



CIRCULAR N° 5 / 2012

Recientemente el ejecutivo español ha aprobado sendas normas reglamentarias en desarrollo de normativa europea en materia de facturación y de la reciente Ley 7/2012 de Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Así, en primer lugar, mediante el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, ha sido aprobado el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, el cual entrará en vigor el próximo 1 de enero de 2013, conforme al mandato contenido en la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, Directiva de la que este Reglamento es trasposición. Merece destacarse de dicho Reglamento la desaparición de los tradicionales tiques, para dar paso a la denominada factura simplificada, que más adelante desarrollaremos, así como un pretendido impulso a la denominada factura electrónica.

En otro orden de cosas, en nuestra anterior Circular dábamos cuenta de que mediante la Ley 7/2012 se había introducido una nueva obligación de carácter formal consistente en la comunicación respecto de los bienes y derechos situados en el extranjero, la cual debía ser objeto de desarrollo reglamentario. Pues bien, dicho desarrollo ha sido operado mediante el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

De ambas disposiciones damos cuenta a continuación, finalizando la presente Circular incorporando algunas de las preguntas y respuestas que juzgamos más interesantes contenidas en el programa informa de la AEAT en relación con la limitación de los pagos en efectivo de las que les dimos cuenta en una comunicación anterior, y publicadas esta misma semana.

REGLAMENTO DE FACTURACIÓN

No han resultado revolucionarios los cambios operados a través del nuevo Reglamento de Facturación, mereciendo acaso poner el acento en los aspectos anteriormente significados de la desaparición de los tiques e introducción de la factura simplificada, o del impulso de la facturación electrónica. Destacamos los siguientes aspectos de dicha norma:

Factura Simplificada

Con carácter general a partir del próximo 1 de enero de 2013 todos los empresarios y profesionales podrán emitir facturas simplificadas cuando su importe IVA incluido no exceda de 400 euros, o cuando deba expedirse factura rectificativa.

Específicamente, los empresarios y profesionales podrán emitir facturas simplificadas en caso de que su importe no exceda de 3.000 euros en los casos que siguen (coincidentes con los que con anterioridad permitían la emisión de tiques):

- a) Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados, considerándose a estos efectos como ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes en las que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final.
- b) Ventas o servicios en ambulancia.
- c) Ventas o servicios a domicilio del consumidor.
- d) Transportes de personas y sus equipajes.
- e) Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto.
- f) Servicios prestados por salas de baile y discotecas.

- g) Servicios telefónicos prestados mediante la utilización de cabinas telefónicas de uso público, así como mediante tarjetas que no permitan la identificación del portador.
- h) Servicios de peluquería y los prestados por institutos de belleza.
- i) Utilización de instalaciones deportivas.
- j) Revelado de fotografías y servicios prestados por estudios fotográficos.
- k) Aparcamiento y estacionamiento de vehículos.
- l) Alquiler de películas.
- m) Servicios de tintorería y lavandería.
- n) Utilización de autopistas de peaje

Por el contrario, no podrá expedirse factura simplificada en los siguientes supuestos:

- Entregas de bienes exentas a otros Estados miembros de la UE
- Las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.tres y cinco de la Ley del Impuesto cuando, por aplicación de las reglas referidas en dicho precepto, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto
- Las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, cuando el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio, el sujeto pasivo del Impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura sea expedida por este último.
- Casos en que a) la operación esté sujeta en otro Estado miembro, el sujeto pasivo del Impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación y la factura no sea materialmente expedida por este último en nombre y por cuenta del proveedor del bien o prestador del servicio, o b) cuando la operación se entienda realizada fuera de la Comunidad

Pero, ¿cuál es el **contenido de las facturas simplificadas?**

El artículo 7 del Reglamento desglosa cuáles son las menciones que deben contener las facturas simplificadas:

- a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas simplificadas dentro de cada serie debe ser correlativa.

En este sentido, se pueden expedir facturas simplificadas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen como ocurre 1) si el obligado a su expedición cuenta con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones; 2) cuando

realice operaciones de distinta naturaleza; 3) en caso de expedición de las mismas por los destinatarios de las operaciones o por terceros; ó 4) en el caso de las rectificativas.

b) La fecha de su expedición.

c) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

d) Número de Identificación Fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

e) La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.

f) Tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, también la expresión «IVA incluido».

