



Revista Técnica Tributaria

Revista trimestral // Número **120** // enero - marzo 2018





Dirección

María Amparo Grau Ruiz
Profesora Titular de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de
Madrid

Coordinación de redacción

Helena Pujalte Méndez-Leite
Directora del Gabinete de
Estudios de AEDAF

**Montserrat Ruiz de Velasco
Casas**
Técnico del Gabinete de Estudios
de AEDAF

Consejo Asesor

José Ignacio Alemany Bellido
Abogado.
Presidente de la AEDAF

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia
Nacional

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de La Laguna

Abelardo Delgado Pacheco
Inspector de Hacienda del Estado
en excedencia. Socio de
Garrigues

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de
Madrid

César García Novoa
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Santiago de
Compostela

Beatriz Ladero de las Cuevas
Abogada. Vocal Responsable de
Estudio e Investigación
de la AEDAF

Diego Martín Abril

Inspector de Hacienda del Estado
en excedencia.
Ex director General de Tributos.
Of Counsel en Gómez-Acebo &
Pombo

Juan Martín Queralt

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia

Carlos Palao Taboada

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Consejero en Montero-Aramburu
Abogados

Juan Ramallo Massanet

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid

José Ignacio Ruiz Toledano

Inspector de Hacienda del Estado.
Presidente del TEAR de Madrid

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda
del Estado

M^a Teresa Soler Roch

Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Alicante

Juan Zornoza Pérez

Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral

Redacción y administración:

Claudio Coello, 106 - 6º dcha
28006 - Madrid
Tel.: 915 325 154
Fax: 915 32 3794
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Selección de contenidos

**(Jurisprudencia nacional, Doctrina administrativa y
Novedades editoriales):**
Marta González Álvaro y Montserrat Ruis de Velasco Casas.

Edita:

Asociación Española de Asesores Fiscales

Maquetación:

dgmm@telefonica.net

Impresión:

Villena Artes Gráficas
Avda. Cardenal Herrera Oria, 242
Tel: 917 385 100

Depósito Legal: M-25925-1988
ISSN: 0214-6010

Suscripciones:

Anual (4 ejemplares): 60€ + IVA
Librerías (4 ejemplares): 48€ + IVA
Números sueltos: 25€ + IVA

Correo electrónico: sedecentral@aedaf.es

Revista Técnica Tributaria (Edición digital):
WWW.AEDAF.ES/Gabinete de estudios/Publicaciones/Revista
Técnica Tributaria

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF.

Revista Técnica Tributaria no comparte necesariamente las opiniones de los colaboradores expuestas en sus artículos

© Asociación Española de Asesores Fiscales

Índice

Presentación.....	7
--------------------------	----------

Editorial:

¿Es sostenible el sistema fiscal español? <i>María Amparo Grau Ruiz</i>	9
--	----------

Estudios:

Tributación en el IS de las rentas procedentes de instrumentos de patrimonio <i>Sergio Manuel Jiménez Cardoso</i>	13
Estudio de las reformas en los reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria <i>Marcos M. Pascual González</i>	45
Crónica de la RIC 2017. Los nuevos límites a las ayudas de Estado <i>Salvador Miranda Calderín</i>	75

Jurisprudencia nacional:

STS de 11/12/2017. Procedimiento de inspección. Motivación suficiente del cómputo de dilaciones imputables al contribuyente.	101
STS de 11/12/2017. Recaudaciones tributarias. Notificaciones tributarias. Notificación electrónica.	103
STS de 31/10/2017. Gestión Tributaria. Retroacción de actuaciones acordada por el órgano económico-administrativo tras anular la comprobación de valores realizada por falta de motivación.	105
STS de 04/12/2017. Impuesto sobre Sociedades. Régimen de neutralidad fiscal. Operación de escisión. Motivo económico válido.	107
STS de 04/01/2017. Procedimiento de inspección. Prescripción. Interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras.	110
SAN de 11/12/2017. Infracciones y sanciones tributarias. Principios reguladores. Presunción de inocencia.	112
SAN de 19/10/2017. Impuesto sobre Sociedades. Sociedades patrimoniales. Errores formales.	116
TSJ de la Comunidad Valenciana de 16/11/2017. IIVTNU. Hecho imponible. Efectos de la STC de 59/2017, de 11 de mayo. Carga de la prueba.	118

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 14/12/2017. IVA. Compensación de partidas en periodos futuros. Supuestos que pueden constituir infracciones tributarias. Consignación de partidas a compensar de IVA pendientes de aplicación en periodos posteriores, que no se ajustan a las inicialmente declaradas.	123
RTEAC de 04/12/2017. Impuesto sobre Sociedades. Gastos fiscalmente no deducibles: intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación.	125
RTEAC de 08/12/2017. Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Bonificación. Base de la bonificación.	129
RTEAC de 16/01/2018. Procedimiento tributario. Inadmisibilidad del recurso extraordinario de revisión y recalificación como solicitud de inicio de recurso de revocación.	133
RTEAC de 31/01/2018. Procedimiento de recaudación. Adopción de medidas cautelares. Riesgo recaudatorio.	136
RTEAC de 16/01/2018. IRPF. Procedimiento inspector. Prescripción por excesiva duración de las actuaciones. Fecha de finalización del plazo.	139
RTEAC de 25/01/2018. IVA. Exenciones. Arrendamiento de viviendas.	141

Comentarios de jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 04/10/2017. Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 14, apartado 2, letra b) – Entrega de bienes – Vehículos automóviles – Contrato de arrendamiento financiero con opción de compra.	145
STJUE de 04/10/2017. Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 12, apartados 1 y 2- Artículo 135, apartado 1, letra j) – Hecho imponible – Exención.	149
STJUE de 23/11/2017. Procedimiento prejudicial – Libertad de establecimiento – Fiscalidad directa – Impuesto sobre Sociedades – Directiva 90/434/CEE – Artículo 10, apartado 2 – Aportación de activos – Establecimiento permanente no residente transmitido, en el marco de una operación de aportación de activos, a una sociedad que tampoco es residente – Derecho del Estado miembro de la sociedad transmitente a gravar los beneficios o las plusvalías de dicho establecimiento resultantes de la aportación de activos – Legislación nacional que establece la tributación inmediata de los beneficios o las plusvalías en el ejercicio en que se produzca la transmisión – Recaudación del impuesto adeudado como ingreso tributario del ejercicio fiscal en el que se haya producido la operación de aportación de activos.	154
STJUE de 23/11/2017. Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Base imponible – Directiva 77/388/CEE – Artículo 11, parte c, apartado 1, párrafo segundo – Limitación del derecho a la reducción de la base imponible en caso de impago por la otra parte contractual – Margen de apreciación de que disponen los Estados miembros en la transposición – Carácter proporcional del período de prefinanciación por el operador.	158

Novedades Editoriales	163
------------------------------------	-----

Presentación

Abre la sección de Estudios el trabajo de **Sergio Manuel Jiménez Cardoso**, *Tributación en el IS de las rentas procedentes de instrumentos de patrimonio*, en el que el autor analiza el tratamiento contable-fiscal de estas rentas, facilitando la comprensión y aplicación de las normas que les afectan e identificando las dificultades y lagunas de éstas.

Marcos Pascual González nos presenta el *Estudio de las reformas en los reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria*, en el que se detallan las novedades más relevantes de la reforma aprobada a finales del año 2017. Entre ellas destacamos la nueva obligación de información a la que se someten a las plataformas colaborativas que intermedien en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos, la cuantificación de las costas en el procedimiento económico-administrativo o las modificaciones introducidas para adaptar las normas reglamentarias a la obligación de relacionarse con la Administración por medios electrónicos.

Por último y como viene siendo habitual, **Salvador Miranda Calderín** nos ofrece la *Crónica de la RIC 2017. Los nuevos límites a las ayudas de Estado*. En este trabajo el autor, además de tratar la ampliación del límite de las ayudas de funcionamiento del 10 al 30 por ciento del volumen de negocios en el Reglamento europeo de exención por categorías, analiza las principales Sentencias del Tribunal Supremo y Audiencia Nacional publicadas durante el año, así como las consultas de la Dirección General de Tributos más relevantes.



Editorial

¿Es sostenible el sistema fiscal español?

María Amparo Grau Ruiz

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Directora de la Revista Técnica Tributaria

¿Cuánto tiempo más podrá sostenerse nuestro sistema tributario actual, tal como se ha desarrollado hasta la fecha? Las dudas que a muchos suscita su posible mantenimiento durante un largo período de tiempo traen causa de muy distintos factores: desde puntuales reivindicaciones de los más elementales planteamientos de justicia financiera tradicional, hasta los más modernos riesgos que entraña la cuarta revolución industrial para la sociedad¹ y, en especial, para la Hacienda pública, por la parte que le corresponde a la hora de garantizar su bienestar. Sin olvidar cómo le afectan otras cuestiones pendientes de resolver: las relativas a la revisión del adecuado ejercicio de las competencias tributarias en el marco de la necesaria solidaridad interterritorial, tanto interna como internacional.

La sostenibilidad es una cualidad que debe predicarse en el ámbito del derecho presupuestario, tal como hemos aprendido en los tiempos difíciles de consolidación fiscal, pero a todas luces es también deseable en el campo tributario, con una significación mayor, si cabe, que la mera sostenibilidad presupuestaria.

Además, para que los sistemas tributarios puedan servir al logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030 de la ONU, tal como están llamados a hacer en materia social, ambiental y de gobernanza económica², primero han de poder sostenerse.

1 La Resolución del Parlamento Europeo, de 16 de febrero de 2017, contiene recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho civil sobre robótica (2015/2103(INL)). El Parlamento pide a la Comisión que presente, sobre la base del artículo 114 del TFUE, una propuesta de instrumentos legislativos sobre los aspectos jurídicos relacionados con el desarrollo y el uso de la robótica y la inteligencia artificial previsibles en los próximos diez o quince años, junto con instrumentos no legislativos -por ejemplo, directrices y códigos de conducta-. Asimismo, se alienta encarecidamente a la comunidad internacional a cooperar para estudiar los desafíos sociales, éticos y jurídicos.

2 La Resolución 70/1, de 25 de septiembre de 2015, "Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible" aspira a erradicar la pobreza y promover las dimensiones sociales, económicas y ambientales del desarrollo sostenible. La Resolución 69/313, de 27 de julio de 2015, relativa a la Agenda de Acción de Adís Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, es una parte integral de la Agenda 2030 en tanto la complementa al revisar los medios para la consecución de los objetivos, en el marco de una Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible revitalizada. Informe del Secretario General sobre los resultados de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, A/70/320.

En esta línea, algunas Administraciones tributarias están ya llevando a cabo procesos de puesta a punto para afrontar los nuevos retos, mientras, en paralelo, los asesores fiscales empiezan a adaptarse a tales cambios. La búsqueda del punto de equilibrio en la tributación responsable ha comenzado. No se trata sólo de encontrar un mayor espacio fiscal, ni de aumentar la capacidad tributaria movilizándolo los recursos internos. La transformación requerida, a la altura de las circunstancias, es de orden cualitativo. Representantes de los expertos fiscales en foros internacionales, al más alto nivel, están dando pasos en este sentido³.

Y si a todo ello se suma la complicada coyuntura por la que atraviesa la Unión Europea, ante la falta de recursos en su Presupuesto que el *Brexit* va a suponer para financiar las políticas comunitarias, parece que definitivamente se va a abrir la puerta de par en par a la tributación ambiental en los Estados miembros (por ejemplo, trabajando otra vez en la introducción de un impuesto armonizado sobre las emisiones de CO₂), porque se estima que los intereses en la sostenibilidad presupuestaria y ambiental pueden ir de la mano y reforzarse al menos transitoriamente. También el Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU ha aprobado recientemente la creación de un Subcomité de Tributación ambiental para impulsar el análisis y desarrollo de estos temas a escala global.

Ha de aprovecharse esta etapa inminente de profundos cambios, para procurar la introducción de las necesarias mejoras en nuestro ordenamiento jurídico tributario, de forma predecible, quizás inspirándose para ello en la metodología empresarial de las cinco preguntas básicas (5Ws): qué (*what*), por qué (*why*), cuándo (*when*), dónde (*where*), quién (*who*), a la que se suele añadirse cómo (*how*). La Asociación Española de Asesores Fiscales, en particular a través de Revista Técnica Tributaria, con el compromiso y la actividad de sus asociados, mediante las contribuciones que reciba, sin duda, cumplirá con su responsabilidad social ayudando a perfeccionarlo.

3 Precisamente en la Primera Conferencia Global de la Plataforma para la Colaboración en Tributación (*1st Global Conference of the Platform for Collaboration on Tax*) celebrada en la sede de la ONU en Nueva York del 14 al 16 de febrero de 2018 sobre Tributación y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (*"Taxation and the SDGs"*). Esta Plataforma trata de aunar, de manera coherente, los esfuerzos del Fondo Monetario Internacional, la OCDE, la ONU y el Grupo del Banco Mundial.

Revista Técnica Tributaria

ESTUDIOS

AUTORES

Sergio Manuel Jiménez Cardoso

Marcos M. Pascual González

Salvador Miranda Calderín



Estudios

Tributación en el IS de las rentas procedentes de instrumentos de patrimonio

Sergio Manuel Jiménez Cardoso

Profesor titular de Contabilidad y Economía Financiera
Universidad de Sevilla

Resumen

La tributación de las rentas procedentes de instrumentos de patrimonio en el impuesto sobre sociedades origina frecuentes ajustes al resultado, cuya identificación y comprensión se ve obstaculizada por las diferencias terminológicas existentes entre los ámbitos tributario y contable, la inexistencia, en la norma fiscal, de referencias a las categorías empleadas en contabilidad y el solapamiento entre las normas contables e impositivas. Este trabajo describe sistemáticamente el tratamiento contable-fiscal de estas rentas, facilitando la comprensión y aplicación de las normas que les afectan e identificando las dificultades y lagunas de éstas.

Palabras clave

Impuesto sobre sociedades, instrumentos de patrimonio, doble imposición, minusvalías, deterioro.

Recibido el 11-09-2017/Aceptado el 20-09-2017

Taxation of income from equity in the corporation tax

Abstract

Taxation of income from equity in the corporation tax rise frequent adjustments to the result. The identification and understanding of these adjustments is hampered by the terminological differences between the tax and accounting fields, the lack of tax references to categories used in accounting and the overlap between accounting and tax rules. This paper systematically describes the accounting-fiscal treatment of these incomes, facilitating the understanding and application of the rules that affect them and identifying the difficulties and gaps.

