoración del auditor del riesgo de que los estados financieros contengan errores materiales.

El segundo elemento contemplado por el Informe COSO es la valoración de los riesgos. El auditor debe pues familiarizarse sobre la forma en que la dirección identifica y reacciona frente a los riesgos más importantes que afectan al sistema de información financiero de una compañía. En otras palabras, el auditor tiene que conocer y comprender el proceso de valoración de los riesgos de negocio seguido por la entidad auditada y averiguar cómo la dirección gestiona dichos riesgos.

Fundamentalmente, el auditor se centra en los riesgos relevantes que afectan a los estados financieros y observa los siguientes aspectos:

- El proceso de identificación empleado por la dirección.
- Los criterios utilizados para determinar si resultan relevantes como para prestarles atención.
- La asignación de probabilidades de ocurrencia de los riesgos.
- Las acciones tomadas para hacer frente a estos riesgos.

Un resultado satisfactorio sobre el proceso de valoración de los riesgos seguido por la compañía proporciona una gran ayuda al auditor en el trabajo de identificación de los riesgos relevantes que pueden afectar a los estados financieros. En estos casos, el auditor mediante preguntas se informa acerca de los riesgos de negocio identificados por la dirección y considera entonces si pueden ocasionar algún error material en los estados financieros.

En el supuesto de que el auditor durante el transcurso de su trabajo describa algún riesgo importante no puesto de manifiesto por la dirección, debe valorar la posibilidad de que el sistema de identificación de riesgos implantado por la compañía no funcione adecuadamente. Cuando concluya que

efectivamente el funcionamiento no es satisfactorio debería ponerlo en conocimiento de la dirección para que emprenda las medidas correctoras oportunas.

Las actividades de control constituyen el tercer elemento considerado por el Informe COSO. Se requiere que el auditor analice las actividades de control más relevantes de una compañía con el fin de realizar una correcta planificación de la auditoría. No es pues necesario el análisis de todas las actividades de control relacionadas con cada una de las partidas de los estados financieros para planificar la auditoría, solamente se revisan las más significativas. Esto es, el auditor se centra en las actividades de control presentes en las áreas donde considera que la probabilidad de ocurrencia de un error material es mayor, con el fin de valorar el riesgo de error material de los estados financieros y diseñar otros procedimientos de auditoría específicos para hacer frente o responder a los riesgos evaluados.

El sistema de autorizaciones, la realización de revisiones, los controles físicos y la segregación de responsabilidades, entre otros, constituyen actividades de control que deben ser objeto de consideración por el auditor. Mediante estas actividades la dirección se asegura de que las directrices dadas se cumplen.

En definitiva, mediante el estudio de las actividades de control el auditor comprueba fundamentalmente que sean capaces de prevenir, o detectar y corregir, errores materiales en los estados financieros.

Otro elemento contemplado por el Informe COSO hace referencia a la información y comunicación. Este elemento, que incluye el sistema contable, comprende los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar acerca de las transacciones de una entidad, así como para mantener el sistema de información contable de la entidad.

En este sentido, sería aconsejable que el auditor obtuviera una comprensión razonable de los componentes del sistema de información y de comunicación que resulten significativos para la elaboración de los estados financieros. Por ejemplo:

- El tipo de operaciones más relevantes de la entidad y cómo se inician.
- Los procedimientos –manuales y mecanizados– empleados en estas operaciones para su registro, procesamiento e incorporación en los estados financieros.
- Los registros extracontables que justifican la información contenida en los estados financieros.
- Las cuentas contables específicas de los estados financieros.
- El proceso de confección de los estados financieros, incluyendo las pautas más importantes seguidas para realizar las estimaciones contables y revelar información en las notas adjuntas.
- El proceso seguido para registrar información relevante distinta de las transacciones, como la depreciación y amortización de los activos.

Además de comprender y familiarizarse con las operaciones corrientes y su registro, como compras o ventas, el auditor tiene que estudiar los procedimientos empleados por la dirección para contabilizar otro tipo de operaciones menos habituales como las estimaciones contables.

Asimismo, al tiempo que el auditor se documenta sobre este elemento tiene que valorar el riesgo de error material asociado con un mal funcionamiento del sistema de información.

Por otro lado, el auditor también tendría que estudiar los mecanismos de comunicación de la dirección de una compañía a sus empleados acerca de las tareas y responsabilidades que tienen, en relación con el proceso de elaboración de la información financiera. La comunicación puede revestir, por ejemplo, la forma de manuales de procedimientos y manuales de información financiera, donde se detallan las tareas y responsabilidades de los puestos de trabajo, incluyendo los controles internos que inciden sobre los estados financieros.

El último elemento de control contemplado por el Informe COSO es la supervisión, que es un proceso de valoración de la efectividad del funcionamiento de los controles a lo largo del tiempo. En relación con este componente, sería deseable que el auditor alcanzase una comprensión razonable de las actividades principales seguidas por la dirección de una compañía para revisar los controles internos relacionados con los estados financieros. Del mismo modo, el auditor debería estudiar cómo se ejecutan las acciones correctivas, en su caso, cuando los controles no cumplan con sus objetivos.

En muchas empresas la supervisión del control interno se lleva a cabo por el departamento de auditoría interna. En tales casos, el auditor externo puede servirse del trabajo realizado por este departamento para juzgar el funcionamiento del proceso de supervisión de los controles. No obstante, el auditor tiene que valorar la fiabilidad de la información generada en este ámbito de la empresa acerca de los resultados de la supervisión de los controles; y, solamente, cuando entienda que es fiable la tomará en consideración para evaluar este último componente del control interno.