En caso de que una misma factura comprenda operaciones sujetas a diferentes tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá especificarse por separado, además, la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones.

g) Contraprestación total.

h) En caso de facturas rectificativas, la referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada y de las especificaciones que se modifican.

i) Determinadas menciones específicas coincidentes con las facturas no simplificadas, como 1) la referencia a la exención de la operación, en su caso, a al precepto comunitario o nacional en cuya virtud opera dicha exención, 2) en casos de facturación por el destinatario, consignar tal circunstancia; 3) hacer lo propio cuando sea de aplicación la inversión del sujeto pasivo o los diferentes regímenes especiales.

Además, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional y así lo exija para poder llevar a efecto el derecho a la deducción del impuesto, el expedidor de la factura simplificada deberá hacer constar, asimismo, los siguientes datos:

a) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, así como el domicilio del destinatario de las operaciones.

b) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

Dichos datos también deben hacerse constar cuando el destinatario de la operación no sea un empresario o profesional y así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

En definitiva, las facturas simplificadas requieren de un mayor detalle en cuando a su contenido que los tiques pues, a diferencia de éstos, deben incorporar tanto la fecha de expedición como aquélla en que han realizado las operaciones o recibido el pago anticipado, la identificación de los bienes entregados o de los servicios prestados, y las menciones que deben contener las facturas ordinarias señaladas en la letra i) anterior.

Las facturas ordinaria cuentan como principal novedad las menciones obligatorias a la facturación por parte del destinatario, o a los regímenes especiales de agencias de viajes, o de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, en caso de ser de aplicación.

Excepciones a la obligación de expedir Factura

Existe obligación de expedir factura en todo caso, incluso en caso de operaciones no sujetas, o sujetas y exentas, con las excepciones que siguen:

- a) Operaciones exentas del IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley de dicho impuesto, con las excepción de las siguientes operaciones exentas, en las que sí existe obligación de emitir factura y que se corresponden con los ordinales 2º, 3º, 4º, 5º, 15º, 20º, 21º, 22º, 24º y 25º del artículo 20.Uno de La Ley del Impuesto:
- Servicios de hospitalización y asistencia sanitaria
 - asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios
 - entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, o tejidos humanos
 - prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos
 - transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello
 - entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos

enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público

- entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias Juntas en proporción a sus aportaciones
 - Las segundas y posteriores entregas de edificaciones
 - entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes
 - entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de la Ley del IVA
- b) Las realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia. No obstante, deberá expedirse factura en todo caso por las entregas de inmuebles en las que el sujeto pasivo haya renunciado a la exención, a las que se refiere el artículo 154.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- c) Las realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades por las que se encuentren acogidos al régimen simplificado del Impuesto, salvo que la determinación de las cuotas devengadas se efectúe en atención al volumen de ingresos. Como excepción a lo anterior, deberá expedirse factura en todo caso por las transmisiones de activos fijos a que se refiere el artículo 123.Uno.B).3.º de la Ley del IVA.
- d) Aquéllas otras en las que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales

Dispone asimismo el artículo 3 del Reglamento, como novedad, que no existirá obligación de expedir factura cuando se trate de las prestaciones de servicios definidas en el artículo 20.Uno.16.º (operaciones de seguro, reaseguro y capitalización) y 18.º, apartados a) a n), de la Ley del Impuesto (depósitos en efectivo y operaciones relacionadas con los mismos; y otras operaciones financieras), salvo que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto o en otro Estado miembro de la Unión Europea y estén sujetas y no exentas al mismo.

Por último, tampoco existe obligación de expedir factura por parte de los empresarios o profesionales por las operaciones realizadas en el desarrollo de las actividades que se encuentren acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 16.1 del Reglamento, que regula la documentación a cumplimentar por los empresarios o profesionales que deban efectuar el reintegro de las compensaciones al adquirir los bienes o servicios a personas acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

En todo caso, debe expedirse factura por las entregas de inmuebles a que se refiere el segundo párrafo del apartado uno del artículo 129 de la Ley del Impuesto.

