

# CRONICA TRIBUTARIA

*Boletín de Actualidad 1/2010*



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

## SUMARIO

**Presentación:** Jose María Labeaga Azcona

**Aneiros Pereira, Jaime:** El nuevo incentivo para el mantenimiento del empleo: el tipo de gravamen del 20 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades

**Blanco García, Álvaro Jesús del:** La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA a la luz de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre

**García-Herrera Blanco, Cristina:** Subcapitalización en el IRPF: el nuevo tratamiento fiscal de los intereses derivados de los préstamos realizados por los socios a una entidad vinculada

**Martín Fernández, Javier:** Propuestas para una reforma de los tributos locales

**Montero Domínguez, Antonio:** Modificaciones en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio

**Rodríguez Márquez, Jesús:** La azarosa vida de las permutas de suelo por construcción futura: la determinación de la base imponible en el IVA

**Verdún Fraile, Eduardo:** Incorporación al Derecho interno del paquete IVA: su contenido esencial



## PRESENTACIÓN

En las líneas que siguen a continuación, tengo el honor de presentar un nuevo producto editorial del Instituto de Estudios Fiscales, que hemos bautizado *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*. Se trata de un suplemento electrónico de la prestigiosa revista *Crónica Tributaria*, que se publica bajo el ISSN de esta última y que tiene por objeto ofrecer, con periodicidad mensual, trabajos breves sobre cuestiones tributarias de actualidad.

Son dos las razones que nos han llevado a lanzar este producto con el formato indicado. De un lado, la periodicidad trimestral de *Crónica Tributaria*, que sólo permite contar con cuatro números al año, con el consiguiente retraso en la publicación de los artículos remitidos. Esta demora, que es únicamente imputable a la estructura de la revista, no podemos cargarla sobre los autores. De otro lado, el continuo proceso de cambio legislativo, doctrinal y jurisprudencial que se produce en materia tributaria, que aconseja contar con una publicación que permita ofrecer una panorámica de tales novedades, conforme éstas van produciéndose y que requiere su aparición impresa antes de que pierdan su vigencia.

En definitiva, se trata de mejorar la calidad del servicio público que presta el Instituto de Estudios Fiscales, incluyendo un *Boletín* que ofrece no sólo la noticia de las reformas legislativas o de los criterios de interpretación, sino también un análisis riguroso de los mismos. Los seis trabajos que se incluyen en este primer número constituyen una buena muestra tanto de las pretensiones que tenemos para el nuevo producto cuanto de la calidad que pretendemos ofrecer con el mismo.

Para finalizar, sólo me queda desear que esta nueva publicación resulte útil a todos los interesados en el estudio de la Hacienda Pública, así como animarles a que remitan sus contribuciones a partir de este momento.

**José María Labeaga Azcona.**  
Director General  
Instituto de Estudios Fiscales



## **EL NUEVO INCENTIVO PARA EL MANTENIMIENTO DEL EMPLEO: EL TIPO DE GRAVAMEN DEL 20 POR 100 EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES\***

**Jaime Aneiros Pereira**  
Universidad de Vigo

### **1. La inclusión de un nuevo tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades**

#### 1.1. Introducción

Una de las principales novedades que ha introducido la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010 –Ley 26/2009, de 23 de diciembre- es la reducción del tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades. Ello se realiza mediante la introducción de una Disposición adicional duodécima en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), que lleva por título “Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo”.

#### 1.2. Fundamento de la medida

Se trata de una medida que aparece en unos momentos de reducción de la actividad económica a nivel mundial y, por supuesto, también en España. En este contexto, la justificación de la medida puede encontrarse bien en la adecuación del impuesto a la capacidad económica, o bien en su papel como incentivo fiscal.

En realidad, ambas finalidades se encuentran presentes en la norma que, no obstante, pretende actuar como estímulo para la conducta de los sujetos a los que se dirige.

La posibilidad de que un tributo tenga una finalidad extrafiscal, por contribuir a conseguir un objetivo de interés general, no es nueva y tampoco lo es en el Impuesto sobre Sociedades<sup>1</sup>. Como ha señalado Ferreiro, la finalidad del tributo no es sólo la de financiar los gastos que hayan de realizarse, sino que puede propiciar y exigir “el incentivo de determinadas actividades económicas que influyan de modo significativo en la marcha general de la economía”<sup>2</sup>. Desde este punto de vista, la situación de

\* Este trabajo se enmarca en los Proyectos de Investigación: “La armonización de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades” (DER2008-4905) que financia el Ministerio de Ciencia e Innovación y, “A armonización da base imponible no Imposto sobre Sociedades”(INCITE 09399264PR).

<sup>1</sup>Albiñana García-Quintana, C.: “Los impuestos de ordenamiento”, *HPE*, núm 71, 1981; Falcón y Tella, R.: “Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, núm. 58, 1989; Casado Ollero, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, *RDFHP*, núm. 213, 1991, pág. 455 y ss; Soler Roch, M. T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983; Berrugete Revuelta, F. J.: “Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades”, en *VVAA Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2003. Chico de la Cámara, P. y Herrera Molina, P.M.: “Incentivos fiscales al empleo: un apunte constitucional y de derecho comparado”, *Revista Gallega de Empleo*, núm. 2 –Dir. Pita Grandal-, 2001, p. 53 y ss.

Esta finalidad también se ha plasmado en otros ámbitos como el de la protección de la naturaleza. A este respecto, *vid.*, por todos, Alonso González, L. M.: *Los tributos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995 y Fernández López, R.I.: “La fiscalidad autonómica en materia medioambiental: su aplicación a Galicia”, *CT*, núm. 80, 1996, p. 9 y ss.

<sup>2</sup> Ferreiro Lapatza, J. J.: “La definición de tributo” en *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 288

recesión económica necesita del establecimiento de determinadas medidas de estímulo a comportamientos que, en este caso, no son otros que mantener la plantilla de las empresas pese a la bajada de la actividad económica. De otro modo, un mero análisis económico de las empresas puede coadyuvar a tomar medidas de restricción en el empleo que, con una medida como la de este tipo, se puede paliar en algunos casos. Así pues, la condición del mantenimiento del empleo para el disfrute del beneficio fiscal, debe juzgarse positivamente<sup>3</sup>.

La utilización de este incentivo parece cumplir satisfactoriamente con los dos límites que tienen las medidas extrafiscales y que, como se ha encargado de recordar la profesora Pita Grandal, son el respeto a la capacidad económica y la relación con los valores constitucionales<sup>4</sup>. El trabajo, como derecho constitucionalmente reconocido en el artículo 35 de la Constitución, es el bien jurídico protegido con la introducción del tipo reducido. Su aplicación respeta la capacidad económica puesto que, por una parte, no se deja de gravar una de sus manifestaciones y, por otro, se establece un umbral cuantitativo importante como requisito de aplicación. Es así como entendemos el tope de los cinco millones de euros de cifra de negocios que determina las entidades que pueden reducir su tributación por este impuesto.

Por otra parte, debe descartarse que esta medida afecte a la libertad de establecimiento por cuanto que reduce la tributación para determinados sujetos. La mera existencia de tipos impositivos más bajos en los países de la Unión Europea<sup>5</sup> y de la aprobación de medidas de este mismo tipo parece que no debe poner la sospecha sobre nuestro ordenamiento<sup>6</sup>.

### 1.3. La técnica jurídica elegida

El legislador ha optado por introducir una Disposición Adicional en lugar de modificar el artículo 28 relativo al tipo de gravamen. Esta cuestión merece un breve comentario desde el punto de vista de la técnica legislativa, pues no parece que esta forma de legislar contribuya a dotar de claridad y simplicidad a nuestro ordenamiento. Las leyes deben de ser claras y precisas para sus destinatarios que, entre otros y en un mundo como el actual, son tanto los residentes en España como los posibles inversores extranjeros que estudian la posibilidad de establecerse en nuestro país.

Si se trata de una medida de carácter indefinido, no se entiende la justificación de su inclusión en una disposición adicional. Resultaría preferible, en orden a contribuir a una mayor seguridad jurídica, su inclusión en el articulado de la Ley. Entendemos que este

<sup>3</sup> La Exposición de Motivos de la Ley de Presupuestos establece que “en el Impuesto sobre Sociedades, la principal medida que se introduce supone una reducción del tipo de gravamen aplicable a las pequeñas y medianas empresas que creen o mantengan empleo, actuación que tiene por objeto favorecer la recuperación económica y, en particular, la mejora de aquella variable”.

<sup>4</sup> “Sistema tributario y medio ambiente” en VV.AA., *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999, p. 587. Es conocida, también, la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional sobre los límites que debe respetar un impuesto extrafiscal. *Vid.*, por todas, las SSTC 37/1987, de 26 de marzo y 186/1993

<sup>5</sup> Elschner, C. y Vanborren, W.: “Corporate Effective Tax Rates in an Enlarged European Union”, *Taxation Papers*, Doc 2009-8152, 2009.

<sup>6</sup> En Portugal, se ha introducido, a través del Decreto Lei 159/2009, un tipo del 12.5 por 100, en el artículo 87 del Código do Imposto sobre o Rendemento das Pessoas Colectivas, para la base imponible inferior a 12.500 € Estonia ha bajado su tipo de gravamen al 21 por 100. Bélgica ha reducido significativamente su presión fiscal a través de la *notional interest deduction*. Por su parte, Bulgaria y Chipre cuentan con tipos de gravamen del 10 por 100.

principio, como ha señalado García Novoa, incluye que las normas tengan que ser conocidas por sus destinatarios y eventuales realizadores de sus presupuestos de hecho<sup>7</sup>.

En definitiva, la existencia de una norma clara desde el punto de vista gramatical, pero también desde el punto de vista sistemático, contribuye a una mayor seguridad jurídica y a una mejor aplicación de las normas tributarias<sup>8</sup>.

## **2. Ámbito y requisitos de aplicación de la medida**

### **2.1 Ámbito temporal**

El texto de la nueva Disposición establece la aplicación de esta medida con efectos para los “períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009 y vigencia indefinida”. Por lo tanto, y aunque resulte obvio decirlo, no se dota de efectos retroactivos sino que será de aplicación para los periodos impositivos que se inician el 1 de enero de 2010, y sucesivos, o en fecha posterior a ésta si se trata de entidades con periodo impositivo partido. Se evita, así, la práctica de devoluciones tributarias que resultaría de una aplicación retroactiva de esta medida, con el consiguiente problema para las arcas públicas que se generaría al afectar a ejercicios presupuestarios cerrados.

Por lo tanto, los beneficios de los periodos impositivos pasados habrán tributado de acuerdo con el tipo impositivo vigente en cada uno de dichos ejercicios. En el supuesto de que existiesen pérdidas, la alternativa está en compensarlas con las bases imponibles positivas que puedan resultar de la actividad de las sociedades. Debemos recordar, también en este punto, que nuestro ordenamiento no contempla una compensación de pérdidas hacia ejercicios pasados, tal y como sucede en algún ordenamiento europeo como el holandés.

### **2.2 Ámbito subjetivo**

El apartado primero de la nueva Disposición Adicional se refiere a los destinatarios de esta medida mediante el término entidades. Ello nos sitúa dentro del ámbito de los sujetos pasivos del impuesto y no necesariamente de las sociedades anónimas, limitadas o de cualquier otro tipo. Por lo tanto, es irrelevante la forma jurídica que posea el sujeto puesto que siempre que deba tributar por este impuesto, podrá aplicarse este incentivo.

La conclusión anterior tiene, no obstante, dos excepciones. En primer lugar, se excluye expresamente a las entidades que deban tributar aplicando un tipo distinto del tipo general del impuesto, esto es, el del 30 por 100<sup>9</sup>.

De una interpretación conjunta de los artículos 7 y 28, apartados dos a ocho, se concluye que quedan fuera del ámbito subjetivo de aplicación de esta norma un buen número de sujetos pasivos como, por ejemplo, algunos que intervienen en los mercados financieros y de capitales –Fondos de Inversión, Sociedades de Inversión de Capital Variable, Cooperativas de Crédito en cuanto a sus resultados cooperativos, Sociedades de Garantía Recíproca, Sociedades de Refianzamiento-, las que actúan en el ámbito de la protección social –Mutuas, Fondos de Promoción de Empleo, Fondos de Pensiones-, Corporaciones públicas –Colegios Profesionales, Cámaras de Comercio-, entidades sin ánimo de lucro –Fundaciones y entidades a las que resulta aplicable la Ley 49/2002,

<sup>7</sup> *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 141.

<sup>8</sup> El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en alguna ocasión sobre la necesidad de que “el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión” en SSTC 46/1990, de 15 de marzo o 150/1990, de 4 de octubre.

<sup>9</sup> La Disposición Adicional Octava del TRLIS, incluida por la Ley 35/2006, establece que el tipo general es del 30 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008

partidos políticos, sindicatos, asociaciones empresariales- pero también otras entidades que intervienen activamente en la economía productiva –Cooperativas fiscalmente protegidas y las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas-<sup>10</sup>.

Igualmente, quedan excluidas determinados tipos societarios que intervienen en un concreto sector económico: el inmobiliario. En efecto, debido a que aplican tipos reducidos quedan fuera las Sociedades de Inversión Inmobiliaria, los Fondos de Inversión Inmobiliaria y el Fondo de Regulación del Mercado Hipotecario.

En cambio, no parece que las sociedades que cuentan con un régimen especial, como las de reducida dimensión, queden excluidas de la aplicación de este beneficio fiscal puesto que están sometidas al tipo general aunque cuenten, también, con un tipo reducido para la parte de base imponible que no supere los 120.202,41 €. Ciertamente, la nueva Disposición no se pronuncia al respecto pero entendemos que una interpretación gramatical, sistemática y teleológica de la misma nos lleva a este resultado. De este modo, si se cumplen las condiciones, las pequeñas y medianas empresas podrán reducir aún más su tributación, pasando del 25 por 100 al 20 por 100. La Exposición de Motivos de la Ley de Presupuestos confirma expresamente esta interpretación aunque la dicción de la norma podría ser mejor.

Tampoco parece que las sociedades de arrendamiento de vivienda queden excluidas de este beneficio fiscal puesto que tributan al tipo general, aunque pueden aplicar importantes bonificaciones en la cuota del impuesto. También parece que no existe fundamento legal para aplicar el incentivo por las entidades navieras que tributan por el régimen de los artículos 124 y siguientes del TRLIS o las Autoridades Portuarias.

Hay que tener en cuenta la existencia de sociedades que estarán fuera del ámbito de aplicación de esta medida por disfrutar de tipos más bajos, como es el caso de las recientemente creadas, por la Ley 11/2009, Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).

En definitiva, después de esta exégesis legal, podemos concluir que el tipo reducido en el Impuesto sobre Sociedades está dirigido a las sociedades que tributan aplicando el tipo general del impuesto.

