

# Presentación

**Tomás Marcos Sánchez**

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF

**Andrés Báez Moreno** presenta un estudio de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto GIMLE, que considera una oportunidad perdida para aclarar el sentido del principio de imagen fiel y sus consecuencias fiscales. La jurisprudencia del TJUE había avanzado poco en el sentido y significado del principio de la imagen fiel y menos en la definición de los presupuestos habilitantes de la inaplicación de las reglas contables con base en aquel principio. La sentencia de 3 de octubre de 2013 (C-322/12, GIMLE), se refiere a una sociedad belga con socios suecos residentes en Reino Unido que aprovechan la exención de las ganancias por la venta de acciones en Bélgica, mediante el procedimiento de venta a la sociedad belga de acciones de los socios de una sociedad sueca a razón de 100 SEK por acción, siendo que 38 días después la sociedad belga que las adquirió de sus socios las vende a un tercero a 340.000 SEK por acción. La Administración tributaria belga consideró que la aplicación de la regla contable del coste histórico no respeta el principio de imagen fiel y procede su inaplicación sometiendo a liquidación la ganancia obtenida por la diferencia de valor. La cuestión prejudicial que se le presentó al TJUE fue si la Cuarta Directiva al introducir una excepción al principio de contabilización por el valor de adquisición exige contabilizarlos inmediatamente a su valor de reventa si éste resulta ser su valor real. El TJUE concluyó que el principio de imagen fiel no permite establecer una excepción al principio de valoración de los activos en función de su precio de adquisición o de su coste, rompiendo así con la línea jurisprudencial previa y dejando algunas cuestiones sin resolver. Antes el TJUE había dicho que el cumplimiento del principio de imagen fiel constituye el objeto primordial de la Cuarta Directiva, optando por la función informativa de las cuentas anuales, frente a la simple asunción de la prudencia interpretativa. La sentencia GIMLE hace una lectura más prudente y formalista, optando, en un contexto de convergencia internacional proclive a la finalidad informativa, por la posición más tradicional sobre las finalidades del Balance. La infravaloración constatada de las acciones adquiridas por GIMLE es coherente y exigible de acuerdo con el principio de prudencia, lo que relega el principio de imagen fiel a los efectos puramente informativos. Solo a partir de la evidente vinculación entre las partes puede entenderse una adquisición por un precio inferior en un 3400% al valor real de las acciones. El TJUE no se pronuncia sobre si el fenómeno de los precios de transferencia en casos de vinculación debe ser corregido dando lugar a la inaplicación de la regla del coste histórico en virtud del principio de imagen fiel, sino que parece confinar los efectos del principio de imagen fiel a la memoria. Pero según la interpretación de la Comisión sobre la Cuarta y Séptima Directivas parece fuera de toda discusión que, en ausencia de normativa nacional, existe un deber de inaplicar preceptos contables concretos cuando pueda estar comprometido el principio de imagen fiel. En nuestro Plan General de Contabilidad (2007) para las operaciones entre empresas del grupo se impone el valor razonable (Norma 21), de acuerdo con la realidad económica de la operación. Parece evidente que