Impulso a la factura electrónica

Señala la exposición de motivos del Reglamento objeto de análisis que *“la nueva regulación en materia de facturación supone un decidido impulso a la facturación electrónica, cumpliendo la finalidad marcada por la Directiva comunitaria, bajo el principio de un mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica, como instrumento para reducir costes y hacer más competitivas a las empresas (...). Esta igualdad de trato entre la factura en papel y la electrónica amplía, por tanto, las posibilidades para que el sujeto pasivo pueda expedir facturas por vía electrónica sin necesidad de que la misma quede sujeta al empleo de una tecnología determinada”*. Parece, pues, que la voluntad real es conferir dicho impulso a la factura electrónica por las razones expuestas.

Como ya ocurría, las facturas pueden expedirse tanto en papel como en formato electrónico, teniendo siempre en cuenta que el obligado a su expedición debe poder garantizar la autenticidad de su origen, integridad de su contenido y su legibilidad durante todo el período de conservación. La citada autenticidad puede garantizarse por cualquier medio admisible en Derecho, como son los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. Así, tales controles deben

permitir crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

Son los artículos 9 y 10 de esta norma los que enfocan específicamente la factura electrónica, significándose que reviste tal carácter aquella factura que se ajuste a lo establecido en el Reglamento de Facturación y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico debiendo además el destinatario haber dado su consentimiento a su expedición.

No debe confundirse la factura electrónica con la factura remitida por medios telemáticos, aunque esta última circunstancia obviamente se dará. La factura electrónica, en lugar de realizarse en soporte físico, da lugar a un fichero informático de mayor o menor complejidad (EDIFACT, XML, PDF, html, doc, xls, gif, jpeg o txt, entre otros). Hasta la fecha existían el intercambio electrónico de datos (sistema EDI) y la firma electrónica avanzada (basada en un certificado reconocido y creada o no mediante un dispositivo seguro de creación de firma) como mecanismos obligatorios de garantía de la autenticidad del origen e integridad del contenido de las facturas electrónicas. Pues bien, el actual Reglamento de Facturación admite expresamente dichos mecanismos como acreditadores del origen e identidad del contenido de la factura, pero excluye su obligatoriedad, admitiendo la existencia de otros medios que los interesados puedan comunicar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria con carácter previo a su utilización, y que hayan sido validados por la misma. Incluso admite, como se señalaba anteriormente, cualquier medio admisible en derecho que permita la trazabilidad entre los bienes entregados o servicios prestados y la factura que lo documente. Ahora bien, en este último caso siempre existirá la incertidumbre respecto de si la Agencia Tributaria validará a posteriori dichas facturas en una eventual revisión.

Plazo para la Expedición de la Facturas

La regla general es la de que éstas deben expedirse en el momento de realizarse las operaciones documentadas en ellas.

Ahora bien, en el caso de que el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación.

Asimismo, en los casos de entregas intracomunitarias, transferencias de bienes y entregas de medios de transporte nuevos a los que se refiere el artículo 25 de la Ley

del IVA (distintas de los suministros que constituyan operaciones de tracto sucesivo o continuado) la factura debe expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente. Ello es coherente con la nueva redacción del artículo 75.Uno.8º de la Ley del IVA, aún no aprobado, pues se prevé su introducción a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013 actualmente en Proyecto, el cual anticipa el devengo en las entregas intracomunitarias (con alguna excepción) al día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.

Otros aspectos a destacar

- En lo concerniente a las facturas rectificativas, sean estas ordinarias o simplificadas, cabe la posibilidad de efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. En estas facturas puede operarse bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación. Los supuestos previstos de emisión de estas facturas no varían, y se refieren a los casos en las que éstas no cumplan los requisitos reglamentarios en cuanto a contenido, o bien las cuotas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o, por último, cuando concurren las circunstancias de modificación de la base imponible del artículo 80 de la Ley del IVA.
- Existen también ciertas particularidades en materia de facturación para los casos de sujetos pasivos sujetos a los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca, el de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, el de las agencias de viajes, o para quienes efectúen entregas de bienes en las que deba repercutirse el recargo de equivalencia
- Se prevé la facultad de ejercer las obligaciones de conservación de las facturas y otros documentos mediante medios electrónicos, entendiéndose por tal la conservación efectuada por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica y almacenamiento de datos, utilizando medios ópticos u otros medios electromagnéticos. En relación con la conservación, en el caso de que ésta se efectúe fuera de España tal obligación únicamente se considerará válidamente cumplida si se realiza mediante el uso de medios electrónicos que garanticen el acceso en línea así como la carga remota y utilización por parte de la Administración tributaria de la documentación o información así conservadas. En caso de que los empresarios o profesionales o sujetos pasivos deseen cumplir dicha obligación de conservación

obligación fuera del citado territorio deberán comunicar con carácter previo esta circunstancia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