Por ello, hubiese resultado preferible, desde el punto de vista de la técnica jurídica, que el precepto se formulase en positivo e identificando a su destinatario de un modo similar al siguiente: las sociedades mercantiles sujetas a este impuesto a las que resulte de aplicación el tipo general del impuesto, aplicarán la escala que se recoge en el párrafo siguiente, siempre que cumplan los requisitos señalados en los demás apartados.

En segundo lugar, en el IRPF también existe la posibilidad de aplicar este incentivo pues, igualmente, se añade una Disposición Adicional vigésima séptima en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que contempla una reducción del 20 por 100 del rendimiento neto declarado por los empresarios que tributen por dicho impuesto.

Esta extensión del ámbito subjetivo de la medida debe de ser valorada positivamente en la medida en que supone dar un tratamiento igualitario a todos los sujetos que realizan actividades económicas y evita el diferente trato que derivaría de la elección de la forma jurídica. Se produce así, y como señaló Fernández López, un “importante grado de

<sup>10</sup> No nos olvidamos de que el apartado 7 del precepto establece que “tributarán al tipo del 40 por 100 las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos”.



coordinación entre las normas del IRPF y las del Impuesto sobre Sociedades a los efectos de gravar de modo unívoco los rendimientos empresariales”<sup>11</sup>

### **3. Requisitos para la aplicación de la medida**

#### **3.1. Importe neto de la cifra de negocios inferior a 5 millones de euros**

El tipo de gravamen reducido se condiciona, en primer lugar, a que la entidad tenga una cifra de negocios inferior a 5 millones de euros<sup>12</sup>. Como es sabido, el importe neto de la cifra de negocios<sup>13</sup> se determina teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 108.3 del TRLIS<sup>14</sup>.

El establecimiento de un importe como el señalado no se justifica expresamente en la Exposición de Motivos de la Ley, por lo que debemos preguntarnos el porqué de esa decisión. Desde nuestro punto de vista, ello responde a motivos que no pueden ser otros que la muestra de contribuyentes tomada para elegir los destinatarios de la medida. Es decir, se ha debido tomar en consideración a los sujetos que constituyen el núcleo principal de los contribuyentes por este impuesto. No obstante, en la medida en que se trata de elegir a aquellos sujetos que se estima merecedores de la aplicación del beneficio, hubiese sido preferible una justificación más detallada de las razones que han llevado a establecer un determinado importe y no otro. El motivo no es otro que evitar cualquier sombra de arbitrariedad en la adopción de disposiciones normativas que puedan erosionar al derecho constitucional a la igualdad.

Debe señalarse que no se trata de un beneficio de aplicación exclusiva para las sociedades que tengan la consideración de entidades de reducida dimensión, esto es, que tengan una cifra de negocios inferior a 8 millones de euros, aunque serán ellas las principales destinatarias si, a su vez, no superan ese tope máximo de cinco millones fijado en la Disposición. También resultará de aplicación a aquellas entidades que, si bien normalmente superan los umbrales tanto del artículo 108 del TRLIS como de la nueva Disposición Adicional Duodécima, coyunturalmente se encuentran en el supuesto descrito en la norma.

El importe neto de la cifra de negocios se elevará al año en tres supuestos: cuando la entidad sea de nueva creación, cuando alguno de los períodos impositivos hubiere tenido una duración inferior al año o cuando la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior. Con ello se trata de equiparar situaciones distintas a efectos del cómputo.

#### **3.2. Plantilla media inferior a 25 trabajadores**

El segundo de los requisitos que se establece es el del número de empleados. La nueva Disposición establece que la plantilla media de la empresa debe ser inferior a 25

<sup>11</sup> *La determinación de la base imponible de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 32.

<sup>12</sup> Este importe de la cifra de negocios fue el establecido como umbral por la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para 2002.

<sup>13</sup> Como señala Cayón Galiardo, A.: “Las pymes en el Impuesto sobre Sociedades”, *RTT*, núm. 36, 1997, p. 21 en el importe neto de la cifra de negocios es necesario incluir algunas partidas y excluir otras. El artículo 35.2. del Código de Comercio establece que “la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión.”

<sup>14</sup> La Consulta de 17 de enero de 2007 (V0088-07) concreta la aplicación de esta cifra en el caso de las sociedades familiares. Véase, también la de 9 de junio de 2009 (V1360-09)

trabajadores. El tope inferior se encuentra en la unidad puesto que una de las condiciones para la aplicación del beneficio es que la entidad no tenga menos de un trabajador. De este modo, serán las sociedades de entre 1 y 24 trabajadores las que puedan aplicar el tipo de gravamen reducido.

Este número no se sitúa a medio camino entre la definición de pequeña y mediana empresa que formula el artículo 2 de la Recomendación de la Unión Europea de 6 de mayo de 2003 que define a este tipo de entidades.

El cómputo de los trabajadores se realizará teniendo en cuenta las personas empleadas, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación laboral. La Disposición establece que se tendrá en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa, lo cual significa a nuestro juicio que el número de trabajadores va referido a los contratados a tiempo y jornada completa. De este modo, dos contratos parciales equivaldrán a un trabajador contratado.

Así, entendemos que se computará como una persona contratada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, 1.800 horas al año. En los supuestos en los que el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, debe entenderse que el número de trabajadores se estimará por la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1.800<sup>15</sup>.

En todo caso, se establece que el número de trabajadores es el “medio”. Ello supone que haya que tener en cuenta la posible existencia de un número de trabajadores mayor que se compensa con un número de trabajadores menor en otros periodos. Se permite, así, atender a necesidades estacionales de la producción y se evita establecer como requisito la petrificación de la plantilla de trabajadores. Además, como acertadamente señala Muleiro al analizar este requisito en la estimación objetiva, se tiene en cuenta la posible existencia de menores de edad o de contratos de aprendizaje o para la formación<sup>16</sup>. En definitiva, se dota de cierta flexibilidad a la medida para atender a la realidad de algunos sectores productivos en los que es frecuente una cierta estacionalidad en el empleo.

El plazo de cómputo del número de los trabajadores debe entenderse que es el del periodo impositivo, pues se establece la aplicación de la medida para los periodos impositivos que se inicien a partir de 2009. No obstante, también se establece –como veremos en el apartado siguiente– la necesidad de compararla con la plantilla existente en los periodos anteriores.

Si la entidad es de nueva creación en el ejercicio, el apartado 5 de la Disposición establece que la aplicación del tipo reducido queda condicionada a que en los doce meses posteriores al primer periodo impositivo, en el que a su vez la plantilla media se hubiese situado entre cero y un trabajador, se cuente con al menos un trabajador. Es decir, si en el ejercicio de puesta en marcha de la sociedad no hay trabajadores contratados o los existentes no permiten entender que la entidad cuenta con un contratado en plantilla, la aplicación del tipo reducido al primer periodo impositivo se condiciona a que en el año siguiente –no se utiliza el término tributario sino un plazo temporal– exista, como mínimo un trabajador.

<sup>15</sup> Este criterio es el seguido, por ejemplo, a efectos de aplicar el módulo de personal empleado en las actividades a las que resulta de aplicación el régimen de estimación objetiva en el IRPF o el régimen simplificado en el IVA. Sobre esta cuestión, *vid.* Muleiro Parada, L. M.: *La determinación objetiva en el IRPF y en el IVA*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

<sup>16</sup> *Ob. cit.*, p. 148.

Cuando se incumpla esta condición, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento el importe resultante de aplicar el 5 por ciento a la base imponible del referido primer período impositivo, además del interés de demora.

Nótese que esta regla tiene un ámbito de aplicación limitado a aquellas entidades que inician actividades con menos de un trabajador. Si, en cambio, se inicia con más de este número, se aplicaría la regla general.

### 3.3. El mantenimiento de plantilla

El tercero de los requisitos que establece la Disposición Adicional es que se mantenga el empleo de la sociedad. Para que se cumpla esta condición se requiere, además, que la plantilla media en el período impositivo no sea inferior a la de los doce meses anteriores al período impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2009. Se trata, por tanto, de una doble condición.

Los términos de la comparación son, por una parte, la plantilla media en cada uno de los períodos impositivos posteriores a 2009 y, por otra, los trabajadores en plantilla en los doce meses anteriores a 1 de enero de 2009 o al período de que se trate en el caso de los sucesivos.

Ello supone, para las sociedades en las que el período impositivo coincide con el año natural, que uno de los términos de la comparación va a ser el del número de trabajadores, reducido a su estado medio, durante el período 2008.

En el caso de entidades con período impositivo partido, el número de trabajadores que se toma en cuenta como término mínimo es el de los doce meses anteriores al inicio del período impositivo. En estos casos, no coincidirá con el año natural 2008 pero sí con el año anterior al inicio del período impositivo que se inició durante el año 2009.

Una tercera posibilidad es que la sociedad sea de nueva creación. En estos casos, faltará uno de los términos de la comparación –el del número de trabajadores en el período 2008 ó en los doce meses anteriores al período impositivo que se inicia a partir de 2009-. En estos casos, se tomará la plantilla media que resulte de ese período impositivo. Sólo así parece que puede entenderse el párrafo segundo del apartado 2 de la Disposición Adicional.

## 4. La aplicación del beneficio

Si se cumplen los requisitos señalados con anterioridad, cuestión que habrá que determinar en cada uno de los períodos impositivos, el contribuyente tiene el derecho a aplicar la escala de gravamen que introduce la nueva Disposición Adicional.

Para ello, hay que distinguir dos partes en la base imponible: la que no excede de 120.202,41 € y la que supera este importe. A la primera parte se le aplica un tipo del 20 por ciento y la cantidad que excede de dicho umbral tributará al tipo que proceda de acuerdo con el artículo 28 ó 114 del TRLIS. La elección no parece caprichosa sino que es la misma cuantía que la que determina la aplicación del tipo reducido para las entidades de reducida dimensión.

La Disposición señala que el tipo se aplica sobre la parte de base imponible que no supere la cuantía citada anteriormente, por lo tanto antes de deducciones, bonificaciones y reducciones.

Uno de los problemas que pueden surgir de aplicar esta escala en el impuesto es el error de salto, es decir, que un incremento en la base suponga un incremento mayor en la

cuota. En este caso, debe de entenderse aplicable lo dispuesto en el artículo 56 de la LGT.

En el supuesto de que el periodo impositivo sea inferior al año, la propia Disposición señala que se aplicará lo dispuesto en el artículo 114 del TRLIS. Ello supone que la parte de base imponible que tributará al tipo reducido será la resultante de aplicar a 120.202,41 € la proporción en la que se hallen el número de días del periodo impositivo entre 365 días, o la base imponible del periodo impositivo si ésta fuera inferior.

En caso de incumplimiento de la condición establecida en este apartado, procederá realizar la regularización en la forma establecida en el apartado 5 de esta disposición adicional.

#### **5. El mantenimiento del sistema de determinación de los pagos fraccionados**

La aplicación de un tipo reducido no tiene repercusión alguna en los pagos fraccionados de la sociedad. La Disposición Adicional señala que cuando al sujeto pasivo le sea de aplicación la modalidad establecida en el apartado 3 del artículo 45, esto es la que determina el importe del pago fraccionado en función de la base imponible del periodo de liquidación, de esta ley, el tipo reducido no será de aplicación en la cuantificación de los pagos fraccionados. Como es sabido, se trata de un régimen opcional que, frente al de aplicación general consistente en aplicar un porcentaje fijado en la Ley de Presupuestos a la cuota del periodo impositivo anterior, tiene en cuenta el beneficio actual del trimestre. En estos casos, la sociedad debe aplicar igualmente el tipo general que le corresponda y la aplicación de este tipo reducido quedará pospuesta al momento de presentar la autoliquidación del impuesto. Es así que puede generarse un nuevo supuesto de devolución.

## LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 6.3 DE LA LOFCA A LA LUZ DE LA LEY ORGÁNICA 3/2009 DE 18 DE DICIEMBRE

**Álvaro Jesús del Blanco García**  
Instituto de Estudios Fiscales

El art. 156.1 de la Constitución (en adelante, CE), reconoce de manera explícita la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA). Una de las principales manifestaciones de dicha autonomía financiera se recoge en el art. 157.1, b) de la CE al permitir a las CCAA crear sus propios tributos.

Esta materia se encuentra desarrollada en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA (en adelante, LOFCA), estableciéndose en el artículo 6 de la misma un límite al mencionado principio de autonomía financiera, cual es la prohibición de doble imposición que recae sobre los tributos propios de las CCAA en relación con los tributos propios del Estado, por un lado (art. 6.2), y los de las Corporaciones locales, por otro (art. 6.3).

Desde la aprobación de la LOFCA, la interpretación del artículo 6 siempre ha resultado controvertida. En concreto, la problemática se centraba en la interpretación que debía darse al término “hecho imponible” (art. 6.2) y “materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales” (art. 6.3).

Sin entrar en detalle a analizar la primera cuestión, al no ser este el objeto del artículo, es conveniente advertir que las dudas interpretativas puestas de manifiesto por la literatura científica versaban sobre si el límite establecido en el art. 6.2 había de interpretarse de manera literal o por el contrario debíamos entender que la voluntad del legislador fue limitar la tributación propia de las CCAA a toda fuente de riqueza, renta, o cualquier otro elemento de la actividad económica sometida a imposición previamente por el Estado. Es decir, se trata de dilucidar si el límite establecido en el artículo 6.2 de la LOFCA nos remitía al concepto de objeto imponible y no al de hecho imponible.

Como se ha señalado, esta distinción no es en absoluto baladí ni carente de contenido pues además de que existen presupuestos de hecho que aparecen configurados por el legislador completamente desvinculados del objeto respectivo del tributo, en relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables (Checa González, C.: “Interdicción de la imposición autonómica sobre hechos imposables ya gravados por el Estado”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 18/2005).

En virtud de lo anterior, la autonomía financiera de las CCAA manifestada en el establecimiento de tributos propios será mayor si la interpretación que se hace del artículo 6.2 de la LOFCA es literal, esto es, entender que el mencionado precepto no tiene por objeto impedir a las CCAA que establezcan tributos propios sobre materias imposables ya gravadas por el Estado, sino que la prohibición de doble imposición se refiera a hechos imposables.

Esta ha sido la posición adoptada por nuestro Alto Tribunal garante de la CE en la STC 37/1987, de 26 de marzo, en su FJº 14 y posteriormente reiterada en las SSTC186/1993, de 7 de junio, 289/2000, de 30 de noviembre, etc.

Resueltas las dudas acerca de cómo debe interpretarse el artículo 6.2 de la LOFCA, pasamos a analizar la problemática existente en el artículo 6.3 de la mencionada ley.

Con anterioridad a la aprobación de la LO 3/2009, de 18 de diciembre, el artículo 6.3 de la LOFCA señalaba que “las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las *materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales*, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple (...)”.