esto es incompatible con la sentencia GIMLE, al punto de que una interpretación de la Norma 21 conforme al ordenamiento comunitario parece imposible. En nuestro ordenamiento contable interno se había consolidado el criterio de que la necesaria prevalencia del fondo sobre la forma, impone que las operaciones entre empresas del grupo pueden valorarse por referencia al mercado. Pero la sentencia GIMLE impide la inaplicación del principio de coste histórico y regla de prudencia por imposición de las exigencias de la imagen fiel. La sentencia GIMLE niega radicalmente en un caso concreto la inaplicación del principio de coste histórico por aplicación de la imagen fiel, pero sin aclarar qué es una situación excepcional tal que habilita la excepción de los principios contables, y menos aún por qué una infravaloración manifiesta, constando vinculación entre los operadores, no constituye una situación excepcional que habilita la inaplicación del coste histórico. La inaplicación de las reglas contables por imposición de la imagen fiel se ha valorado como una cláusula general antiabuso que hace prevalecer el fondo sobre la forma. Tras la sentencia GIMLE por exigencia del principio de seguridad jurídica debe precisarse en qué circunstancias puede prescindirse de la forma (valor pactado) y sustituirlo por el fondo (el valor de mercado). El test de abuso del propio TJUE (asunto EMSLAND STÄRKE) exige la concurrencia de circunstancias objetivas (respeto a las formas contrariando el objetivo de la norma) y subjetivas (voluntad de obtener una ventaja con artificiosidad en la creación de las condiciones para su obtención). En el asunto GIMLE en el plano objetivo existe desproporción entre el coste y el valor real de tal magnitud que el principio de prudencia y su finalidad no parece verificarse. En el plano subjetivo se han creado artificialmente las condiciones para la ventaja a obtener, dado que los vendedores solo admiten el precio inferior dado que la entidad compradora es de su propiedad y para localizar la ganancia donde está exenta. La normativa tributaria española de operaciones vinculadas (art. 16 LIS) es distinta de la norma de valoración 21 aunque la filosofía de fondo pueda coincidir. La norma antiabuso general incluida en el artículo 15 LGT no admite tampoco la subordinación a la norma contable y requiere, en su caso, la práctica de ajustes extracontables al resultado. De manera que entre la excepción de la norma contable por el principio de imagen fiel y los requisitos de artificiosidad del artículo 15 LGT existen relevantes diferencias. Así el artículo 15 exige un requisito procedimental que no existe en el plano contable. No es razonable interpretar literalmente la remisión al resultado contable del artículo 15 LGT para defraudar las exigencias y limitaciones del conflicto en la aplicación de las normas en el ámbito específico del Derecho Tributario.

**Sabina de Miguel Arias** analiza la relevancia de la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de responsabilidad por infracciones tributarias ante la presentación de liquidaciones erróneas. Cláusula íntimamente ligada a la concepción del principio de culpabilidad, que impone la exención de responsabilidad por infracciones recogida en el artículo 179.2 LGT, que enumera tres supuestos ejemplificativos: interpretación razonable de la norma, actuación conforme a criterios administrativos públicos, y actuación ajustada a un contestación a una consulta. Lo que enlaza directamente con la inexistencia de responsabilidad objetiva y la obligación de la Administración de motivar la culpabilidad. La LGT no abarca todos los supuestos de error, sino que prevé ciertas circunstancias que constituyen indicios suficientes para la exención de responsabilidad. La interpretación razonable es un concepto jurídico indeterminado que ha de concretarse en cada caso concreto, teniendo en cuenta factores como la complejidad técnica del ordenamiento tributario, la ausencia de estabilidad normativa y la condición personal de los sujetos aplicadores de la norma. En la valoración de la complejidad de la norma influyen factores como la ambigüedad, la novedad, y la falta de desarrollo reglamentario. En el plano subjetivo ha de atenderse a las circunstancias personales del sujeto que interpreta la norma, pudiendo detectarse el error de derecho invencible cuando se asesora de un profesional cualificado. Pero tampoco cabe fundamentar la culpa en la existencia de asesoramiento jurídico según ha dictaminado el Tribunal Supremo. Aún si no existe conflicto interpretativo en la norma debe descartarse la culpa en los casos de error de hecho, de calificación o de subsunción, para casos en que la selección de la norma aplicable comporte dificultad y