Por otro lado, la descripción y los resultados de la evaluación de este proceso continuo que es el control interno tienen que quedar convenientemente recogidos y documentados en los papeles de trabajo del auditor. Estos resultados ayudan al auditor a diseñar la estrategia de auditoría y establecer el alcance, extensión y momento de realización de otros procedimientos de auditoría. Los tres métodos más utilizados por la profesión para documentar los resultados del estudio del control interno de una compañía son los narrativos, diagramas de flujos y cuestionarios. En la práctica se suele emplear una combinación de estos dependiendo de las preferencias del auditor y de las características o complejidad del proceso de control interno de la empresa revisada. En una empresa con un proceso de control interno simple, el narrativo resultará suficiente. En cambio, los flujogramas y los cuestionarios serán más apropiados para documentar sistemas más complejos.

Cuando el resultado de la evaluación del control interno de una compañía sea favorable, el auditor dejará constancia en sus papeles de trabajo de que la dirección tiene una seguridad razonable acerca de los siguientes aspectos:

- El grado en que los objetivos y metas se están cumpliendo.
- La fiabilidad de la información utilizada para la elaboración de los estados financieros.
- El cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

Resumiendo, el auditor tiene que estudiar los componentes de los que consta el marco de control interno con la finalidad de identificar las clases de errores potenciales; considerar los factores que afectan al riesgo de que los estados financieros contengan errores materiales; y diseñar otros procedimientos de auditoría acordes con los resultados de las pruebas realizadas para valorar el control interno.

6. CONCLUSIONES

La emisión del Informe COSO constituye un punto de referencia muy importante dentro del control interno. Proporciona una definición del mismo, fija sus objetivos, identifica los elementos que lo integran y detalla las relaciones entre estos elementos. Su publicación ha supuesto que numerosos organismos reguladores de diferentes países hayan modificado sus normas de auditoría relacionadas con el control interno para adaptarlas al marco conceptual desarrollado por el Informe COSO.

Expande el enfoque del control interno más allá de la concepción tradicional centrada en el estudio de las actividades e incorpora cuatro elementos adicionales: entorno de control, evaluación de los riesgos, información y comunicación, y supervisión.

Los responsables financieros disponen pues de un esquema de referencia preciso para implantar y mantener sistemas de control interno eficaces y eficientes, que cuenta asimismo con una amplia aceptación entre los principales organismos reguladores en esta materia. También constituye una guía para hacer pública la información de los controles internos de los estados financieros.

Por otro lado, los auditores a la hora de pronunciarse sobre el funcionamiento y cumplimiento de los objetivos de un sistema de control interno tienen a su alcance un marco de referencia, que les permite realizar valoraciones acerca de los controles tomando como elemento de apoyo los objetivos y componentes recogidos en el Informe COSO; esto es, criterios sobre los que pueden evaluar el control interno. A partir de la identificación de los riesgos residuales que no quedan cubiertos con las actividades de control y la valoración de su importancia y probabilidad de ocurrencia, diseñan la estrategia de auditoría y la amplitud de los procedimientos de auditoría, tanto sustantivos como de cumplimiento.

Bibliografía

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS:

- [2002]: *Codification of Statements on Auditing Standards*. AICPA. New York.
- [2002]: *Exposure Draft of Proposed Statements on Auditing Standards Related to Risk Assessment*. AICPA. New York.
- [2006]: *Risk Assessment Standards*. AICPA. New York

BOOTH, G. [2005]: «Analysis: Sarbanes-Oxley - Get into training for the new regime». *Accountancy*. Vol. 135, Iss. 1337.

FRAZIER, D. R. y SPRADLING, L. S. [1996]: «The New SAS N.º 78». *The CPA Journal*. May.

GAUTHIER, S. J. [2006]: «Understanding Internal Control». *Government Finance Review*; Feb. 2006; 22, 1.

HWANG, S. S.; SHIN, T. y HAN, I. [2004]: «CRAS-CBR: Internal control risk assessment system using case-based reasoning». *Expert Systems*. Feb.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB) [2005]: *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*. IFAC.

MCCONNELL JR., D. K. y BANKS, G. Y. [2003]: «How Sarbanes-Oxley will change the audit process». *Journal of Accountancy*; Sep. 2003; 196, 3.

MORRIS, T. W. [2003]: «A new vision of oversight: The accounting credibility crisis». *The CPA Journal*; May 2003; 73, 5.

PIMENTEL, M. [2006]: «Consejeros independientes... ¿de quién?». *Cinco Días*. 25/01.

PUBLIC OVERSIGHT BOARD [2000]: *The Panel on Audit Effectiveness, Report and Recommendations*. AICPA. Stamford, CT.

QUINTANA CABRALES, A. [2005]: «¿Qué es el Informe COSO?». Centro de Estudios Contables, Financieros y de Seguros. CECOFIS.

SOLIS CÉSPEDES, J. I. y PUMARINO GARCÍA-AGULL, A. [2006]: «Control Interno Financiero. Ley Sarbanes-Oxley, primer año de aplicación y situación actual en España». *Partida Doble*.

TACKETT J., WOLF F. y CLAYPOOL G. [2004]: «Sarbanes-Oxley and audit failure. A critical examination». *Managerial Auditing Journal*. Vol. 19. N.º 3.

THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO):

- [1992]: *Internal Control. Integrated Framework*.
- [2004]: *Enterprise Risk Management. Integrated Framework*.
- [2006]: *Internal Control over Financial Reporting. Guidance for Smaller Public Companies Reporting*.