Las críticas vertidas en torno a este precepto iban referidas a la delimitación del ámbito del artículo 6.3 de la LOFCA, en concreto a la interpretación que debía darse a los términos “materias reservadas”. La cuestión era determinar si la prohibición de doble imposición existente entre los tributos propios autonómicos y los locales recaía bien sobre el hecho imponible, bien sobre el objeto o materia imponible.

La STC 289/2000, de 30 de noviembre, resuelve las dudas interpretativas al señalar explícitamente que la identificación entre “materias reservadas” a las Entidades Locales y “materias imponibles” resulta patente tanto:

- de la Exposición de Motivos de la Ley reguladora de las Haciendas Locales al identificar como uno de sus retos el "modernizar y racionalizar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local" y, sobre todo, en los apartados 1 y 6 de la Disposición Adicional Quinta que habilitan, respectivamente, a las Comunidades Autónomas a establecer y exigir un impuesto sobre "la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica" y sobre "la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios",
- como analizando el procedimiento legislativo seguido para la aprobación del art. 6.3 LOFCA ya que a lo largo de toda su tramitación parlamentaria la materia reservada nunca se asimiló a materia competencial sino a materia tributaria.

Por tanto, el ámbito de la prohibición por doble imposición recogida en el precepto 6.3 de la LOFCA es diferente al establecido en el artículo 6.2 de la presente ley, al quedar vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico, es decir, se reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible.

Sin embargo, frente a dicha sentencia se emite un voto particular en el que se puede leer lo siguiente: “el límite del artículo 6.3 de la LOFCA, contempla el traslado del ámbito tributario local al autonómico de una fuente de riqueza o materia susceptible de gravamen, pues de otra forma, estaríamos ante una interpretación tan amplia del precepto que impediría, o al menos obstaculizaría el ejercicio, constitucionalmente lícito, de la potestad tributaria de las CCAA mediante la creación de tributos propios, al amparo de lo dispuesto por el art. 157.1 b) de la Constitución, con menoscabo del principio de autonomía financiera reconocido por el art. 156.1 de la CE”.

Es a partir de este momento cuando empieza abrirse paso la idea de que el artículo 6.3 de la LOFCA debe interpretarse en los mismos términos que el art. 6.2 ya que la finalidad de ambos preceptos es la misma, delimitar el espacio fiscal de las CCAA, en relación con el sistema tributario estatal y local.

Sin embargo, a pesar de ser esta la interpretación doctrinal mayoritaria, la jurisprudencia constitucional seguía entendiendo que el límite del artículo 6.3 de la LOFCA afectaba a

la materia imponible efectivamente gravada, tal y como se desprende de la STC 168/2004, de 6 de octubre de 2004. Por el contrario, dos meses después el Alto Tribunal en STC 242/2004, de 16 de diciembre, advierte que “la prohibición de doble imposición recogida en el art. 6 de la LOFCA garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las Entidades Locales y a las Comunidades Autónomas] por un mismo *hecho imponible*”. Permitiéndose, por tanto, que dos tributos con hechos imponibles diferentes, establecidos bien por el Estado y las CCAA, bien por las CCAA y los EELL puedan incidir sobre la misma materia imponible, pudiéndose declarar inconstitucional únicamente cuando se vulnerasen los principios de capacidad económica y/o de prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE.

Este aparente giro interpretativo del Tribunal Constitucional no se consagra pues las posteriores resoluciones del máximo garante de la CE (véanse los Autos del TC 417/2005, 434/2005, y 456/2007, así como la STC 179/2006) no hacen sino apoyarse en la interpretación sostenida en la STC 289/2000, esto es, la prohibición de doble imposición del art. 6.3 de la LOFCA se establece en la materia imponible.

En este contexto de fuerte crítica a la posición del TC se aprueba el Acuerdo 6/2009 para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, adoptado el 15 de julio de 2009 por el Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Una de las razones que se manifiestan en el presente Acuerdo, es la necesidad de clarificar el espacio de los tributos propios de las CCAA. En virtud del mismo, se acuerda revisar el artículo 6.3 de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al “hecho imponible” y no a la “materia imponible”.

Con ello, se pretende mejorar la seguridad jurídica y evitar los constantes conflictos constitucionales que versaban sobre esta materia y que hemos puesto de manifiesto anteriormente.

Ha sido la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre la que definitivamente a modificado el artículo 6.3 de la LOFCA acogiendo a la idea previamente plasmada en el Acuerdo referido. En virtud de dicha modificación el artículo 6.3 de la LOFCA queda redactado de la siguiente manera:

*“Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.”*

Con esta modificación se amplía de manera sustancial el margen de maniobra de las CCAA a la hora de crear tributos propios sobre materias imponibles reservadas al ámbito local. Se cumple así con una de las principales reivindicaciones de las CCAA en aras a favorecer su autonomía y suficiencia financiera.

Ante este panorama cabe hacer dos observaciones:

- La primera de ellas es relativa a la doctrina del *ius superveniens*. Dado que de acuerdo con esta doctrina, el control de las normas que incurren en un posible exceso competencial debe hacerse de acuerdo a las normas del bloque de constitucionalidad

vigentes en el momento de dictarse Sentencia, los pronunciamientos pendientes deberán tener en cuenta el nuevo artículo 6.3 de la LOFCA, lo que originará que tributos autonómicos cuya constitucionalidad se cuestionaba en base a dicho precepto, se declaren acordes con el bloque constitucional.

- Y, en segundo lugar, cabe preguntarse si con dicha modificación se vulnera el principio de autonomía y suficiencia financiera local.

La respuesta a este interrogante ya fue contestada en cierta medida en el voto particular formulado frente a la STC 289/2000, de 30 de noviembre, al señalar que en ningún caso se puede atisbar una merma en la capacidad recaudatoria de los Municipios, pues “la materia imponible o fuente de riqueza del impuesto municipal sigue, tras el tributo autonómico, subsistiendo en su plena virtualidad”.

En nuestra opinión, podemos señalar dos razones que ponen de manifiesto que esta modificación no vulnera ni menoscaba los principios de autonomía y suficiencia local:

- En primer lugar, si analizamos la estructura actual de nuestro sistema tributario, la creación de los tributos locales está supeditada a la legislación estatal. Por tanto, el gravamen de nuevos hechos imponibles locales estará supeditado a la normativa del Estado, fundamentalmente en materia de impuestos.

- Y, en segundo lugar, porque las Corporaciones locales no se han aprovechado del actual potencial recaudatorio que la legislación estatal les permite.

Es por ello, que con esta modificación lo que se consigue es incrementar las posibilidades de financiación de las CCAA mediante recursos propios gravando hechos imponibles sobre materias reservadas al ámbito local que sin la actual modificación jamás, o al menos en un periodo de tiempo muy lejano, se hubiesen gravado.



## **SUBCAPITALIZACIÓN EN EL IRPF: EL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LOS INTERESES DERIVADOS DE LOS PRÉSTAMOS REALIZADOS POR LOS SOCIOS A UNA ENTIDAD VINCULADA**

**Cristina García-Herrera Blanco**  
Instituto de Estudios Fiscales  
Universidad Complutense de Madrid

Recientemente se ha introducido en nuestro Derecho una medida que viene a corregir una situación criticable existente en nuestro ordenamiento en los últimos años. Nos estamos refiriendo a la norma incorporada a través de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las sociedades anónimas cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) en relación con el tratamiento tributario dispensado a los intereses percibidos por parte de una persona física de una sociedad vinculada.

Como es sabido, los rendimientos obtenidos por parte de una persona física por la cesión a terceros de capitales propios son rendimientos del capital mobiliario que, de acuerdo con el artículo 46 de la Ley 36/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) constituyen renta del ahorro. Teniendo en cuenta que el IRPF es un impuesto dual, tal calificación implica su tributación al tipo fijo del 18 por 100 (19 o 21% a partir de 2010) y no a la escala progresiva del impuesto, cuyo tipo marginal alcanza un 43 por 100.

No obstante, este mismo precepto estableció una excepción, de manera que cuando estos rendimientos procedían de entidades vinculadas con el contribuyente pasaban a formar parte de la renta general. Esta excepción tenía un claro fundamento antielusivo, en particular, para evitar que las personas físicas pudieran financiar de manera abusiva a las sociedades a través de préstamos, en vez de mediante aportaciones de capital. Así, la primera opción, financiación ajena, suponía a efectos fiscales una reducción del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la entidad, al ser los intereses deducibles. No puede dejarse de lado, asimismo, que al aprobarse la LIRPF se había eliminado el hasta entonces vigente sistema de imputación para evitar la doble imposición económica, ya que el mismo, al no ser aplicable a los dividendos de fuente extranjera, vulneraba el Derecho comunitario al ser contrario a la libre circulación de capitales. La eliminación de este método para evitar la doble imposición hacía claramente ventajosa desde el punto de vista fiscal la financiación vía préstamos, con lo que el legislador decidió gravar de manera más severa en el ámbito del IRPF esta vía, intentando con ello poner fin a la posible conducta abusiva, al equiparar el tratamiento correspondiente a los distintos modos de financiación de las sociedades. Se trataba en definitiva de hacer frente al fenómeno de la subcapitalización existente en el contexto de las sociedades y regulado para las relaciones entre entidades vinculadas no residentes, excluidas las sociedades residentes en la Unión Europea, también como consecuencia de una adaptación de nuestra normativa al Derecho comunitario, en el artículo 20 del TRLIS.

En definitiva, el régimen tributario previsto para los intereses derivados de préstamos tenía un claro fundamento antielusivo, pero provocaba situaciones injustas porque al no establecer excepción alguna los intereses derivados de un préstamo realizado por un socio a una sociedad, es decir, en caso de operación vinculada, tributaban de manera muy superior que cuando esos intereses se pagaban por parte de una sociedad respecto

de la que la persona física no tuviera ninguna vinculación. Examinada esta situación desde la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad en materia tributaria, podía cuanto menos cuestionarse la constitucionalidad de la norma. En este sentido se han pronunciado Falcón y Tella (“La consideración como renta del ahorro de los intereses abonados por entidades de crédito a personas vinculadas: ¿un exceso reglamentario o un supuesto de inconstitucionalidad de la Ley?”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2009) y de Pablo Varona (“Sobre la reducción de la fiscalidad de los intereses percibidos por banqueros: una reflexión crítica sobre el tratamiento fiscal de los intereses procedentes de entidades vinculadas, *Quincena Fiscal*, núm. 3/2009). Así, aunque la Constitución admite un diferente tratamiento tributario de las rentas, debe cumplirse el control de proporcionalidad, es decir, idoneidad, lesión mínima y proporcionalidad en sentido estricto. Examinada la norma desde este control cabe afirmar que si bien ésta era idónea para alcanzar su fin, sin embargo, parece dudoso que no pudiera lograrse el mismo objetivo con el mismo coste por otras vías más respetuosas con la capacidad económica. La nueva regulación de los intereses operada a través de la Ley de las SOCIMI confirma que esta posibilidad era factible, como enseguida veremos.

Estando así las cosas, el apartado dos de la disposición final tercera del RD 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, incorporó una modificación, añadiendo una disposición adicional séptima del RIRPF, consistente en la consideración como renta del ahorro de los intereses pero únicamente cuando fueran abonados por entidades de crédito a personas vinculadas, siempre que su importe respondiera a condiciones de mercado. Esta norma se conoció vulgarmente como “el aguinaldo a los banqueros”.

En cierto modo, esta medida podía valorarse positivamente, puesto que supuso poner fin al severo tratamiento otorgado a esta clase de operación vinculada, si bien como ha señalado el profesor Falcón y Tella en el artículo citado, su principal defecto radica en que se limitó a los intereses abonados por las entidades de crédito a las personas vinculadas. Aparte de otras consideraciones, no podemos dejar de llamar la atención sobre la ilegalidad de tal norma, al tratarse de una modificación introducida por vía reglamentaria.

Llegamos así a la última modificación introducida en este ámbito, de la que queremos dar cuenta en estas líneas, a través de la Ley de SOCIMI que ha cambiado el artículo 46 de la LIRPF. De esta manera el precepto ha quedado redactado de la siguiente manera: «Artículo 46. *Renta del ahorro*. Constituyen la renta del ahorro:

- a) Los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de esta Ley. No obstante, formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última”.

Estamos ante una norma muy similar a la establecida en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades para los supuestos de subcapitalización. En efecto, se trata de una norma tipo *safe harbour*, en virtud de la cual si el importe del préstamo cedido por el socio, es superior al resultado de multiplicar por tres los fondos propios de la entidad vinculada, en la parte que le corresponda según su participación, el rendimiento debido al exceso, se integrará en la parte general de la base imponible del socio (sujeta al tipo general).

Como es sabido, las normas *safe harbour*, como la descrita, introducen seguridad jurídica puesto que permiten una determinada calificación jurídica, en este caso la de renta del ahorro, siempre que se cumplan determinados criterios objetivos. Además, esta reforma debe valorarse positivamente puesto que suaviza el tratamiento dispensado a este tipo de rendimientos cuando se obtienen de una sociedad vinculada, siempre que la operación no tenga una finalidad elusiva, produciéndose cierta equiparación respecto de las mismas rentas cuando hubiesen sido obtenidas de sociedades no vinculadas, lo que es respetuoso con el principio constitucional de igualdad tributaria. En los actuales momentos de crisis, esta modificación busca asimismo incrementar los recursos de las empresas vía préstamo del socio cuando la financiación ajena está siendo más reducida. Por último, también implica un acercamiento del tratamiento de este tipo de conductas en el ámbito de los impuestos que gravan la renta de las personas físicas y de las jurídicas. Vaya por delante, pues, nuestra valoración positiva de la medida, si bien no queríamos dejar de mencionar algunas dudas que surgen de la aplicación de la norma aprobada.

Por una parte, cabe plantearse qué sucede, a partir de la entrada en vigor de esta norma, con el tratamiento previsto para los préstamos con sociedades vinculadas cuando esta última es una entidad financiera. Aunque es cierto que es improbable que en la práctica tenga lugar la subcapitalización de una entidad financiera, en nuestra opinión, debería entenderse derogada de manera tácita la norma más benévola introducida en el Reglamento, al haberse producido una nueva regulación por una norma con rango superior y aprobada con posterioridad en sentido diverso. De esta manera, desaparecería el privilegio para los socios de entidades financieras existiendo un único régimen aplicable a todos los préstamos realizados por parte de personas físicas a entidades vinculadas.