que el razonamiento o calificación efectuada resulte lógica y adecuada a los datos conocidos. En los casos de actuación conforme a los criterios administrativos no es correcto identificar la diligencia debida con la mera aceptación de la postura oficial. La actuación de la Administración genera confianza legítima en la licitud de las conductas que ella se atemperan. Los criterios de la Administración conocidos mediante publicaciones y comunicaciones deben abarcar las de mayor y las de menor trascendencia habida cuenta de que el art. 87.1 LGT prevé obligaciones a cargo de la Administración para permitir a los obligados en conocimiento de sus criterios. En las actuaciones con arreglo a los criterios manifestados en consultas tributarias la norma pide igualdad sustancial de las circunstancias, debiendo entenderse modificado el criterio de la consulta más antigua en casos de doctrinas contradictorias. Analizando los pronunciamientos de los Tribunales que exoneran de responsabilidad a los contribuyentes, resulta que en el IRPF se tiene en cuenta la excesiva complejidad, la diversidad de doctrina y de criterios jurisprudenciales, mientras que se detecta la ausencia de diligencia en casos de error en la cuantificación de las ganancias, disfrute de exenciones, y existencia de ocultación. En el impuesto sobre sociedades he tenido virtualidad exculpatoria la complejidad normativa, la interpretación dispar en sede administrativo o jurisdiccional y la ausencia de ocultación, mientras se ha inculcado en supuestos de datos falsos o falseados, de normas claras interpretadas de forma incorrecta, y de experiencia previa en operaciones idénticas. En el IVA también han exculpado los contextos complejos, la doctrina contradictoria, y errores de terceros, no siendo suficiente la condición subjetiva como extranjero. Ante los problemas que plantea la definición de la interpretación razonable de la norma parte de la doctrina considera más útil regular de forma general los efectos del error en la normativa tributaria. Debe tenerse en cuenta que el artículo 179.2d) LGT no abarca todas las hipótesis del error sino que enumera supuestos ejemplificativos que no agotan los supuestos en que concurre diligencia debida. Desde la perspectiva procedimental puede ser conveniente que el sujeto pasivo ponga en conocimiento de la Administración la interpretación que ha seguido mediante el oportuno escrito, sin perjuicio de los ulteriores trámites de alegaciones. En este contexto ha de subrayarse la importancia de la motivación de los actos administrativos sancionadores, sin que sean suficientes referencias genéricas a la inexistencia de interpretación razonable de la norma.

**José Enrique Monterroso Muñoz** dedica su trabajo al estudio empírico de los impuestos diferidos en las empresas con mayor volumen del sector inmobiliario español durante el período 2008 a 2011. Las diferencias entre la normativa contable y la normativa fiscal inciden en la práctica contable y en el comportamiento de los gerentes. El reflejo de estas diferencias en el plano contable puede efectuarse por el método basado en la Cuenta de Resultados, o por el método basado en el Balance de Situación. La normativa contable internacional y la nacional optan por el método del Balance. La doctrina ha estudiado la incidencia de los impuestos diferidos en los procesos de valoración de las compañías, sugiriendo la idea de que proporcionan al inversor información sobre las posibles conductas de manipulación del resultado. Algunas investigaciones detectan que las empresas públicas, las empresas altamente apalancadas y las que están financieramente agobiadas presentan grandes diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad. Se asume que manejar el resultado contable al alza sin incrementar la base fiscal genera diferencias temporarias y gastos por impuesto diferido de forma que éste puede ser medida útil para detectar la manipulación del resultado. Analiza en primer lugar si se ha producido una variación en el mayor o menor reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido. Desde esta perspectiva se constata un incremento significativo del reconocimiento de activos por impuesto diferido, y que existe una relación inversa entre las variaciones de los flujos de caja y el reconocimiento de activos por impuesto diferido. En segundo lugar, examina la incidencia de variables financieras como la liquidez y el endeudamiento en el reconocimiento de activos y pasivos financieros. Desde el punto de vista de la liquidez se constata que afecta al volumen de activos por impuesto diferido, de forma que con ratios bajos de liquidez se reconocen activos por impuestos diferidos y lo contrario ocurre con ratios de liquidez medios o altos. De igual modo,

aunque no existen diferencias significativas con niveles de endeudamiento bajos se produce un incremento de activos por impuesto diferido. Por último determina la incidencia de los impuestos diferidos, activos y pasivos, en la discrecionalidad de los gerentes en la cuantificación del resultado contable. Desde este punto de vista los niveles de discrecionalidad son más significativos en las empresas con menor endeudamiento que en las empresas con mayor endeudamiento, y que resulta significativa la relación estadística entre el gasto devengado por impuesto diferido asociado al reconocimiento de activos fiscales respecto a los devengos anormales, mientras que no es significativa la relación entre el impuesto devengado asociado al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido y los devengos anormales.