Keywords

Corporate tax, equity instruments, double taxation, losses, impairment losses.

Sumario

1. Introducción.
2. Instrumentos de patrimonio.
3. Reconocimiento de las rentas procedentes de instrumentos de patrimonio.
 - 3.1. Clasificación de los instrumentos de patrimonio en el PGC y el PGC de PYMES.
 - 3.2. Reglas de reconocimiento.
 - 3.2.1. Reglas generales.
 - 3.2.2. Reglas especiales según la categoría contable del instrumento de patrimonio.
4. Imposición y deducción de las rentas procedentes de instrumentos de patrimonio.
 - 4.1. Exenciones y deducciones para evitar la imposición múltiple de dividendos y de plusvalías en la transmisión de participaciones.
 - 4.1.1. Casos de imposición múltiple de rentas positivas.
 - 4.1.2. Tratamiento de la imposición múltiple.
 - 4.2. Tratamiento fiscal de minusvalías en la transmisión de participaciones.
 - 4.3. Tratamiento fiscal de las pérdidas por deterioro y de la reversión del deterioro de participaciones.
 - 4.4. Participaciones valoradas a valor razonable. Tratamiento fiscal de resultados de tenencia, plusvalías y minusvalías.
5. Ajustes en la liquidación del IS asociados a instrumentos de patrimonio.
6. Efectos en el IS de las diferencias entre el valor contable y fiscal de los instrumentos de patrimonio.
7. Bibliografía.

1. Introducción.

La imputación fiscal de rentas en el IS coincide con su reconocimiento contable (artículo 11.1 de la LIS) salvo las excepciones establecidas por la norma tributaria (artículo 10.3 de la LIS). Respecto a las procedentes de participaciones, son relevantes en general: a) las excepciones establecidas en los artículos 11.5, 11.6, 11.10, 13.2, 15 y 17.1 y en las DT 16.^a y 23.^a de la LIS y b) los mecanismos de exención y deducción de dividendos y plusvalías, regulados en los artículos 21, 31 y 32 de la LIS. La LIS también regula cuestiones particulares relacionadas con la tributación de algunos instrumentos financieros concretos, como los híbridos fiscales, los créditos participativos, las participaciones en entidades sometidas a atribución de rentas y las tratadas contablemente, total o parcialmente, como pasivos financieros.

La tributación de los instrumentos de patrimonio no es fácil de comprender debido a que la estructura tributaria se superpone a una estructura contable sin atender a la terminología y al esquema de clasificación adoptado contablemente tras 2007. Además, a este marco fiscal se superpone otra estructura contable, el registro del impuesto sobre beneficios. El registro del impuesto diferido relacionado con participaciones depende decisivamente del funcionamiento previsible de los mecanismos fiscales de exención o deducción de plusvalías y de las restricciones impuestas a la deducción de minusvalías. Finalmente, la liquidación del IS depende del registro del impuesto sobre beneficios originado en otras jurisdicciones, ya que los gastos e ingresos derivados del mismo, con carácter general, se consideran respectivamente deducibles o computables en el IS.

El objetivo de este trabajo es describir de forma sistemática el tratamiento contable-fiscal de estas rentas, facilitando la comprensión y aplicación de las normas contables y tributarias que les afectan e identificando las dificultades y lagunas de éstas. Para ello, se definen los instrumentos de patrimonio (apartado 2) y se detallan las normas de valoración contable que les son aplicables (apartado 3) y que, salvo excepciones, tendrán eficacia fiscal. En el apartado 4 se describe la imposición múltiple y los mecanismos de tributación de las rentas, positivas y negativas, relacionadas con participaciones. Finalmente, se enumeran los ajustes en la liquidación del IS derivados de las rentas procedentes de los instrumentos de patrimonio (apartado 5) y los efectos impositivos de las diferencias entre el valor contable y fiscal de las participaciones (apartado 6). Este trabajo no trata la tributación de las rentas procedentes de participaciones en el régimen consolidado, ni de las derivadas de operaciones con instrumentos de patrimonio propio, establecimientos permanentes ni de las surgidas de la aplicación del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS.

2. Instrumentos de patrimonio.

La NRV 9.^a 4 del PGC y la NRV 11.^a del PGC de PYMES definen los instrumentos de patrimonio como “cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la empresa que los emite una vez deducidos todos sus pasivos”. Las características básicas de los instrumentos de patrimonio son, por tanto, las siguientes:

- Surgen de un acto de voluntad, que incluye frecuentemente una aportación al patrimonio empresarial.
- Otorgan el derecho a participar en una potencial liquidación del patrimonio empresarial. Por ello, no se consideran instrumentos de patrimonio las aportaciones de socios para compensar pérdidas, las reservas, las subvenciones, los ajustes al patrimonio neto, ni las acciones propias en cartera. Éstas últimas, por carecer de este derecho económico en virtud del artículo 148 de la LSC.
- No son pasivos del emisor. Es decir, no suponen para éste una obligación actual de desprenderse en el futuro de recursos (MCC 4.º 2), sea dinero u otros activos o servicios, por causa distinta a la

liquidación. Por ello, tanto la NRV 9.^a 3 del PGC como la NRV 9.^a del PGC de PYMES excluyen de los instrumentos de patrimonio algunas participaciones, como determinadas acciones rescatables, sin derecho a voto u otros instrumentos financieros (ver las respuestas del ICAC a las consultas n.ºs 84/2010/3 y 86/2011/2), siempre que obliguen a la entidad emisora a su reembolso o al pago de una retribución, incluso aunque sea contingente, salvo que sea extremadamente rara o sólo pueda ocurrir en el momento de la liquidación (AECA, 2008).

De acuerdo con el principio de preeminencia de la sustancia sobre la forma (MCC 1.º, tercer párrafo), las acciones rescatables y las acciones o participaciones sin derecho a voto no se identifican como pasivos (del emisor) por su denominación, sino sólo en la medida en que reúnan las características de éstos. Así, las acciones rescatables deberían considerarse instrumentos de patrimonio cuando la opción de rescate se sitúe en el lado del emisor o cuando la insuficiencia de beneficios o reservas libres impidan su amortización (según los artículos 500 y 501 de la LSC), al no cumplir, en ninguno de estos casos, con la definición de pasivo (MCC 4.º 2). Las participaciones o acciones sin derecho a voto (reguladas en los artículos 98 y ss. de la LSC), deberían considerarse pasivos del emisor dependiendo del dividendo anual mínimo (también denominado dividendo preferente). Si éste no existe o no es significativo, deberían clasificarse como instrumentos de patrimonio. Cuando sea significativo, han de tratarse como instrumentos financieros compuestos (regulados en la NRV 9.^a 5.2 del PGC¹). También deben considerarse instrumentos financieros compuestos las acciones rescatables a petición del inversor. La naturaleza de los préstamos participativos, regulados en el artículo 20 del RD-ley 7/1996, sin embargo, los identifica claramente como pasivos financieros, lo que confirma el ICAC en la respuesta a la consulta n.º 78/2009/1.

Desde la perspectiva de la sociedad emisora, la identificación de un instrumento financiero, total o parcialmente, como de patrimonio propio o como pasivo financiero tiene importantes efectos contables. Por un lado, su clasificación (total o parcial) en el balance depende de su naturaleza. Por otro, su retribución se califica como gasto cuando corresponda a un pasivo y como dividendo cuando corresponda a un instrumento de patrimonio propio.

3. Reconocimiento de las rentas procedentes de instrumentos de patrimonio.

Aunque el rendimiento de una participación no pueda conocerse con certeza hasta su enajenación, su gestión y control requieren la recopilación y distribución de información oportuna y periódica. Ello obliga a establecer criterios que permitan la asignación a ejercicios concretos de los ingresos, gastos y resultados procedentes de ella. Las normas contables tradicionalmente han establecido criterios de imputación de los costes de transacción y de los dividendos, así como de reconocimiento de plusvalías, minusvalías y deterioros.

La aprobación del PGC y el PGC de PYMES en 2007 supuso la aproximación del ordenamiento contable español al internacional y el aumento de la normalización. Con este motivo, se reguló minuciosamente: a) cuándo los dividendos deben considerarse ingresos y cuándo reducen el valor de la inversión, b) cuándo los gastos de transacción de la adquisición no pueden activarse, c) cuándo las plusvalías y minusvalías tienen que reconocerse, aunque no se hayan transferido los títulos en los que se manifiestan, y en qué partidas del patrimonio neto se reflejan estos resultados, d) cuándo y cómo debe valorarse el deterioro y cuándo no es reversible y, e) qué parte del precio de los derechos de suscripción preferente enajenados ha de imputarse al resultado y qué parte reconocerse como un menor valor de la participación.

1 Norma también obligatoria para las entidades que aplican el PGC de PYMES en virtud del artículo 3.2 del RD 1515/2007.

Todas estas cuestiones se regulan en la NRV 9.^a 2 del PGC y la NRV 8.^a del PGC de PYMES. El tratamiento del deterioro ha sido desarrollado por la RICAC de 18/9/2013. Estas normas contienen criterios generales, aplicables a todas las inversiones en instrumentos de patrimonio, y específicos, que dependen de la categoría concreta en la que se clasifique cada participación. En el apartado 3.1 se definen estas categorías. En el apartado 3.2 se abordan las normas generales y especiales que afectan la valoración de los instrumentos de patrimonio y, por lo tanto, al reconocimiento de ingresos, gastos y resultados derivados de ellos.

3.1 Clasificación de los instrumentos de patrimonio en el PGC y en el PGC de PYMES.

A efectos de su valoración, las entidades que aplican el PGC deben clasificar inicialmente los instrumentos de patrimonio en alguna de las siguientes categorías:

- Activos financieros mantenidos para negociar (regulados en la NRV 9.^a 2.3). Incluye los instrumentos de patrimonio adquiridos con el propósito de enajenarlos en el corto plazo, independientemente de su vencimiento, o que formen parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo.
- Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias (regulados en la NRV 9.^a 2.4). Incluyen los híbridos (contables)² y los designados por la empresa en el momento de su reconocimiento inicial y siempre que: a) su clasificación permita eliminar o reducir asimetrías contables o b) formen parte de un grupo de instrumentos financieros que se gestione y su rendimiento se evalúe y se informe sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada.
- Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas (reguladas en la NRV 9.^a 2.5). Recoge las inversiones en el patrimonio de estas empresas, definidas en la NECA 13.^a.
- Activos financieros disponibles para la venta (regulados en la NRV 9.^a 2.6). Incluye los instrumentos de patrimonio no clasificados en otra categoría anterior. Deben clasificarse en esta categoría las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo o asociadas cuando dejen de tener tal calificación (NRV 9.^a 2.7).

Las inversiones en instrumentos de patrimonio también pueden encontrarse clasificadas como activos no corrientes mantenidos para la venta (NRV 7.^a 1) o dentro de un grupo de elementos enajenables mantenidos para la venta (NRV 7.^a 2). La inclusión de instrumentos financieros en estas dos categorías tiene efectos en la presentación en balance, pero no en su valoración, excepto para las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. A este respecto, aunque la NRV 9.^a 2.5 indica que las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas no pueden ser incluidas en otras categorías a efectos de su valoración, la NRV 7.^a 1 establece explícitamente que el criterio de valoración de los activos no corrientes mantenidos para la venta es aplicable a estas participaciones. Ante esta aparente contradicción, creemos que debe priorizarse el cumplimiento de la NRV 7.^a 1, por ser más específica.

Tras su clasificación inicial, de acuerdo con la NRV 9.^a 2.5 y 2.7, algunas reclasificaciones son obligatorias en determinadas circunstancias (por ejemplo, de otras categorías a la de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas o de ésta a disponibles para la venta) y otras están prohibidas (de las categorías de mantenidos para negociar o a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias a otras o viceversa, a excepción de la reclasificación a la de

2 Se consideran híbridos, a efectos de la norma contable, los instrumentos financieros que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito.

participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, cuando sea obligatoria). A pesar de ello, de acuerdo con la NRV 7.^a y las relaciones contables del subgrupo 58, cuando cumplan los requisitos, las participaciones deberán clasificarse inicial o posteriormente en la categoría de activos no corrientes mantenidos para la venta o dentro de un grupo de elementos enajenables mantenidos para la venta.

Las normas contables no prohíben, en general, que una empresa clasifique en distintas categorías participaciones que formen parte del mismo grupo homogéneo. Es decir, las que otorgan los mismos derechos (NRV 9.^a 2.5.2). Salvo los híbridos y las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tampoco existe obligación de clasificar inicialmente un instrumento de patrimonio en una categoría concreta.

El PGC de PYMES prevé sólo dos categorías para clasificar las inversiones en instrumentos de patrimonio: la de “activos financieros mantenidos para negociar” (regulados en la NRV 8.^a 2), que incluye los mismos instrumentos de patrimonio que la categoría homónima del PGC, y la de “activos financieros a coste” (NRV 8.^a 3), que recoge el resto de los instrumentos de patrimonio. Las empresas que aplican el PGC de PYMES no pueden emplear las categorías de activos no corrientes mantenidos para la venta ni la de grupos de elementos enajenables mantenidos para la venta. De forma similar a lo establecido en el PGC, la NRV 8.^a 2.2 del PGC de PYMES prohíbe la reclasificación de los instrumentos de patrimonio incluidos inicialmente en la categoría de activos financieros mantenidos para negociar a la otra y viceversa, salvo cuando proceda calificarlas como inversión en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo o asociadas.

Cuando una empresa deje de emplear el PGC y pase al PGC de PYMES, o viceversa, la aplicación de la norma se efectuará retroactivamente. Por ello, las participaciones se clasificarán en las categorías permitidas por la norma adoptada y se valorarán utilizando los procedimientos de éstas (DA única del RD 1514/2007 y DA 2.^a del RD 1515/2007).