Por otra parte, a la hora de computar el exceso que se califica de renta general a efectos del IRPF, “se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha”. Es decir, la norma ha optado por tomar como referencia el importe de los fondos propios de la sociedad y el porcentaje de participación del contribuyente reflejados en el último balance que se haya cerrado antes del devengo del impuesto. Ello supone un diferente tratamiento respecto de lo establecido en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, donde el artículo 20 del TRLIS, en su apartado 2, señala que el capital fiscal se reducirá a su estado medio a lo largo del ejercicio. Esta segunda opción nos parece técnicamente más correcta que aquella por la que se ha optado en el ámbito del IRPF, puesto que evita la aplicación de la norma cuando se trata de una financiación ajena elevada transitoriamente. Y lo mismo cabe señalar respecto del porcentaje de participación del contribuyente en la sociedad. Igualmente, la solución adoptada, de “foto fija”, puede favorecer conductas fraudulentas de los contribuyentes, incrementando los fondos propios en una fecha determinada. Quizá la opción del legislador en el ámbito del IRPF ha sido de simplificación, aunque si en el contexto del Impuesto sobre Sociedades se admite la solución más compleja, lo mismo podría hacerse en este ámbito.

En este contexto, otra cuestión que se plantea es cómo computan las acciones rescatables y sin voto, en la medida en que, como una manifestación más del principio de prevalencia del fondo sobre la forma, el ex artículo 34.2 del Ccom, la Norma de Registro y Valoración 9ª del PGC/08 las excluye de la consideración de fondos propios. Es decir, a efectos contables estas acciones se clasifican como pasivo. La cuestión que

nos planteamos es la de si a efectos fiscales, y en particular a los efectos de la aplicación de la norma que estamos analizando, ese tipo de acciones debe computarse como endeudamiento. En nuestra opinión, así debe ser, por remisión del artículo 10.3 del TRLIS a la normativa contable en cuanto a la formación y determinación de la base imponible.

Por lo que se refiere al ámbito subjetivo de la norma, esto es, los supuestos de vinculación a los que resultará de aplicación, hay que tener en cuenta que la Ley precisa que “en los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 5 por ciento”. Como puede observarse, existe una errata en este precepto puesto que se ha incluido el término “no”, cuando debería haberse omitido, esto es, el porcentaje del 5 por ciento es el que debe tomarse en consideración cuando la vinculación se define en función de la relación socio o partícipe-entidad.

La cuestión de mayor calado que se plantea en nuestra opinión es la compatibilidad de esta norma con la norma sobre operaciones vinculadas. Sobre todo, teniendo en cuenta que a partir de la entrada en vigor de la importante reforma introducida en este ámbito por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal se recogen los llamados ajustes secundarios, que permiten la calificación de las rentas de acuerdo con la verdadera naturaleza de la operación. Así, el artículo 16.8 del TRLIS señala que “en aquellas operaciones en las que el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puesta de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación de la entidad vinculada, la consideración de participación de beneficios de entidades, si dicha diferencia fuera a favor del socio o partícipe, o, con carácter general de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad”.

Desde la reforma operada por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, hasta la entrada en vigor de la reforma introducida a través de la Ley de las SOCIMI, podía entenderse que en caso de una retribución excesiva se podía tratar el exceso como retribución de los fondos propios y excluir el gasto deducible en la sociedad. Sin embargo, a nuestro juicio, la nueva norma introducida en el ámbito del IRPF es incompatible con la aplicación de los ajustes secundarios a los que nos acabamos de referir, puesto que constituye una norma especial para los supuestos de préstamos realizados por una persona física a una sociedad vinculada. Así, en la medida en que la Ley de IRPF no los considera dividendos, ya que no los excluye del apartado 2 del art. 25, existe una calificación *ex lege* del exceso de intereses y dicha calificación no es otra que la de intereses excesivos, cuya consecuencia jurídica ya está prevista: el gravamen a tarifa progresiva en cabeza del socio.

No obstante lo anterior, entendemos que sí será de aplicación la normativa relativa a la valoración de la operación vinculada, en el sentido de que el préstamo deberá responder en todo caso a condiciones de mercado, es decir, el interés pactado deberá ser el mismo que se habría acordado con un tercero independiente. Esta es la solución que también se adopta en el contexto de la subcapitalización de sociedades, al consistir el artículo 20 del TRLIS una concreta operación vinculada regulada con perfiles propios, que excluye la aplicación de los ajustes secundarios regulados en el artículo 16.8 del TRLIS.

Por último, cabría preguntarse qué sucede en el caso de una operación de préstamo encubierta realizada por parte de una persona física no residente a favor de una entidad vinculada residente en territorio español, supuesto en el que no sería de aplicación la norma regulada en el artículo 46 de la LIRPF, obviamente prevista para residentes en territorio español, ni tampoco la norma del artículo 20 del TRLIS prevista para las sociedades. En principio, nos parece que tal situación no será muy frecuente, puesto que es difícil encontrarse en una situación de este tipo, pero si así fuera la única vía con la que cuenta la Administración para luchar contra este fenómeno sería la aplicación de la norma antiabuso general de nuestro ordenamiento, esto es, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria regulado en el artículo 15 de la LGT.



## PROPUESTAS PARA UNA REFORMA DE LOS TRIBUTOS LOCALES

**Javier Martín Fernández**

F & J Martín Abogados  
Universidad Complutense de Madrid

### 1. Planteamiento

Es recurrente poner sobre la mesa el controvertido tema de la presión fiscal de los Ayuntamientos y Diputaciones, su alto nivel de endeudamiento y la relación de ambos con las inversiones realizadas. Empleamos el término “*controvertido*”, ya que algunos piensan y puede no faltarles razón, que el crecimiento de las dos primeras variables lleva aparejado la de la tercera. Sin embargo, ello no tiene por qué ser siempre así. De un lado, los Ayuntamientos han visto incrementados los servicios que han de prestar a sus ciudadanos, de hecho o de Derecho, sin que vengan acompañados de la necesaria financiación. De otro, el aumento del gasto local, que caracterizó los primeros años de nuestra democracia, forzó su endeudamiento en un entorno económico con fuertes tipos de interés y cuyas consecuencias aún soportan. Además las medidas para hacer frente a este déficit financiero se han mostrado, a todas luces, insuficientes. Una de ellas ha sido la política de suelo, desarrollada en un marco de inestabilidad normativa y muy contestada por los sectores afectados, que achacan a la misma el incremento vertiginoso del precio de la vivienda en los últimos años y la consecuente crisis económica.

Un dato importante a tener en cuenta es el hecho de que los municipios son las Administraciones más cercanas a los ciudadanos. Por tanto, se les exige una capacidad de respuesta mayor que al Estado o las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA). Un concejal de vías públicas no puede demorar la toma de decisiones sobre el arreglo urgente de una calle por el hecho de no contar con financiación suficiente. Dicha urgencia también les impide acudir, como está haciendo el Estado, a nuevas fórmulas de financiación de las infraestructuras públicas, donde la implicación del sector privado permite aliviar el presupuesto público o, al menos, diferir el gasto en el tiempo. Si el escenario dibujado hasta el momento no es nada alentador, menos aún lo son las soluciones que nos brinda la normativa aplicable, en especial la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, pensada para los ámbitos estatal y autonómico, sin tener presente las especialidades presupuestarias de Ayuntamientos y Diputaciones.

Si en el futuro próximo se pretende reforzar el papel de los municipios, otorgándoles mayores competencias –éste es el sentido del tan manido pacto local-, también debe dotárseles de los necesarios recursos financieros. Dichos recursos han de provenir de las CCAA, ya que serán éstas las que trasvasen también los servicios y competencias. De hecho el pacto será una entelequia si no viene acompañado de financiación. Esta última –sin pecar de centralista- debe ser uniforme en todo el territorio y para ello nada mejor que sus líneas maestras se incorporen a la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA. En caso contrario nos tememos que nos convertiremos en un auténtico reino de taifas.

En las líneas que sigue vamos a formular una serie de propuestas de reforma de los tributos locales que sirvan para el debate sobre el futuro de la financiación de nuestros municipios.

## **2. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles**

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) es, sin duda, el eje central de la imposición local. Sin embargo, su actual regulación ha devenido obsoleta. En especial, resulta imprescindible acomodar su base imponible a la realidad del mercado inmobiliario. Dicho objetivo puede conseguirse por una doble vía. En primer lugar, mediante una modificación del modo de actuar del Catastro, que debe fijar valores reales, así como modificarlos rápidamente en función de la evolución del mercado.

Ahora bien, lo anterior producirá aumentos muy importantes de la base imponible y, por tanto, de las cuotas tributarias. Por ello, debe darse a los Ayuntamientos la posibilidad de reducir la carga tributaria de sus vecinos en caso de que la anterior actuación se lleve a cabo.

En segundo lugar, estableciendo cambios normativos que permitan, con mayor facilidad, la realización de valoraciones circunscritas a fases o zonas, limitando su ámbito territorial. De esta forma se fomenta que tales revisiones se lleven a cabo con mayor frecuencia y, por tanto, con una mejor adaptación a la realidad. De este modo podrían incorporarse los suelos resultantes de desarrollos urbanísticos con valores referidos al mercado en el momento en que éstos se produzcan.

Por lo que respecta al tipo de gravamen, son dos las propuestas que se formulan. La primera, que los Ayuntamientos establezcan tarifas progresivas. Éstas deben situarse entre topes mínimos y máximos fijados en la Ley, pero que deben ser más amplios que los actuales. La segunda, configurando una nueva bonificación para aquellos inmuebles de uso residencial cuya titularidad corresponda a personas físicas en las que concurren circunstancias especiales, desde el punto de vista de su capacidad económica.

Otra cuestión que debe abordarse en el futuro es la del tratamiento de las viviendas desocupadas. Hasta el momento, uno de los principales obstáculos para la aplicación de los recargos a las mismas ha sido el modo de definir estas últimas. Existen tres posibilidades para resolver este inconveniente. La primera pasa por remitirse al concepto previsto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) para imputar rentas inmobiliarias, pero aplicándolo tanto a personas físicas como jurídicas. La segunda, por introducir una bonificación para las viviendas que estén arrendadas, sean la habitual o estén afectas a una actividad económica. Las demás deberían tributar a un tipo más elevado que el actual, claro está. La tercera, vinculando la obligación del depósito de las fianzas de los contratos a esta finalidad.

Por último, cabría establecer un recargo sobre inmuebles suntuarios, cuya definición sólo puede girar en torno a su valor catastral. La propuesta consistiría en la introducción de un recargo, pero de aplicación potestativa por parte de los municipios.

## **3. El Impuesto sobre Actividades Económicas**

Una futura reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), de todo punto necesaria, pasa por adecuarlo realmente a la capacidad económica, de manera que se aplique una exención cuando el sujeto no obtiene beneficio y no, como sucede ahora, en función del volumen de operaciones.

De acuerdo con esta idea, cabe sustituir este tributo por un recargo en el IRPF (la exención a las personas físicas residentes es contraria al Derecho Comunitario, pues los residentes en otros Estados de la Unión, pero que desarrollen actividades en nuestro país, están plenamente sujetos) -en la parte imputable a los rendimientos de actividades



económicas- y en el Impuesto sobre Sociedades. De esta forma, además, se consigue una gestión sencilla de dichas cuotas, que no necesiten tarea de inspección alguna.

No obstante, es preciso tener en cuenta que, en el IRPF, resulta muy difícil definir en qué medida la cuota proviene del rendimiento de actividades económicas. Y ello ya que es posible que se produzcan compensaciones entre rendimientos o provenientes de años anteriores. Por ello, parece más adecuado que estas cuotas se calculen mediante la aplicación de un porcentaje, muy reducido, sobre bases imponibles. En tal caso, no nos encontraríamos ante recargos, sino ante cuotas del impuesto, pero que incluyan, como elemento de cuantificación, las bases imponibles de otros tributos.

Entrando a examinar la regulación vigente, merecen una especial mención los preceptos dedicados al establecimiento de coeficientes y bonificaciones. Por lo que respecta a los primeros, no debemos ver en los mismos un elemento de ponderación de la capacidad económica del sujeto pasivo, pese a que incorpore una tarifa progresiva según el importe neto de la cifra de negocio.

Por lo que se refiere a las bonificaciones, aparentemente suponen una apuesta por la autonomía financiera local. Sin embargo, en determinados Ayuntamientos puede crearse una situación difícilmente sostenible, ya su introducción puede venir impuesta como consecuencia de la actuación de los limítrofes. De aquí que sea preciso introducir en la normativa local un “*Código de Conducta*,” similar al que existe en la Unión Europea, para atajar este tipo de conductas.

Por último, es preciso formular una propuesta en relación con la aplicación del IAE. Dado que la Agencia Tributaria no obtiene rendimiento alguno como consecuencia de la inspección de las cuotas provinciales y nacionales de este Impuesto y que son, precisamente, las correspondientes a las empresas más importantes, parece necesario establecer la posibilidad de la delegación de tales tareas a favor de las Entidades Locales. Ahora bien y por la aplicación del principio de territorialidad en su sentido más estricto, los Ayuntamientos que asuman esta función, tan sólo podrán inspeccionar a los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en su término municipal.

#### **4. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica**

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IVTM) presenta una estructura muy antigua, que no cumple las dos funciones que, en la actualidad, debe tener encomendadas: someter a gravamen la capacidad económica real que pone de manifiesto el sujeto pasivo cuando adquiere un vehículo y la de protección del medio ambiente.

Para ello es preciso actualizar el cuadro de tarifas e introducir dos nuevos elementos tributarios. El primero podría partir del “*valor del vehículo*”, obtenido de las tablas de valoración de medios de transporte usados que, anualmente, aprueba el Ministerio de Economía y Hacienda y sobre el que los Ayuntamientos aplicarían un coeficiente.

El segundo, tiene por finalidad añadir un componente medioambiental en el impuesto. De este modo, las Ordenanzas fiscales han de establecer un umbral de carga contaminante, la que se podría denominar como “*normal*” o “*estándar*”. A partir del mismo, los Ayuntamiento podrían aplicar un coeficiente penalizador a los vehículos que lo superen.

Asimismo, como la antigüedad del vehículo tiene una incidencia muy importante en las emisiones de CO<sup>2</sup>, debe admitirse que los Ayuntamientos puedan incrementar el coeficiente medioambiental en función de aquélla. Adicionalmente, también debería

pensarse en la introducción de un coeficiente multiplicador para los vehículos particulares de grandes dimensiones –monovolúmenes, 4x4- que dificultan el tráfico.

Un último aspecto a considerar en este tributo es el de la deslocalización de empresas. Hoy en día se están produciendo una serie de actuaciones de dudosa legalidad por parte de algunos pequeños municipios, estableciendo cuotas por el IVTM muy reducidas. Si a ello le unimos la interpretación flexible de la Dirección General de Tráfico, que considera como domicilio legal de las empresas cualquier “local” donde se desarrolle la actividad, la fuga de las empresas resulta inevitable. Además, esto sucede, como es lógico, en aquéllas cuyo número de vehículos es importante (empresas de alquiler de vehículos, principalmente).