**Salvador Miranda Calderín** honra de nuevo su compromiso con la RIC aportando su Crónica referida al año 2013. Período en que han menudeado, como es costumbre, las interpretaciones restrictivas de la Administración Tributaria, puntualmente confirmadas por el Tribunal Supremo. Por fin se han publicado las Directrices comunitarias sobre las ayudas estatales de finalidad regional para el período 2014-2020, prorrogando seis meses las ayudas aplicables en el período 2007-2013. Lo que por Resolución de la DGT supone que hasta 31 de diciembre de 2014 puede dotarse la RIC con los beneficios hábiles generados en 2014. El territorio canario se cataloga en las nuevas Directrices como región a) que son las que pueden recibir ayudas con más intensidad. Se subraya la importancia de la prohibición de ayuda a las empresas en crisis y que debe aportarse justificación del efecto incentivador explicando la situación contrafáctica que existiría sin ayudas. El Parlamento canario y los principales estudios realizados ponen énfasis en la creación de empleo abogando por la continuidad de la RIC. Se muestra contrario por razones coyunturales relacionadas con el desempleo en Canarias de exteriorizar las inversiones de las dotaciones de la RIC. La mejora de la integración regional de las Regiones ultraperiféricas es loable, por lo que la incentivación de las inversiones canarias en el exterior no se ve frenada por la legislación comunitaria, pero sí por la alta tasa de paro de las islas. Sostiene el autor que las regularizaciones efectuadas por la Administración tributaria relacionadas con la RIC forma parte del REF y debe ser compensada a Canarias con una fórmula eficiente. En este tiempo el Tribunal Supremo ha reiterado que solo la actividad económica es fuente de rendimientos susceptibles de la dotación RIC, con exclusión de arrendamientos, incluso de industria, plusvalías, etc.; se han rechazado recursos amparados en la tutela judicial alegando incongruencia omisiva por faltas de referencias a informes aportados o de motivación; se ha justificado la legitimidad de los cambios de criterio en confrontación con la seguridad jurídica, y se concreta el límite casacional en la mera cuota; en materia de prescripción por defectos de contabilización o dotación se ha estimado consumada la prescripción de la acción liquidatoria si el incumplimiento se produce en un año prescrito no susceptible de comprobación; se ha confirmado que las AIE pueden dotar la RIC y no sus miembros con las bases imputadas; y no se ha admitido la petición subsidiaria de aplicar la RIC cuando se declaran improcedentes los beneficios de las “vacaciones fiscales”, porque no se cumplen sus requisitos sustanciales ni se ha efectuado una declaración complementaria. La Audiencia Nacional que para la actividad de alquileres los requisitos de local y empleado son mera presunción *iuris tantum*, siendo decisiva la existencia o no de riesgo de la actividad; que las plusvalías y los ingresos financieros y los dividendos no habilitan la dotación de la RIC; que el carácter revisor de la jurisdicción contenciosa impide examinar cuestiones no debatidas en instancias inferiores; y que la subrogación de la RIC en procesos de reestructuración societaria solo tiene lugar bajo el paraguas del régimen especial de fusiones de la LIS. El TSJ de Canarias ha exigido los requisitos de local y empleado aunque la entidad no sea de mera tenencia; no ha estimado viable la materialización en vehículo de lujo; no son responsables por defectos en la materialización lo que en tal fecha no eran administradores; no es actividad habilitante el arrendamiento de industria; ha entendido prescrito el derecho a comprobar la regularidad de la materialización o inversión, cuando lo que se comprueba es la obligación de mantenimiento de la inversión no realizada, frente a la criticable ficción legal admitida por el TEAR canario en 2012; estima la existencia de prescripción cuando los incumplimientos

se han producido en años prescritos; incluso antes de la modificación legal operada en 2007 ha decidido que los herederos de personas fallecidas antes de la materialización o del mantenimiento pueden integrar estos requisitos. Los Tribunales administrativos y el TEAC en concreto ha modificado el criterio de valoración de la actividad económica en alquileres con local y empleado, definiendo que son requisitos necesarios, pero no suficientes; rechaza la aplicación del incentivo de la RIC en el caso de una fusión por no figurar información en la memoria del absorbente.