3.2 Reglas de reconocimiento.

3.2.1. Reglas generales.

El valor contable de los instrumentos de patrimonio depende de la categoría en la que se clasifiquen. No obstante, las siguientes normas son comunes en todas ellas:

- Para evitar el reconocimiento de ingresos por dividendos devengados antes de la adquisición, la NRV 9.^a 2.8 del PGC y la NRV 8.^a 3 del PGC de PYMES establecen que el valor contable de la inversión debe minorarse en el importe de los dividendos recibidos que procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición. Para facilitar su determinación, la norma describe dos casos en los que debe entenderse que esto ocurre: a) cuando se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición y b) cuando habiendo sido acordados por el órgano competente antes de la adquisición, vayan a ser cobrados por el adquirente.
- El valor contable de cada instrumento de patrimonio que forme parte de un grupo homogéneo se calcula empleando el coste medio.
- El valor contable de una participación se reduce en el de los derechos de suscripción preferente segregados de ella. El valor de los derechos de suscripción preferentes empleados en la adquisición de una participación forma parte del coste de esa participación. Cuando los títulos adquiridos pertenecen al mismo grupo homogéneo que aquellos de los que se han segregado los derechos de suscripción preferente, el valor de éstos último es irrelevante (ver respuesta del ICAC a la consulta n.º 9/1992/1). Por el contrario, cuando se apliquen en la adquisición de títulos

que no forman parte del mismo grupo homogéneo, el valor atribuido a los derechos de suscripción afectan al valor contable de los títulos adquiridos (aumentándolo) y al de los títulos de los que se han segregado (disminuyéndolo).

- Los gastos de transacción de la venta de una participación forman parte del resultado del ejercicio en el que se produce ésta (ver NRV 9.ª 2.9).

Las normas contables no tratan explícitamente los dividendos activos recibidos en especie. Éstos deberían valorarse por su valor razonable. Este procedimiento es coherente con las normas aplicadas a otros ingresos (NRV 14.ª) y con la forma de valorar los dividendos a pagar, según las respuestas del ICAC a las consultas n.ºs 85/2011/10 y 32/1997/3. Mediante la respuesta a la consulta n.º 88/2011/1, el ICAC ha propuesto un método de registro de los dividendos recibidos en forma de acciones liberadas, aunque esta operación quizá debiera tratarse como una transacción de instrumentos financieros y no como la recepción de dividendos. Respecto a los dividendos activos recibidos a cuenta, las normas contables no explicitan si deben considerarse ingreso cuando se acuerda su reparto o cuando sean definitivos, acontecimientos que frecuentemente suceden en ejercicios distintos. En ausencia de norma específica, el registro debe producirse cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de los ingresos. Esto ocurrirá usualmente cuando la administración de la entidad participada acuerde el dividendo a cuenta, aunque no sea definitivo, puesto que la obligación asociada a éste (restitución en las circunstancias establecidas en el artículo 278 de la LSC) normalmente no cumplirá los requisitos contables para reconocerse como pasivo (MCC 5.º 2). Por lo demás, a los dividendos activos recibidos en especie o a cuenta les son aplicables las mismas reglas que a los dividendos activos dinerarios definitivos.

3.2.2. Reglas especiales según la categoría contable del instrumento de patrimonio.

A efectos de valorar los instrumentos de patrimonio, pueden identificarse cuatro carteras: a) disponibles para la venta, b) mantenidos para negociar, c) en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, y d) otros a coste. Las reglas específicas de valoración de los activos no corrientes mantenidos para la venta sólo se aplican a las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas (NRV 7.º 1).

a) Instrumentos de patrimonio disponibles para la venta.

Las participaciones clasificadas como disponibles para la venta se valoran inicialmente por su valor razonable (MCC 6.º 2) que, salvo evidencia en contrario, será el precio de adquisición (MCC 6.º 1) más los costes de transacción directamente atribuibles (MCC 6.º 8). Posteriormente se valoran a valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su potencial enajenación. Cuando no exista un valor razonable fiable se valoraran posteriormente a coste menos deterioro.

Cuando se valoran posteriormente a valor razonable, los cambios en el valor contable se imputan a ajustes al patrimonio neto, hasta que la participación cause baja o se deteriore, momento en que se traspa a pérdidas y ganancias. El deterioro en los instrumentos de patrimonio clasificados en esta categoría y valorados posteriormente a valor razonable sólo es posible ante descensos prolongados y significativos de su valor razonable (NRV 9.ª 2.6.3). Aunque el deterioro se considera excepcional en esta cartera, podría haber sido muy frecuente durante la reciente crisis. Si tras el deterioro la participación aumenta de valor, la corrección valorativa revertirá con abono a ajustes de patrimonio neto (norma cuarta 4.5 de la RICAC de 18/9/2013), no imputándose el ingreso a pérdidas y ganancias. En las participaciones valoradas posteriormente a coste, el cálculo del deterioro se efectúa aplicado el mismo procedimiento que en las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, descrito en el siguiente apartado c), no revirtiendo posteriormente (norma cuarta 3.2.2 de la RICAC de 18/9/2013).

En las participaciones clasificadas como disponibles para la venta, los derechos de suscripción vendidos o segregados para adquirir títulos no homogéneos se valoran aplicando un método coherente con el empleado al valorar la participación de la que proceden. Es decir, a valor razonable o a coste. En el primer caso, típicamente la segregación del derecho supondrá la reducción del valor contable de la participación en el importe recibido, aunque existen otras opciones contables, no reconociéndose ningún resultado en la venta. En el segundo, el valor de la participación se reduce en el coste de los derechos segregados, suponiendo la diferencia entre coste y precio un ingreso o gasto que se imputa a pérdidas y ganancias. El coste del derecho debe calcularse aplicando un método aceptado generalmente (NRV 9.^a 2.6.2), normalmente empleando la diferencia entre precio de emisión y valor teórico de la acción antes de la emisión y la proporción entre número de acciones emitidas y antiguas. La ausencia de un valor razonable fiable obligará normalmente a calcular el valor teórico de la acción empleando magnitudes contables (por ejemplo, dividiendo el patrimonio neto entre el número de acciones).

b) Instrumentos de patrimonio mantenidos para negociar.

Esta cartera incluye dos categorías del PGC, la de instrumentos “mantenidos para negociar” y la de “otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”, y una del PGC de PYMES, la de “mantenidos para negociar”.

Las participaciones incluidas en esta cartera se valoran inicialmente a precio de adquisición (MCC 6.º 1). En el caso de entidades que apliquen el PGC, siempre que no haya evidencia de que este valor discrepe significativamente de su valor razonable (MCC 6.º 2). Los costes de transacción de la adquisición (MCC 6.^a 8) se imputan a pérdidas y ganancias. Posteriormente, se valoran a valor razonable (MCC 6.º 2), sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su potencial enajenación. Cuando no se disponga de un valor razonable fiable, estas participaciones se valorarán por su precio de adquisición (MCC 6.º 2 final).

Ni el PGC ni el PGC de PYMES regulan el tratamiento del deterioro y de la venta de derechos de suscripción preferente en participaciones clasificadas como mantenidas para negociar. Respecto a la primera cuestión, estas participaciones no pueden ser objeto de deterioro. El deterioro no parece tener sentido cuando una participación se valora posteriormente a valor razonable y los cambios se imputan a pérdidas y ganancias. Cuando se valoran a coste, la ausencia de un valor razonable fiable seguramente impide el cálculo fiable del deterioro. Respecto al tratamiento de los derechos de suscripción preferente vendidos, ante la ausencia de regulación proponemos aplicar el procedimiento establecido para las participaciones clasificadas como disponibles para la venta.

c) Participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Esta cartera incluye las “inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas” de las empresas que aplican el PGC, aunque estén clasificadas como activos no corrientes mantenidos para la venta.

Se valoran inicialmente al coste (MCC 6.º 1), que incluye los de transacción directamente atribuibles a la adquisición (MCC 6.º 8). Si antes de su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada la participación estaba clasificada en otra categoría (por ejemplo, como mantenida para negociar o disponible para la venta), el coste de la participación previa será el valor contable que debiera tener inmediatamente antes de reclasificarse a la categoría de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Si existía un ajuste al patrimonio neto derivado de la inversión previa (si estaba clasificada como disponible para la venta), éste debe mantenerse.

Al igual que en las clasificadas como disponibles para la venta valoradas posteriormente a coste, en estas participaciones la venta o segregación de derechos de suscripción preferente para adquirir títulos no homogéneos reduce el valor de la participación en el coste de los derechos de suscripción,

estimado empleando un método aceptado generalmente (NRV 9.ª 2.5.2). La diferencia del precio recibido respecto del coste se imputa a pérdidas y ganancias.

Si la participación no está clasificada como activo no corriente mantenido para la venta, de acuerdo con la norma cuarta 1.3 de la RICAC del 18/9/2013, al menos al cierre del ejercicio, se ha de evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro. Esta resolución proporciona listas no exhaustivas de evidencias objetivas de deterioro genéricas (norma cuarta 1.6) y específicas para las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas (norma cuarta 1.8) así como de indicios de deterioro (norma cuarta 1.9 y 1.10). Si se confirman los indicios o existe evidencia objetiva de deterioro, debe estimarse el importe recuperable de la participación, que típicamente será el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración (aunque la NRV 9.ª 2.5.3 prefiere otros métodos, bastante más complejos, si proporcionan mejor evidencia). Salvo en los casos indicados en los párrafos siguientes, cuando el importe recuperable sea menor al valor contable, se reconocerá una pérdida por deterioro por la diferencia, que se imputará a pérdidas y ganancias.

Ni el PGC ni la RICAC de 18/09/2013 regulan específicamente la reversión del deterioro reconocido en las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Por ello, podrían aplicarse analógicamente las normas previstas para inmovilizados no financieros. Según éstas, la entidad estaría obligada a evaluar a final de ejercicio si existen indicios de reversión de los deterioros reconocidos (norma tercera 5.1.1 de la RICAC de 18/09/2013), para lo que podría emplearse los indicios de reversión incluidos en la norma tercera 5.1.2 de la RICAC de 18/09/2013. Si existe evidencia de reversión del deterioro debe calcularse también el importe recuperable. Si éste es mayor al valor contable, el deterioro se revertirá hasta que el valor contable alcance al importe recuperable. Esta reversión se imputa a pérdidas y ganancias.

Si existe un ajuste positivo al patrimonio neto relacionado con las participaciones clasificadas en esta cartera, debido a que la participación estaba previamente clasificada como disponible para la venta, el deterioro se reconocerá con cargo al ajuste al patrimonio neto hasta agotarlo. Sólo el exceso de la pérdida de valor sobre el ajuste positivo previo se cargará a pérdidas por deterioro, se imputará a pérdidas y ganancias y será reversible.

Si existe un ajuste al patrimonio neto negativo:

- a) Si el importe recuperable supera el valor contable, se reduce el ajuste negativo con cargo a la cuenta representativa de la inversión, hasta que alcance el importe recuperable. Por tanto, no se reconoce ningún ingreso en pérdidas y ganancias.
- b) Si el importe recuperable es inferior al valor contable, se imputa a pérdidas y ganancias el ajuste negativo reconocido con anterioridad y se reconoce una pérdida por deterioro por el exceso del valor contable sobre el importe recuperable. El deterioro reconocido limita la cantidad máxima que podrá revertir contablemente en el futuro.

Si la participación en empresas del grupo, multigrupo y asociada está clasificada como mantenida para la venta, a final de ejercicio su valor contable no puede superar a su valor razonable menos costes de venta (NRV 7.ª 1), debiendo reconocerse un deterioro en su caso. La especial situación de estas participaciones, negociadas activamente a un precio adecuado en relación a su valor razonable, según la NRV 7.ª 1 b.2, hace relativamente fácil y poco costoso acceder a los datos necesarios para cumplir con la norma, por lo que no se exige en estos casos que existan evidencias o indicios de deterioro.

d) Otros instrumentos de patrimonio a coste.

Esta categoría sólo pueden emplearla las empresas que aplican el PGC de PYMES. Las inversiones en instrumentos de patrimonio incluidas en esta categoría se valoran inicialmente al precio de

adquisición, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Posteriormente, se valoran a precio de adquisición menos, en su caso, el deterioro reconocido. El importe del deterioro se calcula aplicando lo indicado en el apartado c), teniendo en cuenta que no habrá, en este caso, participaciones previamente valoradas aplicando las normas relativas a la categoría de disponibles para la venta ni clasificadas como activos no corrientes mantenidos para la venta. Para estimar el deterioro en las participaciones admitidas a cotización que no sean de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, se compara su valor contable con su cotización.

La venta o segregación de derechos de suscripción preferente para adquirir títulos no homogéneos reduce el valor de la participación en el coste de los derechos de suscripción, que debe estimarse empleando un método aceptado generalmente. La diferencia del precio recibido en la venta de los derechos respecto a su coste se imputa a pérdidas y ganancias.

4. Imposición y deducción de las rentas procedentes de instrumentos de patrimonio.

La imputación fiscal de rentas en el IS coincide con su reconocimiento contable (artículo 11.1 de la LIS) salvo las excepciones que establezca la norma tributaria (artículo 10.3 de la LIS). Respecto a las rentas procedentes de los instrumentos de patrimonio, las excepciones establecidas en la LIS podrían agruparse en las siguientes categorías:

- a) Exenciones y deducciones para evitar la imposición múltiple de dividendos y plusvalías en la transmisión de participaciones.
- b) Tratamiento fiscal de las minusvalías en la transmisión de participaciones.
- c) Tratamiento fiscal de los deterioros.
- d) Tratamiento fiscal de plusvalías y minusvalías por tenencia (valor razonable).

4.1 Exenciones y deducciones para evitar la imposición múltiple de dividendos y plusvalías en la transmisión de participaciones.

4.1.1. Casos de imposición múltiple de rentas positivas.

Los dividendos recibidos se registran, generalmente, como ingresos financieros. Por lo tanto, normalmente computan en la base imponible del IS de la entidad que los recibe. Si los beneficios de los que proceden estos dividendos han tributado ya por el IS en sede de la entidad que los distribuye, esta renta soportará una doble imposición, como beneficios en la participada y como dividendos recibidos en la participante. Si la entidad participada no tributa por el IS, sino que sus beneficios se atribuyen a la base imponible de sus socios³, también podría producirse una doble imposición. La primera, al atribuirse la renta a la base imponible de los socios. La segunda, al repartirse el resultado como dividendos. Si el socio enajena una participación sometida a este sistema, la parte de la plusvalía que corresponde a beneficios atribuidos al socio y no distribuidos como dividendos podría estar también sometida a doble imposición.

