

Revista Técnica Tributaria

S. DÍAZ DE ARRIAGA

PRESENTACIÓN

11

ESTUDIOS

PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

19

José María de la Cruz Bértolo

MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO CON CAUSA EN PROCESOS CONCURSALES (SUSPENSIÓN DE PAGOS O QUIEBRA)

33

Fernando Gómez Martín

LA REGLA DE NO DISCRIMINACIÓN EN LA IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

61

Jordi Sopena Gil

LEGISLACIÓN

Documentos

INFORME EMITIDO POR LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES SOBRE EL PROYECTO DE REAL DECRETO POR EL QUE SE MODIFICAN DETERMINADOS PRECEPTOS REGLAMENTARIOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

87

INFORME EMITIDO POR LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES SOBRE EL PROYECTO DE REAL DECRETO POR EL QUE SE MODIFICAN DETERMINADOS ARTÍCULOS DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES REFERENTES A LOS PAGOS A CUENTA

95

Crónica Legislativa

Disposiciones fiscales aparecidas durante el período octubre-diciembre de 1997

103

JURISPRUDENCIA

LA ANULACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN PREVIAMENTE INGRESADA Y SU SUSTITUCIÓN POR OTRA. COMPENSACIÓN. TRATAMIENTO DE LOS INTERESES DE DEMORA Antonio J. García Gómez	115
--	-----

Selección de Jurisprudencia

TC. Sentencia de 25 de septiembre de 1997. Intereses de demora. No puede existir un privilegio de la Administración frente al contribuyente cuando el pronunciamiento judicial es favorable a éste.	127
TC. Sentencia de 2 de octubre de 1997. Gravamen complementario sobre la tasa fiscal del juego. Recursos planteados en vía administrativa y ante los Tribunales de Justicia.	132
TS. Sentencia de 28 de octubre de 1997. Prescripción de la obligación tributaria por la paralización de la Administración tributaria por más de seis meses. Interpretación de la expresión "actuaciones inspectoras".	143
AN. Sentencia de 8 de octubre de 1996. Deducibilidad de los gastos de promoción y publicidad. Interpretación y valoración.	156
TSJ Andalucía. Sentencia de 25 de noviembre de 1996. Únicamente habrá de tenerse en cuenta, a efectos del art. 14.7 LITP, en su caso, el exceso de los 2.000.000 pesetas cuando el valor comprobado superase el 20% el valor declarado.	159
TSJ Andalucía. Sentencia de 12 de mayo de 1997. IVA. Transmisión de un negocio. Deducción por parte de la sociedad adquirente de las cuotas soportadas y no deducidas por el anterior titular.	161
TSJ Andalucía. Sentencia de 5 de mayo de 1997. IAE. Tributación de los despachos colectivos de abogados.	164
TSJ Extremadura. Sentencia de 16 de mayo de 1997. Alcance de la responsabilidad solidaria entre los cónyuges en caso de tributación conjunta.	166
TSJ Madrid. Sentencia de 6 de mayo de 1996. ITP y AJD. Excesos de adjudicación entre herederos. Bienes divisibles o que desmerezcan por su división. Diferente trato con respecto al IIVTNU.	168
TSJ Murcia. Sentencia de 19 de mayo de 1996. Concepto de Tasa.	171
TEAC. Resolución de 18 de diciembre de 1996. IRPF. La obligación de retener surge cuando se satisfacen las retribuciones debidas y no cuando se produce el devengo. No procede la devolución de ingresos indebidos.	173

<i>TEAR de Canarias. Resolución de 25 de junio de 1997. Bonos austriacos. Incrementos de patrimonio. No procede la calificación de negocio indirecto ni en fraude de Ley.</i>	176
---	-----

UNIÓN EUROPEA

Selección y Comentario de Jurisprudencia

Luis Docavo Alberti.

<i>STJCE de 5 de junio de 1997. IVA. Sexta Directiva. Operaciones exentas.</i>	183
<i>STJCE de 25 de junio de 1997. IVA. Exención en el interior del país. Entrega de bienes que estuvieran afectados a una actividad declarada exenta o que estuvieran privados del derecho de deducción.</i>	194
<i>STJCE de 3 de julio de 1997. IVA. Sexta Directiva. Facultad para establecer excepciones previstas en el apartado 1 del punto C del artículo 11. Aplicabilidad de la devolución en caso de impago a las operaciones con contrapartida en especie.</i>	199
<i>STJCE de 3 de julio de 1997. IVA. Sexta Directiva. Incumplimiento del Estado. Exenciones. Alquiler de tiendas de campaña, caravanas y residencias móviles.</i>	203

**Revista
Técnica
Tributaria**

PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES*

José M^a de la Cruz Bértolo

Abogado y Economista

Miembro de la AEDAF

- 1. RÉGIMEN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA EN EL I.S. DURANTE LOS EJERCICIOS 1983 A 1995**
- 2. RÉGIMEN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS EN LA LEY 43/1995 DEL I.S.**
 - 2.1. Modalidad de cálculo en el régimen general*
 - 2.2. Modalidad de cálculo en régimen opcional*
- 3. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 12/1996 DE 30 DE DICIEMBRE DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1997**
 - 3.1. Modalidad de cálculo en el régimen general*
 - 3.2. Modalidad de cálculo en régimen opcional*
- 4. CONCLUSIONES**

* Ponencia desarrollada en la Jornada de Estudio de la Delegación Territorial Primera de la AEDAF, celebrada en Toledo el 7 de marzo de 1997.

E S T U D I O S

1. RÉGIMEN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA EN EL I.S. DURANTE LOS EJERCICIOS 1983 A 1995

Vamos a comenzar la ponencia con una breve exposición de la evolución normativa del pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, desde 1983 hasta 1995.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1983, fue la primera en la que aparece el pago fraccionado, con la denominación entonces de pago a cuenta, denominación que en la actualidad se utiliza, según el Art. 39 de la Ley 43/1995 del I.S., para agrupar los siguientes conceptos deducibles de la cuota íntegra: las retenciones a cuenta, los ingresos a cuenta, los pagos fraccionados y la cuota pagada por las Sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal. La Ley 61 no preveía en su redacción original los pagos a cuenta en su Art. 32.

Nuestra exposición se va a centrar únicamente en los pagos fraccionados, puesto que en los demás ingresos a cuenta su contenido no tiene dificultad. El pago a cuenta consistió en un ingreso anticipado a cuenta de la liquidación del ejercicio en curso, y tenía la característica de que era un pago único que se efectuaba en el mes de octubre de cada año, y suponía un porcentaje sobre la cuota a ingresar correspondiente al último ejercicio cerrado que, dada la fecha de devengo del pago, es decir, el mes de octubre, correspondía al ejercicio inmediatamente anterior.

El porcentaje sobre el cual se giraba era del 20% durante los ejercicios 1983 y 1984, y del 30% para los ejercicios 1985 a 1988.

Posteriormente, mediante el Real Decreto-Ley 4/1989 de 12 de mayo, se derogó el Art. 88 de la Ley 37/1988 de 28 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1989 el cual prorrogó la aplicación del régimen anterior. Esta disposición modificó el pago a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades, introduciendo el modelo o sistema de tres pagos a cuenta, a ingresar en los 20 primeros días de los meses de julio, octubre y diciembre de 1989, con unos porcentajes del 10%, 30% y 15% respectivamente sobre la cuota a ingresar en el último ejercicio cerrado.

Para el ejercicio 1990, el Real Decreto-Ley 7/1989 de 29 de diciembre de Medidas Urgentes y, posteriormente, la Ley 5/1990 que lo convalida, modifican dos aspectos del pago a cuenta:

- En primer lugar, los plazos: en lugar de efectuar el ingreso en los 20 primeros días de los meses de julio, octubre y diciembre, se aprueba que se efectúen en los meses de abril, octubre y diciembre, teniendo como finalidad esta modificación, que no coincida el primer pago a cuenta con la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

- En segundo lugar, el porcentaje sobre el cual va a girar el pago a cuenta se unifica en los tres pagos, quedando en un porcentaje fijo e igual al 20% sobre la cuota a ingresar del último ejercicio cerrado.

Esta regulación del pago a cuenta continúa sin variación en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 1991, 1992 y 1993.

Para el ejercicio 1994 continuó este sistema de cálculo del pago a cuenta. Sin embargo, la Ley 21/1993 de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1994, introduce un método opcional para su cálculo. Este régimen opcional consiste en aplicar el 20% a la parte de base imponible de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, deduciendo las retenciones practicadas, los ingresos a cuenta realizados y los pagos fraccionados.

Este doble sistema se mantuvo también durante el ejercicio 1995.

2. RÉGIMEN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS EN LA LEY 43/1995 DEL I.S.

Después de esta introducción vamos a pasar a analizar el régimen de pagos fraccionados regulados en el Art. 38 de la Ley 43/1995 del I.S.

En el punto 1 de este artículo, se establece que los sujetos pasivos del I.S. por obligación personal de contribuir y los sujetos pasivos por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente, deberán efectuar un pago fraccionado, a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día primero de cada uno de los meses de abril, octubre y diciembre. Dichos pagos fraccionados, deberán ingresarse en los 20 primeros días naturales de los meses mencionados del ejercicio en curso.

Una primera observación es que estos pagos deben referirse a cada año natural, aun cuando la ley no lo indique, en contraposición con lo que ocurría con las sucesivas redacciones anteriores ya que las Leyes de Presupuestos hacían referencia expresa al ejercicio que regulaban.

La referencia a la obligación de contribuir mejora técnicamente la regulación del pago, puesto que la Ley anterior no lo contemplaba.

Siguiendo con el elemento subjetivo, aparece una novedad en la Ley, que es la referente al pago fraccionado en las sociedades en régimen de transparencia fiscal, debido a que con la Ley 43/1995 estas sociedades tributarán en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo del Impuesto, estando obligadas a efectuar el pago fraccionado, a diferencia del régimen anterior en el que no estaban obligadas a ello.

Sin embargo, la disposición adicional novena establece que las sociedades transparentes no estarán obligadas a realizar pagos fraccionados respecto

B E T U D I O

de la parte de base imponible que deba tributar al tipo de gravamen a que se refiere la disposición transitoria vigésimo segunda de la Ley. Y, a su vez, la disposición transitoria vigésimo segunda señala que el tipo de gravamen aplicable a las sociedades transparentes, en cada uno de los tres primeros períodos impositivos en los que sea de aplicación la Ley, es decir, en 1996, 1997 y 1998 será cero, 10 y 20 por ciento respectivamente, excepto, por lo que se refiere a la parte de base imponible no imputada, es decir, a la correspondiente a los socios no residentes, que tributará al tipo general. En consecuencia, de estas dos disposiciones se desprende, que para el ejercicio 1996 y, como veremos para 1997 también, este tipo de sociedades no están obligadas a realizar pagos fraccionados por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en España.

A continuación, vamos a ver las modalidades de cálculo del Art. 38:

2.1. Modalidad de cálculo en el régimen general

En el punto 2 del Art. 38, se establece cuál debe ser la base de cálculo del pago fraccionado, señalando que será la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, minorada en las deducciones y bonificaciones a que se refieren los capítulos II, III y IV del título VI, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a dicho período. Hay que recordar que en esta modalidad, la Ley no contempla la posibilidad de deducir los pagos fraccionados ya realizados para el mismo ejercicio.

En consecuencia el esquema para el cálculo de la base del pago fraccionado, sería el siguiente:

- De la cuota íntegra, definida en el Art. 27 de la Ley como la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen, habrá que deducir los siguientes conceptos:

- a) Deducción para evitar la doble imposición interna del Art. 28.
- b) Deducciones para evitar la doble imposición internacional de los Arts. 29, 29 bis, 30 y 30 bis. Ley 10/1996 de 18 de diciembre de medidas fiscales urgentes sobre doble imposición intersocietaria e incentivos a la internacionalización de las empresas.
- c) Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo del Art. 33.
- d) Deducción por actividades de exportación del Art. 34.

- e) Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros del Art. 35.
- f) Deducción por gastos de formación profesional del Art. 36.
- g) Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla del Art. 31
- h) Bonificación por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales del Art. 32.
- i) Retenciones del ejercicio reguladas en el Art. 146.
- j) Ingresos a cuenta del ejercicio regulados también en el Art. 146.

El resultado de efectuar todas estas minoraciones en la cuota íntegra, nos daría la base del pago fraccionado.

La Ley contempla, en su disposición adicional novena, que para el cálculo de las deducciones y bonificaciones a tener en cuenta en los pagos fraccionados del ejercicio 1996 y, como veremos, en el primero de 1997, habrá que estar a lo dispuesto en la Ley 61/1978 para las deducciones y bonificaciones, puesto que ha sido en base a esta Ley sobre la que se ha calculado el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 1994 y 1995.

Uno de los problemas que se nos plantea, es qué pasa, cuando la base del pago fraccionado sea negativa, por cuanto el pago fraccionado negativo equivaldría a una devolución. En consecuencia, a pesar de que la Ley no lo contempla, hay que entender que no existiría la obligación en este caso de efectuar el pago fraccionado. En la legislación anterior, al hacer referencia a la "cuota a ingresar", no existía obligación de efectuar pago fraccionado cuando la cuota era cero ó negativa.

Tampoco se deberá presentar el modelo 202 de pago fraccionado, según se recoge en el párrafo 2º del Art. 5º.dos, de la Orden de 21 de febrero de 1995, por la que se aprueba el modelo para efectuar los pagos fraccionados de 1996, cuando la base de cálculo del pago sea negativa. Lo que sí puede ocurrir, es que, con una cuota diferencial negativa en el I.S., exista un pago fraccionado con una base de cálculo positiva.

Continuando con la redacción dada por el Art. 38 de la Ley del Impuesto, el segundo párrafo del apartado 2, contempla el supuesto del pago fraccionado en el caso de sociedades en las que el último período impositivo concluido sea de duración inferior al año. En este caso, habrá que tener en cuenta, hasta completar un período de doce meses, la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores. La única variación que existe respecto a la

E S T U D I O S

redacción anterior, es que la antigua se refería a ejercicios, y con la nueva redacción se refiere a períodos impositivos.

Aunque en este párrafo sólo se hace referencia a la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de doce meses, y no hace referencia al resto de los elementos de cálculo (deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta), habrá que entender que deberán ser estos elementos considerados igualmente a todos los efectos, ya que este párrafo sigue la redacción anterior que se refería a la cuota, y no la redacción actual que delimita expresamente cada uno de los conceptos que integran la base de pago.

Respecto al porcentaje del pago fraccionado, el Art. 38 en su apartado 4, señala que la cuantía del pago fraccionado será el resultado de aplicar a la base de cálculo, el porcentaje que se establezca en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada ejercicio.

En concreto, la Disposición adicional novena de la Ley 43/1995, señala para el ejercicio 1996, que el porcentaje será del 15% para esta modalidad de pago fraccionado, rebajando cinco puntos, con respecto al que existía en el ejercicio 1995.

2.2. Modalidad de cálculo en régimen opcional

Existe un segundo método de cálculo del pago fraccionado que se recoge en el Art. 38 apartado 3, que es continuación del ya recogido en la Ley 21/1993 de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, y que pretende una adecuación del anticipo del impuesto al cuadro económico actual de la sociedad.

Este sistema consiste en considerar:

a) En primer lugar, como base de cálculo, la parte de base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, deducidas las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, así como los pagos fraccionados efectuados en el período impositivo en curso, a la fecha de devengo de cada uno de los correspondientes pagos.

b) En segundo lugar, como porcentaje, según se establece en el párrafo segundo de la disposición adicional novena, el resultado de multiplicar el tipo impositivo de gravamen de la entidad por la fracción cuatro séptimos, redondeando el resultado por defecto, lo que supone para el tipo impositivo general un porcentaje del 20 por ciento.

Introduce en consecuencia, una variación respecto al cálculo de la base de pago y al cálculo del porcentaje, pero no varían el resto de los elementos

ARTÍCULO 38. OPCIÓN

que componen el pago fraccionado, con lo que los plazos y las obligaciones formales no sufren variación.

Este método es opcional respecto al anterior, y como tal exige un plazo para ejercitar su opción. Este plazo, señala el párrafo 3, será durante el mes de febrero del año natural en que deba surtir efecto, y deberá efectuarse en la correspondiente declaración censal (modelos 036 ó 037), entendiéndose que el incumplimiento de cualquiera de estos dos requisitos invalidaría la posibilidad de calcular la base a través de este régimen opcional.

Esta opción se caracteriza porque vincula al sujeto pasivo a esta modalidad de pago fraccionado, respecto de los pagos correspondientes al mismo período impositivo.

Por lo tanto los dos primeros meses del año, nos deberán proporcionar la información suficiente para ejercitar la opción.

Un problema aparentemente no resuelto en la Ley es si al ejercer la opción para esta modalidad debe renovarse todos los años o bien ejercitada el primer año, surte efectos en los sucesivos, pudiendo renunciar si esto es así durante el mes de febrero del año natural en que deba surtir efectos.

Se contempla, asimismo, en el segundo párrafo del apartado 3, el supuesto de aquellas sociedades que tengan el ejercicio partido, señalando que estos sujetos pasivos, en los que el período impositivo no coincida con el año natural, realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo, hasta el día anterior de cada uno de los períodos de los tres, nueve u once meses de cada año, es decir, marzo, septiembre y noviembre. Siendo la base del pago, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la fecha de los sucesivos devengos.

Finalmente el apartado 5 del Art. 38 establece que el pago fraccionado tendrá a todos los efectos la consideración de deuda tributaria, en consecuencia el incumplimiento de las obligaciones en esta materia determinará la aplicación del régimen sancionador correspondiente.

El Art. 39 de la Ley 43/1995, recoge el derecho que tienen los sujetos pasivos a deducir de la cuota íntegra los conceptos que figuran en dicho precepto, como son, las retenciones a cuenta, los ingresos a cuenta, los pagos fraccionados y la cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

Recoge asimismo este artículo, la obligación que tiene la Administración tributaria de practicar la devolución de oficio en el caso de que estas cantidades sean superiores a la cuota líquida del impuesto.

E S T U D I O S

A efectos de gestión, y según la Orden de 23 de febrero de 1996 que aprueba los modelos de pago fraccionado para ese ejercicio, es el modelo 202 el que deberá utilizarse de forma general y el modelo 222 para las sociedades que tributen en régimen consolidado.

3. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 12/1996 DE 30 DE DICIEMBRE DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1997

Vamos a exponer a continuación las modificaciones introducidas por la Ley 12/1996 de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1997.

En primer lugar, es necesario señalar que el título de la ponencia no sería correcto, en lugar de decir "Incidencia de la Ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social", resultaría más acertado decir "Incidencia de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1997", porque curiosamente, y es lo primero que llama la atención, es que se haya hecho una modificación del Art. 38 de la Ley 43/1995, mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado, que para lo que sí está habilitada, según la disposición final novena, apartado 1.b) de la Ley 43/1995, es para modificar los límites cuantitativos y porcentajes fijos, pero en ninguno de los supuestos de esta disposición estaría habilitada para obligar a las "grandes empresas" a que efectúen los pagos por el régimen opcional. Entendemos que se ha producido una extralimitación legal y, por tanto, atacable.

Hecha esta observación como preámbulo para analizar las novedades en el pago fraccionado para 1997, es en el Art. 58 de la Ley 12/1996 donde aparecen las modificaciones del Art. 38 y de la disposición adicional novena de la Ley 43/1995.

La primera modificación consiste en el aumento de los porcentajes a aplicar a la base de cálculo del pago fraccionado, en un considerable 20% para el método general de cálculo y en un, más que considerable, 25% para el método opcional, en el caso de sociedades con tipos generales de gravamen del 35%, llegando al 40% de aumento respecto al año pasado para el caso de fundaciones que tributen por este segundo método (4/7 sobre 10% (r) 5% y 5/7 sobre 10% (r) 7%). Estos incrementos se justifican en la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos con el fin de conseguir el objetivo de rebajar el déficit público, es decir, para aprobar el examen de Maastrich.

La segunda modificación no es tal, ya que reproduce literalmente el texto que establecía en su apartado 1 párrafo 4º la disposición adicional novena de la Ley 43/1995 para el ejercicio 1996, señalando que las sociedades transparentes, no estarán obligadas en 1997 a realizar pagos fraccionados, respecto de

la parte de la base imponible que deba tributar al tipo de gravamen al que se refiere la disposición transitoria vigésimo segunda de la Ley 43/1995, es decir, para la parte de base imponible correspondiente a socios residentes en España.

La incorporación de este texto es obligada, por cuanto la citada disposición establece la exención referente a los pagos fraccionados para este tipo de sociedades y respecto de los períodos impositivos que se inicien durante 1996, y por tanto, en 1997 y 1998 debe establecerse en las leyes de presupuestos o de acompañamiento a las mismas, este párrafo, si se quiere seguir dejando exentas del pago a cuenta a las sociedades transparentes.