Recensiones Bibliográficas

El Derecho Tributario ante el nuevo Derecho Contable

Amparo NAVARRO FAURE
La Ley, Madrid, 2007, 270 págs.

Ha escrito el prólogo de esta interesante monografía María Teresa SOLER ROCH, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante, la misma en la que imparte docencia la autora. En aquel se destaca la relevancia del tema estudiado, por ir más allá de una mera oportunidad coyuntural —queda muy cercana la aprobación 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— y abordar «cuestiones nucleares que han venido interesando, y no solo recientemente, a los estudiosos del Derecho Tributario, tales como su función en el seno del ordenamiento jurídico y sus relaciones con el Derecho privado, o el modo de determinar y valorar la renta obtenida por una sociedad más adecuada con los principios y objetivos que deben presidir la Ley del impuesto».

El libro se ha estructurado en torno a tres capítulos, sirviendo los dos primeros de preámbulo lógico del verdadero núcleo duro de problemas que se suscitan en el tercero. Al final aparece también una amplia relación bibliográfica.

La profesora NAVARRO FAURE señala al comienzo que el origen de su monografía se encontraría en una serie de ideas constatadas a lo largo del tiempo y que vienen a denotar el contraste de la consolidación doctrinal y académica de la autonomía del Derecho Tributario con nuevas formas de interrelación entre las diferentes disciplinas jurídicas. Por otro lado, se comentan dos aspectos que explicarían la técnica jurídica empleada en la elaboración de las normas impositivas en los últimos años: 1.º La incorporación al ordenamiento tributario de normas provenientes de organismos ajenos a la Administración tributaria —v. gr.: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores— y, 2.º Lo que se podría denominar la perfecta juridicidad de la planificación fiscal y el carácter implícito que tiene el Derecho Mercantil en el Tributario. Todo ello supone, como señala la autora, una clara «reflexión sobre la unidad del ordenamiento jurídico, dormida tras los laureles de la victoria de la autonomía».

En el primer capítulo se plantean diversas consecuencias del empleo de esquemas iusprivatistas para la explicación del fenómeno tributario. Así, estaría la utilización de la teoría de la relación jurídico-tributaria en el desarrollo dogmático del Derecho Financiero y Tributario. Por lo que se refiere al terreno de la interpretación jurídica, se suscita el problema de la interpretación teleológica de normas que no fueron creadas con finalidad fiscal, pero que por el juego de la remisión normativa se aplican en este campo. Y en cuanto a la utilización supletoria del Derecho común, y para entender las nuevas relaciones del Derecho privado con el Derecho Tributario, se sugiere

realizar una distinción: «una cosa es que se acuda al Derecho común, civil o administrativo ante una laguna del ordenamiento jurídico, y otra cosa distinta es la incorporación en la regulación de ciertos institutos jurídicos financieros de normas jurídico-privadas, por expresa remisión de la norma tributaria».

Después de estas consideraciones previas, se entra de lleno en las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Mercantil en general y, de manera más particularizada, con el conjunto de normas que regulan y disciplinan la materia contable (Derecho Contable). NAVARRO FAURE pone de relieve la dificultad de distinguir la contabilidad como técnica y como parte del Derecho, puesto que «las originariamente técnicas registrales en las que consiste la contabilidad, se recogen en normas jurídicas, sin que sea necesario para tener el calificativo de norma jurídica que tenga carácter imperativo. Las normas que recogen los principios en que se debe basar la contabilidad y los efectos que estas provocan en el ordenamiento jurídico avalan por sí solas su carácter jurídico».

El siguiente capítulo se refiere a las fuentes comunitarias del Derecho Contable y su incidencia en el Derecho Tributario. Aquí se empieza aludiendo al proceso de armonización europea para la adopción de unas normas internacionales de información financiera (NIIF) que posteriormente *se incorporaron* a nuestro Derecho interno por la Ley 36/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Más tarde, se plantea la influencia que ha tenido esa armonización contable en el ámbito de la armonización (fiscal) de la imposición sobre sociedades. La autora destaca que la primera se haya llevado a cabo por un Reglamento comunitario (Reglamento CE núm. 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, de aplicación de las NIIF, que se recogen en anexo al mismo) y no por medio de una Directiva –que es el instrumento más adecuado para el acercamiento de legislaciones– como ha sucedido en el campo fiscal, aunque con escasos resultados, como es bien sabido, en la imposición directa.

También se plantea en la obra que comentamos la integración de las NIIF en el Derecho español, partiendo de la idea de que las consecuencias tributarias de las normas comunitarias en materia de contabilidad pueden analizarse desde dos puntos de vista: «Por un lado, la integración de estas normas comunitarias en el Derecho contable español provocan, por la remisión de las normas tributarias a las normas mercantiles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que las citadas normas se conviertan en fuente también del Derecho Tributario» y, por otro lado, «y en la medida en que las citadas NIIF introduzcan modificaciones sustanciales en la valoración y forma de contabilizar los diferentes componentes de la renta de las empresas, todos los ajustes fiscales contenidos en la LIS pensados para un determinado Derecho contable, tendrán que ser revisados cuando el resultado contable que se obtenga pueda ser diferente del que presumiblemente se podía obtener con la legislación mercantil existente en 1995. Las diferentes consecuencias de la aplicación de estas NIIF son un ejemplo magnífico de la integración de otras disciplinas en el Derecho Tributario».

El capítulo segundo finaliza con el planteamiento de las consecuencias de las NIIF en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, concretamente en relación a las revalorizaciones contables y nuevas valoraciones de ciertos activos, en función de la aplicación del «valor razo-

nable» (NIIF 39); la regulación de la cuenta de resultados y el patrimonio neto de las entidades (NIIF 1); el cálculo de impuestos anticipados y diferidos (NIIF 12), así como el fondo de comercio y provisiones.