Excepcionalmente (ver NRV 9.ª 2.8), los dividendos recibidos que proceden de beneficios anteriores a la adquisición de la participación se registran como menor valor de la participación. Estos

3 Por ejemplo, en agrupaciones de interés económico (ver artículos 43.3 y 44.1 d) de la LIS), sociedades de desarrollo industrial regional (artículo 45 de la LIS) y sociedades civiles sujetas al IS (DT 32.ª 3 a) de la LIS). Respecto a las participaciones en entidades que hayan aplicado el régimen fiscal especial de transparencia fiscal establecido en la Ley 43/1995, ver la DT 9.ª de la LIS.

dividendos, al no considerarse ingresos, no se imputan a la base imponible del IS (en aplicación del artículo 11.1 de la LIS, ante la ausencia de la excepción fiscal exigida por el artículo 10.3 de la LIS). A pesar de ello, la renta que suponen puede resultar gravada, como plusvalía, cuando se enajene la participación. Si estos dividendos proceden de resultados retenidos por la participada antes de la adquisición por el socio actual, podrían haber tributado también como plusvalía en el transmitente. Es decir, que podría darse hasta una triple imposición: a) en la participada, al obtenerse los beneficios, b) como plusvalía, en el transmitente y c) como plusvalía, en el adquirente cuando éste transmita la participación en el futuro.

Cuando se enajena una participación, el beneficio (plusvalía) obtenido por la sociedad vendedora es un ingreso financiero computable en su base imponible del IS. Además, parte (o la totalidad) del beneficio obtenido en la enajenación de la participación derivará del aumento del valor de la participada inducido por la acumulación de resultados no distribuidos durante el período de tenencia de la participación, que han tributado por el IS en sede de la entidad participada. Por ello, la parte de la plusvalía originada por la acumulación de resultados no distribuidos durante el período de tenencia habrá estado sujeta a doble imposición. La plusvalía que no puede explicarse por la acumulación de resultados no distribuidos durante el período de tenencia de la participación derivará de reservas en elementos concretos o fondos de comercio⁴ que no pueden reconocerse contablemente por la participada. Estas reservas o fondos de comercio no reconocidos se materializarán en el futuro en beneficios que tributarán en el IS. Por lo tanto, suponen un caso de doble imposición potencial. Por un lado, la sociedad que enajena la participación tributa por la plusvalía en la actualidad y, en el futuro, la participada tributará cuando las reservas o los fondos de comercio no reconocidos se materialicen en beneficios.

La imposición múltiple recibe la denominación de doble imposición económica cuando dos entidades diferentes (por ejemplo, la entidad participante y la participada) tributan por la misma renta. Se denomina doble imposición interna si se produce dentro de la misma jurisdicción fiscal (en nuestro caso, la del IS español), o doble imposición internacional si la misma renta tributa en más de una jurisdicción (lo que ocurriría si la participada fuera extranjera). La doble imposición jurídica consiste en gravar dos veces, por la misma renta, a la misma entidad. Esto sucede en el contexto internacional cuando la misma sociedad tributa por obligación real en una jurisdicción (en el país que obtiene la renta) y por obligación personal en otra (en el país en que reside la sociedad). También podría ocurrir dentro de una jurisdicción cuando una renta se computa en sede del socio al obtenerse y, posteriormente, al recibirse en forma de dividendos o plusvalías.

4.1.2. Tratamiento de la imposición múltiple.

La LIS prevé dos mecanismos para corregir la imposición múltiple de dividendos y plusvalías procedentes de la transmisión de instrumentos de patrimonio: exenciones y deducciones. Las exenciones corrigen la doble imposición excluyendo, al calcular la base imponible, las rentas que ya han tributado. Las deducciones reducen la cuota compensando la tributación previa. Para corregir la imposición múltiple se utiliza generalmente la exención, único mecanismo que puede emplearse respecto a los dividendos procedentes de entidades residentes (artículo 21.1 de la LIS), plusvalías en la transmisión de participaciones (artículo 21.3 de la LIS) y en los casos de atribución de rentas (artículos 43.3, 44.1 d) y 45 y DT 9.^a y DT 32.^a 3 a) de la LIS). La deducción, por el contrario, es el único que puede usarse para corregir la doble imposición jurídica internacional (artículo 31 de la LIS). En la doble imposición económica internacional de dividendos puede optarse por emplear uno u otro (artículos 21.1 y 32 de la LIS) e incluso aplicar el método de la deducción a la renta no exenta que resta tras aplicar el método de la exención (ver artículo 21.3 final de la LIS). Como veremos, los casos regulados en la DT 23.^a originan el derecho a practicar la exención y deducción conjuntamente.

4 El reflejo de este fondo de comercio, no reconocido en la participada, en el valor de la participación se denomina fondo de comercio financiero (ver Celaya Acordarrementería, I. y Urruticochea Uriarte, M., 2011).

Puesto que el objetivo es eliminar la imposición múltiple, no pueden beneficiarse de exención las rentas que no hayan tributado⁵. Por ello, quedan excluidos los dividendos:

- Que han generado un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora (artículo 21.1 de la LIS). Este tipo de instrumentos son frecuentemente denominados híbridos (fiscales)⁶.
- Procedentes de las reservas⁷ constituidas en aplicación del artículo 3.1 de la Ley 15/1992 y de la DA 5.ª de la Ley 19/1994 (DA 1.ª de la LIS). Por el contrario, sí otorgan el derecho a la exención los dividendos que proceden de reservas constituidas al amparo de las periódicas normas de actualización de balances (Decreto 1985/1964, Orden del Ministerio de Hacienda de 14/01/1978, Real Decreto-Ley 7/1996 y Ley 16/2012), aunque al constituirse no tributaran o lo hicieran de forma muy atenuada⁸. Ello se justifica normalmente argumentando que las reservas de actualización no suponen un enriquecimiento del contribuyente, sino sólo el reconocimiento contable del efecto de la depreciación monetaria.
- De participadas residentes en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto si se trata de un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredita que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas (artículo 21.1 de la LIS).

En algunas ocasiones, sin embargo, las exenciones por doble imposición se consideran aplicables a rentas procedentes de entidades que no han tributado o lo han hecho de forma muy atenuada, con el fin de que los incentivos a las actividades que éstas desarrollan sean eficaces. Así, si se bonifica una actividad en la participada pero no se permite la exención por doble imposición en el socio, desaparece el incentivo desde la perspectiva de éste último. Este sería el caso de la exención de dividendos y plusvalías procedentes de entidades que prestan servicios públicos locales (cuyas rentas están bonificadas en el 99%, según el artículo 34 de la LIS) o que actúan en Ceuta y Melilla (cuyas rentas están bonificadas en el 50%, según el artículo 33 de la LIS). En ambos casos, en ausencia de excepción, sus socios podrían aplicar la exención por doble imposición de dividendos y plusvalías establecida en artículo 21 de la LIS, a pesar de las ventajas fiscales que ya disfrutaban sus participadas. El caso de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (cuyas rentas están bonificadas en un 85%) es explícito. El artículo 49 de la LIS permite la exención del 50% de los dividendos o plusvalías procedentes de las participaciones en estas entidades.

Los mecanismos de corrección de la imposición múltiple tampoco serían aplicables, en general, respecto a las rentas que no computan en la base imponible del IS. La DT 23.ª, sin embargo, regula dos excepciones. Los dividendos que tengan derecho a la exención del artículo 21 de la LIS o a la deducción del artículo 32 de la LIS, que procedan de participaciones adquiridas en períodos impositivos iniciados, en el transmitente, antes del 1 de enero de 2015 y que se correspondan con una diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y el valor de las aportaciones de los socios realizadas por cualquier título (en las entidades residentes) o de los fondos propios de la entidad participada en el momento de la adquisición (en las participadas no residentes):

- a) no tendrán la consideración de renta y minorarán el valor fiscal de la participación y

5 El método de cálculo de la deducción parece hacer innecesarias estas limitaciones.

6 Este término se aplica a aquellos instrumentos financieros cuya remuneración se considera fiscalmente deducible para el pagador, mientras que el receptor los considera dividendos por lo que, potencialmente, otorgarían el derecho a exención o deducción por doble imposición.

7 En la distribución de reservas, el artículo 21.1 de la LIS indica que "se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas".

8 La actualización efectuada al amparo del artículo 9 de la Ley 16/2012 tuvo un coste fiscal del 5%.

- b) no obstante, el contribuyente tendrá derecho a una deducción, del 100% de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos, cuando la participada sea residente, o a la deducción del artículo 32 de la LIS, cuando la participada sea no residente.

La DT 23.^a de la LIS intenta compensar los casos de triple imposición que podrían producirse en las participaciones adquiridas antes de la entrada en vigor de la LIS. En estas adquisiciones, a diferencia de las posteriores, el transmitente pudo tributar como plusvalía por las reservas o los fondos de comercio no reconocidos contablemente en la participada en el momento de la transmisión y que se manifestaron en el exceso del precio pagado, por el adquirente, sobre el importe de las aportaciones efectuadas (en las participadas residentes) o de los fondos propios (en las participadas no residentes). Estas reservas o fondos de comercio no reconocidos contablemente tributarán de nuevo, en sede de la participada, al manifestarse como beneficios y, en sede del socio adquirente, al recibir los dividendos procedentes de estos beneficios. En esta circunstancia, la aplicación del mecanismo de exención resolvería la triple tributación, pero no la doble. Por ello, el regulador permite, además de la exención, una deducción. Para evitar casos de desimposición, se exige que el sujeto pasivo pruebe que una cantidad de la plusvalía, originada en la transmisión y equivalente al dividendo al que se aplica este mecanismo, haya tributado en España. Aunque la reducción del valor fiscal de la participación originará una mayor plusvalía en el momento de la enajenación, esta podrá beneficiarse, si tiene derecho, de los mecanismos de exención.

La segunda excepción regulada en la DT 23.^a se produce cuando el dividendo no tiene la consideración de ingreso contable, sino que reduce el valor de la participación. Esto ocurre, según la NRV 9.^a 2.8, cuando el dividendo procede de reservas reconocidas antes de la adquisición de la participación. Los beneficios que han ocasionado estas reservas habrán tributado en sede de la participada y, como plusvalía, si no se benefició de mecanismos para evitar la doble imposición, en sede del transmitente. Puesto que el dividendo reduce el valor fiscal de la participación, ocasionará una plusvalía cuando se enajene, la tercera vez que se sujeta esta renta a imposición. Si la plusvalía se beneficia de una posterior exención o deducción se evitaría la triple imposición, pero no la doble, que ya se ha producido. Por ello, la DT 23.^a de la LIS (equivalente al artículo 30.4 e) del TRLIS) permite la deducción por dividendos a pesar de que no se imputen a la base imponible. Para evitar la desimposición, la aplicación de esta deducción está sujeta al requisito indicado al final del párrafo anterior.

La LIS resuelve a quién corresponde la exención o deducción respecto a las rentas derivadas de contratos de cesión de participaciones. Cuando el cesionario de los títulos deba compensar al cedente de los dividendos generados por la participación cedida registrando un gasto, el cesionario no podrá aplicar la exención prevista en el artículo 21.1 de la LIS (artículo 21.2.3.º de la LIS) ni la deducción prevista en el artículo 32.1 de la LIS (artículo 32.2.2.º de la LIS). El derecho a deducir la compensación entregada al cedente ocasionará que, en términos netos, la imposición sobre los dividendos esperada sea nula o muy escasa en el cesionario. La entidad cedente, según estos artículos de la LIS, podrá aplicar la exención o deducción por doble imposición a los importes recibidos del cesionario si: a) conserva el registro contable de la participación (lo que supone que no se han cumplido las condiciones establecidas en la NRV 9.^a 2.9 del PGC o la NRV 8.^a 4 del PGC de PYMES), b) cumple las condiciones establecidas en el artículo 21.1 ó 32.1 de la LIS y c) prueba que el dividendo ha sido percibido por la otra entidad contratante o una entidad perteneciente al mismo grupo mercantil⁹ de cualquiera de las dos entidades. Las operaciones de cesión de participaciones realizadas con anterioridad al 1 de enero de 2015 se rigen por el régimen establecido en la DA 18.^a de la Ley 62/2003, vigente en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015 (DT 17.^a de la LIS).

También podría producirse una imposición múltiple en rentas procedentes de instrumentos clasificados contablemente como pasivos financieros en el emisor. Ello se debe a que:

9 Por grupo mercantil nos referimos a un grupo de sociedades que cumplen los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

- Seguramente para evitar la incertidumbre que ocasiona su clasificación contable, el artículo 15 a) de la LIS no permite que la entidad pagadora se deduzca la retribución de los valores que, mercantilmente, representan parte de los fondos propios, con independencia de su consideración contable de gastos financieros (ver apartado 2). Por ello, aunque contablemente la receptora no los considere dividendos, sino intereses, puede aprovechar los mecanismos de exención y deducción (artículos 21.2 1.º y 32.2 1.º de la LIS).
- Posiblemente para evitar la erosión de la base imponible, el artículo 15 a) y la DT 17.ª de la LIS no permiten que la entidad pagadora se deduzca la retribución de los préstamos participativos otorgados, desde el 20 de junio de 2014, por entidades que formen parte del mismo grupo mercantil. Para evitar la doble imposición de estas rentas, la receptora puede aplicarle a estos intereses los mecanismos para evitar la doble imposición de dividendos (artículos 21.2 2.º de la LIS).

a) Exención para evitar la doble imposición de dividendos.

Las exenciones corrigen la doble imposición excluyendo, al calcular la base imponible, los ingresos o rentas (beneficios) que ya han tributado. En las entidades sujetas a **atribución de rentas**, éstas se imputan a la base imponible de los socios en el ejercicio que se obtienen, suponiendo un incremento del valor fiscal de la participación. Los dividendos distribuidos (ya gravados) están exentos y reducen el valor fiscal de la participación.

La exención de los **dividendos procedentes de participaciones en entidades residentes** alcanza su importe bruto (ingreso) cuando la participación cumple los siguientes requisitos (artículo 21 de la LIS):

- Tiene un valor de adquisición superior a 20 millones de euros o es al menos de un 5%. Este porcentaje puede alcanzarse considerando la participación indirecta. El cálculo de la participación indirecta de una entidad primera sobre una tercera a través de una segunda se efectúa, aplicando el artículo 60.1 de la LIS, multiplicando el porcentaje de participación de la primera sobre la segunda y de la segunda sobre la tercera. Cuando el grado de tenencia supera alguno de estos límites se considera que la participación instrumenta el dominio del socio, no constituyendo una mera inversión especulativa, lo que justifica la exención por doble imposición desde la perspectiva de la doctrina tributaria.
- Se ha poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que es exigible el dividendo que se distribuye o se posee posteriormente durante el tiempo necesario para completar este plazo. En este tiempo de tenencia computa el período en que la participación ha sido poseída por otras entidades del mismo grupo mercantil que la poseedora actual. El objetivo de esta restricción es evitar el "lavado de dividendos"¹⁰.