Antes de entrar en el análisis de las modalidades de pago fraccionado, es necesario recordar que el plazo legal para la presentación de declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, regulado en el Art. 142 de la Ley 43/1995, es el de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Por tanto, en este primer ejercicio de 1996 deberemos presentar las declaraciones del 1 al 25 de julio, en el caso del período impositivo coincidente con el año natural, es decir, lo normal es que el primer pago fraccionado tenga como referencia el ejercicio 1995 y el segundo y tercero, el ejercicio 1996.

Para continuar analizando las novedades más significativas, vamos a distinguir las habidas en cada una de las dos modalidades de pago fraccionado:

2.3. Modalidad de cálculo en el régimen general

La primera novedad es que para esta modalidad de pago fraccionado, el porcentaje pasa del 15 al 18 por ciento, es decir existe un incremento del 20 por ciento, respecto al ejercicio anterior.

La segunda novedad, para esta modalidad de cálculo (tercera para el ejercicio 1997), estriba en que las deducciones y bonificaciones que minorarán la cuota íntegra, no serán sólo las que se establecen en los capítulos II, III y IV del título VI, sino también, habrá que incluir todas aquellas otras que fueran de aplicación al sujeto pasivo ampliando de esta forma los conceptos que intervienen en la base del pago fraccionado y mejorándolo, en consecuencia, técnicamente.

El Art. 58 contempla asimismo el supuesto de cuando la cuota íntegra tomada como base para el cálculo del pago fraccionado se hubiera determinado según las normas de la Ley 61/1978 del I.S., las deducciones y bonificaciones serán las establecidas en la citada Ley 61/1978, aumentando el ámbito de las mismas a cualquier otra norma legal que fuera de aplicación al sujeto pasivo, como son las contempladas en la disposición adicional 12ª (deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material), en la disposición tran-

E S T U D I O S

atoria 6ª (beneficios fiscales de la ley 12/1988, Expo de Sevilla 92, V Centenario y Olimpiadas de Barcelona; ley 5/1990, Medidas en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria; y ley 30/1990, Madrid Capital Europea de la Cultura) y en la disposición transitoria 11ª (saldos pendientes de la deducción por inversiones). Esta observación afectará al pago que se deba efectuar en el mes de abril de 1997, para las sociedades cuyo ejercicio coincida con el año natural; en el caso de ejercicios partidos podrá afectar a más de un pago fraccionado.

2.4. Modalidad de cálculo en el régimen opcional

La primera novedad para esta modalidad de pago a cuenta, es que el porcentaje aplicable será el resultado de multiplicar por cinco séptimos, el tipo de gravamen redondeado por defecto, lo que da un porcentaje del 25% en el caso del tipo general del 35%, en lugar de multiplicar por cuatro séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto que daba un resultado para el ejercicio anterior del 20%. En consecuencia, existe para esta modalidad un incremento del 25% respecto al porcentaje del ejercicio anterior, como ya hemos mencionado.

La segunda novedad de esta modalidad de cálculo (cuarta para el ejercicio 1997), es que será obligatoria para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el Art. 121 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del IVA, hayan superado la cantidad de 1.000 millones de pesetas durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro de 1997.

Recordemos que dicho Art. 121 entiende por "volumen de operaciones" el importe total excluyendo el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural, incluidas las operaciones exentas (uno.primer párrafo). Sin embargo, no se tomarán en consideración las entregas ocasionales de bienes inmuebles, las entregas de bienes calificados como de inversión ni las operaciones financieras exentas o no exentas pero no habituales (tres).

Habría que tener en cuenta dos precisiones a este respecto:

- En primer lugar, que habrá que estar a lo que establece la Ley del Impuesto sobre Sociedades para el devengo de las operaciones y no a lo que establece para las mismas la Ley del IVA.

- En segundo lugar, habrá que estar a lo que establece la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto a la inclusión de las operaciones que cumplan su hecho imponible y no a lo que establece a este respecto la Ley del IVA. Como

por ejemplo, los anticipos de clientes que no cumplen el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades pero sí el del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Entendemos, como ya hemos dicho anteriormente, que sí estaría habilitada la Ley de Presupuestos para la modificación de los porcentajes, pero no parece que se pueda decir lo mismo, respecto de la obligación para las "grandes empresas" de tributar por esta modalidad opcional de forma obligatoria.

Por tanto, entendemos que si se quiere seguir manteniendo en sucesivos ejercicios la obligatoriedad de esta modalidad de pago fraccionado para las "grandes empresas", deberá establecerse en cada Ley de Presupuestos o mejor aún en la correspondiente Ley de acompañamiento.

4. CONCLUSIONES

Finalmente, para terminar, vamos a plantear una serie de problemas:

1. Hemos contemplado a lo largo de la exposición como norma general y para mayor simplificación de la misma, dos presupuestos:

- En primer lugar, que la actividad de la Sociedad se venga desarrollando en sucesivos ejercicios.
- En segundo lugar que el ejercicio de la Sociedad coincida con el año natural.

Pero, como es obvio se pueden dar muchos supuestos y combinaciones de los mismos como son los casos de inicio de actividad con anterioridad o posterioridad al 28 de febrero, en 1995 ó anteriores, en 1996 ó en 1997; con ejercicio coincidente con el año natural o ejercicio partido; sociedades con actividad y base y/o cuota positiva, nula y/o negativa o sociedades inactivas; sociedades en suspensión de pagos o quiebra; sociedades en liquidación o disueltas; que la sociedad supere o no 1.000 millones de volumen de operaciones en el ejercicio anterior; dando lugar a distintas situaciones en cuanto a los pagos de abril, octubre y diciembre ya sean en régimen general u opcional, así como distintas situaciones en cuanto a la opción a incluir en la declaración censal.

2. Respecto a la segunda modalidad de cálculo, el problema va a residir en determinar cuál será la base imponible de cada uno de los tres períodos que, de acuerdo con el Art. 10.3 de la Ley del Impuesto, se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la misma, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas establecidas en el Código de Comercio y demás leyes y disposiciones que se dicten en desarrollo de las mismas.

I N T E R D U C T O R I O

Por tanto, uno de los problemas residirá, en la práctica, en determinar cuál será el resultado contable. Además, respecto a los dos primeros pagos fraccionados no existe ningún problema para la confección de la documentación porque coinciden con las fechas en que se formulan balances de sumas y saldos. Sin embargo, en el tercer pago fraccionado no existirá balance de sumas y saldos de acuerdo con la normativa establecida por el Código de Comercio.

Asimismo, en la práctica contable nos podemos encontrar con tres tipos de problemas:

a) El primero en relación con los gastos estimados, distinguiendo entre aquellos que se pueden medir, como las amortizaciones, de aquellos que no se pueden medir, como la provisión por depreciación de valores que si cotizan en bolsa se podría poner el valor de cotización, pero que en caso de no cotizar en bolsa resulta imposible su valoración.

b) El segundo problema podría venir por las pérdidas compensables, ¿se compensan por cuartas partes o se compensan en su totalidad en el primer trimestre? Entendemos que deben compensarse en su totalidad en el primer pago.

c) Un tercer problema vendría por las existencias, partida de difícil cuantificación si no se lleva un inventario permanente.

3. En el pago fraccionado en empresas de reducida dimensión, se puede plantear el supuesto de que la base imponible en el primer o segundo pago fraccionado no alcance los 15.000.000.- Pts., pero que sí supere esta cifra a partir del segundo o tercer pago fraccionado. Entendemos que, en caso de tributación por el régimen opcional, debe tributarse sobre el rendimiento hasta la fecha de devengo de cada uno de los pagos, aplicando 5/7 sobre el 30% hasta 15.000.000.- y 5/7 sobre el 35% por la parte de base imponible restante.

4. Otro problema que se plantea es qué ocurre en el caso de obtener dividendos con derecho a la deducción del 100%, si se excluyen tales dividendos de la base imponible a efectos del cálculo del pago fraccionado.

5. Las sociedades disueltas o en período de liquidación entendemos que conservan su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza, por lo que al mantener su condición de sujeto pasivo del I.S. deben presentar los pagos fraccionados hasta tanto la sociedad no quede cancelada en el Registro Mercantil. Asimismo cuando la sociedad haya cesado en el ejercicio de su actividad e incluso se haya dado de baja en el I.A.E., debe presentar los pagos fraccionados siempre que con el ejercicio anterior, que sirve de base para determinar el pago fraccionado, resulte una base de cálculo positiva, salvo que se acoja al método de cálculo opcional.

6. En los supuestos de fusión, por creación de una nueva sociedad, la base del pago fraccionado correspondiente al primer ejercicio una vez realizada la operación de fusión, debe determinarse mediante la suma algebraica de las bases que habrían resultado en las sociedades transmitentes, de no haberse llevado a cabo la fusión. Lo mismo ocurriría en una operación de fusión por absorción, una vez realizada la misma. La base de los pagos fraccionados de la adquirente, correspondientes al ejercicio en que aquélla se realizó, ha de incrementarse en las bases del pago fraccionado de las sociedades transmitentes que hubieran resultado de no haberse llevado a cabo la operación.

7. Finalmente, y para terminar, hay que subrayar que en el proyecto de reglamento, al menos en el borrador que obra en mi poder, no existe ningún artículo que aclare las dudas que hemos planteado en esta exposición. Entendemos que la regulación del pago fraccionado en su redacción actual sí puede valer para el ejercicio 1997 en el que ha primado en la Ley de Presupuestos el objetivo de reducir el déficit público, pero suponemos que tanto la Administración como el Parlamento deben ser conscientes de las dificultades que existen en su cumplimiento y que, aunque los contribuyentes deben intentar confeccionar estas declaraciones con la mejor voluntad posible, el año que viene deberá replantearse su redacción. La nueva regulación, entendemos que debería recoger, además de la reducción de los porcentajes, los pagos fraccionados a cuenta y las cuotas pagadas por sociedades transparentes en la modalidad de cálculo general ya realizados para el mismo ejercicio, así como los distintos problemas que se han esbozado en esta exposición



Revista
Técnica
Tributaria

**MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO
SOBRE EL VALOR AÑADIDO CON CAUSA EN PROCESOS
CONCURSALES (SUSPENSIÓN DE PAGOS O QUIEBRA)**

Fernando Gómez Martín
Intendente Mercantil
Miembro de la AEDAF

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. REGULACIÓN HASTA EL 31.12.96**
- 3. NORMATIVA VIGENTE DESDE EL 1.01.97**
- 4. DERECHO TRANSITORIO**
- 5. CONCLUSIONES**

Addenda

ANEXOS

ABREVIATURAS

E S T U D I O S

1. INTRODUCCIÓN

Por su incidencia bilateral para el cliente (destinatario de la operación) y proveedor (sujeto pasivo), cuando se convierten en deudor suspenso o quebrado y acreedor "en la masa", respectivamente, vamos a estudiar determinados efectos del IVA con la Hacienda Pública y en sede concursal, que estimo de interés para los asesores fiscales y los auditores de cuentas, así como para otros expertos jurídico-económicos, al haber observado, durante el último trienio, el escaso interés que se viene prestando por los directamente interesados, es decir, por los acreedores, en el ejercicio de su derecho a recuperar el IVA devengado, cuando se produce la insolvencia judicial de su deudor.

2. REGULACIÓN HASTA EL 31.12.96.

La Ley 22/93, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo, dedica el Título I a Normas Tributarias y el Capítulo IV al IVA, que en el art. 4º se refiere a la modificación de la base imponible, para dar nueva redacción, en su número uno, al apartado dos del art. 80 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, incorporando tres párrafos, dos de los cuales contemplan:

a) La modificación de la base imponible, en la cuantía correspondiente, cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, medie una declaración judicial de quiebra o suspensión de pagos y lo autorice la Administración tributaria previa solicitud del interesado.

b) La improcedencia de la referida modificación de la base imponible, en relación con los créditos que disfruten de garantía real o estén afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca y con los créditos entre personas vinculadas definidos en el artículo 79, apartado cinco, de la Ley.

La intención del legislador, según la Exposición de Motivos, trataba de resolver: *"la situación en que se encuentran frecuentemente en la actualidad sujetos pasivos del impuesto por las operaciones sujetas que realizan, pero sin conseguir cobrar la cuota repercutida, y sin que por la situación financiera del destinatario, especialmente en el caso de procedimientos concursales, resulte previsible su total cobro, ni en el momento actual ni en un futuro próximo"*.

La aplicación de este cambio legislativo se reserva a las operaciones respecto de las cuales el destinatario de la operación, declarado en quiebra o en suspensión de pagos, no hubiera hecho efectivo el importe del IVA repercutido y cuyo devengo se hubiese producido a partir del 1 de enero de 1994, según se dispone en el número dos del citado art. 4º de la Ley 22/93.

La reducción de la base imponible del IVA, en caso de anulación, de invalidación, de rescisión, de impago total o parcial o de minoración del precio, después del momento en que se efectúe la operación, estaba autorizada por la Sexta Directiva (77/388/CEE) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en su art. 11, como nos recuerda García Ruiz¹, que destaca el diferente tratamiento temporal, respecto de los efectos de la modificación de la base imponible del IVA, dado a la suspensión de pagos respecto de la quiebra, en la referida reforma legislativa. Gascón Orive y Pellin Rivas² puntualizan que, hasta el 31 de diciembre de 1993, cuando el destinatario de una operación sujeta a este impuesto no satisfacía el importe de la misma, el sujeto pasivo debía ingresar la cuota correspondiente, aunque ésta no le hubiese sido abonada por el destinatario de la operación, pudiendo, únicamente, según establecía el artículo 80 de la Ley, modificarse la base, al quedar sin efecto la operación por virtud de resolución judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio.

El apartado tres del mentado art. 80 mantenía su redacción original con la exigencia de que la reducción de la base imponible, en los casos previstos en el apartado dos, quedaba condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establecieran, y tales requisitos fueron incorporados en la redacción dada al art. 24 del Reglamento del IVA, por RD 1811/94, de 2 de septiembre, para la modificación de la base imponible cuando mediase la declaración judicial de quiebra o suspensión de pagos, a saber:

1º. Que el deudor, destinatario de las operaciones sujetas, no hubiera hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y devengadas a partir del 1.01.94.

2º. Que se tratase de una operación devengada con anterioridad a la providencia judicial de admisión a trámite de la suspensión de pagos o auto de declaración de quiebra del deudor.

3º. La declaración judicial de quiebra o suspensión de pagos del deudor. En el procedimiento de suspensión de pagos, la autorización se consideraba provisional hasta el auto de declaración del estado legal de suspensión de pagos.

¹ GARCIA RUIZ, Juan, "Fiscalidad de las entidades suspensas". Ponencia al I Seminario de Intervención Judicial en suspensiones de pagos, organizado por el Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Málaga. Marbella, 11, 12 y 13 de Mayo de 1994.

² GASCON ORIVE, Alfaro y PELLIN RIVAS, Francisco, "El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Leyes 21/1993 y 22/1993, de 29 de Diciembre". Estudios Financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Febrero 1994, nº 131, pág. 78.

E S T U D I O S

4º. La presentación de una declaración, por parte del sujeto pasivo, de que el crédito impagado no disfrutaba de garantía real, ni afianzamiento por entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, y de que no existía vinculación entre las partes interesadas.

5º. La presentación de una solicitud del acreedor a la Administración tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, con aportación de copia de las facturas que se pretendían modificar y copia fehaciente de la resolución judicial o certificación del Registro Mercantil acreditativa de la misma.

6º. Que fuese expedida y entregada por el acreedor (sujeto pasivo) nueva factura o documento equivalente, en el que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el Real Decreto 2402/85, de 18 de diciembre.

7º. Que las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar hubiesen sido facturadas y contabilizadas en tiempo y forma.

Una vez cumplidos los mencionados requisitos, y concedida la autorización administrativa de forma expresa o presunta, el sujeto pasivo (acreedor) podía rectificar o, en su caso, anular la cuota repercutida, en la cuantía correspondiente y, paralelamente, el destinatario de la operación (quebrado o suspenso) debía reducir el importe del IVA soportado, si era deducible, o reconocer la deuda a la Hacienda Pública, en caso de que el impuesto no fuera deducible para él, por efectuar operaciones exentas y con fundamento en la neutralidad de este impuesto. Así lo explica Blesa³ y concluye que mientras el acreedor minora el IVA devengado, el deudor minora el soportado deducible en el importe total de las cuotas no pagadas, y que la Administración se subroga, por virtud de la autorización, en la posición del acreedor (sujeto pasivo) frente al deudor (destinatario de la operación), permitiendo a aquél la compensación de su crédito y exigiendo a éste el pago de su deuda (?). Sobre esta última consecuencia volveré luego, para matizarla.

El referido Reglamento del IVA concretaba, en el apartado 3 del citado art. 24, los requisitos de la nueva normativa con las siguientes reglas: "1ª. *El destinatario de las operaciones deberá presentar una declaración para poner en conocimiento de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, consignando el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles. También deberá presentarse en la mencionada Delegación, conjuntamente con la declaración*

³ BLESÁ BAGUENA, Angel. Colaboración 12/94, entrega nº 9, Octubre 1994. Asociación Española de Asesores Fiscales.

indicada en el párrafo anterior, la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas, haciendo constar en esta última el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducibles (?). ... 3ª. La base imponible modificada deberá rectificarse nuevamente al alza en el momento y en la medida en que el sujeto pasivo acreedor obtenga el pago de las cantidades inicialmente adeudadas, debiendo entenderse, en todo caso, que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas. En estos casos, el acreedor deberá emitir y expedir una nueva factura por los importes correspondientes. Ciertos sectores de la doctrina han considerado esta última regla (rectificación al alza) un exceso reglamentario, por vulnerar la reserva de ley.

A) Desde la posición del destinatario de las operaciones sujetas al impuesto, posteriormente declarado en quiebra o suspensión de pagos, se presenta un supuesto de registro contable, con base en una operación con precio de 100 unidades monetarias:

1) Empresa no exenta.

a) Por la adquisición, en el supuesto de que hubiese sido una operación de compra:

100	(600) Compras			
16	(472) HP IVA soportado	a	Proveedores (400)	116

b) Al recibir facturas rectificativas:

16	(400) Proveedores	a	HP acreedor por IVA (4750)	16
----	-------------------	---	----------------------------	----

Algunos autores utilizan la cuenta de abono 472 HP IVA soportado.

2) Empresa exenta.

a) Por la adquisición, en supuesto similar:

116	(600) Compras	a	Proveedores (400)	116
-----	---------------	---	-------------------	-----

b) Al recibir las facturas rectificativas.

16	(400) Proveedores	a	HP acreedor por IVA (4750)	16
----	-------------------	---	----------------------------	----

B) Para el sujeto pasivo acreedor, también en una operación con base 100, el juego contable puede representarse con el siguiente modelo:

E S T A D O D E L O S

a) En la entrega de bienes o prestación de servicios:

116	(430) Clientes	a	Ventas (700)	100
		a	HP IVA repercutido (477)	16

b) Por la declaración de quiebra o suspensión de pagos del deudor:

116	(435) Clientes dudoso cobro	a	Clientes (430)	116
-----	-----------------------------	---	----------------	-----

116	(694) Dotación provisión insolencias de tráfico	a	Provisión para insolencias de tráfico (490)	116
-----	---	---	---	-----

c) Autorización por parte de la Administración y extensión/entrega de factura rectificativa:

16	(477) HP IVA repercutido	a	Clientes dudoso cobro (435)	16
----	--------------------------	---	-----------------------------	----

16	(490) Provisión para insolencias de tráfico	a	Provisión para insolencias de tráfico aplicada (794)	16
----	---	---	--	----

Cuanto antecede fue insinuado, con mejor o peor fortuna por el autor de estos comentarios, en el XX Congreso de la AEDAF⁴ y desarrollado en la Reunión de Estudio celebrada en Madrid, por la misma Asociación⁵. Posteriormente, desde la óptica tributaria y contable, se publicaron numerosas colaboraciones de interés, entre las que se citan aquéllas de las que conservo antecedentes.

Los profesores Navarro García y Puerto Llopis⁶ advierten sobre la complejidad del procedimiento arbitrado por la Administración, para resolverlo, seguidamente, con la presentación de los asientos contables recomendados para las diversas hipótesis planteadas, que completan con el supuesto de que se pro-

⁴ GOMEZ MARTIN, Fernando, "Fiscalidad y procedimientos concursales". Ponencia al XX Congreso Nacional de la Asociación Española de Asesores Fiscales, celebrado en Tenerife, Octubre de 1993.

⁵ GOMEZ MARTIN, Fernando, "La Hacienda Pública como acreedor, en situaciones de crisis empresarial", Asociación Española de Asesores Fiscales, Colección Monografías, Número 3 (Julio 1994).