La propuesta consiste en establecer una norma antifraude que evite la situación anterior, pero sin que suponga una limitación de la competencia fiscal entre los municipios -perfectamente legítima-, asignando el rendimiento recaudatorio a aquéllos donde, realmente, se esté desarrollando la actividad de que se trate.

El problema se centra, entonces, en la fijación de un criterio sencillo y fiable para determinar dónde se lleva a cabo aquélla. A nuestro juicio, ha de establecerse una presunción con posibilidad de prueba en contrario. Ésta consiste en atribuir todos los vehículos al Ayuntamiento donde la empresa tiene su domicilio fiscal. Para destruirla, el sujeto pasivo debería acreditar, por cualquier medio admitido en Derecho, que determinados vehículos están afectos a un establecimiento radicado en municipio distinto.

## **5. El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) es un tributo anquilosado y que no responde a la actual situación económica. En primer lugar, es preciso convertirlo en un tributo que, realmente, someta a gravamen su objeto imponible. Es decir, las verdaderas plusvalías derivadas de las transmisiones de terrenos. Para ello, ha de acudirse a los impuestos que ya gravan estas plusvalías –IRPF e Impuesto sobre Sociedades-, partiendo de la misma base imponible. No obstante, es preciso tener en cuenta que, en la mayor parte de las ocasiones, el objeto transmitido es una edificación, lo que obliga a separar los valores del suelo y la construcción. A estos efectos, debe aplicarse la norma que ya existe a efectos de amortizaciones, consistente en aplicar a la plusvalía la misma proporción que se desprende del valor catastral.

En segundo lugar, es preciso gravar el tráfico inmobiliario más especulativo y donde se producen importantes ganancias. Nos referimos a las plusvalías generadas en menos de un año y a las derivadas de solares sin edificar. De acuerdo con esta idea, las primeras se incluirían en el tributo, hoy exceptuadas en virtud de la norma reguladora de su base imponible. Las segundas ya se someten a tributación, pero deberían recibir un tratamiento cualificado, mediante la aplicación de un recargo.

En tercer lugar, en las subastas judiciales resulta extremadamente complejo el cobro del impuesto, ya que el sujeto ejecutado no transmite en su propio interés, sino de manera forzosa y para satisfacer deudas. Ello le lleva a buscar el menor coste posible, siendo muy frecuente, además, que la Administración local no pueda proceder al cobro mediante el procedimiento de apremio, dada la ausencia de patrimonio. Para evitar estas situaciones, es necesario crear un nuevo supuesto de sustitución, designando como tal al adquirente.

Por último, carece de sentido aplicar una reducción en este tributo cuando se producen revisiones catastrales. La misma puede tener su razón de ser en tributos de carácter periódico, como es el caso del IBI, pero no en los de naturaleza instantánea, como el que es objeto de estas líneas y que pretende gravar el incremento de valor. La reducción implica una pérdida definitiva de recaudación, ya que el bien sale del patrimonio del contribuyente y pueden pasar muchos años hasta que se vuelva a producir su transmisión. Además, tal reducción es contraria a la capacidad económica, en la medida en que la revisión catastral pone de manifiesto, precisamente, que la plusvalía obtenida ha sido superior.

## **6. Tasas y contribuciones especiales**

Las tasas no son una categoría tributaria necesariamente injusta, siempre que se diseñen de manera correcta. Así, existen mecanismos para que su cuantía varíe en función de la capacidad económica del obligado a satisfacerla. Algunos Ayuntamientos las están eliminando a costa de subidas de algunos impuestos, como el IBI. De esta forma consiguen ahorros en costes de gestión. Sin embargo, provocan una situación contraria al más elemental principio de justicia tributaria, al hacer recaer sobre todos los vecinos el coste de unos servicios que, realmente, no utilizan.

De igual modo, en ocasiones, se están cuantificando tasas por debajo del coste de aquéllos, que resultan así deficitarios. Esta tendencia debe corregirse, ya que esta clase de tributos constituye un instrumento idóneo que permite sufragar los servicios públicos con cargo a los usuarios.

También ha de eliminarse la actual conflictividad sobre la aplicación de la tasa por utilización privativa del dominio público local a las compañías de telefonía móvil. Es claro que estas empresas se sirven, para la prestación de sus servicios, de las redes tendidas en dicho dominio. Por ello, han de incluirse dentro del resto de empresas de grandes suministros y tributar al 1'5 por 100 de la facturación.

Por otra parte, los Ayuntamientos no deben olvidar una categoría tributaria muy útil para financiar las obras públicas con un criterio de justicia y que no es otra que las contribuciones especiales. Éstas permiten que su importe sea asumido por los vecinos especialmente beneficiados por tales obras.

De esta manera se hace recaer una parte del coste de la obra –hasta el 90 por 100- sobre las personas que obtienen un beneficio inmediato como consecuencia de la misma. Por ejemplo, los propietarios de inmuebles que se revalorizan por unas obras de acerado, iluminación de una calle o apertura de una boca de Metro. Sin embargo, esta figura tributaria parece ser la gran olvidada de nuestro sistema tributario local.

Sin duda, esto último se debe a la supresión de su establecimiento obligatorio por la realización de determinadas obras. Sin embargo, estamos ante un tributo que incentiva la corresponsabilidad fiscal. Si determinados ciudadanos obtienen un beneficio o un aumento en el valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de determinados servicios públicos, tiene sentido que contribuyan, directamente, a su financiación a través de una contribución especial. Los efectos nocivos que este tributo puede producir sobre los contribuyentes más desfavorecidos, pueden remediarse mediante el establecimiento de exenciones respecto de aquéllos que no lleguen al mínimo vital de subsistencia o impidiendo su aplicación en calles donde el valor catastral de las viviendas no supere una determinada cuantía.

Ahora bien, para potenciar la figura de las contribuciones especiales se requiere, a nuestro juicio, no sólo la voluntad política de su establecimiento por el Ente Local, sino, también,

la reforma de la legislación urbanística, cuestión de competencia, en gran medida, de las CCAA.

**MODIFICACIONES EN EL REGLAMENTO GENERAL DE LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y DE DESARROLLO DE LAS NORMAS COMUNES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS, APROBADO POR REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO**

**Antonio Montero Domínguez**  
Dirección General de Tributos

Los *Boletines Oficiales del Estado* de fechas 29 de diciembre de 2009 y 19 de enero de 2010 han publicado dos Reales Decretos, los números 2007/2009, de 23 de diciembre y 1/2010, de 8 de enero, que afectan al Reglamento citado en el título de este trabajo.

Las modificaciones son comentadas a continuación, encuadrando las mismas en distintos bloques según su naturaleza.

**1. Primer bloque: censos tributarios y al NIF**

1.1. Modificaciones en relación con la creación de entidades

Se introduce un nuevo párrafo l) en el apartado 2 del artículo 4, se incorpora una nueva redacción del apartado 2 del artículo 12 y Se da nueva redacción al párrafo c) del apartado 1 del artículo 147.

El bloque de modificaciones que se ha enunciado tiene por finalidad, según consta en el preámbulo del real decreto, dar un tratamiento normativo adecuado a determinados supuestos de creación de entidades con la única finalidad de la posterior transmisión a terceros de las acciones, participaciones o títulos representativos de sus fondos propios, es decir, de la transmisión de su titularidad.

El objetivo de la norma es reflejar en la regulación tributaria, a efectos fiscales, la existencia de tales entidades, especialmente en un momento en el que la generación de tejido económico en la sociedad es una necesidad prioritaria, enmarcada también en la tendencia generalizada de facilitar dicha creación mediante la minoración de las cargas burocráticas, siendo consciente la norma de que la promoción empresarial, en su más amplio sentido, es alentada desde las propias Administraciones públicas, que en ocasiones acuden a estas figuras en el marco de políticas de fomento de la actividad económica.

El reconocimiento de esa realidad implica modificaciones esencialmente en la regulación censal y, directamente vinculada con ésta última, también en la regulación del Número de Identificación Fiscal.

Así, en la primera modificación indicada, contenida en el artículo 4.2 del RGAT, al que se incorpora una nueva letra l), se regula su identificación específica en el censo de obligados tributarios incorporando la indicación de su finalidad primera, que es la de su transmisión posterior.

En esa línea, se exige una declaración expresa según la cual se haga constar que, precisamente por el origen de su creación, no se desarrollarán actividades económicas hasta que dicha transmisión se produzca.

Lo especial de estas entidades justifica, en conexión con lo expuesto, que se regule también la obligación de comunicación a la Administración de haberse producido la tan reiterada transmisión, mediante la correspondiente declaración censal de modificación.

Es preciso destacar además la estrecha vinculación existente entre la regulación censal, el ejercicio de actividades económicas y la asignación y uso del NIF. En coherencia con esa relación, en la que hay que examinar y aplicar conjuntamente lo dispuesto en las Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta de la Ley General Tributaria, se incorpora una modificación en la regulación de la revocación del NIF para contemplar el supuesto de falta de actividad de la mercantil una vez efectuada su transmisión, en tanto en cuanto que dicho ejercicio no debería haber tenido lugar con anterioridad a la misma, por la propia naturaleza, en cuanto a la finalidad de su creación, declarada ante la Administración tributaria.

La nueva regulación aprobada incluye, además, un régimen transitorio en relación con las obligaciones de información afectadas por la reforma.

#### 1.2. Se articula una modificación del artículo 15

El objetivo de la modificación es claro: incentivar el uso del Documento Único Electrónico ofreciendo innegables ventajas en el ámbito fiscal desde el momento en que a través de dicho documento se podrán realizar determinadas declaraciones censales.

### **2. Segundo bloque: obligaciones de información**

#### 2.1. Varía la redacción del párrafo e) del apartado 1 del artículo 32

En la actualidad los recibos expedidos por empresarios o profesionales derivados de compensaciones agrícolas satisfechas a las personas acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se anotan en un registro especial, regulado en el artículo 49 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dicha información, además, debe ser objeto de incorporación a la declaración anual de operaciones con terceras personas.

Dado que los sujetos que se incorporan al Registro de devolución mensual de IVA no tienen la obligación, con carácter general, de presentar dicha declaración anual de operaciones, la información referida a dichas operaciones se perdería en tales supuestos, por lo que la modificación tiene por finalidad, exclusivamente, mantener la obligación de presentación para tales sujetos de la declaración anual de operaciones con terceros en relación con dicha información.

#### 2.2. Se incluye un nuevo apartado 5 en el artículo 35

El artículo 35 del RGAT regula los criterios de imputación temporal en relación con las operaciones que deben incluirse en la declaración anual de operaciones con terceros.

En el artículo 34.1.h) del mismo reglamento se contiene la obligación de informar sobre los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico de cada una de las personas o entidades relacionadas en la declaración.

Como consecuencia de la distinta configuración de esta última obligación en relación con la declaración informativa en la que la misma se integra (que está referida a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, no a operaciones de tesorería) se produce una descoordinación, ya que no son inhabituales los supuestos en los que la operación, por haberse formalizado en un determinado ejercicio, debe ser integrada en la declaración anual (de cumplirse los requisitos reglamentarios), mientras que los cobros (operación de tesorería) a que se refiere la letra h) indicada pueden no haber superado

dicho límite, por lo que es preciso arbitrar un procedimiento que permita el cumplimiento de esta segunda con un desfase temporal respecto de la primera, derivado del efecto cobro.

Con fundamento en los principios de proporcionalidad y limitación de costes, la nueva norma trata de solucionar el problema planteado, remitiendo el suministro de la información a la declaración del año inmediato posterior.

### 2.3. Se modifica el artículo 38

Como puede observarse, el precepto evoluciona en dos sentidos:

- 1.- Por una parte modificando la redacción de su apartado primero, que en lo esencial permanece inalterado respecto del actualmente vigente, con una diferencia, sin embargo, no desdeñable: se establece un límite cuantitativo en la obligación, de forma que sólo cuando el saldo supere los 6.000 euros se habrá de cumplir con la obligación.
- 2.- Por otra parte, introduciendo una nueva obligación para las entidades de crédito y demás dedicadas al tráfico bancario o crediticio, consistente en informar sobre los denominados, con carácter genérico, movimientos de efectivo, con un límite cuantitativo.

En relación con esta nueva obligación informativa, es preciso señalar que la misma tiene una fundamentación más allá de la de obtención de información por parte de la Administración, ésta última obvia, ya que pretende conseguir una reducción de las cargas administrativas en beneficio de los obligados a su cumplimiento, al permitir la automatización de los procedimientos por parte de las entidades obligadas al fijarse con antelación el contenido de la información a suministrar, de forma que se sustituyen los requerimientos de información individualizados por una declaración informativa, que permite su preparación con antelación, aliviándose la presión en cuanto a los plazos de cumplimiento, que con la nueva obligación son conocidos previamente.

### 2.4. Se incorpora un nuevo artículo 38 bis

La norma reglamentaria introduce una nueva obligación que, como en el caso de la anterior, tiene como destinatarios, en cuanto obligados a su cumplimiento, a las entidades bancarias o de crédito y, además, todas aquellas otras entidades que presten el servicio de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o débito a empresarios o profesionales.

Desde el punto de vista subjetivo son dos las notas a destacar:

- Quién está vinculado por la obligación
- A quién se referirá la información a suministrar

La primera cuestión no precisa análisis, fuera de resaltar que están concernidos como obligados todas las entidades que gestionen cobros a través de tarjetas de crédito.

Respecto de la segunda cuestión es preciso reseñar el universo de contribuyentes respecto del cual se va a facilitar información: no se corresponde con el total censo de obligados tributarios, sino que se refiere, exclusivamente, a quienes desarrollen actividades empresariales o profesionales.

En lo tocante al contenido de la información, podrá observarse que es el mínimo imprescindible para poder determinar los elementos básicos subjetivos y objetivos de la

información, debiéndose reseñar que los importes a los que se hace referencia lo son en cómputo anual.

En relación con el origen de la modificación cabe reproducir aquí lo dicho más arriba al comentar la modificación proyectada para el artículo 38 del mismo reglamento, ya que la simplificación de cargas administrativas subyace a la misma y por idénticos motivos que los allí expuestos, sin que quepa, evidentemente, obviar, de la misma forma que allí se declaró, la mayor información con la que podrá contar la Administración tributaria para el ejercicio de la función que tiene encomendada.

#### 2.5. Ha sido modificada la redacción del párrafo d) del artículo 53

El origen del cambio está, de nuevo, en la reducción de los costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, tal y como establece el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria.

Con la nueva redacción se pretende, sencillamente y en un primer paso, eliminar una redundancia existente entre las vías de obtención de la información a la que se refiere la obligación (información suministrada por las empresas o entidades que instrumentan compromisos por pensiones mediante planes de previsión social empresarial e información suministrada por las entidades aseguradoras).