El artículo 21.1 de la LIS regula dos situaciones específicas en relación con la entidad participada residente:

- Si la participada obtiene dividendos o rentas derivadas de la transmisión de participaciones que representen más del 70% de sus ingresos¹¹, para disfrutar de la exención total de los dividendos el sujeto pasivo deberá tener una participación indirecta (la norma no hace referencia a la directa) en cada una de esas filiales de segundo o ulterior nivel que cumpla los requisitos (grado y tiempo de tenencia). El requisito del grado de tenencia no tiene que cumplirse cuando las filiales de segundo o ulterior nivel sean del mismo grupo mercantil que la entidad directamente

¹⁰ Sobre el "lavado de dividendos" ver Simón Yarza, M. E. (2015, p. 165).

¹¹ El artículo 21.1 de la LIS indica que este porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio si la entidad directamente participada es la dominante de un grupo mercantil que formule cuentas anuales consolidadas.

participada y ésta formule cuentas anuales consolidadas. Estos requisitos no serán exigibles cuando los dividendos recibidos por el contribuyente procedan de rentas que, en la participada, no se han beneficiado de exención o deducción por doble imposición.

- Si la participada obtiene dividendos o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, procedentes de dos o más entidades respecto de las que solo en alguna o algunas de ellas se cumplen los requisitos (grado y tiempo de tenencia), la aplicación de la exención será sólo parcial, limitada a aquella parte de los dividendos recibidos por el contribuyente respecto de entidades en las que se cumplan los citados requisitos.

La exención por doble imposición contenida en artículo 21.1 de la LIS también se aplica a los **dividendos procedentes de participaciones en entidades no residentes**, siendo total cuando la participación cumpla los criterios de grado y tiempo de tenencia y la entidad participada no residente: a) haya estado sujeta y no exenta a un impuesto extranjero de naturaleza análoga al IS¹², a un tipo nominal de, al menos, el 10% en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten¹³ o b) sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información. A partir de ahora, denominaremos a este requisito “de tributación efectiva”.

Si la entidad participada no residente obtiene dividendos o rentas positivas derivadas de la transmisión de participaciones, además de cumplir el grado y tiempo de tenencia, será suficiente con que la entidad indirectamente participada cumpla con el requisito de tributación efectiva. Si la entidad participada no residente obtiene dividendos de participaciones respecto de las que solo en alguna o algunas de ellas se cumplen los requisitos establecidos (grado y tiempo de tenencia y tributación efectiva), la aplicación de la exención será parcial, referida sólo a aquella parte de los dividendos recibidos por el contribuyente derivados de ingresos originados por las participaciones en las que se cumplan los requisitos.

La regulación de la exención por doble imposición de dividendos es más favorable en las entidades de capital-riesgo y sus socios (artículos 50.2 y 50.3 de la LIS) y en las sociedades de desarrollo industrial regional (artículo 51 de la LIS). Por el contrario, ni las instituciones de inversión colectiva que no tributen al tipo general de gravamen ni los socios de éstas tienen derecho a la exención para evitar la doble imposición internacional (artículo 52 y 53 de la LIS).

Es de destacar que el artículo 21.1 de la LIS hace referencia a la exención de los dividendos (ingreso) y no de la renta (resultado) procedente de los dividendos. Por ello, en las participaciones en entidades no residentes, parece compatible la exención del ingreso por dividendos (total o parcial), con la deducción de los gastos derivados de tributos extranjeros relacionados con el dividendo (al no estar exceptuada su deducción explícitamente por el artículo 15 b) u otro de la LIS) que pudiera soportar la participante.

b) Exención para evitar la doble imposición de plusvalías en la transmisión de participaciones.

La exención por doble imposición de plusvalías originadas en la transmisión de participaciones está regulada, con carácter general, en el artículo 21.3 de la LIS. Esta exención es aplicable a las rentas positivas procedentes de la transmisión de participaciones en entidades (residentes o no residentes) y a las obtenidas en la liquidación, fusión, escisión total o parcial, en la reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo o en la separación del socio, operaciones

12 Son de naturaleza análoga al IS los tributos extranjeros que tengan por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la renta, los ingresos o cualquier otro elemento indicario de aquélla (artículo 21.1 de la LIS).

13 Ver nota a pie de página n.º 7.

que se entienden todas ellas análogas a la transmisión de participaciones. No es aplicable a las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones: a) en agrupaciones de interés económico españolas y europeas cuando al menos uno de sus socios tenga la condición de persona física (artículo 21.8 de la LIS), ni b) directas o indirectas, en entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional regulado en el artículo 100 de la LIS, cuando al menos el 15% de sus rentas queden sometidas a lo regulado en dicho artículo (artículo 21.5 c) de la LIS).

La interpretación del artículo 21.3 de la LIS no es fácil por tres razones. Para empezar, establece un tratamiento tributario que depende de tres atributos, que ocasionan la aparición de numerosos casos que hemos intentado sistematizar en la tabla 1. Estos atributos son:

- Si la participación cumple o no con los requisitos de grado y tiempo de tenencia y, si la participada (que denominaremos directa), de ser no residente, cumple con el de tributación efectiva.
- Si la participada directa tiene, a su vez, participadas (que denominaremos participadas indirectas).
- Si las participadas indirectas, de ser no residentes, cumplen el requisito de tributación efectiva y las participaciones en ellas cumplen, sean o no residentes, los requisitos de grado y tiempo de tenencia.

Además, el artículo 21.3 de la LIS propone dos procedimientos, uno general y otro específico, aplicable éste último cuando la participada directa tenga dos o más participadas indirectas de las que sólo en alguna o algunas de ellas se cumplan los requisitos previstos. En nuestra opinión, hay al menos dos razones para pensar que el procedimiento específico no se aplica en vez del general, sino además del general. Estas razones son las siguientes:

- En el caso específico no se hace referencia alguna al cumplimiento de los requisitos respecto a participación directa. Si se considerase que las reglas específicas deben aplicarse en vez de las generales, deberíamos concluir que la intención del legislador es permitir la exención (aunque sea de forma parcial) independientemente de que la participación directa cumpla con los requisitos de tiempo de tenencia y tributación efectiva (al menos en un ejercicio del período de tenencia). Esta interpretación permitiría el “lavado de plusvalías” y parece contrario al sentido general de la regulación de las exenciones por doble imposición. Además, supondría un trato desigual entre contribuyentes dependiendo de si el desarrollo de su actividad se articula mediante participadas indirectas o sólo mediante participadas directas.
- La aplicación de las normas específicas de forma independiente resultaría paradójico, pues impediría la exención de la plusvalía inducida por los resultados no distribuidos generados por la participada directa durante el período de tenencia.

Finalmente, el legislador no explicita una variable relevante para calcular la plusvalía exenta, como veremos más adelante.

Según la redacción del artículo 21.3 de la LIS, parece evidente que la exención de la plusvalía surgida en la transmisión de la participación es total cuando, no habiendo participadas indirectas o habiendo sólo una de ellas:

- a) La participación (en la participada directa) sea al menos de un 5% o tenga un valor de adquisición superior a 20 millones de euros.
- b) El contribuyente posea la participación de manera ininterrumpida durante el año anterior al día de la enajenación. Se computa dentro de este plazo el tiempo en que la participación haya sido poseída por otras entidades del grupo mercantil del contribuyente.

- c) Si la participada no es residente, que haya tributado efectivamente, entendiendo por ello: i) que haya estado, en todos y cada uno de los ejercicios del período de tenencia de la participación, sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza análoga al IS, a un tipo nominal de al menos el 10% o ii) que sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

Tabla 1. Aplicación de la exención por doble imposición de plusvalías (artículo 21.3 de la LIS)

Participada directa	Participadas indirectas			
	La participada directa no tiene participadas (indirectas) o tiene como máximo una participada (indirecta).	La participada directa tiene más de una participada indirecta en la que los requisitos de grado y tiempo de tenencia y, las que son no residentes, el de tributación efectiva:		
		Se cumplen en todas ellas.	Sólo se cumplen en algunas.	No se cumple en ninguna.
Si no cumple el requisito de grado o tiempo de tenencia o, de ser no residente, el de tributación efectiva ningún año del período de tenencia.	No es aplicable la exención por doble imposición de plusvalías, ni total ni parcialmente.			
Cumple el requisito de grado y tiempo de tenencia y, si es no residente, el de tributación efectiva todos los ejercicios del período de tenencia.	Es aplicable la exención total de la plusvalía en la transmisión de la participación.	Es aplicable la exención parcial calculada aplicando el procedimiento B.		Es aplicable la exención total de la plusvalía en la transmisión de la participación.
Cumple el requisito de grado y tiempo de tenencia y, si es no residente, el de tributación efectiva alguno de los ejercicios del período de tenencia.	Es aplicable la exención parcial calculada aplicando el procedimiento A.			Es aplicable la exención parcial calculada aplicando el procedimiento A

De no cumplirse este último requisito, el artículo 21.3 de la LIS establece un mecanismo de exención parcial, que nosotros hemos identificado en la tabla 1 con el nombre de procedimiento A. En el procedimiento A, la renta positiva exenta se calcula sumando los dos siguientes componentes:

- Los resultados no distribuidos¹⁴ por la participada (entendemos que directa), generados durante el periodo de tenencia (de la participación en la participada directa) en los que ésta tributó efectivamente, que correspondan proporcionalmente a la participación enajenada. Este importe debe estar comprendido entre cero y el de la plusvalía obtenida en la transmisión de la participación. De ser negativo, de la redacción del artículo 21.3 de la LIS se deduce que el valor atribuido a este componente sería cero. De superar el importe de la plusvalía, se atribuiría a este componente el importe de ésta última.
- El exceso de la plusvalía sobre el valor del componente anterior se entiende generado de forma lineal (salvo prueba en contrario) durante el tiempo de tenencia de la participación directa. De esta parte quedaría exenta la que corresponda al tiempo de tenencia en que la participada ha tributado efectivamente.

De la lectura del artículo 21.3 de la LIS parece desprenderse que si la entidad participada, residente o no residente, participa a su vez en dos o más entidades, los procedimientos anteriores serían también

14 Por resultados no distribuidos deben entenderse los que han tributado en el IS que, salvo excepciones, serán los que hayan figurado en la cuenta de pérdidas y ganancias (denominados contablemente resultados repartibles). Por ello, no deberían incluirse entre ellos las subvenciones o ajustes que figuren en el patrimonio neto de la participada.

de aplicación si en todas las entidades indirectamente participadas se cumplen todos los requisitos (grado¹⁵ y tiempo de tenencia y, si son no residentes, de tributación efectiva durante todos los ejercicios del período de tenencia¹⁶). Es decir, que la exención sería total si se cumpliesen todos los requisitos en la participación directa y parcial (calculado mediante el procedimiento A) si no se cumpliera el requisito de tributación efectiva en todos los ejercicios. Aunque en este último caso parece que se estaría obviando la posible plusvalía generada por la acumulación de resultados no distribuidos en las distintas participadas indirectas, ésta se encontraría incluida en el segundo componente (identificado como b), por lo que el contribuyente podría probar que parte o la totalidad de él no se ha generado de forma lineal. Lo mismo podría ocurrir respecto a los beneficios no distribuidos por la única participada indirecta, o los resultados no repartibles acumulados en la participada directa.

Si sólo en alguna o algunas de las entidades indirectamente participadas se cumplieran los requisitos, la interpretación de la norma se torna más incierta. Ello se debe a que el legislador no ha explicitado si el procedimiento específico propuesto es alternativo o acumulativo. Por las razones apuntadas anteriormente, nosotros opinamos que debe ser acumulativo. Si esta interpretación es correcta, se considerará exenta la renta calculada según el siguiente procedimiento, identificado como B en la tabla 1:

- a) Los resultados no distribuidos por la participada directa, generados durante el periodo de tenencia en los que tributó efectivamente, que correspondan proporcionalmente a la participación enajenada, de forma similar a lo indicado en el procedimiento A.
- b) Los resultados no distribuidos por cada participada indirecta, generados durante el periodo de tenencia¹⁷ de la participación indirecta en los que la participada indirecta tributó efectivamente, que correspondan proporcionalmente a la participación indirecta enajenada¹⁸. Es decir, se aplicaría a cada una de las participadas indirectas un procedimiento similar al empleado en la participada directa.
- c) Si la suma de los dos componentes anteriores excede de la plusvalía, quedaría exenta la plusvalía. Si la plusvalía excede de la suma de estos dos componentes, el exceso debe considerarse exento en "aquella parte que proporcionalmente sea atribuible a las entidades en que se haya cumplido el requisito de tributación efectiva". El legislador no explicita la variable que debe emplearse para establecer la proporción. Tampoco puede emplearse el tiempo, como en el procedimiento A, aplicable sólo cuando hay un caso (dependiente directa), pero no varios (dependiente directa y varias dependientes indirectas). Ante esta ausencia, proponemos que el exceso se considere exento en la misma proporción que se ha considerado exento el resultado no distribuido generado durante los ejercicios de tenencia. Esta proporción se calcularía dividiendo la suma de las cantidades consideradas exentas (establecidas en los puntos a) y b) anteriores) entre la suma de los resultados no distribuidos generados durante sus respectivos ejercicios de tenencia por la directamente participada y por las indirectamente participadas, en la proporción que corresponda a la participación transmitida.

Supuesto que alguna de las participadas indirectas satisface los requisitos, la aplicación del procedimiento B parece insensible a que el resto de las participadas lo cumplan. Esto no es así,

15 El grado de tenencia indirecto, en línea con lo indicado en el artículo 21.1 deberá ser igual o superior al 5%, salvo que dichas filiales formen parte del grupo mercantil de la directamente participada y que formen estados contables consolidados.

16 Financieramente, la plusvalía se habrá generado durante el periodo de tenencia de la participación directa, o de la participación de la participada directa sobre la participada indirecta, si fuera inferior.

17 Sobre el periodo de tenencia de la participada indirecta ver la nota a pie de página n.º 16.

18 Al enajenar la participación, el contribuyente se desprende también de las participaciones que mantenía de forma indirecta a través de ella. A estas participaciones indirectas corresponde unos resultados no distribuidos que deberían explicar una parte de la plusvalía surgida en la enajenación de la participación directa. Siguiendo el artículo 60.1 de la LIS, la participación indirecta enajenada podría calcularse multiplicando el porcentaje que supone la participación directa enajenada sobre el capital de la participada directa por la participación que la participada directa tiene en cada una de las participadas de segundo nivel (participadas indirectas).

puesto que en participaciones o períodos de tenencia menores la renta exenta será generalmente menor.