Ya en el capítulo tercero, la autora se sitúa ante las fuentes internas del Derecho Contable, planteando asimismo su incidencia en el Derecho Tributario. La exposición se sistematiza jerárquicamente en relación a las leyes, reglamentos y consultas en materia de contabilidad.

Dentro del primer apartado, tras el enunciado de las normas básicas aplicables –y que se encuentran en el Código de Comercio y las Leyes de Sociedades Anónimas, de Responsabilidad Limitada y de Auditoría de Cuentas–, se hace seguimiento de la clasificación mercantilista que distingue entre normas de *contabilidad formal*, que regulan la representación externa o documental (libros de contabilidad) de la actividad económica constitutiva de la empresa y, de otra parte, las normas de *contabilidad material*, por las que se fijan los criterios y reglas de elaboración del resultado de la empresa a través de las cuentas anuales.

Dentro del primer grupo normativo, la autora se centra en dos cuestiones: 1.^a La obligación tributaria formal de llevanza de contabilidad, poniendo de manifiesto los aspectos diferenciales con este deber mercantil; y 2.^a El valor probatorio de la contabilidad.

En sede de contabilidad material se concede especial atención a las relaciones entre el beneficio mercantil y fiscal, de las normas contables con los modos de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, así como a la posible integración de los principios contables –sobre todo el de imagen fiel– en los elementos de cuantificación de ciertos tributos.

Al continuar con los reglamentos en materia de contabilidad, el libro se va deteniendo en el Plan General de Contabilidad y los principios contables reflejados en el mismo; después en las órdenes ministeriales que han ido aprobando diversos planes sectoriales y luego en las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En este punto se estudia el origen, naturaleza y funciones de este organismo autónomo administrativo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, así como el valor normativo de sus resoluciones y también de su eficacia en el ámbito tributario.

Miguel Ángel Martínez Lago

La coordinación legislativa en los impuestos cedidos

María Amparo GRAU RUIZ

Iustel, Madrid, 2007, 319 págs.

Aunque la autora de este libro sea Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, ha concebido su obra con un claro propósito pluridisciplinar –que interesará no solo, ni acaso principalmente, a los tributaristas–, pretendiendo resaltar tanto las luces como las sombras con las que se enfrenta el principio de coordinación en el ámbito legislativo. Hay que indicar que este trabajo fue presentado por Amparo GRAU en su habilitación universitaria y después obtuvo el VI Premio San Raimundo de Peñafort concedido por la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación; importante reconocimiento este de una línea de investigación sostenida desde hace tiempo, como prueba su participación en el grupo de investigación liderado por Antonio CAYÓN GALIARDO, quien ahora prologa esta monografía, sobre «Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales» (Premio de investigación 2004 del Consejo Económico y Social).

El estudio se halla dividido en cinco capítulos: 1.º El sentido de la coordinación legislativa; 2.º Los órganos y procedimientos de elaboración legislativa; 3.º El deber del legislador estatal de establecer mecanismos de coordinación legislativa; 4.º Los mecanismos de coordinación de la legislación tributaria: análisis de la regulación actual y propuesta de modificaciones y, finalmente, 5.º La elaboración de las normas comunitarias: mecanismos de coordinación normativa.

Pese a que por el título parezca que el esfuerzo de la autora se concretará en el estudio de los impuestos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, el desarrollo de los temas que aparecen tratados demuestra que aquellos solo centrarán el objeto de unas cuantas páginas, por cuanto que la finalidad principal de la obra que comentamos pasa por la búsqueda de instrumentos de coordinación que puedan constituir soluciones a priori que tiendan a prevenir y evitar los conflictos jurisdiccionales. Según se pone de relieve por la propia autora, se ha preocupado de tratar cuestiones como la solidaridad, la igualdad y la lealtad constitucional a partir del prisma de la coordinación. Ello le ha llevado a considerar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el título competencial «Hacienda general», comprobando los mecanismos de coordinación existentes desde la óptica del Derecho Administrativo y poniendo después la autonomía en el contexto comunitario.

Al principio se constata la apuesta que, al redactar la Constitución de 1978, se hizo por alcanzar un Estado de Derecho «cooperativo», del que, sin embargo, según se avanza últimamente con los procesos de reforma estatutaria en curso, parecería que nos estamos alejando. La profesora GRAU explica que «el autonomismo competitivo se ha impuesto al autonomismo cooperativo» y por ello la coordinación se hace imprescindible, aunque también más difícil. En el campo estrictamente financiero parece obvio y a la vez una tarea imposible «organizar un sistema tributario eficaz sin coordinación, cuando existen entes, como las Comunidades Autónomas, dotadas de autonomía financiera. La existencia de Haciendas diferenciadas en los distintos niveles de gobierno exige una coordinación tanto en el terreno político como técnico».

Desde el capítulo primero se postula una reconstrucción del concepto de coordinación –entendido de modo abierto y evolutivo, aunque sea un principio estructural de la organización esta-

tal— que arranca de la jurisprudencia constitucional y que desempeñaría una función instrumental respecto del principio de solidaridad. La coordinación entrañaría «fijación de medios y de sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica de determinados aspectos y la acción conjunta, de tal manera que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema», incorporando así, en el ámbito tributario, instrumentos orgánicos coordinadores como el Consejo de Política Fiscal y Financiera, el Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria o los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.