El carácter gradual de la simplificación de la obligación, que en un primer momento no será general, obedece al hecho de que en la actualidad no existe una total homogeneidad en la información de que se dispone en función de quién sea el suministrador, por lo que un criterio de prudencia impide que la simplificación afecte de igual forma a todos.

#### 2.6. Cambia la redacción del párrafo e) del artículo 54

La novedad radica en que en la obligación de información que vincula a las entidades que concedan o intermedien en la concesión de préstamos o intervengan en cualquier otra forma de financiación de la adquisición de un bien inmueble o de un derecho real sobre el mismo, se deberán incluir todos los gastos de financiación que pudiesen haberse generado por una operación financiera relacionada con un bien inmueble, no limitándolo a los intereses.

El origen de la modificación está en la necesidad de contar con esa información al efecto de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias a los interesados, pensando en la elaboración de borradores de autoliquidación a efectos del IRPF.

#### 2.7. Finalmente, se ha modificado la redacción del apartado 2 de la disposición transitoria tercera

La nueva redacción materializa un nuevo retraso en la entrada en vigor *erga omnes* de la obligación a que el precepto se refiere, de forma que dicha entrada en vigor general se pospone hasta 2012 (información a suministrar correspondiente a 2012).

El nuevo retraso tiene su origen esta vez en las dificultades del contexto económico actual, y tiene como objetivo reducir las cargas indirectas, obligaciones de información, para todos los sujetos pasivos que no estén inscritos en el registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario.

### **3. Tercer bloque: procedimientos de aplicación de los tributos**

#### 3.1. Se modifica el párrafo a) del artículo 103



La Ley General Tributaria regula en su artículo 104 los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa en los procedimientos de aplicación de los tributos.

La propia Ley habilita, en dicho artículo, para que en sede reglamentaria se regulen las denominadas causas de interrupción justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración.

En esta situación la modificación reglamentaria viene a completar la regulación, incluyendo expresamente entre las solicitudes que podrán, en su caso, justificar la existencia de una interrupción, la que se refiere a la petición de documentación a otras Administraciones, que si bien podía, sin gran esfuerzo, entenderse subsumida en la dicción vigente, se ha pretendido exteriorizar de forma expresa como consecuencia de la cada vez mayor necesidad de formalizar tales peticiones *inter-administraciones*, en gran medida como consecuencia del respeto al derecho que se reconoce al obligado tributario a no aportar datos y documentos que obren en poder de las Administraciones.

Por otra parte, es de resaltar que la norma también señala que las peticiones a las que se refiere podrán efectuarse “por cualquier medio”, con la finalidad de aclarar, que no de incorporar ex novo, que han de entenderse incluidas, como siempre lo estuvieron, las solicitudes realizadas por vía electrónica.

### 3.2. Se introduce un nuevo artículo 115 *bis*

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

Tomando como límite subjetivo el establecido en la Ley 11/2007, la modificación se dirige a:

- Afirmar la posibilidad de asignar de oficio una dirección electrónica
- Hacer compatible este medio de notificación con otros
- Reconocer la posibilidad de unificación, mediante distintas vías, de las distintas direcciones electrónicas que pudiesen existir habilitadas en distintas Administraciones.
- Establecer de forma indubitada que, fuera del carácter obligatorio de la asignación (potestativa para la Administración) que se regula en el precepto, cualquier otra designación deberá pasar por la declaración expresa en tal sentido del obligado tributario.

### 3.3. Se añade un nuevo apartado 4 en el artículo 128

El artículo 100.1 de la Ley General Tributaria establece que los procedimientos tributarios podrán finalizar, además de por las causas expresamente tasadas en dicho precepto, por cualquier otra prevista en el ordenamiento tributario.

En la regulación reglamentaria se describen las formas de terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, entre las cuales no estaba expresamente recogida la que ahora se introduce, si bien la interpretación sistemática de la norma reglamentaria, y en especial de lo dispuesto en su artículo 101.6 bajo la cobertura del ya citado 100.1 de la Ley, llevaría a la conclusión de su aplicabilidad con anterioridad a la reforma que comentamos.

Es preciso tener en cuenta, por otra parte, que lo dispuesto en la nueva norma sería de directa aplicación a los supuestos regulados en el artículo 129 del mismo reglamento, en el supuesto de que quién inste la rectificación de la autoliquidación sea quién soportó indebidamente la retención, el ingreso a cuenta o la cuota repercutida, y ello por cuanto que el mismo artículo 129 establece en su apartado cuarto la aplicación directa de toda la norma reglamentaria en esta materia en estos casos, con excepción de las especialidades descritas en el mismo apartado, ninguna de las cuales se refiere a las formas de terminación del procedimiento, por lo que la nueva norma incorporada resultaría, sin duda, de aplicación también en tales supuestos.

#### 3.4. Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 134

En su artículo 134 la Ley General Tributaria regula, al tratar los procedimientos iniciados mediante declaración, las especialidades del procedimiento iniciado mediante declaración en el ámbito aduanero.

En esta materia parece ya superada la tradicional disquisición entre el carecer provisional o definitivo de las liquidaciones practicadas por la Aduana con vistas al despacho de las mercancías, cuestión esta sobre la existe abundantísima doctrina y jurisprudencia, entre la que cabe reseñar, a título meramente indicativo y descriptivo de las distintas posturas existentes, la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en el *caso Kaufring*, lo dispuesto en la STS de 23 de julio de 2002 o la más reciente doctrina administrativa sentada en resoluciones del TEAC, como las de 6 de septiembre de 2000 o la de 14 de marzo de 2007.

Lo expuesto ya está recogido en el apartado 3 del artículo 78 del Reglamento CEE nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario.

Con el objeto de incorporar a la norma reglamentaria doméstica la regulación ya indicada, se introduce una nueva disposición en el citado artículo 134 que reconoce la posibilidad de la Administración de comprobar las liquidaciones practicadas en el ámbito aduanero, incluso cuando hayan sido ya objeto de comprobación administrativa para el levante de las mercancías.

#### 3.5.- Se añade un nuevo apartado 8 en el artículo 197

El RGAT regula en su artículo 61, con carácter general, el ejercicio de las facultades en la aplicación de los tributos.

Varias son las situaciones que pueden plantearse en relación con las actuaciones derivadas de un procedimiento de comprobación e investigación, y entre ellas que la Oficina Técnica deba emitir una nueva liquidación en base a los criterios señalados por la resolución del tribunal, que ha resuelto sobre todas las cuestiones planteadas, siendo necesaria para dicha emisión la obtención de datos que no figuren en el expediente o la práctica de nuevas actuaciones.

En ese supuesto, para hacer factible la ejecución del fallo o sentencia se precisa cierta actividad propia del procedimiento de inspección, con despliegue de las facultades que en el mismo se desarrollan, pero sin que se pueda hablar, en sentido estricto, de la reapertura de tal procedimiento, ya que no lo olvidemos, nos encontramos en fase de ejecución.

En orden a aclarar esta posibilidad sobre el uso de las facultades propias del procedimiento inspector en estos casos, se introduce el texto que se contiene en el texto que estamos analizando.

#### **4. Cuarto bloque: modificaciones que afectan al Reglamento de la Organización y Régimen del Notariado, aprobado por Decreto de 2 de junio de 1944**

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, introdujo importantes modificaciones desde el punto de vista de la lucha contra el fraude no sólo en el ordenamiento tributario.

Foco de atención de aquella norma fue la legislación hipotecaria, habida cuenta de los instrumentos que a través de la misma se podían incorporar a esa lucha.

Fruto de esa percepción fueron las modificaciones en la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado y en la Ley Hipotecaria, de 8 de febrero de 1946.

En lo que ahora nos interesa, en la Ley del Notariado se modificó su artículo 24 y en la Ley Hipotecaria, su artículo 254.

De dichas modificaciones se derivó la consecuencia de que la falta de identificación de los medios de pago determinaba el cierre del registro de la propiedad.

Pues bien, a completar dicho desarrollo está dirigida la reforma introducida que, como puede verse de la comparación del vigente artículo 177 del Reglamento Notarial y del que se proyecta, consiste en:

- Concretar cuando habrá de entenderse identificado el medio de pago en cuestión, estableciendo específicamente qué datos son suficientes a tal efecto y cómo habrán de constar.
- Positivar en norma reglamentaria el deber de información del Consejo General del Notariado hacia la Administración tributaria, relacionado por otra parte con lo ya recogido en el artículo 51 del RGAT.



## **LA AZAROSA VIDA DE LAS PERMUTAS DE SUELO POR CONSTRUCCIÓN FUTURA: LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IVA**

**Jesús Rodríguez Márquez**  
Instituto de Estudios Fiscales  
Universidad Complutense de Madrid

De conformidad con el art. 79.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), en las operaciones cuya contraprestación no tiene naturaleza dineraria, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. En definitiva y en una primera aproximación, parece que se viene a considerar como base imponible el valor de mercado del bien o servicio que se entrega.

El caso más frecuente en que se aplica esta regla es el de las permutas. En estas últimas, existen dos entregas, siendo cada una de ellas contraprestación de la otra. Por tanto, estamos ante dos operaciones sujetas, siendo la base imponible de cada una de ellas, el valor de mercado del bien entregado.

La aplicación de la regla anterior ha planteado especiales problemas en relación con las permutas de solares por construcciones futuras. En estos casos, el devengo se anticipa al momento de la entrega del solar, ya que esta operación constituye un pago anticipado de la futura entrega de las edificaciones. Pues bien, ello plantea el problema de determinar a qué momento debe referirse la base imponible de la entrega de la edificación. Dicho con otras palabras, se trata de precisar si debe tomarse el valor de la edificación en el momento del devengo del pago anticipado o en el de realización del hecho imponible, esto es, en el de puesta a disposición de aquélla.

Para las resoluciones del TEAC de 10 de octubre y de 24 de noviembre de 1997 (JT 1997, 1441 y 1998, 84), la solución correcta es la segunda. Así, afirman que “del texto del artículo 79.1 de la Ley se desprende que en la permuta, el criterio no está basado ni en la valoración que las partes hayan dado convencionalmente a los bienes objeto de permuta, sino en el valor de mercado de lo entregado, en el momento en que se transmite el poder de disposición sobre ellos al adquirente”. Esta solución provoca, a su vez, otro problema, ya que en el momento de efectuarse la repercusión -es decir, cuando se recibe el solar como pago anticipado- no se conoce el valor de mercado de la futura construcción. Por ello, las resoluciones citadas acuden al art. 80.Seis de la LIVA, que señala que cuando el importe de la contraprestación no resulte conocido en el momento del devengo, “el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido”.

En términos prácticos, la tesis anterior determina que la promotora deba hacer aquí una repercusión adicional, tomando como base imponible la diferencia entre el valor de mercado de aquéllos y el valor del solar, sobre el que ya exigió el tributo. Muchas empresas no lo han hecho así y se están enfrentando a regularizaciones por parte de la Administración tributaria.

No obstante, debe tenerse en cuenta que esta situación se ha invertido, de algún modo, como consecuencia de las medidas adoptadas por la Comisión Europea contra nuestro país, con fecha 3 de abril de 2008. Así, la Comisión tiene en cuenta que, cuando un futuro inmueble se vende y paga antes de finalizar su construcción, el IVA se aplica en el

momento del pago, siendo la base imponible el importe efectivamente abonado. No se recauda IVA alguno posteriormente cuando, habiendo terminado la construcción, el edificio se entrega al comprador. Sin embargo, en idéntica situación, si el pago anticipado del edificio proyectado se efectúa en especie, como es el caso que ahora nos ocupa, la base imponible a efectos de IVA es distinta. Y ello ya que, como hemos visto, si una vez finalizada la construcción, el valor de mercado del inmueble es superior a lo previsto, debe procederse a una corrección de la base imponible calculada inicialmente y el comprador del inmueble debe pagar el IVA sobre la diferencia.

La Comisión considera que el producto entregado es idéntico en ambos supuestos y que sólo el medio de pago difiere. De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, el recurso a medios de pago distintos a la hora de adquirir un producto no puede generar obligaciones diferentes a efectos de IVA. En consecuencia, la Comisión ha solicitado formalmente a España, mediante un dictamen motivado, que modifique sus prácticas administrativas.

Se hace necesario, por tanto, acudir a la normativa comunitaria y a su interpretación jurisprudencial para conocer si la posición de la Comisión se encuentra fundamentada. La Directiva 2006/112/CE establece las reglas para la determinación de la base imponible, resolviendo la cuestión de una manera simple y parca, identificando aquella con “la totalidad de la contraprestación que, quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener con cargo a estas operaciones”. La determinación de tal contraprestación es relativamente sencilla cuando las operaciones se pactan en efectivo. Ahora bien, no lo es tanto cuando lo son en especie, ni la Directiva 112 establece ninguna regla expresa para tales casos. Ello explica que el legislador español optara por remitirse al valor de mercado del bien que se entrega o del servicio que se presta.

La primera delimitación del concepto de base imponible vino dada por la STJCE de 23 de noviembre de 1988 (Asunto C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics*), en la que Tribunal admitió, expresamente, que la contraprestación por una entrega de bienes –la correspondiente a la entrega de unos tarros de crema para obsequio- fuera una prestación de servicios realizada por las anfitrionas, consistente en organizar reuniones para la venta de productos cosméticos. De dicha Sentencia pueden extraerse las cuatro notas características del concepto de contraprestación, antes examinadas y que ahora recordamos. La primera, debe percibirse realmente. La segunda, ha de expresarse en dinero. La tercera, se requiere la existencia de un nexo directo que vincule a las prestaciones que intercambian los sujetos. Por último, estamos un valor subjetivo, lo que implica que hay que atender a la contrapartida efectivamente percibida y no a un valor estimado según criterios objetivos.

Este último aspecto se revela como fundamental. El carácter subjetivo de la contraprestación nos reconduce, en definitiva, a lo pactado por las partes. Se trata, además, de un principio básico del sistema común de IVA, que ha sido reiterado por una numerosa jurisprudencia. En este sentido, puede citarse la STJCE de 24 de octubre de 1996 (Asunto C-288/94, *Argos Distributors*), cuando afirma que “según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida por ellas. Dicha contraprestación constituye, pues, el valor subjetivo, es decir, realmente percibido en cada caso concreto y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse las sentencias de 5 de febrero de 1981, *Coooperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rec. p. 445; de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Rec. p. 6365; de 27 de marzo de 1990, *Boots Company*, C-126/88, Rec. p. I-1235, y de 5 de mayo de 1994, *Glawe*, C-38/93, Rec. p. I-1679)”. En

los mismos términos, pero más recientemente, puede consultarse la STJCE de 15 de mayo de 2001 (Asunto C-34/99, *Primback Ltd.*).