⁶ NAVARRO GARCIA, Juan Carlos y PUERTO LLOPIS, Antonio, "Incidencia contable del nuevo tratamiento del IVA en las insolencias", en *Técnica contable*, Diciembre 1994, págs. 835 a 844.

duzca la insolvencia definitiva del cliente, y no difieren, en lo substancial, con el planteamiento anterior.

Arias y Sancristóval⁷ acota subjetivamente la aptitud para el procedimiento de modificación de la base imponible, desde la Norma Foral de Alava, y con referencia expresa al marco normativo europeo, previa incursión en las leyes sustantivas y procesales que regulan el Derecho concursal y sus efectos en el IVA (retroacción, vencimiento anticipado de créditos, terceros *ex iure domini*, el convenio, etc.), y considera injusto que no pueda causar efectos cuando los destinatarios de las operaciones careciesen de la cualidad de comerciantes (profesionales, agricultores, artesanos, sociedades civiles, comunidades de bienes, etc.) o siéndolo, caso de empresarios mercantiles individuales, plantea la limitación objetiva por aptitud de las cuotas repercutidas exclusivamente en el ámbito de su actividad empresarial, quedando excluidas las cuotas de las deudas asumidas en su actuación particular. Contempla, así mismo, la limitación subjetiva en razón de la aptitud con causa en el régimen de tributación, descartando la posible modificación de la base imponible cuando el destinatario de la operación tributase en régimen simplificado, especial de la agricultura o de recargo de equivalencia. Pone de manifiesto, de igual modo, el hecho paradójico que puede darse en determinados contratos de tracto sucesivo, como el arrendamiento financiero, por ejemplo, en los que la entidad arrendadora podrá reducir la base imponible por las cuotas de arrendamiento no satisfechas anteriores a la declaración judicial de insolvencia mercantil del arrendatario, pero no las posteriores que resultaren impagadas y, probablemente, incobrables. Finaliza su documentado estudio con el tratamiento contable de la supuesta recuperación por el arrendador de su crédito, que le obligará a la extensión de la correspondiente factura.

Fernández Alcaide y López-Hermoso⁸ resumen el procedimiento para la recuperación del IVA, en los casos de impagados por suspensión de pagos o quiebra.

Sánchez Ayuso⁹ analiza el cambio operado por la Ley 22/93, con su desarrollo reglamentario, y destaca que deben establecerse series especiales de numeración para las facturas de rectificación, por el acreedor (sujeto pasivo), a

⁷ ARIAS Y SANCRISTOVAL, Ignacio Maria de, "La modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en supuestos de insolvencia", en *Gaceta Tributaria del País Vasco*, nº 1 de 1995, Marzo 1995, págs. 127 a 147.

⁸ FERNANDEZ ALCAIDE, Susana y LOPEZ-HEMOSO AGIUS, Juan Carlos, "Procedimiento para la recuperación del IVA en los casos de impagados por suspensión de pagos o quiebra". Asociación Española de Asesores Fiscales. Abril 1995, entrega nº 4, colaboración 3/95.

⁹ SANCHEZ AYUSO, Carmen. Colaboración 11/95, entrega nº 8 de Septiembre 95. Asociación Española de Asesores Fiscales y Boletín Informativo de Legislación Fiscal, Octubre 1995, págs. 421 a 424.

E S T U D I O S

tenor de lo previsto en el art. 9 del Real Decreto 2402/85, de 18 de diciembre, y que si éste, posteriormente, obtiene el pago de las cantidades adeudadas, deberá emitir una nueva factura, por el importe cobrado, considerando el IVA incluido, y desglosando la base imponible y el IVA correspondiente. Concluye su interesante artículo con el tratamiento contable de nuevos documentos emitidos para rectificar la base imponible y, en su caso, cuando se recuperase posteriormente la deuda, total o parcialmente (rectificación al alza). Esta aportación doctrinal fue matizada por Francisco Cayuela Garrido¹⁰, con dos sugerencias: *"1ª. La factura o documento en que se realice la rectificación deberá incluir con claridad como texto que es una factura a los sólo efectos del artículo 24 del Reglamento del IVA. Esto es preciso para que el destinatario de esta factura rectificativa sepa que la razón de la misma es únicamente la modificación de la base imponible por la suspensión de pagos o de quiebra.*

2ª. Al contabilizar esa factura que disminuya o anule la cuota repercutida, utilizar una cuenta abierta al efecto, que podría ser la número 637: "Ajuste por modificación base imponible IVA", en lugar de la 794: "Provisión para insolencias de tráfico aplicada", que proponíamos en nuestra colaboración. De este modo, el asiento correspondiente sería, por el importe de la cuota que se reduce.

H.P. IVA Repercutido (477)	a	(637) Ajuste por modificación base imponible IVA
----------------------------	---	--

La razón es que la cuota inicialmente repercutida que se reduce no supone un cobro por cuenta del deudor, que sigue debiendo íntegramente la deuda (incluido el IVA), sino que es la Hacienda Pública la que repone al sujeto pasivo el impuesto ingresado, mediante la compensación con el IVA repercutido del período que corresponda". Posteriormente, el ICAC¹¹ reserva esta cuenta 637 para registrar los importes correspondientes al IVA y al IGIC, que se produce como consecuencia de la aplicación de los regímenes especiales correspondientes a los citados tributos.

Pese a la aparente regularidad del proceso descrito, debe repararse en la regla 1ª del apartado 3 del art. 24 del citado Reglamento, cuyo segundo pá-

¹⁰ CAYUELA GARRIDO, Francisco. Nota aclaratoria a la Colaboración de Carmen Sánchez Ayuso, "Impuesto sobre el Valor Añadido-Base imponible", Asociación Española de Asesores Fiscales. Noviembre 1995, entrega nº 10, colaboración 11/95.

¹¹ Resolución de 20.01.97, por la que se desarrolla el tratamiento contable de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario (BOE 3.03.97).

rrafo obligaba al destinatario de la operación, además de recordarle su obligación de presentar la declaración sobre las facturas rectificativas recibidas, a presentar *“la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas, haciendo constar en esta última el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducibles”*(?). Se aprecia un posible exceso reglamentario, respecto de la Ley del IVA, y la vulneración frontal de las leyes concursales mercantiles (*par conditio creditorum*), si lo que pretende el párrafo transcrito es que el deudor “ingrese” la cuota rectificada, por medio de la minoración practicada de las cuotas deducibles (soportadas), o sea cancelada vía compensación, cuando ambas formas de pago están prohibidas por la normativa concursal (art. 9 de la Ley de 1922 y art. 878 del C. de C.), con causa en su consideración como deudas “en la masa”. Al respecto Fernández Basoco¹² propone, y comparto, la siguiente interpretación: *“Si la minoración del IVA soportado, que propone el RIVA, por el importe total de las cuotas rectificadas, no diera lugar a un posible desembolso por parte del suspenso, sino tan solo se produjera una información adicional para Hacienda, de que esa empresa tiene unas cuantías de IVA soportado supeditadas a un control de los resultados del procedimiento judicial abierto, conseguiríamos aunar los fines perseguidos por las normativas en colisión: por un lado, estaría Hacienda dentro de la suspensión a la espera del resultado del convenio de acreedores y, por otro, conocería el importe del IVA soportado que en principio minora el resto de las cuotas de IVA soportado, pero sin ocasionar desembolso adicional alguno, por tal concepto, hasta que se resuelvan las estipulaciones que se contengan en el convenio de acreedores que se apruebe, en su caso. Es decir, conseguiríamos que todos los acreedores del quebrado o suspenso, sin derecho de abstención o con derecho de abstención no ejercitado, respetasen la “par conditio creditorum”*. A continuación desarrolla el movimiento contable, para un supuesto de suspensión de pagos, en el que he ajustado el tipo de gravamen vigente y tratado de hacerlo concordante con el supuesto anterior:

A) Sujeto pasivo.-

1. Por la venta.

116	(430) Clientes	a Ventas (700)	100
		HP IVA repercutido (477)	16

¹² FERNANDEZ BASOCO, Mercedes, “Estudio sobre la nueva normativa de modificación de la base imponible en el IVA y las relaciones contables que conlleva dentro de un proceso de suspensión de pagos”, Vitoria-Gasteiz, 30 de enero de 1996.

E S T U D I O S

2. Por la autorización de la Administración a minorar el IVA repercutido y extensión/entrega de la factura rectificativa.

16	(477) HP IVA repercutido	a	Cientes (430)	16
----	--------------------------	---	---------------	----

3. Convenio de quita del 40%.

40	(650) Pérdida de créditos comerciales incobrables	a	Cientes (430)	40
----	---	---	---------------	----

4. Por el cobro del 60%.

60	(572) Bancos	a	IVA repercutido (477)	8
			Cientes (430)	52

8	(650) Pérdida de créditos comerciales incobrables	a	Cientes (430)	8
---	---	---	---------------	---

B) Destinatario de la operación.-

1. Por la compra.

100	(600) Compras			
16	(472) HP IVA soportado	a	Proveedores (400)	116

2. Por las notas de abono recibidas del proveedor (factura rectificativa).

16	(400) Proveedores	a	HP acreedor IVA SP (4750)	16
----	-------------------	---	---------------------------	----

3. Convenio de quita del 40%.

40	(400) Proveedores	a	Ingresos extraordinarios (778)	40
----	-------------------	---	--------------------------------	----

4. Por el pago del 60%.

8	(472) HP IVA soportado			
52	(400) Proveedores	a	Bancos (572)	60

8	(400) Proveedores	a	Ingresos extraordinarios (778)	8
---	-------------------	---	--------------------------------	---

Puede resultar más ortodoxo, según Documento nº 18 de la AECA, el uso de la cuenta 137 "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", en lugar de la 778, debido a que la eficacia del convenio queda supeditada a su íntegro cumplimiento (art. 17 LSP y art. 906 del C. de C.).

Formula, seguidamente, otra cuestión: *"¿Es adecuada la reclasificación de saldos que se produce en las cuentas de acreedores del suspenso con motivo de los mandatos contenidos en el art. 24 del RIVA?"* y la resuelve, en mi opinión, acertadamente: *"Entre las funciones encomendadas a los interventores de la suspensión de pagos está la de elaborar la lista definitiva de acreedores del suspenso. El realizar los asientos contables expuestos lleva a variar los saldos de todos aquellos que optaron por solicitar la minoración de los IVA repercutidos incrementando el saldo de la deuda con Hacienda. Posteriormente, y tras la reclasificación habida, los efectos del convenio de la suspensión de pagos se hacen sentir en las cuentas adecuadas, así como en el pago donde se vuelve a reclasificar el saldo pasando de nuevo de Hacienda Pública IVA SP a Proveedores, pero eso sin volver a deducirse un nuevo IVA soportado que ya fue deducido en su día por el suspenso. Los efectos que se pueden producir si no se hace esta reclasificación, son: 1. Cuando se produjera la quita, el acreedor, en su contabilidad, reflejaría una pérdida superior a la real (por el IVA que ya recuperó en su día de Hacienda); y, 2. Podría provocar una segunda deducción improcedente del IVA soportado en el suspenso cuando, efectuado el pago, se vuelve a encontrar con una nueva factura con IVA soportado (ya deducido antes de la suspensión), por no tener ninguna cuenta contable que refleje su saldo: HP acreedor por IVA de la suspensión de pagos igual al importe de la minoración de IVA soportado por efecto de la suspensión."*

La Dirección General de Tributos, con fecha 1.07.96, contesta a una consulta formulada sobre rectificación al alza, regulado en el art. 24.3.º del Reglamento del IVA, cuando el sujeto pasivo fuese indemnizado por una compañía de seguros, a virtud de la póliza de crédito y caución suscrita para cobertura de posibles insolvencias, en los términos siguientes:

"Primero.- La sociedad consultante podrá modificar la base imponible de las operaciones a que se refiere el escrito de consulta en el supuesto de que concurran las circunstancias indicadas en los citados artículos 80.2 de la Ley 37/1992 y 24.2 y 3 de su Reglamento, y con arreglo al procedimiento previsto en dichos preceptos. En particular, y por lo que se refiere al requisito previsto en el tercer párrafo del apartado dos del artículo 80 de la Ley del Impuesto y en el número 4º del apartado 2 del artículo 24 de su Reglamento (modificados en 1993 y 1994, respectivamente), los créditos cubiertos por una póliza de seguro suscrita con una compañía de seguros no se consideran por tal hecho como afianzados por una entidad de crédito."

E S T U D I O S

Segundo.- En el supuesto de que no concurriesen todas las circunstancias indicadas en los citados artículos de la ley 37/1992 y de su Reglamento o no se cumpliesen todos los requisitos del procedimiento previsto en dichos preceptos, la sociedad consultante no podría modificar la base imponible de las operaciones a que se refiere el escrito de consulta. En particular, no podrá efectuarse la referida modificación si la sociedad no solicita la preceptiva autorización administrativa.

Tercero.- Efectuada la modificación de la base imponible, el consultante no estará obligado a rectificar al alza dicha base cuando perciba las cantidades abonadas por la compañía de seguros, en concepto de indemnización por los daños para él derivados del incumplimiento de su obligación por el suspenso o quebrado, y ello porque no nos hallamos ante "el pago de las cantidades inicialmente adeudadas" por el suspenso o quebrado, como exige el Reglamento del Impuesto, sino ante el abono de la indemnización correspondiente por la entidad aseguradora en cumplimiento del contrato de seguro.

Cuarto.- Las indemnizaciones abonadas por la entidad de seguros, a que se refiere el escrito de consulta, no constituyen contraprestación o compensación de operación alguna sujeta al impuesto efectuada por el consultante, por lo que recibirán el tratamiento previsto en el número 1º del apartado tres del artículo 80, no pudiendo entenderse que el importe de las mismas constituye o forma parte de la base imponible de operación alguna sujeta al impuesto y por la que éste hubiera de repercutirse."

Recientemente, Martín Ramos y Tablate Timón¹³, pero con referencia al RD 1811/94, de 2 de septiembre, analizan el registro contable de las operaciones a que puede dar lugar la modificación de la base imponible del IVA, con causa en la insolvencia judicial del deudor (destinatario de la operación), y matizan, entre otros extremos, que el sujeto pasivo no podrá dotar la provisión para insolvencias, en sus cuentas anuales, por la cuota del IVA repercutida en las facturas objeto de rectificación, dada su posible recuperación fiscal.

3. NORMATIVA VIGENTE DESDE EL 1.01.97.

La Ley 13/96, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dedica la Sección 5ª del Capítulo I del Título I a la modificación de la Ley 37/92, reguladora del IVA, y en el art. 10 da nueva redacción a los arts. 80, 89 y 114, en los términos figurados en el anexo I. El Real Decreto

¹³ MARTIN RAMOS, Alejandro y TABLATE TIMON, Nuria, "Operativa contable del IVA en transacciones comerciales sujetas a procedimientos concursales". Boletín Informativo de Legislación Fiscal nº 11. Madrid, Noviembre 1977, págs.. 457 a 461.

703/97, de 16 de mayo, modifica el Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/92, particularmente el art. 24, cuyo texto data de 1994, según hemos expuesto en el epígrafe anterior. El Real Decreto 2402/85, de 18 de diciembre, regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales, concretamente el apartado 1 del art. 9º. En el Real Decreto 1041/90, de 27 de julio, se regulan las declaraciones censales que han de presentar los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. Se transcriben, en anexo II, aquellos cambios normativos que inciden en la modificación de la base imponible del IVA, con causa en la suspensión de pagos o quiebra del destinatario de las operaciones.

Intentaré poner de relieve los efectos de estas medidas en sede concursal, es decir, trataré de resaltar lo dispuesto en el apartado tres del art. 80, así como en los concordantes arts. 89 y 114 de la LIVA, con su desarrollo reglamentario, respecto del sujeto pasivo y del destinatario de la operación, cuando éste suspende pagos o quiebra. Al respecto, es del máximo interés el estudio realizado por Victoria Sánchez¹⁴, así como el riguroso análisis que presenta el profesor Sánchez Pino¹⁵.

En el primer inciso del párrafo primero del reiterado apartado tres del art. 80, se confiere la facultad al sujeto pasivo de reducir la base imponible, superando el tono imperativo impropio de su anterior redacción, cuando el destinatario de las operaciones sujetas no hubiera hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dictase providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos (art. 4 LSP) o auto judicial de declaración de quiebra (art. 1.333 LEC) de aquél. Se supera así la exigencia de previa declaración judicial de suspensión de pagos, en la redacción anterior, y que fue salvada reglamentariamente, con dudosa legalidad, mediante la consideración provisional de la autorización administrativa hasta el auto de declaración del estado legal de suspensión de pagos (art. 8 LSP). En el segundo inciso se establece un plazo de caducidad, de seis meses, para el ejercicio del derecho a dicha modificación por el sujeto pasivo (acreedor), contados a partir de la fecha de las respectivas resoluciones judiciales sobre suspensión de pagos o quiebra del destinatario de la operación (deudor), con una técnica legislativa deficiente, dado que el conocimiento de tales resoluciones por terceros no personados en estos procesos concursales, tan sólo debiera computarse desde su publicidad, que tiene lugar mediante la

¹⁴ VICTORIA SANCHEZ, Antonio, "Novedades relativas al impuesto sobre el Valor Añadido contenidas en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social". Estudios Financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Marzo 1997, nº 168, págs. 53 a 104.

¹⁵ SANCHEZ PINO, Antonio José, *Problemas fiscales de la suspensión de pagos*. Pamplona, Aranzadi, 1997, págs. 215 a 227.

E N T R E V I S T A

publicación de edictos en el BORME y periódicos que el juzgado acuerde, según el art. 420 del RRM, aprobado por RD 1784/96, art. 4 de la Ley de 26.07.22 y art. 1.333 de la LEC, éste con remisión al art. 1.044 del primer C. de C.. Finaliza este primer párrafo con la exigencia al sujeto pasivo (acreedor) de que comunique la modificación a la Administración tributaria en plazo reglamentario, establecido en un mes a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa. Es decir, el plazo establecido de cinco años, con carácter general, para la rectificación de bases imponibles, concordante con el establecido para el instituto de la prescripción, presenta como excepción la caducidad del derecho a modificar la base imponible de IVA ex art. 80.3 de la referida Ley, transcurridos seis meses desde la fecha de la resolución judicial correspondiente, que debe computarse, a mi entender, desde su notificación o publicación.

En el segundo párrafo se concretan, al igual que un sector mayoritario de la doctrina había interpretado, aquellos supuestos, objeto de modificación, en que el destinatario de la operación (deudor), hubiere efectuado pagos parciales anteriores a la insolvencia judicialmente reconocida, entendiendo que el IVA estaba incluido en las cantidades percibidas por el acreedor (sujeto pasivo), en la misma proporción que la parte de la contraprestación satisfecha.

En el tercer párrafo se reiteran los casos de improcedente modificación, tasados en el segundo párrafo de la redacción anterior, y se incluye el supuesto de que los créditos "en la masa" se hallasen cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, citado *supra* en la consulta evacuada por la DGT de fecha 1.07.96.

El cuarto párrafo modifica el régimen de rectificación al alza de la base imponible por el sujeto pasivo, a que obligaba el texto reglamentario anterior, ayuno de cobertura legal, cuando el sujeto pasivo obtuviese el pago por el deudor de su crédito "en la masa". Ahora tal rectificación al alza sólo tendrá lugar cuando, por cualquier causa, se sobresea el expediente de suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, lo que deberá hacerse mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada. No habiéndose aún reglamentado dicho plazo, puede ser de aplicación el régimen general de treinta días, según art. 6 de RD 2402/85, de 18 de diciembre. De nuevo, la técnica legislativa no puede considerarse modélica, debido a que las causas de sobreseimiento del expediente de suspensión de pagos se encuentran tasadas en los arts. 10, 13 y 19 de la Ley de 26.07.1922, además de por desistimiento, pero el hecho que quede sin efecto la declaración de quiebra puede obedecer a diversas causas, a saber: a) desistimiento del instante; reposición del auto declarativo; cumplimiento del convenio aprobado; caducidad, etc. Reiteramos la atención que debe prestarse a este plazo para rectificar al alza y la dificultad de su cómputo, si no se concreta el momento

que debe considerarse válidamente notificada la terminación del expediente concursal al sujeto pasivo, en la forma establecida, por sobreseimiento de la suspensión de pagos o con causa en que haya quedado sin efecto la declaración de quiebra. No obstante, debe elogiarse la supresión de lo establecido en el art. 24.3.3º del RIVA, en su texto anterior, que obligaba a rectificar al alza la base imponible cuando el sujeto pasivo cobrase, en todo o parte, su crédito “en la masa”, y que daba lugar, incluso, a juegos contables complejos. Ahora, cuando tales recuperaciones tengan lugar por el sujeto pasivo (acreedor), con base en un convenio o por otras causas, se saldarán pura y simplemente con abono a la cuenta deudora del cliente (destinatario de la operación), sin mención ni repercusión alguna en el IVA, al igual que éste efectuará el pago con cargo a la cuenta acreedora.