El artículo 21.3 de la LIS no establece procedimiento especial cuando, habiendo más de una participada indirecta, ninguna de ellas cumplan los requisitos. Por ello, en este caso debe aplicarse el procedimiento general. Es decir, que la exención de la plusvalía será total si la participación directa cumple los requisitos de grado y período de tenencia y, de ser no residente la participada directa, ésta hubiese tributado efectivamente en todos los ejercicios de tenencia. Si la participada directa no residente no hubiese tributado efectivamente todos los ejercicios de tenencia se aplicaría el procedimiento A.

La renta que no quede exenta por la aplicación de los procedimientos anteriores se integrará en la base imponible teniendo derecho, si procede, a la deducción por doble imposición jurídica internacional establecida en el artículo 31 de la LIS (ver siguiente apartado). Para calcular esta deducción se emplea exclusivamente el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS, en la proporción que corresponda con la renta que no tenga derecho a la exención (artículo 21.3 final de la LIS).

La exención de plusvalías en la transmisión de participaciones se impide o se limita en algunas circunstancias. Así:

- Cuando la participación transmitida ha sufrido alguna corrección de valor que ha resultado deducida, el importe correspondiente a esta corrección de valor deducida no quedará exenta (DT 19.^a 1 de la LIS). Por ejemplo, cuando se haya beneficiado de amortizaciones del fondo de comercio financiero o de la deducción de pérdidas por deterioro en ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2013. También cuando las pérdidas por deterioro hayan ocasionado la aplicación de los artículos 11.12 ó 130 de la LIS.
- En la transmisión de participaciones en entidades que han estado sujetas a atribución de rentas, la exención se limita a las rentas que se correspondan con el incremento de beneficios no distribuidos generados durante el tiempo de tenencia de la participación, que han tributado en sede de sus socios.
- De forma similar a lo que ocurre con la exención por doble imposición de dividendos, las instituciones de inversión colectiva que no tributen al tipo general de gravamen no tienen derecho a la exención por doble imposición de plusvalías. Los socios de estas instituciones de inversión colectiva tampoco se benefician de las exenciones para corregir la doble imposición (artículo 53 de la LIS).

Por el contrario, las entidades de capital-riesgo y sus socios tienen un tratamiento más favorable en determinadas circunstancias, pudiendo las primeras quedar exentas hasta en el 99% de las plusvalías en la transmisión de participación, cuando no cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21.3 de la LIS (artículo 50.1 de la LIS) y los segundos disfrutar de la exención del artículo 21.3 de la LIS independientemente del porcentaje de participación y del tiempo de tenencia (artículo 50.4 de la LIS).

c) Deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional.

Las deducciones corrigen la doble imposición reduciendo la cuota. El artículo 31 de la LIS corrige la doble imposición jurídica internacional que deriva de impuestos soportados directamente por el socio (no por la participada) en otras jurisdicciones, independientemente de que dichas rentas hayan sido también gravadas en sede de la participada extranjera. En el caso que nos ocupa, por dividendos o plusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes. La aplicación de la deducción por doble imposición jurídica no establece requisitos de grado o tiempo de tenencia de la participación. Su funcionamiento es el siguiente:

- El contribuyente incluye en la base imponible del IS la renta bruta positiva obtenida en el extranjero. Es decir, sin descontar el importe del impuesto satisfecho en el extranjero por él. Esta renta bruta positiva se calculará agrupando las procedentes de un mismo país.
- Para evitar el trasvase de tributación de España a otros países, de la cuota íntegra del IS sólo es deducible la menor de las dos cantidades siguientes:
 - a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS. En este importe no se incluyen los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal. Si es de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no puede exceder del impuesto que corresponda según aquél.
 - b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.
- La parte del impuesto análogo al IS que no haya otorgado el derecho a deducción en cuota se califica como gasto deducible, siempre que proceda de actividades económicas realizadas en el extranjero. A este respecto, debemos tener en cuenta que, en general, los gastos e ingresos derivados impuestos extranjeros análogos al IS e imputados a pérdidas y ganancias son, con carácter general, computables o deducibles en la liquidación del IS (no están exceptuados por el artículo 15 b) de la LIS). Por ello, el efecto de esta norma es: a) por un lado, beneficioso, al efectuarse la deducción al menos parcialmente en cuota, en vez de en la base imponible y b) por otro, restrictivo, al limitar la deducción en la base imponible a los originados por actividades económicas.

La aplicación acumulativa de los mecanismos de exención y deducción podría originar la desimposición o subimposición de las rentas procedentes de participaciones en entidades no residentes. Por ello, el artículo 21.8 de la LIS establece que la aplicación de la exención del artículo 21 de la LIS sólo puede aplicarse en las rentas que no se aprovechen de las deducciones reguladas en los artículos 31 y 32. Además, el artículo 32.4 de la LIS impone un límite conjunto a las deducciones establecidas por los artículos 31 y 32 de la LIS.

Para garantizar que se efectúa la corrección cuando la cuota íntegra sea insuficiente, se permite que la deducción por doble imposición no aprovechada en el ejercicio lo pueda ser en los ejercicios siguientes (31.6 de la LIS). Esta deducción, junto con las relacionadas con la doble imposición previstas en los artículos 32, 100.11 y la DT 33.^a, no pueden exceder conjuntamente del 50% de la cuota íntegra del contribuyente, según redacción dada a la DA 15.^a 2 por el artículo 3.1 del RD-ley 3/2016, con vigencia para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016.

Ni las instituciones de inversión colectiva que no tributen al tipo general de gravamen ni los socios de éstas tienen derecho a esta deducción (artículo 52 y 53 de la LIS).

d) Deducción para evitar la doble imposición económica internacional de dividendos.

El artículo 32 de la LIS regula una deducción para evitar la doble imposición económica internacional de dividendos. Esta deducción es alternativa a la exención del artículo 21 de la LIS (artículo 21.8 de la LIS) y de objeto más reducido, pues no es aplicable a plusvalías. El derecho a aplicar esta deducción está sujeto al cumplimiento de los requisitos de grado y tiempo de tenencia establecidos para la exención del artículo 21 de la LIS. A diferencia del artículo 21 de la LIS, el artículo 32 no regula situaciones específicas en relación con la entidad participada residente. El funcionamiento de la deducción por doble imposición económica de rentas obtenidas y gravadas en el extranjero es el siguiente:

- Al liquidar el IS debe incluirse en la base imponible el dividendo bruto obtenido de la entidad no residente. Por bruto se entiende aquí que incluye el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente (la participada) respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente al dividendo recibido. Tiene también la consideración de impuesto efectivamente pagado el satisfecho por las entidades participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, siempre que se cumplan los requisitos de grado y tiempo de tenencia (artículo 32.3 de la LIS).
- El impuesto efectivamente pagado es deducible en cuota en la cuantía correspondiente a tales dividendos. La cantidad deducida está limitada, no pudiendo exceder esta deducción, junto con la del artículo 31 de la LIS, de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por todas estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español (artículo 32.4 de la LIS).
- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes (artículo 32.5 de la LIS), siempre dentro del límite conjunto indicado al final del apartado c) anterior.
- El exceso del impuesto efectivamente pagado en el extranjero sobre el límite anterior no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible, salvo por lo establecido en la deducción por doble imposición jurídica (en el artículo 31.2 de la LIS).

Ni las instituciones de inversión colectiva que no tributen al tipo general de gravamen ni los socios de éstas tienen derecho a esta deducción (artículo 52 y 53 de la LIS).

4.2 Tratamiento fiscal de minusvalías en la transmisión de participaciones

Los artículos 3.2.º 1 y 3.2.º 6 del RD-ley 3/2016 han afectado significativamente al régimen de deducción de las minusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones, vigente para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2017. Estos artículos modifican la redacción del artículo 11.10 y, parcialmente, la del artículo 21 de la LIS. Según la nueva redacción del artículo 21.6 de la LIS, no son deducibles las minusvalías puestas de manifiesto en la transmisión de participaciones:

- a) En entidades no residentes que no cumplan el requisito de tributación efectiva.
- b) En entidades residentes o no residentes, que pudieran beneficiarse de la exención por doble imposición de plusvalías, regulada en el artículo 21.3 de la LIS.
- c) En entidades residentes o no residentes respecto a las que, incumpléndose sólo el requisito de grado de tenencia de la participación para beneficiarse de la exención de plusvalías regulada en el artículo 21.3 de la LIS, éste se haya cumplido en algún momento durante el año anterior al día en que se ha producido la transmisión.

El artículo 21.6 de la LIS concluye indicando que, en el supuesto de que los requisitos señalados en el artículo 21.3 de la LIS se cumplan parcialmente, la deducción de la minusvalía se realizará de manera parcial. El laconismo de esta norma, más evidente si lo comparamos con la minuciosidad del 21.3 de la LIS (tratado en el apartado 4.1.2 b), hace que sea difícil de interpretar en su contexto normativo. Ello se debe a que el cumplimiento parcial parece que sólo puede referirse al requisito de la tributación efectiva, que puede haberse cumplido sólo en alguno o algunos de los períodos de tenencia. En este caso la deducción de la minusvalía podría entenderse que no es aplicable nunca porque:

- a) En los ejercicios en los que la participada ha tributado efectivamente, se cumplen todos los requisitos. Al ser las plusvalías relacionadas con estos períodos no imputables, las minusvalías no serían deducibles.

- b) En los ejercicios en los que la participada no ha tributado efectivamente, la minusvalía correspondiente no otorgaría el derecho a deducción.

Tampoco resulta fácil la aplicación *a contrario sensu* de los procedimientos A y B descritos en el apartado 4.1.2 b), que dependen del concepto de plusvalía o fondo de comercio no reconocido contablemente, que carece de correlato negativo.

Las minusvalías originadas en la transmisión de participaciones que sean deducibles en aplicación del artículo 21.6 de la LIS, en determinados casos sólo lo son con demoras y/o parcialmente. Así el artículo 11.10 de la LIS establece que la minusvalía en la transmisión de una participación, cuando adquirente y transmitente sean del mismo grupo mercantil, se imputará en el período impositivo en que la participación sea transmitida a terceros ajenos al grupo mercantil, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros. El artículo 21.7 de la LIS establece otros dos casos en los que la minusvalía sólo es deducible parcialmente. A saber:

- La minusvalía obtenida en la transmisión de una participación, que hubiera sido previamente transmitida por otra entidad del grupo mercantil del contribuyente, debe minorarse en el importe de la plusvalía obtenida en la transmisión precedente y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención o deducción de la doble imposición.
- La minusvalía debe minorarse en el importe de los dividendos recibidos de la entidad participada (desde 2009) siempre que no hayan minorado el valor de adquisición y que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención prevista en el artículo 21.1 de la LIS. La nueva redacción del artículo 21.7 de la LIS no hace referencia a otros beneficios. Por ejemplo, la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30.2 del TRLIS (DT 19.ª 2 de la LIS), aplicable en ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015, o a la deducción prevista en el artículo 32 de la LIS (32.7 de la LIS).

En ocasiones, la minusvalía deducida revierte a efectos fiscales. Según el artículo 11.6 de la LIS, esto ocurre con las producidas en la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos.

Finalmente, el artículo 21.8 de la LIS establece que será deducible la minusvalía puesta de manifiesto en la extinción de la participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración. Esta minusvalía será deducible sólo parcialmente, minorándose en el importe de los dividendos recibidos de la entidad participada en los diez años anteriores a la fecha de la extinción, siempre que éstos no hayan reducido el valor de adquisición y en la cuantía en que hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición. Esta imputación fiscal de esta minusvalía no se demora (artículo 11.10 de la LIS).

4.3 Tratamiento fiscal de las pérdidas por deterioro y de la reversión del deterioro de participaciones

Hasta el ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2013, se permitía la deducción de las **pérdidas por deterioro** de los instrumentos de patrimonio. Respecto a las participaciones en entidades no cotizadas, el artículo 12.3 del TRLIS establecía: a) en las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, la posibilidad de deducir una pérdida por deterioro independientemente de su reconocimiento contable, y b) en el resto, un límite a la deducibilidad del deterioro registrado. En las participaciones en empresas cotizadas, en ausencia de excepción fiscal, eran deducibles las pérdidas por deterioro reconocidas.

La Ley 16/2013 suprimió el artículo 12.3 del TRLIS e introdujo el artículo 14.1 j), que impedía la deducción de las pérdidas por deterioro de participaciones. La LIS mantuvo esta norma en su artículo

13.2 b). En nuestra opinión, tanto el artículo 14.1 j) del TRLIS como el 12.3 b) de la LIS impedían también la deducción de los ajustes negativos al patrimonio neto que se imputan a pérdidas y ganancias al deteriorar una participación clasificada como disponible para la venta¹⁹, pero no de las pérdidas reconocidas al ajustar a valor razonable las participaciones calificadas como mantenidas para negociar. El RD-ley 3/2016, modificó la redacción del artículo 13.2 b) de la LIS e introdujo el artículo 14 k). El efecto conjunto de ambos artículos es que las pérdidas por deterioro de las participaciones continúan siendo no deducibles en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2017. La deducción del deterioro, por tanto, se pospone hasta que se manifieste la minusvalía en la transmisión de la participación (de acuerdo con el artículo 20 b) de la LIS), con los límites y demoras indicados en el apartado 4.2. El RD-ley 3/2016 también introdujo el artículo 15 l) en la LIS, que impide de forma más explícita la deducción de los ajustes negativos al patrimonio neto imputados a pérdidas y ganancias al deteriorar una participación clasificada como disponible para la venta.

No obstante, los artículos 11.12 y 130 de la LIS han permitido (y permiten) el aprovechamiento fiscal de las pérdidas por deterioro de participaciones en determinadas circunstancias, mediante la imputación a la base imponible o la conversión en crédito exigible a la Administración tributaria de los activos por impuesto diferido originados por la no deducibilidad de “las dotaciones por deterioro de [...] otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores”. La DGT, en la respuesta vinculante V2805-14, incluye dentro de estos “otros activos” las participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas²⁰ que se hubieran deteriorado como consecuencia del deterioro de inmuebles (u otro tipo de activos) adjudicados o comprados (por estas filiales) de manera preventiva a deudores en situación de insolvencia.