- Como ya venía ocurriendo, y en coherencia con lo dispuesto en el artículo 227 de la Ley General Tributaria, el Reglamento prevé que tienen naturaleza tributaria a efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, rectificación o remisión de facturas y demás documentos a que se refiere el mismo, cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de derecho de dicha naturaleza.
- En relación con las operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, las referencias hechas por el Reglamento al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a esta última deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario (sin perjuicio de las menciones específicas que deben contener las facturas que documenten las operaciones sujetas a dicho Impuesto) y a la Administración tributaria canaria. Igual ocurre en lo concerniente a las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, en que las referencias deben entenderse hechas a dicho tributo y a las autoridades locales de las Ciudades de Ceuta y Melilla.

Queda insistir, por último, en que la entrada en vigor del nuevo Reglamento de Facturación tendrá lugar el próximo 1 de enero de 2013.

OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO

Como una de las medidas estrella de control del fraude establecidas por la Administración Tributaria en los últimos tiempos, se erige como novedosa la introducida en la Ley 7/2012, de 29 de Octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, consistente en el establecimiento de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero. Ello se justificó sobre la base de *“la globalización de la actividad económica en general, y la financiera en particular, así como la libertad en la circulación de capitales, junto con la reproducción de conductas fraudulentas que aprovechan dichas circunstancias”*. Dicha medida se plantea como complementaria a la regularización voluntaria (la denominada en bastantes foros como “amnistía fiscal”) cuyo plazo concluyó el pasado mes de Noviembre.

Así, la Ley 7/2012 introdujo una nueva disposición adicional decimoctava a la Ley General Tributaria, titulada “Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, la cual ha sido objeto de desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre. A su vez, este Real Decreto modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos concretando las obligaciones de información en los términos que siguen.

QUÉ BIENES Y DERECHOS HAY QUE DECLARAR

La obligación de información alcanza los siguientes bienes y derechos:

▪ **Cuentas en Entidades Financieras.-**

Debe informarse de la totalidad de las cuentas en las que se figure como representante, autorizado o beneficiario, o sobre las que se tengan poderes de disposición, o de las que se sea titular real, que se encuentren situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31 de diciembre de cada año

Ello alcanza las cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución, y se extiende también a quienes hayan sido titulares, representantes, autorizados, o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración

A efectos de definir la titularidad real existe una remisión a la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, respecto de cuentas a nombre de las personas o instrumentos a que se refiere el apartado 2 del artículo 4, cuando éstos tengan su residencia o se encuentren constituidos en el extranjero¹.

La información a suministrar consiste en:

¹ El artículo 4.2 de la Ley 10/2010 establece que:

“2. A los efectos de la presente Ley, se entenderá por titular real:

a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.

b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.

c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicas que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos”

- a) La razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio.
- b) La identificación completa de las cuentas.
- c) La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización.
- d) Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año

No existe, sin embargo, obligación de informar respecto de:

- Aquéllas de las que sean titulares las entidades totalmente exentas del Impuesto sobre Sociedades (Estado, Comunidades Autónomas, entidades locales...)
- Aquéllas de las que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, establecimientos permanentes en España de no residentes, registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.
- Aquéllas de las que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registradas en dicha documentación contable de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.
- Aquéllas de las que sean titulares personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades de crédito domiciliadas en España, que deban ser objeto de declaración por dichas entidades conforme a lo previsto en el artículo 37 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, siempre que hubieran podido ser declaradas conforme a la normativa del país donde esté situada la cuenta.
- No hay obligación de informar sobre ninguna cuenta cuando los saldos a 31 de diciembre no superen, conjuntamente, los 50.000 euros, y la misma circunstancia concurra en relación con los saldos medios del cuarto trimestre. De superarse conjuntamente los límites anteriores hay que informar sobre todas las cuentas.