El quinto párrafo dota de legalidad al segundo párrafo de la regla 1ª del apartado 3 del art. 24, en su anterior redacción, al regular la rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones (deudor suspenso o quebrado), consecuencia de las facturas rectificativas de la base imponible recibidas del sujeto pasivo (acreedor), que deberá practicarse según lo dispuesto en el segundo párrafo del nº 2 del apartado dos del art. 114 de la LIVA, objeto de nueva redacción por la Ley que estudiamos, y determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública. El mentado art. 114 puntualiza que cuando la rectificación tenga su origen, entre otras, en las causas del art. 80 de la LIVA, dicha rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir, en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas. Este confuso texto, que denomina sujeto pasivo al destinatario de la operación (sujeto repercutido), olvidando la definición de sujeto pasivo en el art. 84 de la LIVA, no contradice, si lo interpretase correctamente, el contenido del quinto párrafo del art. 80, apartado dos, de la Ley, que le sirve de remisión, y que finaliza con una posición clara para el destinatario de la operación que rectifica las deducciones practicadas, en su día, en el sentido de que se constituye en deudor de la Hacienda Pública, es decir, “determina el nacimiento de un crédito en favor de la Hacienda Pública”. Sin embargo, el nuevo texto del segundo párrafo del número 2º del apartado 2 del art. 24 del Reglamento, al igual que su anterior redacción en el inciso final del segundo párrafo de la regla 1ª del apartado 3 del reiterado art. 24, viene a insistir en que el destinatario de las operaciones presentará declaración-liquidación y hará constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas, es decir, que puede pretender que por virtud de la “suma algebraica” se ingresen las cuotas rectificadas u opere la compensación, y ello pugna con la esencia del Derecho concursal y puede violar uno de sus pilares básicos: *la par conditio creditorum*. Reitero, por parecer más seguro y respetuoso con el Derecho concursal, que el destinatario de la operación, cuando reciba las facturas rectificativas de su acreedor, sustituirá a éste por la HP acreedor por IVA, en

E S T U D I O S

la masa pasiva del proceso concursal, y así se lo hará saber a la Hacienda Pública, por medio de la comunicación ordenada en el art. 24.2.2º del RIVA, a la que acompañará la declaración-liquidación correspondiente, en el que dejará constancia del crédito nacido a favor de la Hacienda Pública, por subrogación, según se establece en el art. 80, apartado tres, párrafo quinto. Como señalaba Blesa¹⁶: *“la Administración se subroga en la posición del acreedor frente al deudor”,* aunque no compartimos su deducción: *“exigiendo (la Administración) al deudor (destinatario de la operación) el pago de su deuda”*. En concreto, no parece haber respetado el Reglamento la Ley, aunque se sostiene (Victoria¹⁷) que ex art. 114 de la LIVA, cuando menciona el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la HP, deja claro que dicho crédito es un crédito nuevo, afirmación no exenta de apostilla, si se contempla el ordenamiento jurídico en su conjunto y tratamos de conciliar esta disposición tributaria con las normas concursales, en cuyos procedimientos judiciales (suspensión de pagos o quiebra) consta tal crédito “reconocido” al sujeto pasivo (acreedor), produciéndose, en su caso, una mera sustitución por otro acreedor (HP). Ello permite estimar que si se produce “nacimiento”, como expresa el reiterado art. 114, el *naciturus* era preexistente, y no parece posible que desaparezca su naturaleza de deudas “en la masa”.

En el párrafo sexto se reitera cuasiliteralmente el último párrafo del apartado dos del art. 80 en su anterior redacción, al referirse al destinatario de las operaciones sujetas que no hubiese tenido derecho a la deducción total (antes también parcial) del impuesto, y su consideración como deudor de la Hacienda Pública por el importe de la cuota del IVA no deducible, que resultará acreedor “en la masa”, en mi opinión ¿Aquí no tiene lugar el nacimiento de un crédito a favor de HP?.

El apartado cuatro ofrece la solución al supuesto de que no sea conocido el importe de la contraprestación en el momento del devengo del impuesto, acudiendo a su cálculo provisional con criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando fuese conocido.

Por último, el apartado cinco se remite al cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente para la modificación de la base imponible en los casos contemplados en el art. 80 de la LIVA, y a los que hemos hecho mención, en lo que supone novedad respecto al texto del anterior art. 24 del Reglamento.

¹⁶ BLESÁ BAGUENA, Angel, op.cit.

¹⁷ VICTORIA SANCHEZ, Antonio, op. cit.

4. DERECHO TRANSITORIO.

La Disposición transitoria primera de la Ley 13/96, referida a la modificación de la base imponible, se transcribe en el anexo III y la Disposición transitoria tercera del RD 703/97 en el anexo IV.

En relación con el apartado 1 de la DT primera de la Ley 13/96, resulta extraño que se niegue al sujeto pasivo el derecho para reintegrarse de la cuota impagada por su deudor suspenso o quebrado, cuando se hubiese aprobado un convenio o iniciado la liquidación de activos con anterioridad al 1.01.97. No alcanzamos a vislumbrar la relación causa-efecto, cuando el sujeto pasivo (acreedor concursal) puede verse privado del cobro de su crédito con convenio o sin él, con liquidación o sin ella.

Respecto del apartado 2 que refiere el plazo de caducidad de seis meses, para la modificación de la base imponible del IVA, a partir del 1.01.97, cuando los procesos concursales respectivos se hubiesen iniciado con anterioridad, debiera haber matizado respecto a la providencia o el auto, pues la iniciación de ambos (suspensión de pagos y quiebra) tiene lugar cuando el juzgado los admite a trámite, y puede no ser lo mismo que la providencia del art. 4 de la Ley especial o el auto ex art. 1.333 de la LEC, consecuencia de los trámites previstos en los arts. 1.324 y 1.325 de la misma Ley procesal para la tramitación de la quiebra voluntaria o necesaria.

El apartado 3, relativo a los créditos cubiertos por contrato de seguro de crédito o de caución, evita un posible efecto perverso por retroactividad de la Ley y cita correctamente la providencia de admisión de la solicitud de suspensión de pagos y el auto de declaración de quiebra.

La Disposición transitoria tercera del RD 703/97, trata de evitar duplicidades innecesarias de solicitud de autorización por los sujetos pasivos para modificar la base imponible, cuando se hubiesen presentado con anterioridad, cumpliendo los requisitos de la normativa vigente hasta el 1.01.97, concordes con los exigidos en la nueva redacción del art. 24 del Reglamento, o si se diera cumplimiento a tales requisitos en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de expedición de la factura rectificativa.

5. CONCLUSIONES.

Primera.- Las Cortes Generales debieran completar el propósito expresado en la Exposición de Motivos de la Ley 22/93, transcrita parcialmente en el epígrafe 2, abordando la regulación de la reducción de la base imponible del IVA por los sujetos pasivos, cuando el destinatario de las operaciones no hubiera hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con pos-

E S T U D I O S

terioridad al devengo de la operación, se dictase providencia judicial de admisión a trámite de la solicitud de quita y espera (arts. 1.912 y concordantes del Cc. y 1.130 a 1.155 de la LEC) o auto judicial de declaración de concurso (arts. 1.913 a 1.920 del Cc. y 1.156 a 1.317 de la LEC) de aquél.

Segunda.- El plazo de caducidad del derecho para la modificación de la base imponible, por los sujetos pasivos, establecido en seis meses desde las fechas de las resoluciones judiciales sobre suspensión de pagos (admisión de la solicitud) o quiebra (declaración), debe interpretarse desde su publicidad, es decir, a partir de la fecha de inserción de los edictos en el último de los periódicos que se hubiese ordenado por el juez (BORME, BOP, BOE o diarios).

Tercera.- La regulación reglamentaria del plazo para la rectificación al alza de la base imponible por el sujeto pasivo, exclusivamente en los supuestos tasados de sobreseimiento de la suspensión de pagos o cuando quede sin efecto la declaración de quiebra, debiera establecer como fecha de cómputo la de la publicidad de las respectivas resoluciones judiciales.

Cuarta.- En el párrafo quinto del apartado tres del art. 80 de la LIVA, con remisión a lo dispuesto en el siguiente artículo 114, apartado dos, número 2º, segundo párrafo, se regula la rectificación de las deducciones por el destinatario de las operaciones, que dará lugar al nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública -plasmado en la declaración-liquidación del período impositivo en el que el sujeto pasivo (sic) recibe el documento justificativo del derecho a deducir (factura rectificativa)- debe interpretarse como subrogación por parte de la Administración tributaria en el crédito del sujeto pasivo, a quien sustituye como acreedor "en la masa", sin que pueda exigirse su pago -ni siquiera por el instituto de la compensación- prohibido en sede concursal.

Los interventores de la suspensión de pagos, cuando tengan conocimiento de la sustitución del acreedor, si es con anterioridad a la formación de la lista definitiva de acreedores (art. 12 de la Ley 26.07.22), reducirán el crédito del sujeto pasivo e incorporarán su importe a la Hacienda Pública. En el proceso de quiebra, dada la facultad conferida a la junta de acreedores para reconocimiento de créditos, previo informe de la sindicatura (arts. 1.100 al 1.112 del primer C. de C.), el título de crédito del sujeto pasivo será la factura rectificativa y la Hacienda Pública deberá insinuar su crédito en la quiebra, por medio de una certificación relativa a la comunicación recibida del sujeto pasivo, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 24.2.1º b) del RIVA, y del destinatario de las operaciones, más propiamente, por virtud de lo ordenado en el apartado 2º del citado precepto reglamentario.

Quinta.- El referido número 2º del apartado 2 del art. 24 del RIVA, en su párrafo segundo, incurre, a nuestro juicio, en exceso reglamentario, al desarro-

llar extensivamente el párrafo segundo, del número 2º, del apartado dos, del art. 114 de la LIVA, es decir, puede considerarse una especie de *ultra vires*, si pretende que el destinatario de la operación (deudor suspenso o quebrado) minore de las cuotas soportadas (cuotas deducidas), en la declaración-liquidación del correspondiente período impositivo, las cuotas rectificadas. Claramente se producirá su pago por compensación, prohibido por el Derecho concursal. Aunque pueda resultar anecdótico, debiéramos analizar los efectos de la anterior interpretación cuando el destinatario de la operación no hubiese soportado IVA alguno, durante el período impositivo correspondiente, produciéndose la suma algebraica de las cuotas rectificadas con el IVA devengado. Finalizamos: ¿Y si no hubiera cuotas devengadas o repercutidas? Parece que tendría lugar el ingreso aislado de las cuotas rectificadas, igualmente vedado en sede concursal.

ADDENDA

El Proyecto de Ley de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 9 de octubre ppdo., en su Exposición de Motivos, sobre el tema que nos ocupa, señala: *"En el Impuesto sobre el Valor Añadido, las medidas adoptadas atienden, principalmente, al fomento de la competitividad de las empresas. Así se posibilita la modificación de la base imponible en supuestos de imposible recuperación de las cuotas repercutidas no cobradas cumpliendo ciertos requisitos..."*.

En el apartado sexto, del art. 5º, del mentado Proyecto de Ley, se da nueva redacción al art. 80 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, con la mención figurada en la DT tercera, que se reproducen en el anexo V.

Los comentarios, que siguen, son fruto de cierta urgencia, sobre las novedades respecto del texto vigente, ante la inminente publicación de nuestra Revista, en la seguridad de un estudio más reposado si el Proyecto se convierte en Ley, como todos desearemos, en este punto concreto.

En el apartado tres del citado art. 80 se incluye una limitación, al derecho de modificación de la base imponible del IVA, en los siguientes supuestos: a) después de la aprobación judicial de la lista definitiva de acreedores, en la suspensión de pagos; b) después de la celebración de la junta de examen o reconocimiento de créditos o de la aprobación del convenio, si se realiza con anterioridad a dicha junta, en la quiebra.

Se observa la exigencia de un deber de diligencia al sujeto pasivo (acreedor), para que esté muy atento a la posible situación de insolvencia de su deudor (destinatario de la operación), y una incorrecta mención a la junta de examen o reconocimiento de créditos, pues se trata de la junta de acreedores para examen y reconocimiento de créditos (arts. 1.378 y 1.380 LEC, que se remiten a los arts. 1.101 a 1.105 del primer C. de C.).

F E I D D I C E

El apartado cuatro, del mismo art. 80, contiene la gran novedad, intensamente reclamada por la doctrina, que permitirá reducir la base imponible de IVA cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas, por las operaciones gravadas, sean total o parcialmente incobrables, considerándose tales cuando hayan transcurrido dos años de morosidad desde el devengo del IVA repercutido y se haya demandado judicialmente al deudor (destinatario de la operación). Se limita este derecho a que la operación hubiese tenido como destinatario a un empresario o profesional, interviniente en esa condición (párrafo cuarto) y cuyo devengo se haya producido a partir del 1 de enero de 1998 (DT tercera).

No parece que la futura Ley resuelva los problemas planteados en las conclusiones que anteceden.

ANEXO I

Ley 13/96, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Artículo 10. Modificación de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Se modifican los siguientes artículos:

Artículo 80. Modificación de la base imponible.

Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

1º. El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

2º. Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquél. La modificación, en su caso, deberá efectuarse en los seis meses siguientes a la fecha de las indicadas resoluciones judiciales y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

No procederá la modificación de la base imponible a que se refiere este apartado en los casos siguientes:

1º. Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.

2º. Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.

3º. Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco de esta Ley.

Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada.

La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2º, segundo párrafo, de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible.

Cuatro. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Cinco. En los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 89. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispues-

to en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cinco años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80. ...

Artículo 114. Rectificación de deducciones.

... Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

... 2º. Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61, número 3 de la Ley General Tributaria.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las causas del artículo 80 de esta Ley, éste deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.

ANEXO II

Real Decreto 703/97, de 16 de mayo.

Artículo primero. Modificación del Real Decreto 1624/92, de 29 de diciembre.

Artículo 24. ... 2. La modificación de la base imponible, cuando se dicte providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra del destinatario de las operaciones sujetas al impuesto, se ajustará a las normas que se indican a continuación:

1º. Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y contabilizadas por el acreedor en tiempo y forma.

b) El acreedor tendrá que comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente a su domici-

lio fiscal, en el plazo de un mes a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada haciendo constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados o afianzados ni a créditos entre personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

A esta comunicación deberán acompañarse la copia de las correspondientes facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de emisión de las correspondientes facturas modificadas y la copia de la providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o del auto judicial de declaración de quiebra del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil acreditativa de los mismos.

2º. El destinatario de las operaciones deberá comunicar a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, consignando el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles.

Además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas el destinatario de las operaciones deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

3º. La aprobación del convenio no afectará a la previa modificación de la base imponible que se hubiese efectuado.”.

Artículo segundo. Modificación del Real Decreto 2402/85, de 18 de diciembre.

Artículo 9. 1. Los empresarios y profesionales deberán rectificar las facturas o documentos equivalentes o sustitutivos de las mismas, emitidos por ellos en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hayan producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, den lugar a la modificación de la base imponible, siempre que no hubiesen transcurrido cinco años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación gravada o, en su caso, de la fecha en que se hayan producido las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80. No podrán ser objeto de rectificación las cuotas impositivas en los supuestos previstos en el artículo 89, apartado tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

E S T U D I O S

ANEXO III

Ley 13/96, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Disposición Transitoria Primera. Modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. Lo dispuesto en el apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 28 de diciembre de 1992, según la redacción dada por esta Ley, será de aplicación a las modificaciones de la base imponible derivadas de procedimientos de suspensión de pagos o quiebra en los que no se haya aprobado el convenio de acreedores o iniciado la liquidación de activos antes de la entrada en vigor de la presente Ley.

2. En los casos en que los procedimientos de suspensión de pagos o quiebra se hayan iniciado antes de la entrada en vigor de esta disposición, el plazo de seis meses previsto para la reducción de la base imponible se contará a partir de la vigencia de la misma.

3. No obstante lo previsto en el primer párrafo de esta disposición transitoria, la limitación relativa a los créditos cubiertos por contratos de seguro de crédito o de caución sólo se aplicará a las modificaciones de la base imponible derivadas de providencias de admisión a trámite de suspensión de pagos o de autos judiciales de declaración de quiebra que se dicten a partir de la entrada en vigor de la presente disposición.

ANEXO IV

Real Decreto 703/97, de 16 de mayo.

Disposición Transitoria Tercera. Obligación de comunicar a la Administración la modificación de la base imponible por causa de quiebra o de suspensión de pagos. Se entenderá efectuada la comunicación a que se refiere el vigente apartado tres del artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificado por la Ley 13/1996, de 30 de Diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, cuando las solicitudes de autorización de modificación de la base imponible presentadas al órgano competente de la Administración tributaria, al amparo de la normativa vigente hasta el 1 de enero de 1997 cumplieran los requisitos exigidos en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido conforme a la redacción dada a su artículo 24 en el presente Real Decreto o se diera cumplimiento a los mismos en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de expedición de la factura rectificativa.

ANEXO V

Proyecto de Ley de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOCG de 9 de octubre 1997).

Artículo 5º. Modificación de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sexto. El artículo 80 quedará redactado como sigue:

"Artículo 80. Modificación de la base imponible.

Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

1º. El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

2º. Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquél. La modificación, en su caso, deberá efectuarse en los seis meses siguientes a la fecha de las indicadas resoluciones judiciales y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente. No obstante, en el supuesto de una suspensión de pagos no podrá llevarse a cabo la modificación después de la aprobación judicial de la lista definitiva de acreedores, ni tampoco, tratándose de una quiebra, después de la celebración de la junta de examen o reconocimiento de créditos o de la aprobación del convenio si se realizara con anterioridad a dicha junta.

Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de

I S T U D I O S

una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada.

Cuatro. La base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable, cuando reúna las siguientes condiciones:

1º. Que hayan transcurrido dos años desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

2º. Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este Impuesto.

3º. Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de dos años a que se refiere el número 1º del párrafo anterior y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Lo dispuesto en este apartado sólo será aplicable cuando el destinatario de las operaciones actúe en la condición de empresario o profesional.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación.

Cinco. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

1º. No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.

b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.

c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco de esta Ley.

d) Créditos adeudados o afianzados por entes públicos.

2º. Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

3º. En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

4º. La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2º, segundo párrafo de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible.

Seis. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Siete. En los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan”.

Disposición Transitoria Tercera. Reducción de la base imponible por créditos total o parcialmente incobrables.

La reducción de la base imponible por las causas a que se refiere el apartado cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido sólo será aplicable a las operaciones respecto de las cuales no se haya hecho efectivo el pago del Impuesto repercutido y cuyo devengo se haya producido a partir de 1 de enero de 1998.

E S T U D I O S

ABREVIATURAS

AECA:	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
AEDAF:	Asociación Española de Asesores Fiscales.
BORME:	Boletín Oficial del Registro Mercantil.
C. de C.:	Código de Comercio.
DGT:	Dirección General de Tributos.
DT:	Disposición Transitoria.
HP:	Hacienda Pública.
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LEC:	Ley de Enjuiciamiento Civil.
Ley de 1922:	Ley de 26.07.1922, de suspensión de pagos.
Ley especial:	Ley de 26.07.1922, de suspensión de pagos.
LIVA:	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LSP:	Ley de Suspensión de Pagos.
RD:	Real Decreto.
RIVA:	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
RRM:	Reglamento del Registro Mercantil.

**Revista
Técnica
Tributaria**

**LA REGLA DE NO DISCRIMINACION EN LA
IMPOSICION INTERNACIONAL***

Dr. Jordi Sopena Gil

Catedrático de Derecho financiero y tributario

Miembro de la AEDAF

CONTENIDO

- I. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN: CONCEPCIÓN HISTÓRICO-FILOSÓFICA**
- II. LA REGLA DE NO DISCRIMINACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO INTERNACIONAL**
- III. LA NO DISCRIMINACIÓN EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL**
- IV. LA NO DISCRIMINACIÓN EN EL ÁMBITO COMUNITARIO DE LA UNIÓN EUROPEA**
- V. SUPUESTOS CONCRETOS SEGÚN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA EN LOS QUE SEA DE APLICACIÓN EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN**
- VI. PROCEDIMIENTO PARA QUE LOS INTERESADOS HAGAN VALER SU DERECHO A LA NO DISCRIMINACIÓN**

BIBLIOGRAFÍA

* Este trabajo se inscribe en el ámbito del Grupo de Investigación de la Generalidad de Cataluña 1995SGR00331.

1. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN: CONCEPCIÓN HISTÓRICO FILOSÓFICA

La prohibición de discriminación se inscribe dentro de la protección internacional de los Derechos Humanos que tiene su plasmación en la Declaración Universal de Derechos Humanos de las Naciones Unidas de 10 de diciembre de 1948, de gran valor por ser no sólo obligatoria para los Estados sino también por el efecto moral, dado el enorme impacto que tuvo sobre las constituciones de la post-guerra de 1939 y de la opinión pública internacional. A lo indicado debemos señalar también, y en especial, el Convenio de Roma de 14 de noviembre de 1950, firmado por España el 24 de noviembre de 1977, para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales que define y garantiza un mínimo de derechos, entre los que podemos señalar la no discriminación por motivos de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional o por razones de fortuna, nacimiento o cualquier otra.

Todas las cuestiones que se plantean en este último ámbito, deben ser resueltas por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (art. 45).

En general, se puede señalar que la prohibición de discriminar a las personas constituye uno de los cimientos más sólidos de cualquier sistema de protección de derechos humanos o fundamentales, sea interno o internacional, siempre y cuando, claro está, los Estados consideren que dicha protección debe ser reconocida. Y ello porque cualquier tipo de discriminación se considera impropio de cualquier Estado de derecho. Así lo ha reconocido con especial fuerza el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. No debe pensarse, sin embargo, en los momentos actuales y en el ámbito de actuación de España en discriminaciones raciales o segregaciones del mismo tipo, religiosa o política, pero sí podemos pensar con CHUECA que es posible en cualquier Estado la discriminación por razón de nacionalidad, a la cual tendremos ocasión de referirnos, por su regulación en los Convenios para evitar la doble imposición y por el tratamiento de la misma, en el ámbito tributario por el Tribunal de Justicia de la CEE. El concepto se ha ido elaborando y ampliando con el desarrollo del Derecho Internacional.

Como recuerda PARTSH, el término no expresaba una noción de injusticia ni de ilegalidad. Nosotros podemos añadir a lo expuesto, que la discriminación siempre se caracterizaba por tratarse de una situación amparada por la ley y que dejaba a personas o grupos de personas o incluso Estados, sin la posibilidad de ejercitar unos derechos que se reconocían al resto de personas, grupos o Estados.

En este ámbito de estudio, puede comprobarse con DONNINO que el concepto de discriminación se refiere siempre a reglas que lo prohíben, lo que

a su juicio, el concepto del mismo debe entenderse en un sentido relativo y no absoluto, puesto que situaciones discriminatorias en sentido absoluto tal vez no lo sean en sentido relativo e incluso una discriminación jurídica puede no ser una discriminación perjudicial no debiendo, por tanto, prohibirlas.

No puede olvidarse que muchas declaraciones sobre la no admisión de discriminaciones, han partido de la existencia de regímenes políticos en los que la discriminación era evidente, lo que ha producido a la formación de normas legales específicas y declaraciones, así como asunción en los tratados bilaterales o multilaterales de cláusulas relativas a la discriminación. Como consecuencia de ello han ido emitiendo declaraciones, asumidas o no por los Estados –según su talante político– o por integración en comunidades internacionales regionales –tipo Unión Europea– que han proclamado la necesidad de garantizar la efectiva igualdad de derechos.

Véase en este sentido el Borrador de Declaración de Derechos Humanos Internacionales aceptada por el Institut de Droit international en 1929, Nueva York señalando a estos efectos Ann IDI. Vol. 35. II. 1929, pag. 298, basado en el Informe de A. Mandelstam; Tratado de los Poderes Aliados con Polonia de 28 de jun. de 1919. CTS Vol. 225, pág. 412, Liga de las Naciones (Ann IDI Vol. 34. 1928, págs. 276-280; Carta del Atlántico, 1941; Carta de las Naciones Unidas, arts. 1.3, 55.c y 76.c; Corte Internacional de Justicia IC. Informes 1971, pag. 57 sobre Namibia– Africa del Sudoeste; Declaración Universal de Derechos Humanos, 1948. Arts. 2.1, 17 y 19; Convención Europea de Derechos Humanos de 1950, art. 14 completado con diversas resoluciones de la Corte Europea de Derechos Humanos como el caso lingüístico de Bélgica, juicio 23 de jul. 1968. Serie A.5/6, pág. 33; Convención Americana de Derechos Humanos de 1969, art. 1 ILM Vol. 9... 1970, pág. 99; Convención sobre Discriminación Racial de 1966, arts. 2.d, 4 y 20; Compromiso Internacional sobre Derechos Civiles y Políticos de 1966 CCPR, 23 mar. 1976, arts. 2, 1 y 26 y Acta Final de la Conferencia de Helsinki sobre Seguridad y Cooperación en Europa, Principio VII.

No estará de más recordar que, en los inicios indicados de proscripción de la discriminación en el ámbito internacional, la práctica y la jurisprudencia la han puesto de manifiesto en el ámbito comercial, de los negocios y mercaderías, aplicando las cláusulas de la “Nación más favorecida”, (en el GATT, por ejemplo, lo que supone conceder determinados beneficios a condición de que los demás hagan lo mismo) o de “igual trato entre Estados”.

La presente exposición, se concretará a aquellos supuestos en los que lo que se intenta impedir que la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional ampare una desigualdad de derechos para los residentes o nacionales de uno u otro Estado, extendiendo este supuesto a los ca-

F I L O S O F I A

sos en los que la discriminación puede venir por ser nacional de un Estado miembro de la Unión Europea.

Para nuestra exposición, tendrán gran valor las conclusiones y trabajos realizados en el Congreso de la International Fiscal Association celebrado en Florencia en octubre de 1994, en el que uno de los temas estudiados fueron precisamente las reglas de no discriminación en la imposición internacional.

Allí se expuso que se trata de una materia que presenta dificultades prácticas e interpretativas, en tanto que los Estados tienen tendencia a considerar que ellos nunca discriminan y que sí lo hacen los otros, o bien tienen razones importantes de política económica o política, en general, para justificar plenamente la discriminación cuando se da el supuesto de que la reconozcan.

Habrá que partir de las enseñanzas derivadas del estudio del Derecho Internacional para poder, con una mayor base o fundamento tratar esta interesante cuestión.

II. LA REGLA DE NO DISCRIMINACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.

Debemos aclarar, siguiendo a ROSEMBUJ, que cuando estamos haciendo referencia a diferencias de tratamiento fiscal para los no residentes, esa diferencia es lícita y no se entiende discriminatoria cuando viene recogida en una dualidad de regímenes que distinguen entre residentes y no residentes, si no persigue una discriminación insidiosa o encubierta. (STJCE C153. Sotgiu. v. Deutsche Bundespost).

La no discriminación aparece en el Tratado de la CEE y como tal ha sido tratada por el Tribunal de Justicia de esa entidad supranacional (V. Decisión 28/1/1992. Caso 204/90. Bachmann) como tendremos ocasión de examinar después. Una de las cuestiones interesante que se plantearon en el indicado Congreso de Florencia, es que se constató que no existe una definición legal de discriminación fiscal, como indica ADONNINO.

Discriminación, del latín "discriminare", en el lenguaje vulgar, significa un acto o poder que produce distinciones o diferencias en otro, en un sentido positivo o negativo.

En sentido amplio, es toda acción de separar, distinguir o diferenciar una cosa de otra. Se trata, en fin, de aplicar un trato inferior a una de dos partes. Ello es predicable en todos los ámbitos del derecho como lo pone de manifiesto tanto la jurisprudencia como la doctrina jurídica. Es una diversidad de trato por aplicación de una Ley o Convenio, en nuestro caso, en perjuicio de alguien.

En el siglo pasado tenía un sentido puramente negativo y se refería a un trato diferencial arbitrario e irracional contrario al principio de igualdad, consagrado prácticamente en todas las constituciones. Como señala la Real Academia de la Lengua española, se trata de dar un trato de inferioridad a una persona o colectividad por motivos raciales, religiosos políticos, etc. o como señala el artículo 14 de la Constitución Española, cuando dicho trato diferencial deriva de los señalados y de la opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social. Por discriminación entendemos lo contrario de igualdad, es decir desigualdad, idea que hemos intentado glosar antes. Para ADONNINO la discriminación supone la constatación de una diferencia de trato que resulta injustificable, es decir esa diferencia de trato es irracional, arbitraria. Lo malo podríamos añadir nosotros, después de observar las discusiones del Congreso de Florencia, que siempre es posible encontrar un fundamento para aplicar una determinada discriminación. Y así ha sido reconocido por el Tribunal de Justicia de la CEE cuando ha señalado que no existe (Decisión 28/1/1992, caso 204/90 Bachmann) discriminación cuando se está actuando para tener "efectividad de control fiscal y la necesidad de mantener un sistema fiscal nacional coherente". Como decíamos, este precedente del Tribunal de la CEE es realmente peligroso en cuanto que con esa fundamentación siempre podrá ser alegada por cualquier Estado que efectivamente esté discriminado.

A pesar de ello, para ADONNINO y LEWIN y WILKIE esa sentencia puede contribuir a aclarar el concepto de no discriminación en el ámbito tributario. En la misma se admitió la restricción belga por las razones que se acaban de exponer, si bien el fundamento último de la resolución del Tribunal de Justicia de la CEE, no es otro que la falta de armonización de los sistemas fiscales de los países que plantearon la controversia.

Se ha señalado que la no discriminación puede ser englobada, según hemos indicado antes, dentro de la cláusula de nación más favorecida o como una de las fórmulas del principio de reciprocidad, como principio general de Derecho Internacional que permite evitar una obligación en el caso de que la otra parte contratante no respete la misma, principio recogido en el artículo 22 de la Ley General Tributaria española y sobre el que tenemos un ejemplo muy claro en materia de inmunidades diplomáticas, en la esfera de mutuos beneficios (Convención de Viena de 1961) pero no en relación con la imposición internacional. Sin embargo, debemos llamar la atención sobre que no nos parece muy oportuna esta equiparación o similitud puesto que no es igual el principio de no discriminación, ya que en el primero se está actuando a base de una represalia, lo cual no encaja con el supuesto que es objeto de este trabajo.

E S T U D I O S

Dentro de esta línea argumental puede hablarse también de cláusulas antiabuso. No creemos que ello deba relacionarse con las reglas de no discriminación, especialmente si las reglas de este tipo están contenidas en un Convenio. Lo que sí puede ocurrir es que una regla antiabuso, antielusiva o antievasión interna, resulte discriminatoria. Eso sí que puede darse.

III. LA NO DISCRIMINACIÓN EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

Para precisar los términos, visto lo que se ha expuesto anteriormente, sobre lo que se entiende por discriminación en el ámbito tributario internacional, es interesante indicar que el artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1977, coincidente básicamente con el modelo de 1963, pero modificado en 1992, formula una prohibición de forma negativa e imperativa, según DE LA VILLA. No es una prohibición general destinada a evitar cualquier posible discriminación fiscal. Por el contrario, tiene un carácter específico por que establece condiciones y características concretas, debiendo destacar que las situaciones discriminatorias no están necesariamente relacionadas con situaciones de doble imposición. Las situaciones de doble imposición son ciertamente perjudiciales, pero no siempre presentan aspectos discriminatorios prohibidos y las situaciones discriminatorias, a su vez, no representan necesariamente casos de doble imposición.

El hecho es que una de las cuestiones que se plantean los autores es la razón de la incorporación de un artículo o precepto como el que acabamos de citar, en los convenios para evitar la doble imposición. Para ADONNINO, la inclusión deriva de la importancia del fenómeno, a la necesidad de regularlo de algún modo y a la conveniencia de que los Convenios asuman esa finalidad, pues son los instrumentos más importantes para regir la imposición internacional. Ello plantea la cuestión de la relación de este artículo con el resto de la convención planteándose si la disposición es autónoma o se integra con las demás disposiciones del tratado o convenio internacional, por lo menos en cierto grado.

Para el mismo autor el artículo 24 tiene una doble función: primera, en el sentido de que el principio de no discriminación, es una situación de doble imposición, debe ser un instrumento apropiado para evitarla si se dan las condiciones establecidas y si las demás disposiciones de la convención no bastan para alcanzar esta finalidad. La segunda función, plenamente autónoma, se produce cuando se dan las situaciones de discriminación prohibida, sin casos de doble imposición.

Por lo que respecta a su interpretación, hemos de plantearnos la cuestión de si se aplica también la definición a otros términos (como intereses, cánones,

dividendos) contenidos en otros artículos de la Convención o si deben utilizarse otros medios distintos de interpretación. Para el repetido autor el hecho de que el modelo de 1992, la definición de nacionales, presente en las anteriores ediciones de 1963 y 1977, haya pasado a la letra f) del artículo 3, nos lleva a elegir la primera solución.

Es importante señalar que el artículo tiene el gran valor de prohibir la discriminación en todas las situaciones determinadas por la regla, incluida la doble imposición, en relación a cualquier tipo de impuesto aplicado por los Estados, divisiones políticas o las autoridades locales, con lo cual el artículo 24 origina problemas relativos a la extensión de su aplicación y efectividad, que examinaremos después.

El artículo 24 del Modelo de la OCDE en sus distintas versiones, se refiere a la discriminación que puedan sufrir los nacionales de uno de los Estados contratantes, así como los apátridas, establecimientos permanentes y empresas asociadas del otro Estado contratante, los cuales no serán sometidos en un Estado contratante a ningún impuesto u obligación menos favorable o más gravosos. También puede darse el caso cuando por consideraciones particulares y para adaptarse a una norma del Convenio se concedan ventajas a los extranjeros no aplicables a los nacionales.

Lo que está prohibido es la discriminación negativa pero no la positiva, según la cual los extranjeros podrían resultar más favorecidos.

A estos efectos procederemos a examinar las distintas situaciones que, según los Convenios, pueden dar lugar a discriminaciones que este artículo especial pretende evitar a través del Modelo de la OCDE DE 1992.

1. Nacionales de un Estado que no deben quedar sometidos en el otro Estado a un gravamen u obligación más gravoso que los nacionales del último Estado. En concreto, el modelo de 1977, establecía que "Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones", a lo que el Modelo de 1992 ha añadido "especialmente en relación con la residencia".

a) Los "nacionales".

Una de las formas en que puede manifestarse la discriminación a que nos hemos referido antes, es someter a los nacionales, personas físicas o jurídicas, a un mayor gravamen tributario que los nacionales del país emisor de las normas indicadas. Y esta norma que proscribe la discriminación la extiende a personas físicas –nos resulta difícil pensar en personas morales que sean apátridas– que tengan esta última condición en el otro país firmante del convenio.

E S T U D I O S

La primera observación que se debe hacer en este caso, es que, en los últimos tiempos legislativos, en los que se va alcanzando una cierta armonización fiscal, se elimina de la aplicación de la Leyes tributarias en el espacio el concepto de nacional de un Estado para pasar al de residente, como lo ponen de manifiesto la legislación interior y la de los propios Convenios y modelos de la ONU y OCDE. Sin embargo, en el artículo del Convenio que estamos comentando se vuelve al concepto de "nacional" a efectos del Derechos Internacional. Como explicación de esta circunstancia, se considera este artículo ajeno a la temática estricta de la doble imposición. Es decir, el contenido principal de los indicados convenios internacionales, tiene como finalidad exclusiva evitar la discriminación. Insistimos, la norma indicada forma parte del Convenio pero no pretende evitar la doble imposición. Sólo intenta evitar la discriminación de los no nacionales de un país en relación con los del otro Estado contratante. En realidad se está aplicando el principio o beneficio de reciprocidad, en el sentido de que los nacionales de un Estado contratante, en una situación igual, no pueden ser tratados de forma menos favorable en el otro Estado contratante que los propios nacionales del último Estado, según la OCDE, con la objeción que hemos señalado antes, respecto a que no es igual el principio de reciprocidad y el de no discriminación.

Se trata de una norma que pretende evitar un tipo especial de discriminación: la que puede provenir de la aplicación de normas tributarias y obligaciones diversas de la misma naturaleza a nacionales del otro Estado contratante en los Convenios para evitar la doble imposición internacional.

El modelo aclara que el término nacionales se refiere a todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante y todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado contratante, partiendo de la categoría de la legislación en vigor en un Estado contratante. Nos estamos refiriendo, en este punto, a la constitución de la sociedad o asociación, basándose en el concepto de "fidelidad económica", como criterio para ubicar o situar a una persona jurídica como "nacional" de un Estado, sin perjuicio de que otros países se basan en el del centro de decisiones o simplemente criterios mixtos. Se habla también por VAN RAAD de nacionalidad corporativa. Finalmente no podemos olvidar aquellos supuestos en los cuales la legislación interior puede obligar a disolver sociedades cuando se transfieran al exterior sus activos. En este punto, puede haber problemas de discriminación en cuanto si se incluyen las asociaciones sin finalidad de lucro, es evidente que éstas tienen un tratamiento tributario diferente entre Estados.

Dentro de estas dificultades, el otorgamiento de la personalidad jurídica a entes, puede depender de cada legislación específica de tal forma, por ejemplo, que en el derecho consuetudinario inglés las asociaciones no tienen per-

Van Raad

sonalidad jurídica. En todo caso, se debería plantear y habrá que examinar cada Convenio, si se incluyen o no las entidades que, carentes de personalidad jurídica, tienen sin embargo responsabilidad tributaria (art. 33 LGT, en España). Debe señalarse que en España, la nacionalidad de las personas jurídicas de carácter civil no depende de su constitución, a través del otorgamiento de la escritura pública e inscripción en el Registro correspondiente, sino de que estén domiciliadas en España (art. 28 CC). Las nuevas normas sobre Sociedades anónimas y de Responsabilidad Limitada señalan, en textos idénticos, que "son españolas las que tengan su domicilio en territorio español, cualquiera que sea el lugar en donde se hayan constituido. Deberá tener su domicilio en España la sociedad... cuyo principal establecimiento radique dentro de su territorio" (arts. 5 R.D. Leg. 1564/1989 de 22 de diciembre, que aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y el artículo 6 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo de Sociedades de responsabilidad limitada).

ADONNINO señala una serie de verificaciones para llegar a determinar si se dan supuestos de discriminación y que son las siguientes:

- fijar la nacionalidad de la entidad o persona que se afirma que está discriminada y nacionalidad de la persona o entidad objeto de comparación. Parece absolutamente obvio y previo. Quizás sea interesante tener en cuenta con DE LA VILLA que el hecho de que se especifique que son los nacionales de un Estado contratante excluye a aquéllos que ostentando una determinada nacionalidad, ésta no sea la de uno de aquellos Estados. Parafraseando a MIAJA, aunque él se refiere al Derecho Internacional Privado, la determinación de quiénes son nacionales, posee un carácter previo. Sin embargo, no se precisa que los nacionales de uno de tales Estados deban residir en uno u otro territorio para beneficiarse del principio, que se especifique si la nacionalidad debe ser de origen o adquirida por cualquiera de los medios señalados por la ley de cada Estado. En este supuesto, al no distinguir el tratado, tampoco debemos distinguir de acuerdo con el principio de "Ubi lex non distinguet nec distinguere debemus", siendo la referencia lo suficientemente amplia como para entender comprendidas cualquiera de las modalidades que otorgan la nacionalidad.

La cuestión puede no resultar tan fácil si se tiene en cuenta que pueden surgir los llamados conflictos de nacionalidad, tanto positivos –más de un Estado considera simultáneamente a una misma persona como nacional– como negativos, cuando ningún Estado considera a una persona como nacional, en cuyo caso nos hallamos ante la apatridia, que se examina más tarde.

b) La residencia.

En este apartado, el elemento nacionalidad es fundamental tal y como hace notar VAN RAAD, pero siempre relacionada con el concepto de residencia, dada la forma e importancia de ésta.

E S T U D I O S

RAVENTOS Y ARIAS, al hacer referencia el artículo del Modelo a la residencia, señalan que ello únicamente quiere decir que el hecho de ser residente o no residente justifica un trato desigual, sin que ello represente infracción del principio de no discriminación, aclarando así el indicado Modelo de 1992 el texto anterior.

Por lo que respecta a los comentarios del citado modelo, entienden dichos autores que cuando se hace referencia a situaciones en las que debe aplicarse más de un convenio, como en el caso de retenciones en el país de la fuente, se sugieren fórmulas y soluciones que tienen difícil encaje dentro de los textos actualmente vigentes, lo que obligará, en su caso, a que deban aprobarse cláusulas adicionales cuyo texto se propone en los indicados comentarios.

c) La comparación.

La interdicción de la discriminación exige, como señalan los convenios, que las situaciones comparadas se encuentren en las mismas condiciones. Existe una comparación siempre, en todo caso, entre dos situaciones como elemento fundamental de la discriminación. Esta misma situación debe entenderse a la vista de la aplicación de la legislación y de la reglamentación fiscales referidas a circunstancias de derecho y de hechos análogas.