La **reversión de los deterioros** imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con el artículo 11.5 de la LIS, no son computables si no fueron deducibles las pérdidas por deterioro.

La reversión de los deterioros deducidos en ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2013 se regula específicamente en la DT 16.ª de la LIS. La DT 16.ª 1 de de la LIS establece que los deterioros deducidos en aplicación del artículo 12.3 del TRLIS revierten fiscalmente: a) en el incremento de los fondos propios atribuibles a la participación, neto de las operaciones con socios, independientemente de su reconocimiento contable, o b) en el importe “de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable”. Si la deducción fiscal fue sólo parte del deterioro contable reconocido, revierten en primer lugar los deterioros deducidos. La reversión no se produce “respecto de aquellas pérdidas por deterioro de valor de la participación que vengan determinadas por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios²¹ y que no hayan dado lugar a la aplicación de la deducción por doble imposición interna o bien que las referidas pérdidas no hayan resultado fiscalmente deducibles en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional” (DT 16.ª 1 final). La DT 16.ª 2 establece que la reversión del deterioro deducido (en ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2013) no regulado por el artículo 12.3 del TRLIS, se integrará en la base imponible del IS del período impositivo en que se produzca “la recuperación de su valor en el ámbito contable”.

En las participaciones calificadas como disponibles para la venta que, en los ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2013, ocasionaron la imputación a la base imponible del IS de pérdidas

19 En participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas previamente clasificadas como disponibles para la venta, la contrapartida del deterioro puede ser el ajuste positivo o negativo al patrimonio neto. En ninguno de estos casos, será deducible el gasto, por no imputarse a pérdidas y ganancias ni a reservas (artículo 11.3 de la LIS). En caso de ajuste positivo, además, debido a que el in

20 Al parecer, esta doctrina no es aplicable a participaciones clasificadas en otras categorías.

21 La norma 4.ª 1.8 de la RICAC de 18/9/2013 obliga a analizar el deterioro en participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas y otros instrumentos de patrimonio valorados a coste al reconocer un dividendo procedente de ellos, si se cumplan otras circunstancias. El dividendo no determina el reconocimiento de una pérdida por deterioro, sino la obligación de efectuar los cálculos necesarios para estimar su existencia y valor. La DT 16.ª de la LIS parece hacer referencia a casos específicos en los que la distribución de dividendos es la causa del deterioro, no meramente una de las condiciones que determinan la necesidad de su comprobación.

por deterioro y/o de ajustes negativos al patrimonio neto, deberán aplicarse los procedimientos anteriores. En éstas, la aplicación de la DT 16.^a 2 se produce al registrar un aumento de valor de la participación (sólo posible en las que dispongan de un valor razonable fiable), aunque se impute a patrimonio neto, debido a que contablemente esto se considera una reversión de la corrección valorativa (ver norma cuarta 4.5 de la RICAC de 18/9/2013). Al ser más específica, se consideraría preferente la aplicación de las normas contenidas en el artículo 11.6 y la DT 16.^a 2 que la contenida en el artículo 17.1, todos ellos de la LIS.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, el RD-ley 2/2016 ha modificado la reversión del deterioro deducido en períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2013. Según la redacción actual de la DT 16.^a 3, este deterioro revertirá fiscalmente, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016. Si se produjera la reversión de un importe superior por los motivos indicados en la DT 16.^a 1 y 2, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos. Si se transmite la participación durante estos períodos impositivos, la cantidad pendiente de revertir se integrará en la base imponible del período impositivo en que se produzca la transmisión²², con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.

La LIS no regula específicamente el tratamiento de la reversión de las pérdidas por deterioro que han sido aprovechadas en virtud de los artículos 11.12 y 130 de la LIS. Por ello, en estos casos debería aplicarse la norma general incluida en el artículo 11.6 de la LIS. Según éste, “la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido dicha reversión”. En este mismo artículo se establece que la reversión del deterioro tendrá lugar en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.

4.4 Participaciones valoradas a valor razonable. Tratamiento fiscal de resultados de tenencia, plusvalías y minusvalías.

Las participaciones clasificadas como disponibles para la venta y mantenidas para negociar, si disponen de valor razonable fiable, se valoran posteriormente a valor razonable. En las disponibles para la venta, la variación del valor razonable sólo se imputa a pérdidas y ganancias cuando se dan de baja o se deterioran. Por lo tanto, los problemas de tributación de las rentas procedentes de estas participaciones están resueltos en los apartados anteriores.

En las participaciones clasificadas como mantenidas para negociar que se valoran a valor razonable, las variaciones de valor experimentadas durante el ejercicio se imputan a la cuenta de pérdidas y ganancias como ingreso (incremento) o gasto (decremento). Hasta el ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2017, estos ingresos y gastos eran imputables o deducibles en la base imponible del IS sin ninguna restricción. A partir de entonces, el artículo 15 I) de la LIS, introducido mediante el artículo 3. 2.º 3 del RD-ley 3/2016, ha establecido una restricción, al no permitir la deducción de las reducciones de valor, salvo que anteriormente se haya imputado en la base imponible del IS un incremento equivalente procedente de valores homogéneos, cuando en el período impositivo: a) la participación cumpla los requisitos del artículo 21 de la LIS o b) de ser no residente la participada, no haya tributado efectivamente.

El tratamiento de las rentas de tenencia (las derivadas de la variación del valor razonable) de las participaciones clasificadas como mantenidas para negociar afectan a la eficacia fiscal de:

²² Lo que eleva a norma la doctrina incluida en la consulta vinculante de la DGT V2763-16.

- La demora de la deducción de las minusvalías establecida en el 11.10 de la LIS, cuando éstas han sido deducidas en ejercicios anteriores. En estos casos, puesto que el valor fiscal es inferior al inicial, sólo se producirá la demora, como máximo, de la minusvalía pendiente de imputar desde el cierre del ejercicio anterior.
- La reversión de pérdidas en participaciones adquiridas de nuevo (artículo 11.6 de la LIS). Por los mismos motivos señalados en el punto anterior.
- La corrección de la doble imposición establecida en el artículo 21.3 de la LIS. La LIS no prevé la corrección de la doble imposición derivada de los beneficios de tenencia que se imputan a pérdidas y ganancias y, por lo tanto, a la base imponible. Esta situación no se corrige al producirse la transmisión, puesto que la plusvalía se calcula como el exceso del precio de venta sobre el valor fiscal (típicamente el valor razonable al final de ejercicio anterior), limitando a éste el importe la exención posible. Es más, en caso de que en la venta se manifieste una minusvalía podría darse el caso de que: a) los incrementos de valor razonable previo hayan resultado gravados al imputarse a la base imponible y b) la minusvalía que se manifiesten en la venta resulte no deducible.

5. Ajustes en la liquidación del IS asociados a instrumentos de patrimonio.

Para liquidar el IS se ajusta el resultado contable según los preceptos de la LIS (artículo 10.3 de la LIS). Puesto que no son deducibles los gastos ni computables los ingresos derivados del registro del IS (artículo 15 b) de la LIS), el resultado que se ajusta suele ser el resultado contable antes de que se imputen estos gastos e ingresos. Los ajustes tienen diferentes orígenes:

- Algunos derivan de la aplicación de criterios de imputación fiscal de ingresos o gastos distintos a los contables, que ocasionan diferencias temporales o permanentes entre el importe del resultado contable antes del IS y la base imponible del IS. Las diferencias temporales se manifiestan en ajustes que previsiblemente revertirán en el futuro y que, salvo excepciones, ocasionan el registro de activos y pasivos por diferencias temporarias²³. Son diferencias permanentes las que ocasionan ajustes en la liquidación del IS que previsiblemente no revertirán en el futuro y que, por lo tanto, no ocasionan el registro de activos ni pasivos por impuesto diferido. Cuando la entidad aplica deducciones por doble imposición aparecen ajustes positivos que deberían tratarse como una diferencia permanente.
- Aunque no existan diferencias de criterio de imputación de ingresos y gastos entre los ámbitos contable y fiscal, algunos ajustes surgen porque el gasto o ingreso no se ha imputado contablemente a pérdidas y ganancias, sino a reservas voluntarias. Este es el caso de los derivados del reconocimiento de errores, cambios de criterio y de los costes de transacción de operaciones con instrumentos de patrimonio propio.

En relación con los instrumentos de patrimonio (y asimilados por la norma fiscal), pueden producirse los siguientes **ajustes negativos** al resultado contable antes de ingresos y gastos derivados del IS:

- a) Dividendos exentos en aplicación de la DT 23.^a que se hayan imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias.

23 Los activos por impuesto diferido son de tres tipos: a) activos por diferencias temporarias deducibles, b) derechos por deducciones pendientes de aplicar y c) créditos por pérdidas (bases imponibles) a compensar. En los pasivos por impuesto diferido se reconoce, hasta la fecha, sólo un tipo: los pasivos por diferencias temporarias imponibles.

- b) Dividendos exentos en aplicación del artículo 21.1 de la LIS, incluida la retribución recibida por los valores representativos de fondos propios poseídos por la entidad que sean considerados pasivos financieros desde la perspectiva del emisor (artículo 21.2 de la LIS), siempre que se hayan imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- c) Dividendos exentos por proceder de entidades sometidas a atribución de rentas o por la aplicación de regímenes especiales o normas específicas.
- d) Atribución de rentas negativas al contribuyente de las entidades sujetas a este régimen en las que participa.
- e) Remuneración recibida de préstamos participativos otorgados con posterioridad al 20 de junio de 2014 de entidades que formen parte del grupo mercantil (artículo 21.2 y DT 17.^a de la LIS).
- f) Remuneración recibida de instrumentos de patrimonio cedidos a terceros (artículo 21.2.3.º de la LIS).
- g) Defecto del valor contable sobre el valor fiscal de participaciones que causan baja. Respecto a esta cuestión, ver el apartado 6.
- h) Plusvalía exenta en la transmisión de participaciones en aplicación del artículo 21.3 y ss. de la LIS, reducida en las correcciones valorativas que hayan resultado deducidas.
- i) Plusvalía exenta en la transmisión de participaciones de entidades sometidas a atribución de rentas o sujetas a regímenes especiales o normas específicas.
- j) Reversión contable de deterioros cuyas pérdidas por deterioro no fueron deducibles y que no se han beneficiado de la aplicación de los artículos 11.12 ó 130 de la LIS (en aplicación del artículo 11.5 de la LIS).
- k) Defecto de la reversión fiscal de deterioros sobre su valor contable, en aplicación de la DT 16.^a de la LIS.

Y los siguientes **ajustes positivos**:

- a) Retribución de valores representativos de fondos propios emitidos por la entidad que se hayan reconocido como gastos financieros (artículo 15 a) de la LIS).
- b) Remuneración entregada de préstamos participativos otorgados con posterioridad al 20 de junio de 2014 entre entidades que formen parte del grupo mercantil (artículo 15 a) y DT 17.^a de la LIS).
- c) Rentas positivas atribuidas al contribuyente.
- d) Gastos por impuesto sobre beneficios devengados en otras jurisdicciones cuando la entidad aplica la deducción por doble imposición jurídica internacional, respecto de aquellos que se benefician de la deducción en cuota y/o no procedan de actividades económicas.
- e) Cuando se aplica la deducción por doble imposición económica internacional de dividendos, incorporación como ingreso del impuesto correspondiente pagado por las entidades no residentes.
- f) Exceso del valor contable sobre el valor fiscal de participaciones que causan baja. Respecto a esta cuestión, ver el apartado 6.

- g) Minusvalías no deducibles o en el valor que se minoran (ver apartado 4.2 y 4.4).
- h) Minusvalías originadas en la transmisión de participaciones a empresas del grupo mercantil que se demoran en aplicación del artículo 11.10 de la LIS.
- i) Reversión de la minusvalía deducida en la transmisión de una participación cuando ésta se adquiere de nuevo (artículo 11.6 de la LIS).
- j) Pérdidas por deterioro de participaciones.
- k) Ajustes al patrimonio neto negativos imputados a pérdidas y ganancias al deteriorar participaciones, de acuerdo con el artículo 15 l) de la LIS.
- l) Reversión de correcciones valorativas deducidas imputada a ajustes de patrimonio neto (artículo 11.6 de la LIS).
- m) Exceso de la reversión fiscal de pérdidas por deterioro sobre su valor contable, en aplicación de la DT 16.^a de la LIS.
- n) Reversión del deterioro deducido por otra entidad vinculada, en aplicación del artículo 11.6 de la LIS.

6. Efectos en el IS de las diferencias entre el valor contable y fiscal de los instrumentos de patrimonio.

Las diferencias entre el valor contable y fiscal de las participaciones se producen frecuentemente durante el período de tenencia, debido a que los ingresos y gastos relacionados con ellas se imputan a resultados y a la base imponible siguiendo diferentes criterios. Es decir, que normalmente son consecuencia de los ajustes efectuados al resultado del ejercicio para calcular la base imponible. En concreto por:

- a) Pérdidas por deterioro no deducidas, a las que no se les han aplicado los artículos 11.12 ó 130 de la LIS y que no han revertido contablemente.
- b) Pérdidas por deterioro deducidas, hasta el ejercicio iniciado el 1 de enero de 2013, en un importe distinto al reconocido contablemente.
- c) Reversiones de deterioros en un importe contable y fiscal distinto. Por ejemplo, los reconocidos en ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2013.
- d) Reversiones fiscales de deterioros que se producen en la entidad, pero que fueron deducidos en otra vinculada, en aplicación del artículo 11.6 de la LIS.
- e) La amortización fiscal del fondo de comercio financiero.
- f) La reducción del valor fiscal de una participación en el importe de los dividendos recibidos (en aplicación de la DT 23.^a) en un importe distinto al contable.
- g) Beneficios, atribuidos fiscalmente al contribuyente, no distribuidos por entidades sujetas al régimen de atribución de rentas.
- h) Minusvalías deducidas en la transmisión de participaciones, imputada al ser readquiridas.

- i) Disminuciones del valor razonable de participaciones clasificadas como mantenidas para negociar no imputadas a la base imponible.
- j) Ingresos y gastos reconocidos por ajustes al patrimonio neto no imputados a la base imponible, en instrumentos de patrimonio valorados aplicando las normas de la categoría de disponibles para la venta.