En esta misma línea y basándose en la Sentencia *Naturally Yours*, el Tribunal, en su Sentencia de 2 de junio de 1994 (Asunto C-33/93, *Empire Stores*), analizó el modo de cálculo concreto de la base imponible correspondiente a la entrega pretendidamente gratuita de obsequios por parte de la empresa *Empire Stores* a sus clientes, a cambio de que éstos rellenaran un formulario y adquirieran algún producto por catálogo de dicha empresa o, como segundo supuesto, que presentaran a un nuevo cliente que, igualmente, llevara a cabo alguna adquisición.

Como puede verse, se trata de un supuesto en el que, salvando las distancias del asunto concreto, concurren las circunstancias suficientes para poder trasladar las conclusiones, ya que se trata de una contraprestación en especie.

En este caso, la controversia que da lugar al litigio ante el Tribunal trae causa de la actuación de la Administración fiscal británica, consistente en incrementar la base imponible correspondiente a la entrega de los obsequios en un 50 por 100 a fin de convertir su precio de coste, que había sido el valor consignado como base imponible por *Empire Stores*, en su valor de mercado.

En su razonamiento, el Tribunal recuerda, de nuevo, que la base imponible tiene un carácter subjetivo. En los casos, como el examinado –y el que a nosotros nos ocupa–, en que tal contraprestación no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el destinatario de la prestación de servicios –*Empire Stores*– que constituye la contraprestación de la entrega de bienes –el pretendido obsequio–, atribuye a los servicios que pretende obtener. Así las cosas, tal valor se corresponderá con la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para tal fin. En consecuencia, concluye el Tribunal, “cuando se trata de la entrega de un bien, este valor sólo puede ser el precio de compra que el proveedor haya pagado por la adquisición del artículo que suministra sin gasto adicional como contraprestación de los respectivos servicios”.

Como puede observarse, el Tribunal cuantifica la base imponible en el coste en que incurre *Empire Stores* para la realización del “regalo”. Siendo así, las dudas acerca de la norma española se confirman, ya que nos remite a un valor de mercado del bien entregado –el edificio, en nuestro caso–, que será diferente y más elevado que el coste incurrido por la promotora. Es más, los problemas de nuestra Ley nacional no se limitan, como podría dar a entender una lectura apresurada del pronunciamiento de la Comisión, a la existencia o no de un recálculo de la base imponible. El examen de la jurisprudencia pone de manifiesto que esta última no puede estar constituida –salvo en supuestos de vinculación y bajo determinadas circunstancias– por el valor de mercado del bien entregado, sino por su coste.

Ahora bien, es preciso dar un paso más e intentar desentrañar cómo se determina el coste al que acabamos de referirnos. De esta cuestión se ocupa la STJCE de 6 de marzo de 2001 (Asunto C-380/99, *Bertelsmann AG*). En dicho litigio se analizaba si la base imponible de la entrega de un “obsequio” que *Bertelsmann* entregaba a sus clientes cuando le presentaban a nuevos miembros había de incluir los gastos de envío de tales “obsequios”. Ante esta situación, el Tribunal señala que “forman parte del valor de la prestación de servicios todos los gastos soportados por el beneficiario para la obtención de la prestación de que se trate, incluidos los gastos de las prestaciones accesorias relacionadas con la entrega de los bienes. De ello se deduce que, en el asunto principal y puesto que el beneficiario no sólo abonó el precio de compra de los obsequios, sino

también los gastos de envío para su entrega, estos gastos deben incluirse en la base imponible de dicha entrega”.

Por tanto, dicho pronunciamiento añade una precisión adicional a la definición de la base imponible en estas operaciones: el coste incluye el total de gastos derivados de prestaciones accesorias a la principal. Por tanto, el sujeto que entrega un bien o presta un servicio a cambio de una contraprestación no monetaria deberá repercutir el impuesto sobre una base imponible que estará constituida por el coste de aquel bien o servicio y todas las demás prestaciones accesorias y que sean necesarias para realizar la entrega o prestar el servicio.

A la vista de la iniciativa adoptada por la Comisión y siendo consciente del difícil acomodo de la norma española a la Directiva 112/2006/CE, la DGT optó por reinterpretar el art. 79.Uno de la LIVA, modificando su criterio anterior. Tal cambio vino dado por la contestación a consulta de 7 de julio de 2008 (núm. V1413-08) (JUR 2008, 326924).

En la citada resolución, el Centro directivo asume, aparentemente, la jurisprudencia comunitaria acerca de la base imponible del impuesto que acabamos de exponer. Esto es, conviene, con el Tribunal, en que la base en las operaciones con contraprestación no dineraria debe estar constituida por el coste del bien entregado. Sin embargo, pone de manifiesto, a continuación, que dicha jurisprudencia ha dejado sin resolver alguna cuestión relevante. Se trata de la posible depreciación o apreciación que el bien a entregar puede sufrir en el tiempo transcurrido desde su adquisición hasta su entrega a cambio de una contraprestación no dineraria. En concreto y en el caso que nos ocupa, este problema lo refiere la resolución que comentamos a la entrega del solar, ya que lo usual es que exista un espacio de tiempo dilatado entre su adquisición y su entrega a cambio de la edificación futura.

Pues bien, en lo que se refiere a dicho aspecto, la DGT señala que “la Directiva 2006/112/CE, en sus artículos 72, apartado 1), 74 y 76, precisa que, para cada uno de los supuestos regulados en dichos preceptos, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, “evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen””. En el mismo sentido, “el segundo párrafo del artículo 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que la “fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa””.

Así las cosas, se afirma que “considerando que el devengo en la entrega del solar tiene lugar en el momento de la transmisión de su poder de disposición, debe concluirse que la base imponible de la misma estará constituida por el coste de dicho solar evaluado en ese momento, que es cuando deben tomarse en consideración las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria”.

Se trata de una conclusión que, en apariencia, tiene todo su sentido, ya que no hace otra cosa que referir la determinación de la base imponible al momento de devengo de la operación. Pero, dependiendo de cómo se aplique, puede constituir una vulneración flagrante de la jurisprudencia comunitaria antes analizada. Ello depende de qué entendamos por referir el coste del bien al momento del devengo. Si significa acudir al valor de mercado del solar en la fecha de su puesta a disposición se produciría dicha vulneración, ya que sería mantener la situación precedente acudiendo a una magnitud objetiva. Por ello, entendemos que la conclusión obtenida por la DGT sólo puede compatibilizarse con el Derecho comunitario si supone, únicamente, la aplicación de



coeficientes de actualización, calculados en función del IPC, sobre el precio de adquisición del solar. Cualquier otra solución supone tomar una magnitud diferente al coste del solar y, por tanto, con infracción de la Directiva 112.

Volviendo a la resolución que comentamos, sintetiza, a continuación, la doctrina del Tribunal, añadiendo el matiz anterior, del siguiente modo:

“1º. Ante todo, el criterio de cuantificación ha de partir de la consideración subjetiva de la contraprestación.

2º. Dicha subjetividad la atribuye el Tribunal de Justicia al sujeto pasivo que entrega el bien o presta el servicio cuya contraprestación se realiza en especie.

3º. Resulta procedente en los supuestos de entregas de bienes adquiridos a terceros, identificar la cantidad que subjetivamente está dispuesto a desembolsar quien realiza la operación con contraprestación no monetaria con el precio de coste que dicho bien tuvo para el empresario que efectúa la misma. Dicho precio de coste deberá evaluarse en el momento de devengo, sin perjuicio de que cuando lo que se produzca sea un pago a cuenta, dicha evaluación se lleve a cabo de forma provisional”.

De acuerdo con estas conclusiones procede, finalmente, a modificar el criterio interpretativo sostenido hasta entonces, en los siguientes términos:

- Desde el punto de vista de la exigibilidad y del devengo del Impuesto, la primera operación relevante es la entrega del solar como forma de pago de la contraprestación. Esta entrega, si está sujeta y no exenta, debe valorarse conforme al coste de dicho solar en el momento de su entrega.

Como hemos señalado, entendemos que dicho coste no puede ser más elevado que el valor de adquisición debidamente actualizado.

- La referida entrega del solar constituye un pago a cuenta de acuerdo con el art. 75.Dos de la LIVA. Por tanto, obliga al promotor a efectuar la correspondiente repercusión del impuesto.

- Por lo que se refiere a la cuantificación de la base sobre la que debe efectuarse la repercusión anterior, estará constituida por la cantidad que quien lo recibe –el promotor inmobiliario- estaría dispuesto a desembolsar por el mismo y que, en última instancia ha de estar formado por el precio de adquisición del bien que va a entregar a cambio –el de la edificación a construir- computando el total de gastos en que incurra para ello, tal y como señala la jurisprudencia comunitaria.

- Dicho coste no es conocido con exactitud hasta el momento en que la edificación está terminada. Por tanto, el coste a computar para valorar el pago a cuenta ha de ser el que se estime tendrá la construcción una vez ésta haya sido terminada.

- Finalizadas las obras, el promotor conoce con exactitud el coste de la edificación, por lo que debe cuantificar definitivamente el impuesto rectificando al alza o a la baja la cuantificación provisional anterior.

Como puede observarse y para concluir, el cambio de doctrina puede resumirse en términos muy sencillos. Se trata de sustituir la norma de los valores de mercado por la referencia al coste de los bienes que se entregan. Todo ello con dos singularidades. De un lado, en la entrega del solar, como hemos dicho repetidamente, la DGT emplea un concepto difícil de precisar, como es el coste referido al momento del devengo de aquélla. De otro lado, la repercusión realizada por el promotor y ocasionada por el pago

anticipado debe ser objeto de una estimación, ya que en ese momento no puede conocerse el coste exacto que tendrá la edificación.

Sin embargo, debe señalarse que, en un muy corto intervalo de tiempo se ha producido una nueva reinterpretación del art. 79.Uno de la LIVA por parte de la DGT. Representativa de este novísimo criterio es la contestación a consulta de 19 de octubre de 2009 (V2341-09). El cambio en la doctrina de la DGT se refiere, directamente, al momento en que debe tomarse de referencia para el cálculo de la base imponible de la construcción futura. No obstante, sucede que, de forma indirecta –incluso, podríamos decir, subrepticia-, también afecta a la propia definición de la referida base imponible.

Por lo que se refiere al primero de los aspectos señalados, la resolución citada acude a las SSTS de 18 de marzo (RJ 2009, 1742) y 29 de abril de 2009. En estos pronunciamientos el Alto Tribunal entiende que sólo debe tomarse en consideración un momento temporal como referencia para la fijación de la base imponible, y dicho momento no es otro que el de la celebración de la permuta. Así las cosas, para la primera de las resoluciones citadas, resulta “indiferente el que uno de tales derechos no se haya materializado todavía en bienes físicos concretos, pues lo cierto es que tales derechos tienen en la fecha del devengo un valor de mercado sin necesidad de esperar al momento en que los bienes subyacentes se construyan y adjudiquen”. Por ello mismo, el Tribunal también entiende que el valor de mercado –acude a la redacción literal del precepto- debe referirse a ese instante, no debiendo efectuarse rectificaciones posteriores.

Partiendo de esta doctrina, el Centro directivo modifica su criterio en lo que se refiere al recálculo de la base imponible de la edificación futura. Dicha base imponible deberá referirse, como señala el TS, al momento de celebración de la permuta, “no debiendo esta última ser objeto de recálculo alguno, cualquiera que sea la variación, al alza o a la baja, que experimente el valor de dicha edificación durante el tiempo que transcurra desde que se concluya la permuta (...) hasta que se entregue efectivamente la edificación una vez que haya finalizado su construcción”.

Hasta aquí, nada que objetar. Ahora bien, la resolución que venimos comentando aprovecha esta doctrina, así como la dicción literal de las Sentencias antes citadas, para modificar también su criterio en relación con la base imponible de esta entrega. Como sabemos, las últimas contestaciones a consultas fijaban la base imponible en el coste de la edificación, mientras que la que ahora analizamos vuelve a referirla al valor de mercado. Así, señala que “la base imponible de dicho pago a cuenta estará constituida, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 79.uno de la Ley 37/1992, por la contraprestación que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes”.

A nuestro juicio, esta nueva solución no es correcta, por dos razones. De un lado, ya que supone una interpretación sesgada de la doctrina del TS. Así, en los pronunciamientos antes citados, el Tribunal no se plantea –porque no lo suscitaron las partes- el problema de la determinación de la base imponible, sino exclusivamente, el del momento temporal de referencia. Por ello, las referencias al valor de mercado que contienen no son otra cosa que la plasmación de la redacción literal del precepto, que no cuestiona al ser un aspecto que escapaba de la pretensión de las partes. Por tanto, no debe otorgarse relevancia jurídica a esta utilización del “valor de mercado”.

De otro lado y en todo caso, el nuevo criterio implica, a nuestro entender, una vulneración de la jurisprudencia comunitaria que, como vimos, deja bien claro que la

base imponible debe estar constituida por el coste de adquisición, no por el valor de mercado del bien entregado.

De todos modos, parece que nos encontramos ante una cuestión, como tantas otras que afectan al tráfico inmobiliario, que no se encuentra definitivamente resuelta y donde es posible que se produzcan nuevos vaivenes interpretativos. La seguridad del tráfico en unas operaciones cuyo valor suele ser muy elevado demandaría mayor estabilidad.



## **INCORPORACIÓN AL DERECHO INTERNO DEL PAQUETE IVA: SU CONTENIDO ESENCIAL**

**Eduardo Verdún Fraile**  
Dirección General de Tributos

Como punto de partida de este artículo debe hacerse referencia a las normas del Derecho de la Unión que están detrás de tan curiosa denominación.

Se trata de las Directivas del Consejo 8, 9 y 117, todas ellas de 2008.

El conjunto de disposiciones que se derivan de las tres directivas citadas debe entenderse como un todo, siendo buena prueba de ello su simultánea entrada en vigor o, mejor dicho, la fecha desde la que deben ser incorporadas a los Derechos internos de los Estados miembros, el 1 de enero de 2010. Dicho esto, sin embargo, no debe pasarse por alto el hecho de que hay una parte cuya entrada en vigor se difiere a 2011 (cambios en los servicios relativos a ferias y exposiciones), otra a 2013 (arrendamientos de barcos de recreo) y, por último, una tercera que se difiere hasta 2015 (telecomunicaciones y servicios electrónicos).

La Directiva 2008/8/CE es, sin duda, la de mayor calado y la más compleja en su contenido.

Afecta a las reglas de localización de las prestaciones de servicios, configurando un modelo de tributación muy similar al ya existente respecto de los tráficos intracomunitarios de bienes. Se trata así de que las operaciones puramente empresariales que tengan por objeto servicios acaben tributando en el Estado de destino, esto es, aquél en el que el destinatario tenga la sede o el establecimiento permanente a que se refieran tales servicios; al mismo tiempo, los servicios que se adquieran por particulares pasan a tributar en el Estado de origen o aquél en el que se encuentra la sede o el establecimiento permanente del empresario que los presta.