Luego se efectúa el deslinde del concepto de coordinación respecto de otras nociones limítrofes —como serían la colaboración y la cooperación— y se fija en las relaciones con los principios de unidad, autonomía, solidaridad, lealtad institucional e igualdad. Para la autora, la coordinación se puede plasmar en varias fórmulas de control: de constitucionalidad, de la potestad ejecutiva y reglamentaria, de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas y, particularmente, de su actuación económica, presupuestaria y financiera.

En el siguiente capítulo se profundiza en una cuestión fundamental que afecta a los foros institucionales y procedimientos que se habilitan para la elaboración legislativa. Como sostiene la autora, la bondad de la regulación que de estos aspectos se haga puede resultar la mejor manera en la que el Derecho contribuya a la resolución de algunos de los problemas que la sociedad actual tiene pendientes. A menudo, los litigios son fruto de la mala técnica normativa, consciente o involuntaria, empleada por los actores implicados en el proceso legislativo, o incluso de la incorrecta o incompleta formulación de este último.

Tras unas cuantas consideraciones formales sobre el carácter subordinado de la técnica normativa, que ha de estar al servicio de la coordinación de las competencias legislativas de los entes territoriales, y después de constatar la crítica situación que atraviesan los Parlamentos en el desempeño de su función legislativa por la expansiva actuación de los Gobiernos y la consecuente extra-parlamentarización de la negociación y diálogo social que protagonizan, erosionando el prestigio institucional del Parlamento y alterando el propio principio democrático, la autora se ocupa de los modos de coordinar el ejercicio de las competencias legislativas, distinguiendo diversos grados de coordinación —participación, codecisión y colegislación— y mencionando al Senado como cauce intraorgánico previsto constitucionalmente para la participación de las Comunidades Autónomas en la formación de la voluntad del Estado, así como de otras vías intraorgánicas para el logro del mismo fin, como serían la iniciativa legislativa autonómica y la legitimación de los órganos de las Comunidades Autónomas para interponer el recurso de inconstitucionalidad. También se resalta el importante papel de los Tribunales Constitucionales europeos en el aseguramiento de la identidad o unidad interna de los Estados. Al término del capítulo se aborda la evolución que ha tenido el concepto de corresponsabilidad fiscal desde su origen extrajurídico hasta transformarse en criterio rector para la atribución de competencias legislativas en la financiación autonómica y se pone de relieve la relación entre responsabilidad y corresponsabilidad, enunciando las vías para potenciar esta última.

En el siguiente capítulo la autora se muestra favorable a la posibilidad de que se ceda capacidad normativa a las Comunidades Autónomas sobre algunos impuestos, porque entre las competencias atribuidas al Estado se encuentra la regulación de la Hacienda general, que supone una

garantía para los ciudadanos. La profesora GRAU entiende que la Hacienda general no es un concepto categórico, dogmáticamente estable, sino que variará a lo largo del tiempo, comprendiéndolo como un concepto evolutivo por naturaleza, dependiente del estado de opinión generalizado en cada momento. Ello comporta, indudablemente, riesgos de inseguridad jurídica y de inestabilidad del sistema, por lo que en garantía del propio Estado, este ha de seguir manteniendo un papel relevante en la fijación del modelo de financiación como garante de la igualdad sustancial entre todos los españoles, lo que exige un sistema tributario digno de tal nombre.

Específicamente se comentan, en el capítulo cuarto, los mecanismos de coordinación de la legislación tributaria. Primero los de carácter general: como las Comisiones Bilaterales de Cooperación y las posibilidades de coordinación multilateral a través de las Conferencias Sectoriales y el nuevo cauce que representa la Conferencia de Presidentes (del Gobierno y de los Consejos ejecutivos de las Comunidades Autónomas). Luego se pasa revista a los instrumentos previstos en relación con los tributos cedidos (Junta Arbitral, Consejo de Política Fiscal y Financiera, Comisiones Mixtas de Transferencias, Consejo Superior de Dirección de la Agencia Tributaria y Comisión de Evaluación Normativa en el seno de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria). De la valoración conjunta que se realiza sobre el estado actual de estos órganos de coordinación y teniendo en cuenta la nueva regulación de los aspectos institucionales con incidencia en la financiación autonómica que ha terminado imponiéndose en los nuevos Estatutos de Andalucía, Aragón, Baleares, Cataluña y Comunidad Valenciana, amén de un rápido repaso del Derecho comparado, se formulan varias propuestas *de lege ferenda* entre las que destaca la orientación que ha de darse al Senado para que integre a las Comunidades Autónomas en el proceso de decisión del Estado como un todo.

En el último capítulo se da cuenta de que los principios autonómico y democrático, recogidos en nuestra Constitución, son dos límites en el proceso de integración europea. Además estaría el principio de participación de las Comunidades Autónomas en los asuntos europeos que les afectan. La autora se hace eco de la frecuente crítica del «déficit democrático» por la insuficiencia de control de los Parlamentos nacionales sobre sus Ejecutivos en la elaboración de las normas comunitarias y del Parlamento Europeo sobre el Ejecutivo comunitario. Frente a dicha situación opone el carácter legitimador democrático de la reserva de ley en materia tributaria que, también representa una atribución competencial que no necesariamente ha de significar uniformidad de fuente en la que concretarse.

Miguel Ángel Martínez Lago

Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal

José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE

CEF, Madrid, 2007, 686 págs.