Por tanto, es necesario determinar la existencia de circunstancias iguales, –“que se encuentren en las mismas condiciones”– lo cual muchas veces no resulta fácil porque siempre, en mayor o menor grado, habrá diferencias significativas. ¿Mismas condiciones es lo contrario de distintas?. ¿Qué significa distinto?. ¿Un impuesto diferente? o ¿el mismo impuesto pero con métodos distintos de determinación de bases?. Si bien VAN RAAD se inclina a considerar que distinto se refiere a la imposición menos favorable.

Igualmente por distinto se puede entender más elevado, y también se podría encontrar situaciones distintas en los supuestos de transparencia fiscal, todo lo cual se puede extender a las obligaciones de carácter formal que pueden ser discriminatorias, en cuanto se establezca qué requisitos de conservación de documentación u obligación de llevar libros o registros se imponga a los extranjeros y no a los nacionales. Debe tenerse en cuenta que las condiciones deben ser las mismas, no similares, teniendo esta exigencia la necesidad de tratar del mismo modo situaciones idénticas y en la aplicación de la analogía en el derecho tributario, en los últimos tiempos no tan cuestionada por la doctrina e incluso por la jurisprudencia.

- imposición o ausencia de la misma de la entidad con la que se realiza la comparación, señalando la existencia de las diferencias.

- en el supuesto de que el impuesto sea el mismo, determinar la carga impositiva y los requisitos formales anejos a la misma, que también pueden ser importantes, según lo indicado antes.

El problema de la comparación es tan importante que determina una orientación lo más precisa posible para identificar situaciones discriminatorias, respecto de la calidad y cantidad de las diferencias, para las que puede haber numerosas incertidumbres interpretativas referentes a la efectividad de los motivos que justifican la discriminación.

2. -La situación de los apátridas. El 28 de septiembre de 1954 se aprobó el Convenio de Nueva York, destinado a mejorar la situación de los apátridas. Se refiere a personas carentes de patria, de nacionalidad, definiéndolas dicho Convenio como "personas que ningún Estado considera como súbditos según las leyes". El artículo 29 de ese Convenio prescribe aplicar a estos últimos un tratamiento como si fuesen nacionales. Dentro de los firmantes de este Convenio había Estados participantes en la OCDE, lo que explicaría la inclusión de este apartado en el Modelo de dicha organización.

Se ha indicado que este apartado quizás tendría un mayor encaje en el ámbito de un Convenio multilateral, más que en un convenio bilateral, como son los del Modelo, de acuerdo o como consecuencia del Convenio de Nueva York.

La redacción del Modelo ha recibido justas críticas en este apartado ya que de acuerdo con la literalidad del precepto se podría entender que la discriminación sería admisible en contra de los no apátridas, en cuanto que éstos podrían escoger entre dos Estados el trato del que le resultase más beneficioso. Por ello DE LA VILLA señalaba la necesidad de que la apatridia se relacione con la residencia permanente en uno u otro Estado contratante ya que el Modelo, tal como está redactado, faculta para que el apátrida se beneficie de un lugar igualitario en ambos Estados signatarios (en el que se reside y en el otro) y en terceros Estados, por aplicación de posibles Convenios de imposición que el Estado de su residencia haya concluido con tales terceros Estados. Esta objeción aplicable con anterioridad al Modelo de Convenio de 1992, ha sido resuelta por el nuevo modelo, sin perjuicio de señalar que los Convenios ya aprobados, de acuerdo con Modelos anteriores, pueden plantear esa dificultad.

Efectivamente, en la versión del modelo de 1992, se añade que "son residentes en un Estado contratante" y se especifica que la prohibición existe para "cualquiera de los dos Estados contratantes", lo que ha supuesto que se hayan resuelto los problemas relativos a la críticas anteriormente señaladas.

3.- El Modelo extiende el principio de no discriminación también a los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado, evitando que sean sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas del Estado que emite las normas y que realicen las mismas actividades.

E S T U D I O S

Se trata, por tanto, de un supuesto en que el establecimiento permanente no es un tercero sino que se trata de la misma empresa, persona física o jurídica. Por tanto, no se trata del supuesto filial, concepto absolutamente diferente.

Precisamente, los Convenios para evitar la doble imposición internacional han ido prefijando qué es lo que entienden por establecimiento permanente, señalando el proyecto de 1963 como tal el "lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad", mientras que el Modelo de 1992 lo considera "el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad" diferencia que SURREY estima que pretende destacar que el lugar fijo de negocios pasa a un segundo lugar y se reconoce así la importancia de la instalación en tanto que dirigida a la realización de esa actividad empresarial o a la consecución de los fines empresariales, interpretación ciertamente muy afinada y que quizás proviene más de la locución en la lengua del original del Modelo que su traducción, de la que resulta difícil extraer una conclusión tan rotunda.

No se trata en el presente supuesto de remediar la discriminación partiendo de la nacionalidad de la persona física o jurídica, sino del lugar en donde se halla situada una empresa. Si bien la mayoría de Convenios señalan que el trato del establecimiento permanente es que se iguale a una empresa o entidad independiente situada en el mismo Estado y tratada como tal y, por tanto, debe ser tratada exactamente igual que las sociedades que tienen la residencia en el Estado de que se trate.

En este caso, como señala ADONNINO, la características de esta regla antidiscriminatoria es diferente a la de la nacionalidad ya que, primordialmente, la finalidad de la regla es evitar la alteración de las normas de competencia favoreciendo a las empresas locales.

En uno de los apartados de este trabajo se señalarán las posibles situaciones que la legislación fiscal española puede dar lugar a una posible discriminación. En todo caso, para poder hallar una verdadera comparación en el trato habría que examinar legislación por legislación, respecto a los países con los cuales España ha firmado Convenios para evitar la doble imposición.

Es interesante constatar como en el artículo 24 aparece la referencia al establecimiento permanente de una "empresa", concepto jurídicamente indeterminado y que plantea dudas sobre si debe extenderse a los supuestos de actividad profesional, a lo que el autor de estas líneas se opondría en cuanto que el concepto de empresa o de profesionales independientes aparece determinada en otros lugares del Modelo, con un tratamiento diferente. DE LA VILLA extiende el concepto de empresa a los profesionales, debiendo aplicarlo en un sentido amplio, ya que éstos usan bases fijas de negocios que realizan profe-

sionales independientes, dada la movilidad internacional de los mismos. Para nosotros la definición del término empresa ha de entenderse en relación con la definición que se hace de la misma desde el punto de vista del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero se da la circunstancia que pueden existir toda una serie de países en los cuales no se defina o determine qué es lo que se entiende por tal. Se ha constatado, además, –GARCÍA PRATS– la existencia de divergencias entre Estados que mantienen una interpretación cuya evolución ha motivado cambios en los Comentarios del Modelo.

Debe tenerse presente que la aplicación del principio debe referirse a la sucursal y no a la persona o entidad titular. La técnica según DE LA VILLA, es la misma que se emplea con los nacionales y apátridas, es decir, de forma imperativa y negativa, siendo la obtención de un resultado la idea básica que preside este precepto.

En todo caso, habrá que calibrar si la persona o entidad que detenta el establecimiento permanente puede calificarse como empresa, para quedar incluida dentro del apartado que estamos examinando de no discriminación, lo cual puede predicarse de las asociaciones, por ejemplo.

Se trata, por tanto, de remediar las diferencias de régimen aplicable a los establecimientos permanentes, no aplicándoles una imposición más gravosa que las que se impongan en otro Estado. En este sentido, nos tendríamos que plantear la cuestión de si una diferencia de tipo de gravamen se puede considerar incluida en este apartado. Por ejemplo, si un establecimiento permanente en España de una sociedad italiana, queda sometida a tributación en España al tipo del 35%, puede admitirse que un establecimiento permanente en Italia de una sociedad española sufra un gravamen aproximadamente del 52% (Imposta da Societa más ILOR).

La situación del otro país debe ser menos favorable, lo que puede entenderse no necesariamente como a un tipo más alto siguiendo el ejemplo señalado antes, ya que puede darse la circunstancia de que los tipos sean más altos, pero los sistemas de determinar la base imponible, a través de amortizaciones aceleradas, del régimen de deducciones, bonificaciones, etc, pueden determinar que no exista discriminación o ésta derive de otras situaciones como las que hemos indicado más que por diferencias de tipos impositivos.

El problema, que se va reproduciendo a lo largo de estas líneas, es la cuestión de cómo se ha de formular la comparación, tanto si se trata de empresas individuales o entre empresas societarias. Dentro de este contexto, es evidente que debe entenderse que el establecimiento permanente debe realizar la misma actividad que la del otro país, entre las que debe incluirse, según VAN RAAD, las mismas circunstancias, incluyendo situaciones iguales.

C O N T E N I D O S

Sin embargo, en relación con este supuesto de establecimiento permanente, la no discriminación lógicamente, no alcanza a las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que se otorgue a los residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares. Con ello se pretende evitar que el no residente, –persona física evidentemente– con establecimiento permanente en otro Estado contratante, se beneficie de determinados beneficios fiscales que sólo atañen a los residentes. En este sentido nos remitimos a la legislación sobre reducciones personales y de otro tipo que afectan sólo a los residentes –obligación personal de contribuir– y no a los no residentes –obligación real de contribuir–, según la legislación española.

En resumen, se trata de aplicar el principio de igualdad preconizado en el art. 31 de la Constitución española.

6.- Otro de los supuestos de proscripción de la discriminación es el de que las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no estando sometidos en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o pueden estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.

Este supuesto se refiere a la tributación de las empresas y no a la de las personas que detentan o controlan el capital de las empresas. Tiene esta cláusula por objeto asegurar a los residentes de un Estado un tratamiento igual y no de someter a los capitales extranjeros, en las manos de los asociados, a un régimen idéntico al que se aplica a los capitales nacionales. Puede comprobarse como no hay referencia a la nacionalidad del capital en el sentido general de esta expresión ni se introduce una nueva noción de nacionalidad de tal factor productivo.

Aquí aparece una vez más el concepto de empresa, con las dudas o dificultades que hemos señalado antes.

7.- Finalmente, el artículo del Modelo de los Convenios contiene un párrafo 7 que se refiere a todo tipo de impuestos, no sólo a los que normalmente se refiere el convenio y que son los relativos a la renta de las personas físicas o de las sociedad y, en algunos casos, del patrimonio. Es decir, las reglas que prohíben la discriminación se refieren a todo tipo de impuestos, de cualquier clase o denominación, percibidos por el Estado, otras subdivisiones políticas, como pueden ser los Estados, Länders, Comunidades Autónomas, Territorios forales o de las colectividades locales, como es el caso de los Municipios o Diputaciones, lo que pone de manifiesto, según DE LA VILLA, que el principio de no discriminación supone una alteración de lo dispuesto en el artículo 2 de los

Convenios, estimando que con ello se supera el marco de un tratado para evitar la doble imposición.

IV. LA NO DISCRIMINACIÓN EN EL ÁMBITO COMUNITARIO DE LA UNIÓN EUROPEA.

La protección que goza la libertad de establecimiento comunitaria, tal y como señala CALDERÓN, en la interpretación del TJCE, desborda el estricto ámbito de las discriminaciones por razón de la nacionalidad, para constituir una garantía contra todo tipo de diferencias de trato en aplicación de cualesquiera otros criterios.

Puede observarse cómo no se hace referencia a la residencia, cuestión sobre la que se ha pronunciado la jurisprudencia (STJCE, c143/73 *giu v. Deutsche Bundespost*". 1974) en el sentido de que se admite una diferencia de tratamiento fiscal entre contribuyentes en base a la distinta capacidad económica que les hace no comparables. Por ello no resulta afectada la dualidad de regímenes que distinguen entre residentes y no residentes, siempre que no persigan una discriminación insidiosa o encubierta. En principio, un no residente no está en igualdad de circunstancias que un residente, y la cláusula de no discriminación no prohíbe la diferencia respecto al no residente, a menos que la discriminación se funde en la nacionalidad, no en la residencia.

Existe, como hemos señalado antes, jurisprudencia del TJCE, sobre problemas de discriminación, debiendo señalar con ROSEMBUJ que esa jurisprudencia no se refiere al Modelo de la OCDE ni los Convenios para evitar la Doble Imposición, sino al Tratado de la CEE y a los principios comunitarios que lo inspiran, a los que atacan indirectamente la discriminación encubierta, sirviendo la interpretación jurisprudencial para debilitar el ejercicio del poder tributario y poder de imposición de los Estados miembros, que no pueden ejercerse respecto de ningún tipo de tributos, en "circunventio legis" al Tratado de la CEE y los principios que lo informan. Aceptar la discriminación encubierta sería tanto como hacerlo en fraude de ley al derecho comunitario, en particular en lo que se refiere a la nacionalidad, sea abierta o encubierta (art. 6 del Tratado).

Se está haciendo, por tanto, una distinción entre discriminación abierta que vulnera la igualdad de tratamiento fiscal en igualdad de circunstancias y también lo hace la discriminación encubierta, aunque indirectamente sin que sea evidente, de tal forma que debe tenerse presente que la configuración de una figura de nacional comunitario promueve la revisión de la dualidad residente-no residente y supera la construcción del Modelo de la OCDE, en cuanto el no residente de un Estado miembro, en circunstancias similares, debe recibir igual tratamiento que el residente.

E S T U D I O S

En fin como señala ROSEMBUJ el eje del debate se sitúa a partir de ahora en otro nivel fijado por la OCDE: los límites de poder de imposición de cada Estado en un mercado único y la pérdida de libertad que ello supone para su ejercicio sobre los residentes en la Comunidad. Asimismo sugiere la necesidad de fortalecimiento de los instrumentos multilaterales entre Estados miembros, como los que hemos enumerado antes, y la coordinación y paulatino debilitamiento, para esos mismos Estados de los Convenios bilaterales contra la doble imposición que resultan insuficientes, para el supuesto que hemos examinado.

De alguna forma, debe comprobarse cómo la indicada jurisprudencia refuerza el impulso comunitario, acompañando mecanismos de armonización fiscal que, objetivamente, implican el debilitamiento de los instrumentos bilaterales de eliminación de la doble imposición entre los Estados miembros, sin excluirlos.

V. SUPUESTOS CONCRETOS SEGÚN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA EN LOS QUE SEA DE APLICACIÓN EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN.

En este apartado resulta obligada la referencia a la profesora BORRAS, la cual señala unos supuestos referidos a 1974 que, lógicamente, ya no están vigentes.

Para el autor de este trabajo, resulta difícil admitir la tesis de algún autor (BANACLOCHE) en cuanto estima que como la legislación española se base en el principio de residencia y no en el de nacionalidad, la incidencia del artículo 24 del Modelo de la Convención, tiene que ser muy limitada, ya que puede darse la circunstancia de que esa residencia produzca en la práctica el mismo efecto para los nacionales de un país, discriminado al efecto, a lo que hay que añadir la referencia a la nacionalidad de las personas jurídicas, coincidente, como hemos visto, en muchos casos con la residencia, como consecuencia de la forma como están redactadas las normas mercantiles de fijación de nacionalidad, sin olvidar los problemas de las otras entidades no mercantiles.

Sin embargo, estamos completamente de acuerdo con el citado autor, en cuanto señala la existencia de dos discriminaciones:

1.- Existencia de un impuesto especial sobre los bienes inmuebles o derechos reales sobre los mismos, dentro del Impuesto sobre Sociedades, inicialmente en la reforma de 1991, y que se ha continuado después de la publicación de la nueva Ley del citado Impuesto de 27 de diciembre de 1995, cuando dichos inmuebles situados en España son propiedad de entidades no residentes en este país.

Es evidente que el precepto se sitúa en el ámbito de la residencia que, en principio, permite la existencia de diferencias, pero nos remitimos a lo que se ha dicho antes y a pesar de lo indicado sobre este punto por CARBAJO en el mismo sentido de que no hay discriminación si no hay referencia a la nacionalidad.

Este Impuesto es deducible del Impuesto normal del Impuesto sobre Sociedades.

2.- El otro supuesto señalado por BANACLOCHE es el de que en términos generales en las transmisiones de inmuebles se exigen ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, el artículo 19 de la Ley 18 de 1991, de 6 de junio, exige una retención al comprador del inmueble, prescindiendo que se sea español o no lo sea, cuando el que transmite el inmueble es un no residente que ejerce actividades en España, sin un establecimiento permanente. Esta cantidad sería un ingreso a cuenta del 35% de los incrementos de patrimonio percibido por el no residente. En todo caso, habrá que ponderar y separar esa línea difusa entre nacional y residente, clara en cuanto se trata de personas físicas pero imprecisa cuando se trata de personas jurídicas.

3.- Un supuesto estudiado por CALDERON CARRERO, es el de la subcapitalización, teniendo en cuenta que la norma española se aplica únicamente en relación con préstamos realizados entre sociedades residentes en España con prestamistas no residentes vinculados directa o indirectamente con las mismas, calificándose los intereses de dividendos y su relación con la doble imposición económica, debiendo en estos momentos tener en cuenta si, con las nuevas disposiciones, lo señalado por el indicado autor es válido como ejemplo de discriminación.

En todo caso, debemos tener en cuenta el análisis que realiza el autor en cuanto que aun allí donde concurrían los condicionantes de la Directiva 90/435/CEE, objetivos o subjetivos, lo más frecuente sería que a los efectos de la aplicación del régimen matriz/filial que establece la Directiva, únicamente el Estado de la fuente otorgará el tratamiento fiscal de dividendos de rentas calificadas, de manera que puede concurrir también la doble imposición económica internacional.

Además, siempre siguiendo a CALDERÓN, la aplicación de la norma española antisubcapitalización origina una discriminación indirecta en perjuicio de los prestamistas comunitarios no residentes en territorio español. Ello acontece en la medida en que de alguna forma esta norma penaliza el endeudamiento de sociedades residentes con personas no residentes, incluso allí, donde como en el caso del establecimiento permanente de una empresa comunitaria ubicada en España, no median apenas diferencias en el modo de

ejercitar la actividad ni su tratamiento fiscal y, partiendo de la proscripción por el TJCE, sobre prohibición de diferencias de trato indirectas (STJCE 12 abr. 1994. Asunto 1/93 "Halliburton Services"), podría entenderse contraria al Tratado, como obstaculización de la libre circulación de servicios financieros comunitarios.

Incluso se podría llegar a estimar, de acuerdo con lo que hemos señalado antes, que con estas medidas se está atacando el derecho de establecimiento en la forma que vimos en su momento. En todo caso habrá que tener siempre presente lo antes señalado de que estemos ante una situación comparable y la existencia o no de una causa de justificación para la misma.

Todo lo indicado hace referencia a la Unión Europea, en cuanto CALDERON considera que si el Convenio tiene una cláusula antidiscriminatoria, se infringe el artículo 24.3 del Modelo por la diferencia de trato que es objeto el establecimiento permanente de una sociedad residente de otro Estado contratante ubicado en España, destacando además la inadecuación de esta regulación con el apartado 3 del artículo 10 del Modelo, con lo cual sólo tendría efectos unilaterales la norma española de subcapitalización, en cuyo caso los intereses excesivos sólo podrían afectar a la prestataria residente en España más no a la prestamista, salvo que se acordara otra cosa en el Convenio o en el seno del procedimiento amistoso o arbitral. Todo ello no encaja con la regulación de la subcapitalización en el artículo 16.9, a pesar de lo señalado en el "Libro Blanco", sobre el nuevo Impuesto sobre Sociedades.

4.- Como se sabe se ha publicado el artículo 29 y 29 bis del Impuesto sobre Sociedades, en los que se ha regulado el sistema para evitar la doble imposición internacional relativa a los establecimientos permanentes, de tal forma que se ha adoptado el sistema de imputación en los dos sistemas con deducción del Impuesto satisfecho en el país en donde esté ubicado el establecimiento permanente, pero con la limitación en los dos artículos que dicho impuesto no puede superar el que se hubiera satisfecho en España. Entendemos que en este caso debería aplicarse el sistema de exención ya que con ello no se evita la doble imposición. Efectivamente, si el gravamen en España es inferior al satisfecho en el país de residencia del establecimiento permanente, es evidente que existe doble imposición al limitar la deducción del Impuesto extranjero. Si las sociedades holding españolas se les aplica el sistema de exención, creemos que para evitar la doble imposición y discriminando, quizás, respecto a otros países debería aplicarse el indicado método de exención y no el de imputación.

5.- El autor, en una primera aproximación, había intuido que quizás la transparencia fiscal internacional podía suponer la existencia de discriminación no permitida. Sin embargo, al profundizar sobre dicha modalidad impositiva

del Impuesto sobre Sociedades, se comprueba que ello no es así en cuanto que la tributación especial se refiere a residentes o nacionales de España, pero no supone una discriminación para los residentes o naturales de otro país, lo que excluye los supuestos de discriminación.