Centrados en los servicios empresariales o B2B, regulados por el nuevo artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE (de acuerdo con la redacción que le otorga la Directiva 2008/8/CE) y correlativo nuevo artículo 69.uno.1º de la Ley del IVA, la aplicación del nuevo sistema de tributación general asegura la no sujeción en origen del servicio y la sujeción en destino.

Este modelo de tributación se completa:

- Con la inversión del sujeto pasivo, obligatoria siempre que proceda esta regla general, lo cual evita volcar en el prestador cualquier tipo de obligación material o formal derivada del servicio que está realizando, siendo el destinatario quien asume la declaración del Impuesto. Es importante indicar en este punto, para evitar confusiones, que la determinación del sujeto pasivo debe ser siempre posterior a la localización del servicio; por tanto, tiene que abordarse una vez concretado el Estado de gravamen (o de localización) de dicho servicio.
- Con la necesidad de que tanto prestador como destinatario dispongan de una NIF-IVA atribuido por sus correspondientes Administraciones fiscales. Especialmente relevante es que el destinatario del servicio esté en condiciones de comunicar dicho

número al prestador, por ser esta la vía esencial de verificación por el prestador del estatus empresarial de su cliente.

- Con la obligación de informar del servicio prestado en el estado recapitulativo, obligación que en España afecta a la necesidad de consignar igualmente la información relativa a la adquisición del servicio. No obstante, dicha ampliación solamente resultará exigible desde que entre en vigor el Real Decreto que modifica el Reglamento del IVA, circunstancia que no ocurrirá hasta finales del mes de febrero.

Respecto del estado recapitulativo, los cambios en su contenido, deducidos de la Directiva 8, se completan con los que introduce la Directiva 117, que revisa los plazos de presentación; de esta forma, el modelo 349 se deberá presentar mensualmente salvo que el importe acumulado que debe informarse de entregas y de prestaciones intracomunitarias de servicios (es importante señalar que no se computa a tales efectos el volumen de adquisiciones intracomunitarias de servicios) no exceda de 100.000 euros ni en el trimestre en curso ni en cualquiera de los cuatro trimestres previos, ya que si excediera la obligación pasaría a ser mensual. Las entregas de bienes que se consignan en el modelo 349 no aparecen con el apellido de “intracomunitarias” en la medida en que hay un tipo muy concreto de entregas interiores que se deben informar en dicho modelo. Se trata de las entregas subsiguientes a las operaciones triangulares (véase, al respecto, el artículo 26.tres.2º de la Ley del IVA).

Con tdo ello surgen los conceptos de prestaciones y adquisiciones intracomunitarias de servicios, términos muy similares, como se ha indicado, a las adquisiciones y entregas intracomunitarias de bienes. Técnicamente existen entre ambos tráfico, sin embargo, dos diferencias. Una de carácter puramente técnica: cuando se habla de servicios se califica la sujeción al Impuesto, mientras que en bienes se establece un sistema de sujeción con exención en origen y de sujeción con no exención en destino; otra, de carácter más práctico: en la compra intracomunitaria de bienes no hay inversión del sujeto pasivo por lo que no hay necesidad de expedir autofactura.

A la pregunta de si todo esto modifica sustancialmente las reglas preexistentes, la respuesta es que no. En general, lo cierto es que los cambios no son muchos, puesto que el sistema en vigor hasta 2010 había evolucionado de tal forma por vía de las reglas especiales que, al final, la mayoría de los servicios empresariales tributaban de la misma forma a como lo hacen desde esa fecha. Por ello, puede decirse que las reglas se han modificado para pasar a ser más lógicas en su estructura y se han completado con un uso más intensivo del mecanismo de inversión del sujeto pasivo y con la ampliación señalada en el contenido del modelo 349.

Buscando diferencias, quizá deba advertirse de una cierta ampliación del gravamen por IVA en la Comunidad para los servicios adquiridos por empresarios comunitarios en países o territorios terceros, aún en el caso de que su uso o consumo efectivos tenga lugar en dichos lugares, para los que la extinta regla general basada en el gravamen en sede del prestador normalmente conducía a la no sujeción. Piénsese, por ejemplo, en la compra de un servicio que una empresa española realice de un empresario estadounidense para la realización de operaciones en este país. La generalidad de la regla B2B y su exigencia jurídica o por ruta contractual conduce inexorablemente a su gravamen en España. La Directiva del Impuesto contiene un mecanismo de corrección de esta situación: se trata de la opción a los Estados miembros para que permitan la “desimposición” de este tipo de servicios a través de la aplicación inversa de la regla de invalidación contenida en el artículo 70.dos de la Ley del IVA; sin embargo, el legislador español no ha previsto dicha medida al menos hasta la fecha.

A continuación se propone un ejemplo de tributación de un servicio general en una relación B2B.

*Empresario con sede en Francia que presta servicios de mediación para la venta de productos de una firma española en el país gallo. El empresario español no dispone en Francia de ningún establecimiento permanente.*

*Se trata de un servicio B2B que estará no sujeto en Francia y sujeto y no exento en España. El sujeto pasivo por inversión será el español. Ambos empresarios, español y francés, deberán disponer de un NIF-IVA atribuido por sus correspondientes Administraciones fiscales. El empresario francés informará de la prestación intracomunitaria del servicio en su estado recapitulativo. El español informará de la adquisición del servicio una vez que entre en vigor la modificación del Reglamento del IVA a que se ha aludido. Asimismo, el empresario español deberá expedir autofactura que unirá a la factura expedida sin IVA por el empresario francés. El gravamen en España del servicio no se ve alterado por criterios de uso o consumo efectivos; lo esencial es seguir la ruta contractual para determinar jurídicamente quién es prestador y quién es destinatario del servicio.*

Otro grupo de cambios afecta a la técnica por la que se localizan determinados servicios, siendo la solución final, no obstante, la misma que hasta ahora. Así, los servicios de mediación, de trabajos sobre bienes muebles y los de transporte intracomunitario de bienes (llamados “servicios deslocalizables”), se localizaban hasta 2010 por reglas especiales que sólo permitían el gravamen en destino en una relación B2B cuando el empresario destinatario comunicaba al prestador un NIF-IVA; desde 2010, la tributación en destino es automática, quedando la comunicación del NIF-IVA para la verificación por el prestador de que su cliente es empresario.

Las referidas reglas de tributación en destino u origen de operaciones B2B o B2C, respectivamente, contenidas en el nuevo artículo 69.uno de la Ley 37/1992, se completan con un conjunto muy simplificado de reglas especiales respecto de la situación precedente.

Realmente, tratándose de servicios B2B, debe resultar un tanto extraordinario aplicar una de las reglas especiales del también nuevo artículo 70.uno de la Ley 37/1992; básicamente, esto ocurrirá cuando se trate de servicios relacionados con bienes inmuebles (ordinal 1º, lugar de radicación del inmueble), de servicios culturales, ferias o exposiciones (ordinal 3º, lugar donde se presten materialmente) o de arrendamientos a corto plazo de medios de transporte (ordinal 9º, puesta a disposición).

En el caso concreto de los servicios culturales, ferias o exposiciones y desde 2011 (en 2010 no hay cambios respecto del modelo de localización hasta esa fecha), la relación B2B en este tipo de servicios pasa a la regla general con la sola excepción del servicio de acceso, que es el único de esta naturaleza que, aun siendo B2B, seguirá localizándose en atención al lugar de prestación material.

Como se ha indicado, los transportes intracomunitarios de bienes, los servicios de mediación y los relativos a trabajos relacionados con bienes muebles son casos típicos que pasan a la regla de localización general cuando se trata de relaciones B2B.

En paralelo al criterio de gravamen deducido de los artículos 69.uno y, para las reglas especiales, del artículo 70.uno, ambos de la Ley 37/1992, debe recordarse la vigencia casi sin cambios del artículo 70.dos. Dicho precepto establece un criterio de gravamen de aquéllos servicios para los que las citadas reglas establecen la no sujeción de los mismos no sólo en el territorio de aplicación del Impuesto sino también en la

Comunidad cuando el uso o consumo efectivos tienen lugar en dicho territorio. Los requisitos necesarios para la procedencia del artículo 70.dos permanecen constantes, si bien la Ley de transposición del Paquete IVA incrementa su ámbito objetivo de aplicación, recogiendo de forma novedosa los servicios de arrendamiento de medios de transporte, y los servicios de mediación cualquiera que sea su operación subyacente.

La Directiva 8, en fin, amplía el concepto de empresario o profesional en supuestos muy concretos a los solos efectos de que a determinadas entidades se les aplique la regla de localización B2B (nuevo artículo 5.cuatro de la Ley del IVA), y suprime la fuerza de atracción de los establecimientos permanentes.

Respecto de este último punto, el nuevo artículo 84.dos de la Ley del IVA determina que un empresario que disponga en un determinado Estado miembro de un EP (cuya definición no se altera en modo alguno por el legislador), se le considerará establecido en dicho Estado solamente cuando utilice de forma efectiva dicha infraestructura para la realización de sus operaciones. Se trata de una decisión que ha de tomarse caso por caso, generando, es cierto, una relativa incertidumbre en el destinatario, que puede recibir facturas con IVA en unos casos y sin IVA en otros, debiendo en estos últimos proceder a la autoliquidación del Impuesto a través del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

Por su parte, la Directiva 2008/9/CE, incorpora un novedoso sistema de devolución del Impuesto soportado en un determinado Estado comunitario por un empresario o profesional. Dicho empresario deberá desde 2010 rellenar y remitir, siempre por vía electrónica, un formulario electrónico que encontrará alojado en la página web de la Administración tributaria de su propio Estado. Recibido dicho formulario, esa Administración tributaria remitirá electrónicamente la solicitud al Estado de devolución (donde se soportó el Impuesto).

El nuevo sistema, llamado de ventanilla única como traducción de la expresión anglosajona *one stop shop*, permite liberar a los empresarios comunitarios de la carga administrativa y de las dificultades lógicas que suponía entablar procedimientos de solicitud con Estados comunitarios en los que no dispone de ninguna infraestructura.

Al mismo tiempo, la Directiva 9 impone plazos de devolución relativamente exigentes: cuatro meses con carácter general y nunca más de ocho caso de que se inicie por el Estado de devolución un procedimiento de comprobación. Si se incumplen, los intereses de demora se devengarán de forma automática.

Las virtudes del sistema son muy evidentes y sólo queda esperar que los Estados comunitarios sean capaces de disponer de los sistemas informáticos suficientes para su tramitación. En España, estas novedades y, por tanto, la implantación del nuevo sistema, no han sido muy dificultosas dada la gran experiencia acumulada en materia de funcionamiento electrónico de la Administración tributaria. Al parecer, esto no está siendo así en algunos Estados miembros...

Una vez repasados los cambios fundamentales del Paquete IVA, resulta de interés señalar algunas cuestiones adicionales.

En primer lugar, el accidentado camino que ha seguido la aprobación de los cambios normativos, básicamente por su inesperado e inconveniente retraso. En todo caso, los ajustes en la Ley del Impuesto están a punto de conseguirse cuando se escriben estas líneas, al quedar únicamente pendiente la convalidación por el Congreso de las enmiendas introducidas por el Senado al texto del Proyecto de Ley. Por ello, es ya segura la publicación de los cambios legales antes del fin de febrero.



En relación con las enmiendas al texto original remitido por el Gobierno a las Cortes, hay una sola que afecta a su contenido técnico: se vuelve al sistema existente hasta 2010 de no aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando ni prestador ni destinatario de un servicio están establecidos. En este caso, el sujeto pasivo será el prestador. No obstante, como consecuencia del nuevo artículo 196 de la Directiva del Impuesto, esta invalidación del mecanismo de inversión solamente tiene lugar cuando no se aplican reglas generales de localización; en otras palabras, si se aplican reglas especiales y ni el prestador ni el destinatario del servicio están establecidos, el sujeto pasivo será el prestador.

Inmediatamente después de la publicación de la Ley, deberá aprobarse por el Consejo de Ministros un Real Decreto que modifique el Reglamento del Impuesto y el de aplicación de los tributos.

Por lo que se refiere al Reglamento del IVA, los cambios afectarán al procedimiento de devolución a no establecidos ya comentado y al contenido y plazos de presentación del modelo 349. En este último caso, habrá un cambio sustancial respecto de la aplicación provisional de las Directivas 8, 9 y 117 realizada por la Resolución de 23 de diciembre de la Dirección General de Tributos (norma que ha permitido dar cumplimiento al mandato comunitario de transposición bien que a través de un sistema cuando menos curioso): la obligación desde su entrada en vigor de informar en el modelo 349 de las adquisiciones intracomunitarias de servicios.

En relación con el Reglamento de aplicación de los tributos, el Real Decreto deberá dar entrada en el Registro de operadores intracomunitarios y, por tanto, permitir la asignación de NIF-IVA, a los prestadores y adquirentes de servicios intracomunitarios.

Para finalizar este artículo debe hacerse una sucinta referencia a otras novedades a considerar desde 2010.

Derivadas de la Ley 11/2009 y en vigor desde el 28 de octubre de ese año, los arrendamientos de viviendas con opción de compra que no estén exentos de IVA (por determinar la entrega en ejercicio de la opción una operación sujeta y no exenta), pasan a tributar al 7 o al 4 por ciento en función de la calificación de la vivienda a que se refieran.

De la misma Ley 11/2009 se deriva otro cambio relevante en la Ley 37/1992, que permite reducir la base imponible cuando se trata de operaciones con cobro diferido a más de un año cuando resultan impagadas por su destinatario. En estos casos, el plazo de un año que debe transcurrir para efectuar la reducción en la base imponible y recuperar así el Impuesto devengado, pasa a computarse desde cada vencimiento en lugar desde hacerlo desde el devengo de la operación. Para las mismas operaciones, la reclamación judicial de uno de los impagos es suficiente para acreditar el impago del resto.

Por último, en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010 se incluye la subida, desde el 1 de julio de 2010, del tipo general del Impuesto, que pasa del 16 al 18 por ciento, y del reducido del 7 que pasa al 8 por ciento.

En relación con tales subidas, parece razonable esperar una doctrina similar a la dictada por Tributos en aumentos precedentes en el sentido de permitir en el ámbito de la contratación administrativa que el IVA que se devengue desde el 1 de julio se repercuta al Ente público a los tipos incrementados, así como que los anticipos efectivamente pagados con anterioridad al 1 de julio conserven el gravamen a los tipos sin aumento.

Por su parte, las operaciones de tracto sucesivo, devengadas de acuerdo con un criterio de caja basado en la exigibilidad, tributarán al tipo que corresponda en función del día en que tenga lugar dicha exigencia, con independencia de que correspondan a períodos anteriores; será el caso de contratos típicos de adhesión como los de consumo de luz, agua o teléfono.