En muy corto período de tiempo, José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, profesor titular de Derecho Financiero y Tributario así como del CEF, ha dado a las ediciones de este Centro dos importantes publicaciones con una extensión más que sobresaliente. Por un lado, se encuentra esta obra que seguidamente comentaremos y que fue precedida por unos comentarios de más de 1.000 páginas sobre la *Revisión administrativa en vía tributaria* (CEF, Madrid, 2006), en la que el autor pasa revista a los procedimientos especiales de revisión recogidos en la Ley General Tributaria (declaración de nulidad de pleno derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores materiales, de hecho y aritméticos y devolución de ingresos indebidos), así como estudiaba los pormenores del recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas; todo ello conveniente y ampliamente aderezado con el tratamiento de la jurisprudencia recaída y bastantes casos prácticos, con la intención de ejemplificar y hacer más comprensibles las controversias interpretativas que se han suscitado sobre la normativa aplicable.

Ahora este otro gran volumen que se añade al fondo editorial del CEF se refiere a una profesión –la asesoría fiscal– huérfana de regulación en nuestro país, lo cual provoca, como advierte nada más comenzar el autor, complejidades que se suman al panorama siempre en frenético cambio de nuestro ordenamiento jurídico tributario. A esa inexistencia de regulación de la asesoría fiscal como actividad profesional –que se explicaría en parte porque el cumplimiento del deber de contribuir no precisa de la comparecencia a través de estos técnicos– se dedica el primer capítulo de la obra que comentamos. De ello deduce SÁNCHEZ PEDROCHE que no se derivan más que perjuicios para los contribuyentes, para los propios ejercientes como asesores y para el propio sistema tributario, contrastando esa situación con la de las sociedades mercantiles, sujetas a importantes deberes de información sobre sus estados financieros.

De la ausencia de ordenación de la actividad de asesoramiento tributario resulta, como señala el autor, que no pueda hablarse de intrusismo profesional que pudiera dar lugar a la imposición de algún tipo de castigo, ni que tampoco sea de aplicación requisito alguno de colegiación para el desempeño de su práctica. Incluso se plantea si existe para el asesor fiscal un deber de confidencialidad similar al que rige en otras profesiones.

Del examen de diferentes situaciones de controversia que han conocido y resuelto los tribunales de justicia –fundamentalmente Audiencia Nacional (Sentencia de 2 de noviembre de 2000) y Tribunal Supremo (Sentencia de 4 de abril de 2002)–, SÁNCHEZ PEDROCHE extrae algunas conclusiones que considera provechosas para los fines de su estudio, a saber: «del páramo que representa la regulación normativa de la profesión de asesor fiscal se infiere –desde la perspectiva positiva o afirmativa– un cierto concepto de asesoría fiscal al que estarían llamados los profesionales integrantes de los colegios de abogados, economistas y titulados mercantiles, al reconocerse que "las profesiones representadas por los actores pueden, según su habilitación normativa, ser incluidas en el supuesto descrito en el citado artículo", esto es, en concepto de asesores fiscales al que se refiere el artículo 37.5.e) del RGIT. Por el contrario, y desde un punto de vista negativo o a *sensu contrario*, no serían asesores fiscales y no desempeñarían tal cometido los gestores administrativos,

graduados sociales y técnicos tributarios, toda vez que sus respectivas actividades no habilitarían a una asistencia jurídica, económica o financiera».

Los restantes capítulos se ocupan ya de cada uno de los aspectos o modalidades de responsabilidad enunciados en el título de la publicación. Así, primero se considera la posición del asesor fiscal como responsable tributario, entendiendo que tal y como se desprende del tenor de lo dispuesto en la Ley General Tributaria, el alcance de esa responsabilidad puede venir dada por diversos componentes que integran la noción de deuda tributaria, pero también puede darse el caso de que se extienda a la sanción por haber causado o colaborado activamente en la realización de una infracción tributaria (más adelante se considera la posibilidad de que el asesor sea declarado responsable por haber inducido al impago o por encubrirlo). Ello requeriría, como se plantea el autor, que la Administración pruebe en el acto derivativo de la responsabilidad la culpabilidad del asesor fiscal, sin que la atribución de la conducta infractora deba efectuarse a través de un expediente sancionador específico distinto del instruido contra el propio sujeto pasivo. También se plantea en la obra que el asesor no asume una posición de garante de su cliente, que implicaría para aquel una suerte de genérica obligación de evitar o prevenir las irregularidades determinantes de infracción que este pudiera cometer.

Dada la especialidad del autor, puede sorprender la brevedad con que aborda los anteriores problemas y la gran extensión que dedica a la responsabilidad penal del asesor fiscal y también, aunque en menor medida, a su responsabilidad civil, en los siguientes capítulos tercero y cuarto. Las más de cuatrocientas páginas dedicadas a la primera tienen como punto de arranque el tradicional problema de la naturaleza del delito fiscal o de defraudación tributaria ya que, obviamente, la imputación del asesor resulta muy diferente de entender que el citado tipo reviste los perfiles de los delitos comunes o especiales.

Tras el examen de la doctrina y jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto, se llega a la conclusión de que la defraudación tributaria «puede adoptar tintes de delito especial o de infracción de deber positivo en el caso de omisión de pago, mientras que puede ser delito común en su vertiente positiva de obtención indebida de devoluciones tributarias, lo que tiene repercusiones evidentes en la esfera personal del asesor fiscal que colaboró con su cliente en el resultado ilícito que la comisión del tipo supone».