VI. PROCEDIMIENTO PARA QUE LOS INTERESADOS HAGAN VALER SU DERECHOS A LA NO DISCRIMINACIÓN.

Se trata de determinar, en casos concretos, de qué forma deberá hacer valer su derecho la persona física o jurídica que estima que se le está aplicando, sea en el ámbito de la Unión Europea, sea en el ámbito de los Convenios para evitar la doble imposición internacional, unas normas tributarias que le discriminan.

Creemos que, de acuerdo con el artículo 25 del Modelo de Convención, cuando se entienda que se produce una discriminación rechazada por el Tratado, el interesado deberá dirigirse al Ministerio de Economía y Hacienda exponiendo el caso y solicitando que se tomen las medidas que en su caso correspondan para evitar la discriminación. Precizando más, la aplicación de las medidas encargadas de eliminar la doble imposición se atribuye tradicionalmente al Estado de la residencia teniendo en cuenta que éste es el Estado que toma en consideración la situación personal de sujeto pasivo y adecua la tributación al principio de capacidad económica (GARCÍA PRATS). Partiendo de la distinción señalada por SAINZ DE BUJANDA entre interpretación normativa de los convenios, que corresponde sólo a las partes contratantes de los mismos, e interpretación aplicativa de los mismos, que corresponde a los órganos jurisdiccionales, ésta última corresponde a los Tribunales contencioso-administrativos, con plenitud de jurisdicción y sin que deban ser mediatizados por ninguna decisión previa del Gobierno y también en su esfera a los Tribunales Económico-Administrativos. Esta cuestión se puede plantear a través de la vía de recurso o incluso antes, ante la propia Inspección o actuación en vía de gestión si procediera, de tal forma que en la vía de reclamación administrativa primero y la jurisdiccional contencioso-administrativa después, se planteen las cuestiones en las que sea, el Estado español u otros organismos con poder tributario derivado, establezcan tributos o los apliquen en forma que se entiendan discriminatorios. En este último caso, la exposición de la cuestión se planteará, no ante el Ministerio de Economía y Hacienda sino ante el órgano territorial correspondiente.

Por lo que se refiere a que sea el otro Estado contratante el que discrimine, la exposición deberá presentarse ante el Ministerio español para que éste, a través del procedimiento y la vía diplomática correspondiente, se dirija a ese otro Estado a fin y efecto de que se deje de aplicar la norma tributaria que se entiende discriminatoria.

E S T U D I O S

Por lo que respecta a la discriminación que algún Estado de la Unión Europea pueda llevar a cabo a través de alguna norma tributaria, el tema se podrá plantear como cuestión prejudicial, para, si se admite, se pueda elevar al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. La cuestión prejudicial articula un mecanismo de colaboración entre el TJCE y los órganos jurisdiccionales de España (Art. 177 del Tratado constitutivo de la CE), que tiene como finalidad garantizar la uniformidad en la aplicación y la interpretación del Derecho Comunitario.

Como señalan ARIAS y SARTORIO, no se trata de un recurso de prejudicialidad, ya que no resuelve el litigio concreto de que conoce el Tribunal que la plantea, sino que el Tribunal de Luxemburgo lo que hace es emitir una interpretación de la norma comunitaria, la cual vincula al Tribunal que planteó la cuestión y a los que pudieran conocer del mismo asunto en ulteriores instancias. De tal modo que si una norma de derecho español resultase incompatible con una directiva o reglamento comunitario, el Tribunal español viene obligado a aplicar éste, tal y como es interpretado por el Tribunal de Justicia CEE.

Los Tribunales españoles, en un asunto del que estén conociendo y tengan que aplicar un acto comunitario de cuya validez o sobre cuya interpretación dudan, pueden/deben suspender el proceso principal y dirigirse al TJCE, teniendo la cuestión prejudicial carácter de incidente procesal.

Por órgano jurisdiccional entiende el TJCE todo órgano que reúna las características de haber sido creado por una ley, de carácter permanente, de competencia obligatoria, procedimiento contradictorio y aplicación de normas de Derecho (S. 30. 6. 66 en as. Vaasen Göbbels, 61/65. Rec. pag. 377), lo cual determina que la jurisdicción contencioso-administrativa, en sus diferentes instancias, reúne los requisitos indicados.

La vía económico-administrativa puede plantear alguna duda en cuanto se trata de órganos administrativos de revisión en el ámbito tributario. Sin embargo, puede señalarse que su constitución y funcionamiento encajan con los requisitos que hemos señalado antes, a lo que debe añadirse que el TJCE ha admitido cuestiones prejudiciales planteadas en esa vía (S 13.4.93 as. Iberlacta. C 261/91. Rec. pág. 1885) y que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 29 de marzo de 1990, declaró que los Tribunales de esa vía españoles son competentes para remitir cuestiones prejudiciales por reunir los requisitos indicados. Sin embargo, debe precisarse que no están obligados a hacerlo aun cuando lo soliciten los interesados, salvo que se trate del órgano cuya decisión ya no sea susceptible de recurso de casación.

En este ámbito, podemos hacer una distinción entre el procedimiento a seguir ante las autoridades judiciales españolas y el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Conforme al Derecho comunitario en general, son los jueces y tribunales nacionales los que deben aplicar las distintas fuentes del Derecho comunitario, según su naturaleza y fuerza vinculante, inaplicando, en su caso, la norma nacional incompatible o no conciliable en sede interpretativa con aquéllas y suscitando, en su caso, la cuestión prejudicial del artículo 177 del Tratado CEE.

Dada la naturaleza de las normas tributarias, relacionado con lo que se denomina por el TJCE "poderes del juez nacional" será el que ostente la legitimación procesal activa, constituidos aquéllos por los señalados en el artículo 28 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956, la jurisprudencia de la Sala tercera del Tribunal Supremo y la constitucional del artículo 24 de la Constitución española.

No estará de más, sin embargo, señalar con MORENO MOLINA, que el Tribunal de Justicia de las Comunidades ha desempeñado, y sigue desempeñando, un papel esencial en la creación, afirmación y desarrollo del Derecho comunitario, sobre la base de su peculiar posición institucional y de expresos mandatos del Derecho tributario originario. Ello es notorio desde el punto de vista general del Derecho comunitario y no lo es desde el punto de vista del Derecho tributario, no siendo su protagonismo menor. Sólo basta echar una ojeada a la publicación de sentencias referidas a ese ámbito del derecho público.

Por tanto, quienes entiendan que se les está aplicando por el Estado español una norma discriminatoria, podrán plantear esta cuestión en la forma que hemos indicado.

BIBLIOGRAFÍA

- ABELLAN HONRUBIA V y VILA COSTA B. "Lecciones de Derecho Comunitario Europeo. Ariel. Barcelona, pág. 154. 168).
- ADONNINO P. "Ponencia General. Subject II. "Reglas de no discriminación en la imposición internacional". Congreso de la IFA. Florencia. 1993. Kluwe Law and Taxation P. Boston. 1993. pág. 200.
- AGUILERA IZQUIERDO R y CARRILLO MARQUEZ D. "Edad de jubilación voluntaria y principio de no discriminación". Civitas. Rev. Esp. Derecho del Trabajo. 1996. nº 78. Jul. 1996. pág. 685.
- BANACLOCHE PEREZ J. "National Reporter Spain". Cahiers de Droit International. pág. 636.
- BORRAS A. "La doble imposición: problemas jurídicos internacionales". IEF. Ministerio de Hacienda. Madrid. 1974. pág. 268.

E S T U D I O S

- BURLET J. "De l'importance d'un droit international coutumier de la nationalité". *Revue Critique*. 1978. pág. 305.
- CARBAJO VASCO D. "El llamado gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes". *Impuestos*. Nº 20. 1996. pág. 3.
- CALDERON CARRERO J.M. "Estudio m, de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: análisis de su compatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición y con el ordenamiento tributario". *Crónica Tributaria*. 76/1995. pág. 13.
- CASANOVAS DE LA ROSA O. "Casos y textos de Derecho Internacional Público". *Tecnos*. Madrid. 1984, pág. 395 y 465.
- CUBERO TRUYO A. M. "Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o residencia". *Noticias de la Unión Europea*. 1996. nu. 137. pág. 63.
- CHUECA SANCHO A. "los derechos fundamentales en la Comunidad Europea". *Bosch*. Barcelona. 1989. pág. 147.
- DIEZ DE VELASCO M. "Instituciones de Derecho Internacional Público". *Tecnos*. Madrid. pag. 414.
- GARCIA PRATS, F.A. "El establecimiento permanente". *Tecnos*. Madrid, 1996. pag. 96.
- ISAAC G. "Manual de Derecho comunitario general". 3ed. Ariel. Barcelona. 1995. pp. 245-246.
- LEWIN R y WILKEI J. S. "Report of Canadá". *Cahiers Drot fiscal International*. IFA. 1993. pág. 357.
- LUIS DE, DIAZ MONASTERIO F. "Los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de impuestos sobre el patrimonio como fuente de derecho tributario español". *Estudios de Derecho y Hacienda*. Ministerio de Economía y Hacienda. 1987. Madrid. pág. 1069.
- MC GRAW HILL. "Derecho Comunitario Europeo". Madrid. 1995. pág. 174 y 175.
- MIAJA DE LA MUELA A. "Derecho internacional privado". T.I.E. Atlas. Madrid. 1985. pág. 18.
- MORENO MOLINA A. M. "Puesta en funcionamiento del derecho comunitario del medio ambiente", Capit. VI "Derecho medioambiental de la Unión Europea". McGraw-Hill. Madrid. 1996. pag. 157).
- OCDE "Rapport du Comité Fiscal de la OCDE. Projet de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune". OCDE. Paris. 1063. pág. 158.

- OCDE. "Triangular Cases" Model Tax Convention: Four Related Studies. París. 1992.
- OTERO NOVAS J. M. "La administración financiera del Estado como sujeto de relaciones jurídico obligacionales". I.A.P. Madrid. 1978. pág. 225.
- PARTSH K. J. "Public International Law". Vol. 8. Human Right and de individual international Law. International Economic. Amsterdamm. New York. North Holland. 1985. pág. 134.
- PELECHA ZOZAYA F. "Efecto de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia tributaria, en el tiempo y en el espacio". Impuestos. 1996, núm. 18. poag. 88.
- PERDOMO POLCINO N. "Discriminación por discapacidad. Un daño a reparar". Rev. Grl. Derecho. núm. 619. 1996. pág. 3449.
- PEREZ DE AYALA J L y GONZALEZ E. "Curso de derecho tributario". Tomo I. EDESA. Madrid. 1991. pág. 85.
- RAVENTOS CALVO S y ARIAS VELAS J. "Ultimas orientaciones en materia de aplicación de interpretación de los convenios de doble imposición (Revisión de 1992 de Modelo de la OCDE) en "Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho. Asociación Española de Asesores Fiscales. Aranzadi. 1994. pág. 693).
- REUTER P. "Cours d'institutions internationales". París. 1957.
- ROSEMBUJ T. "Los efectos del principio de no discriminación fiscal en la reciente jurisprudencia europea". Impuestos. nº 12. 1996, pág. 91.
- SAINZ DE BUJANDA F. "La interpretación de derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional". Hacienda y Derecho. Madrid. Vol. II
- SURREY S. "United Nations, Model of Conventions for Tax treaties between Developed and Undeveloped Countries. A Description and Analysis". IBDF. Selc. Mong. Amsterdamm. 1980.
- TUNKIN G. I. "Theory of International Law". Londo. 1974. pag. 424. 425.
- VAN RAAD K. "Issues in the Application of Tax Treaty No Discriminación Clauses". BIFD. num. 8-9. 1988. pág. 48.
- VILLA, DE LA J. M. "Convenios fiscales de doble imposición". Comentarios a la leyes tributarias y financieras. EDESA. Madrid. 1982. pág. 416.

**Revista
Técnica
Tributaria**

**LA ANULACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN PREVIAMENTE
INGRESADA Y SU SUSTITUCIÓN POR OTRA.
COMPENSACIÓN. TRATAMIENTO DE LOS INTERESES
DE DEMORA**

Antonio J. García Gómez

*Profesor Ayudante de Derecho
Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza*

1. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

2. LA PROCEDENCIA DE LA COMPENSACIÓN

2.1. *Las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de enero y 23 de octubre de 1995*

2.2. *Verificación de oficio de la compensación. Su naturaleza como fórmula de realización de las deudas tributarias y de ejecución de la devolución de ingresos indebidos*

3. PROCEDENCIA Y ALCANCE DE LOS INTERESES DE DEMORA

1. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

El supuesto de hecho que tratamos de analizar viene determinado por la anulación, en el marco de un procedimiento revisor, de una liquidación tributaria cuyo importe había sido ingresado por el sujeto pasivo y, en sustitución de aquélla, la práctica de nueva liquidación por parte del órgano gestor.

Planteado el problema en sus justos términos, dos cuestiones suscitan fundamentalmente nuestro interés. En primer lugar y atendiendo a la existencia de dos créditos recíprocos, uno -en favor del sujeto pasivo- por devolución de ingresos indebidos derivado de la anulación de la primera liquidación, y otro -en favor de la Administración- por el importe de la nueva liquidación, debe atenderse a la posibilidad de que pueda impulsarse de oficio la compensación de los referidos créditos. En segundo lugar, y no por ello menos trascendente, habrá de resolver acerca del tratamiento de los intereses moratorios que, en relación con uno y otro crédito, pudieran haberse devengado.

A continuación abordaremos por separado estas dos cuestiones, con especial atención a la doctrina sentada recientemente por el Tribunal Supremo.

2. LA PROCEDENCIA DE LA COMPENSACIÓN

2.1. Las Setencias del Tribunal Supremo de 26 de enero y 23 de octubre de 1995.

En referencia a la viabilidad de la compensación, que regula el artículo 68 LGT y 63 y siguientes del RGR, para la realización de los créditos recíprocos aquí sustanciados, el Tribunal Supremo ya ha tenido ocasión de pronunciarse y lo ha hecho en sentido favorable a su aplicación.

En primer término, reproducimos parcialmente los Fundamentos de Derecho contenidos en la STS de 26 de enero de 1995 (Arz.675):

Segundo.- *La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de julio de 1988 anuló el Acuerdo del Consejo de Dirección del Consorcio para la Gestión e Inspección de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria que aprobó los tipos evaluatorios de los cultivos y las tarifas de la ganadería independiente en la provincia de Córdoba para los ejercicios 1983 a 1987. La razón de la anulación estaba en que en el procedimiento de determinación de las bases impositivas se había omitido un mecanismo de coordinación previsto en el artículo 7 de la Orden de 29 de enero de 1982 (...) por lo que si bien la anulación del acto del Consorcio privaba de cobertura a todas las liquidaciones (...) e implicaba, en consecuencia la obligación a la Administración de devolver lo ingresado en virtud de aquéllas, no impedía a la propia Administración corregir las infracciones cometidas y aprobar unos nuevos tipos evaluatorios (...).*

Tercero.- La ejecución de la mencionada sentencia (...) no se produjo hasta el 3 de noviembre de 1992, fecha en que se publicó en el Boletín Oficial de la Provincia de Córdoba un acuerdo de las Gerencias Territoriales del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria por el que se disponía que se había subsanado el defecto de forma apreciado y que se habían aprobado los tipos evaluatorios con fecha 24 de noviembre de 1988. Pero que como las nuevas cuotas resultantes eran las mismas que las anteriores los interesados podían dirigirse a la respectivas gerencias Territoriales a fin de que se anulasen los recibos por ellos satisfechos y se practicara liquidación simultánea por el mismo periodo, sin que hubiera lugar, como consecuencia de esa coincidencia en las cuotas "a devolución por parte de la Administración o a ingreso por parte del Contribuyente, excepto en aquellos casos en que la deuda se hubiera exigido por la vía de apremio (recargo del 20%, costas e intereses satisfechos, en su caso)" (...).

(...) Respecto de la compensación efectuada su procedencia es incuestionable porque el artículo 12 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre que aprueba el Reglamento para la Devolución de Ingresos Indebidos acepta la compensación como uno de los medios de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria remitiendo al procedimiento establecido en el RGR, cuyo artículo 63.3 establece precisamente que "cuando una liquidación cuyo importe ha sido ingresado sea anulada y sustituida por otra, se podrá disminuir ésta en la cantidad previamente ingresada". El precepto supone que la nueva liquidación es superior a la anulada, pero también puede ocurrir lo contrario y así el artículo 68 del mismo Reglamento considera los distintos supuestos que pueden plantearse resolviéndolos por la extinción de las respectivas deudas y créditos si unas y otras fueran concurrentes, por la continuación del procedimiento de cobro, en el régimen ordinario o de apremio que corresponda, si la deuda excede del crédito, o acordando la devolución al interesado de la parte del crédito que fuere superior a la deuda (...).

Por su parte, en la STS de 23 de octubre de 1995 (Arz. 8903) se vertían, asimismo, los siguientes Fundamentos:

Segundo.- (...) Ante el Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya se impugnaron seis liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre Sucesiones y otras seis liquidaciones por recargo por adquisiciones a título lucrativo, procedimiento de revisión que culminó en la Resolución de 30 de agosto de 1988, que anuló las doce liquidaciones provisionales (...).

La ejecución "stricto sensu" de esta resolución obligará a la oficina liquidadora a practicar las correspondientes liquidaciones de baja, haciendo, por tanto, desaparecer de la realidad jurídica las liquidaciones practicadas en su día, extinguido las obligaciones tributarias fijadas por la oficina liquidadora y anotando en la contabilidad pública la operación de baja, mediante asientos contrarios a los de contraído en cuentas.

Es consustancial a las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos y a las sentencias de los Tribunales de Justicia pronunciarse, cuando anulan liquidacio-

nes tributarias, sobre la devolución de ingresos indebidos, si conocen que se han ingresado las cantidades liquidadas (...). El Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya se pronunció reconociendo el derecho a la devolución, pero sólo sobre el exceso, respecto de las nuevas liquidaciones practicadas (...). A su vez, anuladas las liquidaciones, la oficina de gestión debía en el plazo de 15 días (...) practicar las nuevas liquidaciones provisionales, generando nuevas y distintas obligaciones tributarias pero de cuantía inferior (...).

Tercero.- El segundo procedimiento de naturaleza ejecutiva es el que el artículo 155.2 LGT y el artículo 151.2 de la Norma Foral General Tributaria de Vizcaya 3/1986, de 26 de marzo, denominan "forma de realización", refiriéndose a la devolución de ingresos indebidos y ambos añaden "que podrá hacerse mediante compensación".

Cuando el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya dictó la resolución reconociendo el derecho a la devolución de los ingresos indebidos (...) era aplicable el RGR aprobado por RD 3154/1968 de 14 de noviembre (...).

La compensación como modo de extinción de las deudas tributarias aparece regulada en el Capítulo II, del Título II del RGR de 14 de noviembre de 1968, cuyo artículo 65, apartado 2, permite compensar las deudas tributaria con los créditos reconocidos, liquidados y notificados por el Estado al sujeto pasivo, originados por: "a) Devoluciones por ingresos indebidos de cualquier tributo...".

Según los artículos 1195 y 1202 del Código Civil, la compensación extingue en la cantidad concurrente las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras las unas de la otras.

El Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya tuvo "in mente" la posible compensación entre los débitos tributarios a cargo de don ... y otros, derivados de las nuevas liquidaciones provisionales, y los créditos por devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, como consecuencia de las liquidaciones anuladas y sabedor de que estos créditos eran de cuantía superior, dio por acordada la compensación por la cifra concurrente, y, por tanto, la devolución en dinero del exceso.

Dicho Tribunal, si bien resolvió acertadamente sobre la anulación de las liquidaciones provisionales y sobre el modo de practicar las nuevas liquidaciones sustitutorias de aquéllas, incurrió en una clara extralimitación, pronunciándose tácitamente acerca de la forma de ejecución de la devolución de los ingresos indebidos, decidiendo que tenía que ser mediante compensación, facultad que corresponde a la oficina de recaudación, de conformidad con las normas del RGR de 14 de noviembre de 1968 (...), cuando lo procedente es devolver la totalidad de los ingresos indebidos como acordó acertadamente la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su sentencia apelada, bien mediante el pago total del dinero, bien mediante extinción del crédito, por compensación en la parte concurrente, con lo débitos tributarios y el exceso mediante pago en dinero, dejando perfectamente claro, si, por su-

puesto, se han practicado ya las nuevas liquidaciones provisionales que han de sustituir a las anuladas, que es competencia de la oficina de recaudación, acordar la modalidad que proceda según las normas que regulan el procedimiento de recaudación.

2.2 Verificación de oficio de la compensación. Su naturaleza como fórmula de realización de las deudas tributarias y de ejecución de la devolución de ingresos indebidos.