▪ **Valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero.-**

La obligación de información alcanza los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero de los que resulten titulares o respecto de los que tengan la consideración de titulares reales en los términos antes señalados los obligados a declarar, a 31 de diciembre de cada año:

- i) Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.
- ii) Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.
- iii) Los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y «trusts» o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.
- iv) acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero.
- v) seguros de vida o invalidez de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero.
- vi) rentas temporales o vitalicias de las que sean beneficiarios a 31 de diciembre, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero, con indicación de su valor de capitalización a dicha fecha.

La información a suministrar varía en función del activo de que se trate. Así, en el caso de los valores -apartados i) a iii) anteriores- debe informarse de:

- a) Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.
- b) Saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas, incluyéndose en la información el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor.

c) Saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, así como el número y clase de valores de los que se sea titular, y su valor.

d) Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente, así como el número y clase de valores aportados, y su valor.

Tratándose de acciones y participaciones –apartado iv) anterior- debe informarse de:

a) Razón social o denominación completa de la institución de inversión colectiva y su domicilio

b) Número y clase de acciones y participaciones y, en su caso, compartimiento al que pertenezcan, y

c) Valor liquidativo a 31 de diciembre

Para el caso de los seguros de vida o invalidez así como en el de rentas vitalicias o temporales, debe informarse de:

a) Identificación de la entidad aseguradora indicando la razón social o denominación completa y su domicilio.

b) Valor de capitalización a 31 de diciembre

La obligación no alcanza, sin embargo, los siguientes casos:

- Casos de entidades totalmente exentas del Impuesto sobre Sociedades.
- Cuando el obligado tributario tenga registrados en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas a que nos hemos referido.
- Si los valores de los diferentes elementos no superan, conjuntamente, el importe de 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto debe informarse sobre todos los títulos, activos, valores, derechos, seguros o rentas.

▪ **Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.-**

Se establece una obligación de información para los titulares jurídicos o reales que se concreta en los siguientes datos:

a) Identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología, según se determine en la correspondiente orden ministerial.

b) Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número.

c) Fecha de adquisición.

d) Valor de adquisición

En el caso de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, el valor a declarar no es el de adquisición, sino su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Igual ocurre en caso de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

La obligación de información se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real del inmueble o derecho en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiera perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, además de los datos señalados, la declaración informativa debe incorporar el valor de transmisión del inmueble o derecho y la fecha de ésta.

No existe obligación de informar respecto de los inmuebles:

- Titulados por entidades totalmente exentas del Impuesto sobre Sociedades
- Registrados en la contabilidad del obligado tributario de forma individualizada y suficientemente identificados.
- En el caso de que los inmuebles o derechos sobre bienes inmuebles no superen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles.

QUIÉNES SON LOS SUJETOS OBLIGADOS A PRESENTAR ESTA DECLARACIÓN

Es de destacar que, como venimos señalando, el deber de información alcanza no sólo al titular jurídico formal del bien o derecho objeto de declaración, sino también al titular real en los términos del artículo 4.2 de la Ley 4.2 de la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Asimismo, puede suceder que respecto de un mismo bien o derecho existan varios obligados a dar información, como es el caso de todos aquéllos cotitulares o autorizados en cuentas bancarias en el extranjero.

La obligación de declarar se predica tanto de personas físicas como jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición) y, como indicábamos anteriormente, se extiende a quienes hayan sido titulares (o representantes, autorizados o beneficiarios, en su caso) de los bienes a declarar en cualquier momento del año al que se refiere la declaración, habiendo perdido durante el mismo dicha condición.

● CUÁNDO HAY QUE PRESENTAR LA DECLARACIÓN

La obligación debe cumplirse **entre el 1 de enero y el 31 de marzo** del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar, esto es, al contrario de la declaración tributaria especial, esta declaración debe presentarse todos los años, con la salvedad que sigue:

Tratándose de la obligación de información sobre cuentas en entidades financieras en el extranjero, no existe obligación de presentación en años sucesivos excepto cuando cualquiera de los saldos conjuntos de 50.000 euros, hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración.

En caso de la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, no existe obligación de presentación en años sucesivos excepto cuando el valor conjunto de 50.000 euros se hubiese incrementado más de 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración.