A continuación se tienen en cuenta los distintos supuestos de participación del asesor fiscal en el delito tipificado por el artículo 305 del Código Penal –asesor que, de acuerdo con el contribuyente, comete la defraudación; asesor que, con desconocimiento del contribuyente, defrauda a través de él, y asesor que incurre en la comisión del ilícito penal al no facilitarle el cliente los datos fidedignos o haberle suministrado información no veraz u ocultarle documentos relevantes–, así como a la posibilidad de su autoría, que es negada por los partidarios de la calificación del delito fiscal como un tipo especial. Sigue después distinguiendo la posición como mero consejero o representante del asesor y se abordan diversos pronunciamientos judiciales relacionados con la eventual participación de estos especialistas en operaciones de ingeniería financiera que pudieran dar lugar a supuestos de simulación o de fraude a la ley tributaria.

Las últimas cuestiones que se comentan desde el punto de vista penal hacen referencia al fundamento de la excusa absolutoria prevista por el artículo 305.4 del Código y su extensión a los

profesionales de la asesoría fiscal (también sobre la regularización se plantea si es necesario o no y cuál sería el momento válido para efectuar el ingreso de la cuantía eludida); la prescripción del delito y los efectos para el asesor si se le considera autor o partícipe, estudiando las consecuencias que entraña el distinto plazo de prescripción empleado por el Código Penal y la Ley General Tributaria, lo que abona que se produzcan argumentos favorables y contrarios a la incriminación de sujetos cuya obligación tributaria ha prescrito. También se pone de relieve la diferente interpretación mantenida por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional en relación con la interrupción de la prescripción del delito de defraudación tributaria y lo que dicha controversia depara tanto para el contribuyente como para su asesor fiscal.

Ya en el último capítulo de la obra de SÁNCHEZ PEDROCHE se llega al tratamiento de la obligación de reparar los daños y perjuicios que pudiera haber ocasionado con su quehacer el asesor fiscal, por ejemplo si hubiera formulado consejos negligentes a su cliente, o hubiese ejecutado mal determinadas operaciones o sus planificaciones no diesen los frutos deseados. Aquí se consideran las disposiciones contenidas en el Código Civil y se plantea el interrogante de si la responsabilidad civil del asesor proviene de un contrato previo o tiene naturaleza extracontractual o aquiliana. Sigue con el enunciado de la diligencia que estos profesionales deben poner para no incurrir en responsabilidad civil y se comentan los requisitos para que la misma pueda darse: culpa o negligencia en el ejercicio de la profesión, carga de la prueba de dicho elemento, necesidad de daño evaluable, relación de causalidad entre el incumplimiento del asesor y los perjuicios irrogados al cliente. También se trata la responsabilidad civil en los casos en que las actuaciones profesionales las lleven a cabo varios asesores fiscales, de cara a determinar si la obligación indemnizatoria tiene alcance mancomunado o solidario y, por último, aparecen comentadas diversas cuestiones relacionadas con los seguros de responsabilidad civil suscritos por los profesionales del asesoramiento tributario.

Miguel Ángel Martínez Lago

El reintegro de subvenciones públicas

Luis Alfonso MARTÍNEZ GINER

Iustel, Madrid, 2006, 338 págs.

Le ha salido una obra redonda a Luis Alfonso MARTÍNEZ GINER, profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante. No solo ha llegado el primero al objeto tratado en la monografía de la que informamos, sino que, además, del estudio llevado a cabo se desprende un magnífico resultado, tanto por la profundidad del análisis, como por la claridad de exposición y la impecable sistemática y metodología adoptadas en su labor.

Como señala en su prólogo la profesora SOLER ROCH, catedrática de la misma disciplina y Universidad, «el autor que ha acreditado, en publicaciones anteriores, su especialidad en el Derecho de los gastos públicos, analiza ahora un ingreso de Derecho público, el que se devenga a raíz del reintegro de la subvención como expresamente lo identifica la propia Ley General de Subvenciones; y este ingreso, sus aspectos materiales y procedimentales, constituyen el objeto de la monografía».

Expuesto por el propio autor, el objetivo de su estudio ha consistido en analizar ambos elementos del régimen jurídico del reintegro de subvenciones verificando «cómo se estructura este ingreso de Derecho público... tanto como instituto jurídico o recurso, derecho económico para la Hacienda Pública o ingreso en sentido estricto... Un exhaustivo análisis del reintegro de subvenciones desde esa óptica nos permitirá detectar, al tiempo, las ineficiencias y problemas que el régimen jurídico del reintegro de subvenciones provoca, así como valorar el mismo desde las coordenadas de la igualdad de trato en las relaciones entre la Administración Pública y los ciudadanos».

De acuerdo con el anterior planteamiento, la distribución de temas que presenta la obra es sencilla. El primer capítulo aborda el tratamiento de diversos aspectos generales de los que trae causa el reintegro, mientras que en el segundo se estudia ya en profundidad el régimen jurídico del mismo.

Las primeras cuestiones que se tratan, a la vista de la pluriproblemática realidad en que consiste —como acontece con la actividad financiera misma o la Hacienda pública— la subvención pública o, si se prefiere, la política subvencional (esta representa, como señala el autor, una actividad administrativa, una modalidad de gasto, una manera de hacer política y de entender cómo y hasta dónde ha de intervenir el Estado), se refieren al concepto y fundamento de la subvención.

La concepción de la misma que realiza MARTÍNEZ GINER resalta dos elementos en los que luego profundiza: «la subvención consiste en una atribución patrimonial de fondos públicos realizada sin contraprestación directa por parte de un ente público (elemento estructural), y destinada a la consecución de un fin u objetivo de interés público, para lo cual se le imponen al beneficiario de la subvención ciertas obligaciones tendentes al cumplimiento de concretas actividades, proyectos o comportamientos (elemento funcional o finalista)».