De conformidad con las normas generales de procedimiento de compensación que regula el vigente RGR, aprobado por RD 1684/1990, de 20 de diciembre, la iniciación de oficio del procedimiento sólo tiene lugar cuando la deuda a compensar se encuentra ya fuera del periodo voluntario de ingreso (art. 66 RGR), operando en garantía de ejecución del crédito tributario e incluyendo el importe del recargo de apremio. La regla general, al margen de la compensación entre Entidades Públicas, es la iniciación del procedimiento a instancia de parte, con arreglo a los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 67 RGR.

No obstante, se contempla en el artículo 63.3 RGR un caso particular de compensación que también puede tener lugar de oficio pero no responde a aquella circunstancia. En particular, dice el precepto, "cuando una liquidación cuyo importe haya sido ingresado sea anulada y sustituido por otra, se podrá disminuir ésta en la cantidad previamente ingresada".¹ Asimismo, el art. 67.6 del mismo texto, en la redacción dada por el RD 448/1995, de 24 de marzo, recoge otro caso que participa, en esencia, de una fundamento similar. En este sentido, dispone, "cuando de las actas que documenten los resultados de una misma actuación de comprobación e investigación de la situación tributaria resulten liquidaciones de distinto signo relativas a un mismo sujeto pasivo o retenedor, el órgano competente de la AEAT, de oficio o a petición del interesado, acordará en su caso la compensación de las deudas y créditos hasta donde alcancen aquéllas...".

Parece claro que el modo de producirse la compensación en ambos casos tiene una ratio común, mientras en el primero se trata de una liquidación que se anula y da lugar a una devolución o un crédito en favor del deudor compensado con el importe de la nueva liquidación que la sustituye, en el segundo, tanto el crédito como la deuda recíproca surgen de liquidaciones que ponen fin al procedimiento inspector, por ello, con función de garantía del crédito jurídico público, se admite la retención de la devolución hasta el momento en que practicada la liquidación de signo contrario, se proceda a su compensación².

¹ Obsérvese que el RGR contempla esta fórmula de compensación dentro del artículo dedicado a las deudas compensables y no en el seno de la denominada compensación de oficio (arts. 65 y 66). Por otra parte, el precepto parece suponer que la nueva liquidación supera el importe de la anulada, sin embargo, al margen de esa literalidad, no puede negarse que en su seno cabe tanto esa posibilidad como la contraria, circunstancia reconocida expresamente por el propio TS.

² Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS y OTROS, *Recaudación*, ed. revisada, Ciss, 1993, pág. 307.

El antecedente remoto de esta figura lo encontraremos en el artículo 130.2 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, aprobado por decreto de 15 de enero de 1959, en cuanto disponía que en el caso de liquidaciones por dicho tributo que se sustituyan por otras de cuantía inferior, el pago se podía realizar mediante formalización, verificándose la devolución de la diferencia, siempre que fueran giradas por la misma Oficina Liquidadora y a cargo de las mismas personas. Sin embargo, el RGR de 1968 no incorpora en su articulado una previsión que contemple este supuesto, resultando por otra parte muy difícil de insertar en las rígidas condiciones materiales y procedimentales en las que había de desenvolverse la compensación. Por ello, tuvo que ser el TEAC a través de una valiente Resolución de 6 de abril de 1978, declarada de interés general, quien -contemplando un supuesto en el que la Oficina gestora en cumplimiento de Resolución del TEAP procedió a la anulación de liquidaciones por el Impuesto General sobre Sucesiones y a girar otras en sustitución de aquéllas, sin proceder en este caso a la devolución de las primeras pero exigiendo en apremio el pago de las segundas- entendió que a pesar de no estar regulado este supuesto en la legislación fiscal son aplicables supletoriamente los preceptos del Código Civil, en cuya virtud se dan todas las condiciones para compensar y por lo tanto la oficina gestora debió proceder de oficio a la compensación³. Añadimos nosotros, desde el más profundo de los fundamentos que justifican la existencia de la compensación como institución de Derecho material, que no puede considerarse ético reclamar un crédito al deudor cuando al mismo tiempo, y teniendo la Administración plena constancia de ello, ostenta un crédito frente a ésta que todavía no se ha hecho efectivo⁴.

³ El TEAC subraya además que aún reconociendo que el RGR (el de 1968) permite a los interesados la solicitud de dicha compensación cuando las nuevas liquidaciones estuvieran todavía en período voluntario, el artículo 1202 del Cc establece los efectos automáticos de la compensación que se produce *ipso facto* en cuanto se cumplan los requisitos legales por lo que no puede imputarse a los recurrentes que no la hayan solicitado, sino a la Oficina gestora, en cuanto debería haberla aplicado de oficio. El texto de la sentencia y un comentario a la misma puede consultarse en los trabajos de GARCÍA ARANDA, "La Compensación de deudas y créditos tributarios", en RDFHP, nº 140-141, 1979, pág. 267 y ss. y FERNÁNDEZ LÓPEZ, "Compensación de oficio de deudas tributarias" en *Crónica Tributaria*, nº 27, 1978, pág. 279 y ss.

Asimismo y con anterioridad a la reforma llevada a cabo en el procedimiento de recaudación por el vigente RGR, el Reglamento General de Inspección de los Tributos, aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril, ya hacía referencia a la compensación entre los créditos recíprocos derivados de liquidaciones giradas en el seno del procedimiento inspector. En tal sentido, dispone el artículo 53.2, "cuando de las actas que documenten los resultados de una misma actuación de comprobación e investigación resulten liquidaciones de distinto signo relativas a un mismo sujeto pasivo o retenedor, una vez firmes, el Delegado de Hacienda, a petición del interesado acordará en su caso durante el período voluntario de recaudación la compensación de las deudas y créditos hasta donde alcancen aquéllas..." Con ello se trataba de que, al menos en el procedimiento inspector y desde la aprobación del Reglamento, no se produjeran las absurdas consecuencias que veíamos plasmadas en la Resolución del TEAC antes citada, aunque bien es verdad que la compensación en este caso sólo operaba a instancia de parte. Con idéntica redacción, el texto del RGI se incorporó al art. 67.4 del RGR de 1990, que ha estado vigente hasta la entrada en vigor del citado RD 448/1995, el 1 de mayo de 1995, que modifica parcialmente su contenido.

⁴ El fundamento ético-jurídico inherente a la compensación ha sido destacado por DÍEZ PICAZO en cuanto afirma que su última ratio descansa en el carácter objetivamente injusto y desleal del comportamiento de quien reclama un crédito siendo al mismo tiempo deudor del demandado (*Fundamento de Derecho Civil Patrimonial II. Las relaciones obligatorias*, Civitas, Madrid, 1996, pág. 537).

A la vista de lo anterior, no cabe duda de que se hacía necesaria la inclusión de estos supuestos en la normativa tributaria dedicada a la compensación de deudas, otorgándoles, por su particular naturaleza, un tratamiento específico⁵. No obstante, como enseguida tendremos ocasión de comprobar, la previsión reglamentaria no termina de cerrar el debate planteado.

Buena muestra de esta falta de concreción se observa en la delimitación del procedimiento para efectuar la compensación. En efecto, el RGR en su artículo 63.3 guarda silencio sobre la forma en que habrá de llevarse a cabo, mientras que en artículo 67.6, en relación a las liquidaciones que resulten de la misma actuación inspectora, advierte que la compensación podrá realizarse de oficio o a instancia del interesado⁶. En cualquier caso, como muy bien puso de manifiesto la Resolución del TEAC antes vista, estando en manos de la Administración todos los datos necesarios para efectuar una compensación a la que tiene derecho el deudor, entendemos que se debe impulsar de oficio aunque éste no lo solicite, cumpliendo con ello los criterios objetivos a los que sirve la compensación en aras de la simplificación de operaciones y a la eficacia administrativa, así como haciendo valer el fundamento ético-jurídico en que asienta su aplicación⁷. En cualquier caso, parece claro, y de ahí su admisión expresa en el texto del

⁵ No obstante, sobre la naturaleza de los mismos, algún autor ha manifestado que, en realidad, no se produce una compensación en sentido estricto sino un mecanismo distinto, tradicional en la contabilidad pública, y que no es otro que el del ingreso "virtual" o en "formalización", que se produce cuando la Administración aplica ingresos ya realizados en el tesoro a ingresos a realizar por el mismo deudor. Véase ALBIÑANA, *Derecho Financiero y Tributario*, Ministerio de Hacienda, Madrid 1979, pág. 620. En otro de sus trabajos explica el autor, en relación al comentario del art. 130 del Impuesto de Derechos Reales, que cuando se sustituye una liquidación ya ingresada por otra de cuantía inferior lo más conveniente es tramitar paralelamente la nueva liquidación de "alta junto al expediente de devolución de ingresos por la liquidación de "baja", de esta forma se emite mandamiento de pago mixto, en formalización por el importe de la liquidación de alta y en efectivo por el exceso, como consecuencia de la devolución, y por otro de ingreso en formalización por el importe de la nueva liquidación de alta. "Formas especiales de extinción de la deuda tributaria", en *Conferencias sobre Recaudación*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1970, pág. 71.

A nuestro juicio, al margen de su consideración contable, no puede negarse que desde el punto de vista estrictamente jurídico se produce una verdadera compensación de créditos recíprocos. En este sentido, de una parte ha nacido un crédito líquido y exigible en favor del deudor por devolución de ingresos derivado de la anulación de una liquidación previamente ingresada como consecuencia de un procedimiento revisor, y, de otra, se ha practicado nueva liquidación, sustitutoria de la anterior, de la que deviene una deuda tributaria contra aquél, asimismo líquida y exigible. De esta forma, la realización de ambas prestaciones se produce efectivamente por compensación, mediante la extinción de las mismas en la cantidad concurrente y realizando un pago parcial de la diferencia en favor del que resulte acreedor.

⁶ La ubicación sistemática de este último precepto, dentro del procedimiento de compensación a instancia del obligado, no nos parece desde luego acertada máxime cuando por su propia naturaleza este procedimiento debe impulsarse de oficio. La explicación a esta circunstancia se encuentra en que tanto el RGI como el RGR de 1990 contemplaron en este caso la compensación únicamente a instancia de parte. De esta forma, cuando el RD 448/1995 reformó el procedimiento de compensación a instancia del obligado aprovechó para modificar el precepto, admitiendo también su impulso de oficio, pero sin alterar su ubicación en el seno del Reglamento.

⁷ En este sentido, MATEO RODRÍGUEZ, al hilo de la Sentencia de 6 de marzo de 1979 de la Audiencia de Madrid, subrayaba que si la Administración tiene exacto y expreso conocimiento de ambas li-

RGR, que la administración no puede exigir la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación con el argumento de que el deudor no ha instado la compensación.

Resumiendo, como afirma la primera de las sentencias transcritas, la procedencia de la compensación en estos casos es incuestionable, así como su verificación de oficio. Es más, el propio Tribunal Supremo, en la sentencia de 23 de octubre de 1995, aún atendiendo al anterior RGR que como hemos visto no contemplaba expresamente este caso entre los supuestos de compensación, no rechaza la posibilidad de compensar, sino la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para acordarla. Y ello porque, en esencia, la compensación constituye una fórmula de realización de los débitos tributarios o de ejecución de la devolución de ingresos indebidos y por tanto corresponde a las oficinas de recaudación, de acuerdo con las normas de organización que resulten aplicables, la facultad de llevarla a efecto⁸.

Precisamente, la naturaleza de la compensación como una fórmula de hacer efectiva la deuda tributaria, a través de la neutralización en la cantidad concurrente con un crédito recíproco, que bien puede tener su origen en una devolución de ingresos indebidos (art. 68 LGT), permite desligar la procedencia o no de su aplicación con el problema del tratamiento de los intereses de demora que pudieran incrementar las respectivas cuotas, del crédito y la deuda, cuestión que en este caso concreto presenta especial trascendencia, pero que en nada afecta a la ejecución por compensación. En este sentido, atendiendo a la normativa tributaria que regula esta institución, la compensación se concibe, al igual que en su más estricta acepción *iusprivatista*, como un mecanismo extintivo de deudas recíprocas.⁹ Por tanto, si son las deudas y no las cuotas las que se compensan, el contenido material de las mismas podrá incluir no sólo el principal, sino los intereses moratorios, incluso, en el caso de la deuda tributaria, los recargos y sanciones que procedan, de acuerdo con lo establecido en el artículo 58 LGT. Es decir, constituyendo la deuda tributaria una suma de dinero, cantidad líquida y exigible por el ente impositor, resulta extinguida en la cantidad concurrente con el importe de un crédito recíproco, asimismo líquido y exigible, sin atención especial a cada uno de sus componentes.

liquidaciones, como es el caso, no debe admitirse que intente desconocer el alcance y contenido del instituto de la compensación y constriña al administrado a tener que realizar unas actuaciones que ella misma pudo y tuvo que realizar ("La extinción de las obligaciones económicas de las Administraciones públicas por compensación", en *Gobierno y Administración en la Constitución*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, vol II, IEF, Madrid, 1988, pág. 1015).

⁸ Téngase en cuenta además que la potestad compensatoria atribuida a los órganos de recaudación se encuentra reglada en todos sus extremos, de forma que la procedencia o no de la misma no depende de la discrecionalidad administrativa, sino del cumplimiento de las condiciones objetivas de compensabilidad reguladas en la normativa tributaria.

⁹ No hay más que examinar el contenido del artículo 68 LGT o el 63 RGR para corroborar esta afirmación. El primero comienza diciendo: "las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente por compensación..." Circunstancia que se repite en el artículo 63 RGR bajo la rúbrica "Deudas compensables".

3. PROCEDENCIA Y ALCANCE DE LOS INTERESES DE DEMORA

En segundo lugar, resta por tratar una cuestión de indudable trascendencia referida al tratamiento -en el seno de esta especial compensación acordada de oficio- de los intereses de demora que pudieran haberse devengado. Como enseguida tendremos ocasión de comprobar, el problema es de difícil solución tanto por la ausencia de normas que disciplinan la materia como por la controvertida naturaleza de los intereses de demora en el ámbito tributario.

No obstante, antes incluso de avanzar sobre este asunto, cabe subrayar que, con independencia de la solución que se arbitre para el cómputo de los intereses, ello en nada debe alterar las conclusiones sobre la procedencia de la compensación, cuya aplicación, a nuestro juicio, no ofrece dudas. En otras palabras, la extinción por compensación en estos casos no depende de las cuantías de las deudas enfrentadas o de sus componentes, incluidos los intereses devengados, cuya exigibilidad dependerá de su propio régimen jurídico, pero ni impide ni anula la aplicación de este instituto.

Volviendo al tema propuesto, cuando se anula una liquidación cuyo importe ha sido ingresado y se sustituye por otra nueva como consecuencia de un procedimiento de revisión (art. 63.3 RGR), se ha producido el reconocimiento de un ingreso indebido y, por tanto, se ha devengado en favor del acreedor el interés legal por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la propuesta de pago (art. 155 LGT y art. 2.2 RDII). Asimismo, con respecto a la liquidación que sustituye a la anulada determinando una nueva deuda tributaria de que la resulta acreedora la Administración, pudiera pensarse, en principio, que también sobre su importe deben añadirse los intereses moratorios, puesto que su ingreso o compensación se va a producir fuera del plazo "originariamente" previsto para su determinación e ingreso. Se produciría así la compensación entre ambos créditos compensando también los intereses correspondientes.

Sin embargo, la solución que acabamos de exponer resulta inaceptable como ha dejado claro el propio Tribunal Supremo.

En este sentido, afirma la STS de 26 de enero de 1995 en su Fundamento Jurídico Tercero *"Que la ejecución de la sentencia comportaba la obligación de devolver las cantidades recaudadas (...) y que el importe de la devolución implicaba no sólo la de la cantidad ingresada sino la de su interés legal por la fecha transcurrida desde la de su ingreso en el Tesoro hasta la de la propuesta de pago no es sino resultado de la aplicación del artículo 2º. 2.b) del RD 1163/1990, de 21 de septiembre. Sin embargo, no hay razón alguna que permita incrementar la cuota de las liquidaciones practicadas en sustitución de las anuladas en una cantidad equivalente a la anterior para obtener así una exacta compensación entre ellas. (...) Porque las liquidaciones practicadas en sustitución de las anuladas retrotraen sus efectos (art. 45.3 de la Ley de Procedimiento administrativo y 57.3 de la LRJPAC), lo que significa únicamente que se aplican a ejercicios en los que ya habían terminado los plazos ordinarios para su ingreso, pero en modo alguno habi-*

I N D E X

lita a la Administración para recargar la cuota liquidada con ninguna otra cantidad en concepto de intereses de demora, puesto que si ha habido demora es por causa imputable enteramente a la Administración que no puede beneficiarse del retraso culpable por su parte (...)".

En parecidos términos, la STS de 23 de octubre de 1995 señala lo siguiente: (FJ 4º) *"(...) la devolución solamente del exceso más los intereses de demora calculados, como parece prima facie, sobre dicho exceso, implica que por la parte concurrente entre los créditos derivados del derecho a la devolución de los ingresos indebidos y los créditos tributarios, se compensan intereses acreedores y deudores, por igual cuantía, lo cual no es rigurosamente cierto, porque, así como los intereses acreedores, a favor de los contribuyentes, son indubitables y se liquidan por el total desde la fecha del ingreso indebido, incluidos por tanto los intereses correspondientes a la parte compensada, puede no suceder lo mismo con los intereses deudores (a favor de la Hacienda Foral), pues si bien procede exigir el interés legal, por el tiempo de prórroga extraordinaria, que será el que medie desde el día siguiente a la terminación del plazo ordinario, hasta la fecha de la presentación de las reglamentarias declaraciones (...), no sucede lo mismo con los intereses correspondientes al período de tiempo que media entre la fecha en que se practicaron las liquidaciones que fueron anuladas y la fecha en que se practican las nuevas, pues es lógico razonar que no procede exigir tales intereses, porque el tiempo transcurrido es culpa de la Administración que liquidó incorrectamente (mora accipiendi)"*.

La primera de las conclusiones que contiene esta doctrina nos sitúa ante la propia naturaleza del interés moratorio en el Derecho tributario, por cuanto, a pesar de su progresiva objetivización en las normas tributarias -sobre todo a raíz de la reforma de la Ley 10/1985-, el Tribunal Supremo parece considerar la mora, en atención a su verdadero fundamento, como retraso culpable en el cumplimiento de la prestación. En este sentido, la Administración no puede exigir al contribuyente interés alguno sobre el importe de las nuevas liquidaciones por el mero hecho de que debieron practicarse e ingresarse en un momento anterior, y ello porque el deudor en ningún momento incurrió en "mora", sino que el retraso es imputable enteramente al acreedor que no efectuó correctamente la liquidación.

Por nuestra parte, compartimos plenamente esta posición que, entendemos, plenamente ajustada a Derecho, no obstante, la misma nos conduce inmediatamente a otro interrogante ¿resultaría entonces que la Administración debe incrementar en su totalidad el importe del crédito por devolución de ingresos con los intereses legales devengados desde su ingreso en el Tesoro y no exigir interés alguno sobre el importe de la nueva liquidación, procediendo así a la compensación? Esta es la doctrina que contempla las sentencias citadas¹⁰ en la que se ordena que la devolución procedente de la anulación

¹⁰ En este mismo sentido se ha pronunciado el TSJ de Madrid (Sentencias de 28 de mayo y 13 de junio de 1997)

de las liquidaciones debe incluir intereses legales por la totalidad de su importe -como por otra parte se desprende del artículo 2.2.b) RDII- hasta la propuesta de pago.

No puede negarse que esta tesis se asienta en sólidos fundamentos jurídicos, no obstante y ante la precariedad de normas que disciplinan esta materia, sería asimismo posible considerar otra interpretación.

En particular, conforme establece el artículo 57.3 LRJPAC *podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos que se dicten en sustitución de actos anulados*, que si bien no faculta a la Administración para exigir intereses sobre la cuantía de la nueva liquidación, pues en sentido técnico no ha existido la mora del deudor, sí puede servir para la consideración del importe que efectivamente ha resultado "indebido" o ingresado en exceso. En otras palabras, si la nueva liquidación traslada sus efectos "in origine", los intereses legales devengados en favor del titular del derecho a la devolución por la realización del ingreso indebido sólo deberían incrementar la parte del crédito que en rigor se considerase ingreso indebido, es decir, descontado el importe de la nueva liquidación y que determina lo realmente "debido". Por lo tanto, sólo se exigirían intereses legales en favor del acreedor por el exceso, incrementando así el importe de su crédito y procediendo a la compensación con la deuda tributaria.

Bien entendido en cualquier caso que el cómputo del plazo para calcular la cuantía de los intereses devengados sobre aquel importe abarcará desde la realización inicial del ingreso indebido hasta que la Administración gire las nuevas liquidaciones, ordenando la compensación y el pago de la diferencia, ya que, como señala la STS de 26 de enero de 1995, antes citada, en el tiempo que medie entre la anulación de las liquidaciones y la emisión de las nuevas la Administración continúa teniendo en su poder ingresos que no le corresponden.