Por último, en lo concerniente a la obligación de informar sobre bienes inmuebles situados en el extranjero y derechos recayentes sobre los mismos no hay obligación de presentar declaración los años siguientes cuando su valor conjunto no hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

RÉGIMEN SANCIONADOR

En la línea marcada en los últimos tiempos, se establece un muy oneroso régimen sancionador específico (las sanciones aquí establecidas son incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la Ley General Tributaria), establecido ya en la Ley 7/2012. Así, se califican como muy graves las siguientes conductas, en relación con la obligatoria presentación de las declaraciones sobre bienes y derechos en el exterior:

- No presentarlas en plazo.
- Presentarlas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos.
- La presentación de la mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

▪ **Incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero**

En tal caso la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros

No obstante, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, o se haya realizado la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción es de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros.

▪ **Incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero**

En este caso la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

Si la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, o si se hubiera realizado por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción asciende a 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros.

- **Incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero**

Este incumplimiento se sanciona con una multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

Si la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, o si se hubiera realizado por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción se cifra en 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros.

ACLARACIONES DE LA AGENCIA TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LA LIMITACIÓN DE PAGOS EN EFECTIVO

Ante las dudas e incertidumbres nacidas con ocasión de la limitación de los pagos en efectivo introducida a través de la Ley 7/2012, la Agencia Tributaria ha procedido a publicar algunas aclaraciones utilizando el mecanismo de preguntas y respuestas clásico del programa Informa². Seguidamente reproducimos algunas que entendemos relevantes:

● Operaciones entre particulares o entre individuos que actúan como tales.

Pregunta: Un empresario A transmite una vivienda no afectada a su actividad a un particular por importe de 80.000 euros. Se plantea si esta operación se encuentra sometida a las limitaciones al pago en efectivo.

Respuesta: En este caso, ninguna de las partes interviene en calidad de empresario o profesional, dado que el bien transmitido por A no se encuentra afectado a su actividad sino que es un bien de su patrimonio personal. Por ello, esta operación no está sujeta a la prohibición y podría abonarse en efectivo.

● Operaciones de tracto sucesivo

Pregunta: Un empresario recibe género semanalmente de un proveedor con el que tiene un contrato de suministro de material, en el que se establece que la facturación, liquidación y pago de los suministros se debe efectuar mensualmente. La última factura mensual emitida asciende a 4.000 euros. Asimismo, el empresario firmó un contrato de arrendamiento del local por un periodo de tres años, por el que abona 2.000 euros mensuales. Se plantea si estas operaciones se encuentran sometidas a las limitaciones a los pagos en efectivo.

Respuesta: A efectos de la cuantificación de los importes de las operaciones, la Ley 7/2012 se refiere a operaciones o pagos (como el art. 7.Uno.2). Con carácter general la cuantía de ambos conceptos coinciden. Pero en el caso de contratos de tracto sucesivo, la operación se desarrolla de forma continua en un período más o menos largo al que se refiere el contrato. En este caso no deben sumarse todas las

² Pueden encontrarse todas las preguntas y respuestas en la página de la Agencia Tributaria: www.agenciatributaria.es –Programa Informa-

operaciones facturadas en el año o durante la vigencia del contrato de suministro, ni tampoco debe acudirse a la materialidad de las entregas. La determinación de la cuantía se realiza en función de la facturación y cobro de estas operaciones. Por ello, en estos casos se debe acudir al pago de estas entregas o prestaciones.

La periodicidad de la facturación, liquidación y pago de los suministros pagos deberá coincidir con la establecida en el contrato. La aplicación de las limitaciones a los pagos en efectivo no se verá impedida como consecuencia de los fraccionamientos del pago por periodos inferiores al establecido en el contrato, por la imputación de cantidades que deben liquidarse en un ejercicio a otro distinto con la finalidad de no superar la cuantía de la limitación, ni por cualquier otro ajuste que pretenda la modificación artificial de los pagos periódicos.

En el caso planteado, el pago de la factura de suministro que asciende a 4.000 euros no se puede pagar en efectivo, mientras que si podría pagarse en efectivo el alquiler por importe de 2.000 euros.

● Operaciones independientes

Pregunta: Un profesional (por ejemplo, un abogado, un asesor financiero, un médico, un odontólogo, etc.) presta diversos servicios independientes a un cliente a lo largo del año, de forma que cada uno de los servicios resulta inferior a 2.500 euros y se factura independientemente, pero en conjunto superan dicha cantidad. Se plantea si estas operaciones se encuentran sometidas a las limitaciones al pago en efectivo.