Posteriormente, el autor considera los principios que informan el régimen jurídico de las subvenciones, distinguiendo entre los que aparecen enunciados por la Constitución y los que se en-

cuentran plasmados legalmente, en la Ley 38/2003, de 17 de diciembre, General de Subvenciones y, ocasionalmente, en el Reglamento de desarrollo de la misma (RD 887/2006, de 21 de julio).

Al primer escalón normativo pertenecen –y el autor se refiere a ellos, por este orden– los siguientes principios: 1.º Principio de justicia en el gasto público (art. 31.2 CE); 2.º Principios rectores de la política social y económica (arts. 39 a 52 CE); 3.º Principio de racionalidad –integrado por los criterios de eficiencia y economía que menciona el art. 31.2 CE–; 4.º El principio de legalidad financiera (art. 133.4 CE); 5.º El principio de libertad de empresa dentro de una economía de mercado (art. 38 CE), y 6.º El principio de control (art. 136 CE). También reflexiona el profesor MARTÍNEZ GINER con la aplicación del principio de igualdad al ámbito subvencional, justificando los tratamientos diferenciadores –no discriminatorios– que estén motivados objetiva y razonablemente sobre la base del fomento de determinados sectores, actividades o comportamientos de acuerdo con los principios rectores de la política social y económica.

En el plano de la Ley General de Subvenciones (art. 8) se identifica un primer gran principio general de planificación estratégica y otros tres grupos de principios derivados de la igualdad –con referencias a la publicidad, transparencia, concurrencia, objetividad y no discriminación–, la eficacia y la eficiencia.

La última cuestión general que se plantea el autor proviene de la tradicional clasificación del haber de la Hacienda que plantea SAINZ DE BUJANDA (recursos, derechos económicos e ingresos públicos) y, también, de la traslación de dicho esquema al ámbito de los gastos públicos, propuesta por BAYONA DE PEROGORDO (necesidades públicas, función financiera de gasto y salida material de fondos públicos). Desde dicha perspectiva, «el reintegro de subvenciones puede configurarse –entendido en el segundo nivel como derechos de la Hacienda Pública una vez declarada la procedencia del mismo a través de un procedimiento de reintegro– como parte del haber de la Hacienda Pública... la resolución del procedimiento de reintegro señalando la procedencia del mismo supone la existencia de un derecho de contenido económico exigible a través de los procedimientos coactivos de recaudación correspondientes que forma parte del aspecto patrimonial de la Hacienda Pública».

La segunda parte de la obra comienza poniendo de relieve la situación de importancia objetiva del reintegro en la Ley General de Subvenciones, comparada con la que tenía en el pasado, en el marco de la anterior Ley General Presupuestaria. De ello deriva –y así lo destaca el autor– un más riguroso régimen de control, garantías y cautelas, además de las similitudes que guarda con el régimen «gemelo» de devolución de ingresos indebidos, del mismo modo que el control de subvenciones guarda profundas coincidencias con tareas enmarcadas en el procedimiento de inspección de los tributos.

Tras esas consideraciones introductorias, se plantea el ámbito de aplicación de la Ley General de Subvenciones y, en particular, de las normas reguladoras del reintegro. Sigue el estudio con la observación de los aspectos materiales, en primer lugar de las causas que motivan el reintegro, distinguiendo las mismas según se hable de ellas en sentido amplio o estricto (estas últimas serían las señaladas en el art. 37 LGS). Así, primero se hace referencia a la invalidez del acto administrativo de concesión de la subvención y luego a las causas específicas de reintegro previstas legalmente, como son la obtención indebida de la subvención; el incumplimiento total o parcial del objetivo,

actividad, proyecto o no adopción del comportamiento requerido por la subvención; incumplimiento de las obligaciones de justificación y de difusión; imposibilidad de verificar el empleo de los fondos recibidos, el cumplimiento del objetivo, la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas o la concurrencia de subvenciones; incumplimiento de las obligaciones impuestas por la Administración y de los compromisos asumidos por el beneficiario con motivo de la concesión de la subvención; declaración de incompatibilidad con el Tratado de la Unión Europea de ayudas de Estado de las que se derive una necesidad de reintegro. Dentro de este ámbito se consideran también por el autor otros supuestos de reintegro que podrían proceder por la existencia de errores materiales, aritméticos o de hecho; o porque el propio beneficiario de la subvención lo decida voluntariamente al no poder o no querer llevar a cabo el fin subvencional y, por último, el motivado por la comisión de infracciones contable-presupuestarias.

También se enmarca entre los aspectos materiales el tratamiento de la cuantía que ha de reintegrarse, concediendo especial atención a supuestos de reintegro parcial y al devengo de intereses de demora; luego la naturaleza del reintegro, la prescripción como forma de extinción del mismo y de los sujetos obligados (y responsables) al reintegro.

Los últimos problemas que se tratan en el libro de MARTÍNEZ GINER tienen carácter procedimental y complementario de los anteriores. Así se estudian, en primer término, los diversos elementos del procedimiento administrativo de reintegro –competencia y tramitación (inicio del procedimiento y consecuencias que ello tiene, plazo y efectos de su incumplimiento, resolución)– y, más adelante se formulan las diversas conexiones que aquel presenta con otros procedimientos administrativos y judiciales. Al primer plano pertenecen los referidos al control financiero de las subvenciones y el de carácter sancionador-administrativo por la comisión de infracciones en materia de subvenciones públicas, así como los dedicados a ventilar la responsabilidad contable. La intervención judicial penal se produce en los supuestos de fraude de subvenciones tipificados en el Código.

Miguel Ángel Martínez Lago