Respuesta: En este caso se trata de distintas operaciones, al tratarse de servicios o tratamientos independientes, por lo que no deben agregarse los importes, sino que se consideran los importes pagados en cada factura de forma independiente a efectos de la aplicación del límite de los 2.500 euros.

● Fraccionamiento de Plazos

Pregunta: Se plantea si se encuentra sometido a las limitaciones al pago en efectivo una operación entre empresarios por importe de 4.000 euros, que se paga en efectivo en dos plazos de 2.000 euros cada uno.

Respuesta: Se trata de una operación efectuada en la que ambas partes intervinientes actúan en calidad de empresario y que se encuentra sometida a la prohibición de pago en efectivo si su importe es igual o superior a 2.500 euros.

La norma establece que a efectos del cálculo de la cuantía de la operación se sumarán los importes de todas las operaciones o pagos en que se haya podido fraccionar la entrega del bien o prestación del servicio. Por consiguiente, no se considera como dos operaciones de 2.000 euros, sino como una única operación de 4.000 euros, cuyo pago se ha fraccionado en dos partes. Luego, esta operación no puede pagarse en efectivo.

● Pago parcial en efectivo

Pregunta: Se plantea si se encuentra sometido a las limitaciones al pago en efectivo una operación entre un empresario y un particular valorada en 3.000 euros, que se pagan 1.000 por transferencia y 2.000 en efectivo.

Respuesta: Se trata de una operación efectuada en la que al menos una de las partes intervinientes actúa en calidad de empresario o profesional, por lo que se encuentra sometido a la prohibición de pago en efectivo si el importe de la operación es igual o superior a 2.500 euros.

La prohibición para los pagos en efectivo se produce cuando se paguen en efectivo operaciones por un importe igual o superior a 2.500 euros (art. 7.Uno.1 de la Ley 7/2012). En este caso, la operación es de 3.000 euros, por lo que se supera el límite para que la operación pueda pagarse en efectivo. El pago de esa operación en efectivo, sea total o parcialmente (dado que la norma no distingue), supondría un incumplimiento de la prohibición.

Pero la base de la sanción no es por el importe de los 3.000 euros de la operación, sino sólo aquella parte pagada en efectivo. Así, la base de la sanción es la cuantía pagada en efectivo en las operaciones de importe igual o superior a 2.500 euros (art. 7.Dos.4 de la Ley 7/2012). Luego, en caso de operaciones pagadas sólo parcialmente en efectivo, la base de la sanción será inferior al importe de la operación. Para la limitación al pago en efectivo basta con que el importe de la operación sea igual o superior a 2.500 euros, aunque el pago en efectivo sea inferior a esta cuantía. En este caso, la base de la sanción son 2.000 euros.

Por lo tanto, esta operación no puede pagarse en efectivo, ni siquiera parcialmente

● Operaciones realizadas el mismo día

Pregunta: Una persona compra un producto en un gran almacén por importe de 1.500 euros y pide un ticket, y en el mismo día compra otro producto por 1.200 euros que paga en otra caja del establecimiento y pide un ticket. Al día el cliente pide que le emitan una factura en relación a los dos tickets a nombre de una empresa. El vendedor pregunta si esas operaciones se encuentran sometidas a las limitaciones a los pagos en efectivo.

Respuesta: En estos casos se puede tratar de dos operaciones distintas, que podrían satisfacerse en efectivo al no superar ninguna de ellas los 2.500 euros.

No obstante, si las operaciones se refiere a los mismos bienes o a bienes que se encontraban directamente relacionadas, y el cliente las separase con la intención de fraccionar una única operación, se sumarían los importes.

En este caso, si el gran almacén detectara este fraccionamiento, debería indicar al cliente que el pago debería efectuarse por medios distintos al efectivo.

Si el gran almacén no puede detectar esta conducta de fraccionamiento efectuada por el cliente, aquél no sería responsable de la sanción.

Pero la Agencia Tributaria podría dirigirse contra el cliente para imponerle la sanción correspondiente por su incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo.

Diciembre de 2012

Esta comunicación reviste carácter meramente informativo y no debe considerarse opinión o asesoramiento profesional.