En ocasiones, las diferencias entre el valor contable y fiscal se manifiesta desde la adquisición de las participaciones. Por ejemplo, en combinaciones de negocios o transacciones similares acogidas al régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS. Excepcionalmente, pueden manifestarse incluso tras la enajenación. Esto es posible debido a que la NRV 9.ª 2.1 permite reconocer diferencias entre el valor contable y fiscal de elementos que carezcan de valor contable y, por lo tanto, no figuren en el balance. Esta sorprendente norma contable intenta resolver el tratamiento de algunas situaciones reales. Por ejemplo, el artículo 11.10 de la LIS demora la deducibilidad de las minusvalías manifestadas en la transmisión de una participación a otra entidad del mismo grupo mercantil. En esta situación, el valor contable de la participación transmitida es cero en la entidad transmitente, mientras que su valor fiscal sería la minusvalía deducible cuando la participación sea enajenada a un tercero que no pertenezca al grupo o la transmitente o adquirente dejen de pertenecer al mismo grupo.

La diferencia entre el valor contable y fiscal se denomina diferencia temporaria si se espera que tenga efecto fiscal futuro. Este efecto fiscal se materializará en ajustes positivos o negativos en la liquidación del IS correspondiente a ejercicios futuros (normalmente cuando se registre la baja de la participación). Para reflejar el efecto fiscal futuro en balance se reconocen, salvo excepciones, activos y pasivos por diferencias temporarias. Para reconocer un activo o pasivo por diferencias temporarias, por tanto, es imprescindible que se estime que la diferencia entre el valor contable y la base fiscal tendrá efecto fiscal futuro. Lo contrario no es infrecuente en las participaciones pues, como hemos visto, hay plusvalías no imputables y minusvalías no deducibles. Salvo las excepciones que se comentan más adelante, se registra:

- Un activo por diferencias temporarias cuando la diferencia temporaria haga previsible uno o varios ajustes negativos en liquidaciones del IS correspondientes a ejercicios futuros. El valor contable de este activo por diferencias temporarias es el del impacto fiscal futuro (menor pago o mayor devolución) esperado de los ajustes negativos, estimado aplicando la norma tributaria aprobada, aunque esté pendiente de publicación (NRV 13.ª 3). Cuando se produzcan estos ajustes negativos se abonará el activo por diferencias temporarias.
- Un pasivo por diferencias temporarias cuando la diferencia haga previsible uno o varios ajustes positivos en liquidaciones del IS correspondientes a ejercicios futuros. El valor contable del pasivo por impuesto diferido es el impacto fiscal futuro (mayor pago o menor devolución) esperado de los ajustes positivos, estimado empleando la norma tributaria aprobada, aunque esté pendiente de publicación (NRV 13.ª 3). Cuando se produzcan estos ajustes positivos se cargará el pasivo por diferencias temporarias.

La norma contable establece algunas excepciones al reconocimiento de activos y pasivos por diferencias temporarias. De esta forma, no se reconocen:

- Activos ni pasivos por diferencias temporarias en las empresas que, aplicando el PGC de PYMES, adopten los criterios específicos de microempresas (artículo 4 del RD 1515/2007).
- Pasivos por diferencias temporarias manifestadas en la adquisición de participaciones. La NRV 13.ª 2.2 y 2.3 impiden el reconocimiento de activos y pasivos por diferencias temporarias en el reconocimiento inicial de transacciones que no sean combinaciones de negocios y que no afecten ni al resultado contable ni a la base imponible del IS (o análogo). Esta regla, incluida internacionalmente entre las "initial recognition exemptions", parece tener como objetivo evitar la discrecionalidad en la valoración de algunos elementos patrimoniales. Aunque de la norma

no se deduce que deba aplicarse a todas las adquisiciones de participaciones (algunas deben considerarse combinaciones de negocios según la NRV 19.^a), el ICAC, primero en la respuesta a la consulta n.º 72/2008/3 y posteriormente a través del artículo 6.2 de la RICAC de 9/2/2016, estableció que las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas no constituyen en sí mismas un negocio, por lo que no puede reconocerse inicialmente un pasivo por impuesto diferido.

- Activos por diferencias temporarias cuando no se considere probable que la empresa vaya a disponer de bases imponibles futuras que permitan aprovecharlos en diez años (NRV 13.^a 2.3 y el artículo 5 de la RICAC de 9/2/2016). No obstante, se reconocen si puede probarse su aprovechamiento en plazo superior a 10 años o éste puede efectuarse mediante su conversión en crédito exigible a la Administración tributaria (artículo 5 de la RICAC de 9/2/2016).

De acuerdo con la NRV 13.^a 4, los activos y pasivos por diferencias temporarias asociados a una participación, surgidos tras la adquisición de ésta, se reconocen con cargo o abono a cuentas de ingresos y gastos. Estos ingresos y gastos por impuesto diferido se imputan, en general y por defecto, a la cuenta de pérdidas y ganancias²⁴. Sólo cuando el activo o pasivo esté relacionado con una transacción o suceso reconocido en una partida de patrimonio neto distinta a la cuenta de pérdidas y ganancias se reconocerán con cargo o abono a dicha partida. Este sería el caso de los activos y pasivos por impuesto diferido relacionados con variaciones del valor razonable de las participaciones clasificadas como disponibles para la venta. Los ingresos y gastos por impuesto diferido derivados de la aparición, desaparición o variación de valor de los activos y pasivos por diferencias temporarias asociadas a estas participaciones se reconocen mediante cargos o abonos a cuentas de ajustes de patrimonio neto. Por tanto, no se imputan en la cuenta de pérdidas y ganancias ni computan en la base imponible del IS, en aplicación del artículo 11.3.1.º de la LIS.

Los ingresos y gastos, por impuesto corriente o diferido imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias y relacionados con el IS, tampoco son computables o deducibles en la base imponible del IS (artículo 15 b) de la LIS). Entre ellos se encuentran los ingresos por impuesto diferido originados por las deducciones del IS que, surgidas en un ejercicio, quedan pendientes de aplicar, y los gastos por impuesto diferido que surgen al aplicarlas posteriormente. Por el contrario, los ingresos y gastos por impuesto corriente o diferido imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias derivados de la aparición, desaparición o variación de valor de los activos y pasivos por impuestos análogos al IS son, con carácter general, imputables o deducibles en la liquidación del IS.

Por lo tanto, las diferencias entre el valor contable y fiscal de la participación tienen efectos fiscales que se manifiestan:

- En el momento de la liquidación de la participación, salvo que la plusvalía se beneficie de exención o la minusvalía no sea deducible.
- Al reconocer el activo o pasivo por diferencias temporarias, si el ingreso o gasto asociado se imputa a pérdidas y ganancias y deriva de un impuesto extranjero análogo al IS.

7. Bibliografía.

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

²⁴ También se registran ingresos en pérdidas y ganancias cuando aparecen activos por deducciones pendientes de aplicar, lo que podría ocurrir cuando se emplea este mecanismo de corrección de la imposición múltiple.

- Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.
- Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias.
- Ley 15/1992, de 5 de junio, sobre medidas urgentes para la progresiva adaptación del sector petrolero al marco comunitario.
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.
- Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público.
- Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.
- Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.
- Decreto 1985/1964, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre regularización de balances.
- Orden del Ministerio de Hacienda de 14/01/1978 por la que se desarrolla la regularización voluntaria de la situación fiscal.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2016). Resolución de 9 de febrero de 2016, del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2013). Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.
- Dirección General de Tributos (DGT). Consulta vinculante V2763-16, de 20 de junio de 2016.
- Dirección General de Tributos (DGT). Consulta vinculante V2805-14 de 17 de octubre de 2014.

- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2011). Respuesta a la consulta n.º 88/2011/1.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2011). Respuesta a la consulta n.º 86/2011/2.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2011). Respuesta a la consulta n.º 85/2011/10.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2010). Respuesta a la consulta n.º 84/2010/3.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2009). Respuesta a la consulta n.º 78/2009/1.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (1997). Respuesta a la consulta n.º 32/1997/3.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (1992). Respuesta a la consulta n.º 9/1992/1.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas-AECA. Comisión de Principios y Normas de Contabilidad (2008). Calificación Contable de Instrumentos Financieros: Distinción Pasivo-Patrimonio Neto. Principios Contables n.º 25.
- Celaya Acordarrementería, Iratxe y Urruticoechea Uriarte, Maite (2011). "El fondo de comercio financiero desde una perspectiva fiscal" Actualidad Jurídica Uría Menéndez / 29-2011.
- Simón Yarza, M. E. (2015): La exención de dividendos y plusvalías para corregir la doble imposición en el impuesto sobre sociedades. Ed. Thomson Reuters.

Estudios

Estudio de las reformas en los Reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria

Marcos M. Pascual González

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo

Resumen

Los Reglamentos de desarrollo de la LGT han sido objeto de importantes modificaciones que son expuestas y analizadas por el autor. Reformas que afectan a elementos esenciales del procedimiento de recaudación, a las obligaciones formales y notificaciones vía telemáticas, a nuevas obligaciones de información que a las que se someten a las plataformas colaborativas que intermedien en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos, al régimen sancionador tributario o a la revisión en vía administrativa.

Palabras clave

Reglamento, procedimiento tributario, recaudación, inspección, gestión, sancionador, revisión.

Recibido el 24-01-2018/ Aceptado el 19-02-2018.

Reforms in the development regulations of the TGL

Abstract

The development regulations of the TGL have been the subject of important modifications that are exposed and analyzed by the author. Reforms affecting essential elements of the collection procedure; affecting formal obligations and notifications via telematics, to new information obligations that are submitted; to collaborative platforms that mediate in the leasing or transfer of use of housing for touristic purposes; or to the tax penalties regime or to the review via administrative channels.

Keywords

Regulations, tax procedure, collection, inspection, sanction, review.

Sumario

Introducción.

- 1 Reglamento General de Recaudación.
 - 1.1 Sobre la declaración de responsabilidad.
 - 1.2 El procedimiento de ingreso a través de entidades colaboradoras.
 - 1.3 Pagos en especie.
 - 1.4 Aplazamiento o fraccionamiento de las deudas.
 - 1.5 Compensación de oficio en caso de obligaciones conexas.
 - 1.6 El procedimiento de apremio.
 - 1.6.1 Causas de suspensión del procedimiento de apremio.
 - 1.6.2 Ejecución de garantías.
 - 1.6.3 El embargo.
 - 1.7 La exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.
- 2 Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.
 - 2.1 Sobre las obligaciones formales.
 - 2.1.1 Ampliación de las obligaciones censales.
 - 2.1.2 Documento Único Electrónico.
 - 2.1.3 Número de identificación fiscal provisional.
 - 2.2 Llevanza de libros registro.
 - 2.3 El arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos a través de plataformas colaborativas.
 - 2.4 Información y asistencia a los obligados tributarios.
 - 2.4.1 Disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración tributaria.
 - 2.4.2 Las consultas tributarias.
 - 2.5 Documentación de las actuaciones y procedimientos tributarios.
 - 2.6 Procedimiento de gestión tributaria.
 - 2.6.1 El procedimiento de gestión iniciado mediante declaración aduanera para la liquidación de los tributos.
 - 2.6.2 Rehabilitación por la Administración tributaria del número de identificación fiscal.

- 2.7 Procedimiento inspector.
 - 2.7.1 Los plazos del procedimiento inspector.
 - 2.7.2 Los requerimientos de información.
 - 2.7.3 Las actas de inspección.
 - 2.7.4 La duración del procedimiento inspector.
 - 2.7.5 Clases de liquidaciones.
 - 2.7.6 Obtención de datos para la estimación indirecta.
 - 2.7.7 Declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector.
 - 2.8 Actuaciones en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública.
- 3 Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.
 - 3.1 La conformidad del responsable.
 - 3.2 El cálculo de la sanción.
 - 3.3 Sobre las infracciones tributarias.
 - 3.4 El procedimiento sancionador.
 - 3.5 Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda pública.
- 4 Revisión en vía administrativa.
 - 4.1 La suspensión de los procedimientos de revisión.
 - 4.2 El recurso de reposición.
 - 4.2.1 La suspensión del acto impugnado.
 - 4.2.2 Las devoluciones conexas.
 - 4.2.3 Las garantías para la suspensión.
 - 4.3 Las reclamaciones económico-administrativas.
 - 4.3.1 Atribución de competencia a otro órgano económico administrativo.
 - 4.3.2 Los órganos unipersonales.
 - 4.3.3 La cuantía de la reclamación.
 - 4.4 Procedimiento general económico-administrativo.
 - 4.4.1 El régimen de las notificaciones electrónicas.
 - 4.4.2 La cuantificación de las costas del procedimiento.
 - 4.4.3 Sobre la cuestión de competencias.
 - 4.4.4 El recurso de anulación.
 - 4.4.5 Recursos en vía económico-administrativa.
 - 4.4.6 Del procedimiento abreviado.
 - 4.5 La ejecución de resoluciones.

Introducción.

El 1 de enero de 2018 han entrado en vigor, por lo que a este trabajo se refiere, cuatro decretos que modifican sustancialmente cuatro Reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria (en adelante LGT). Estos cuatro Decretos son los siguientes:

- Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.
- Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.
- Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.
- Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

El objeto del presente es dar cuenta de las modificaciones que se han producido, por tanto, en los correspondientes reglamentos de desarrollo de la LGT. Esto es, en concreto, en el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR), en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI), en el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante, RGS) y en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, Reglamento de Revisión).

Se realiza, fundamentalmente, un análisis de aquellas modificaciones que presentan una reforma de importante calado. También de las que su redacción no permite una interpretación clara e indubitada. Y, por supuesto, de aquellas que representan una novedad al introducirse, mediante alguno de los cuatro Decretos citados, nuevos artículos en los Reglamentos de desarrollo de la LGT.

1. Reglamento General de Recaudación

1.1 Sobre la declaración de responsabilidad

Las modificaciones que el Real Decreto 1071/2017 lleva a cabo en materia de declaración de responsabilidad pueden ser divididas en dos grupos. En el primero de ellos encontramos temas referidos a la competencia para su declaración. Mientras que el segundo grupo versaría sobre aspectos normativos en relación con el procedimiento de declaración de responsabilidad.

En materia de competencias, pues, que es con la materia con la que se inicia este Real Decreto 1071/2017, la modificación introducida establece que, en los supuestos en los que la recaudación corresponda a la AEAT (art. 3 apartados 1 y 2 y art. 4 del RGR), corresponderá también a los tales órganos de recaudación tanto la declaración de la responsabilidad como la derivación de la acción de cobro frente a los responsables, de acuerdo con lo previsto en la LGT.



Si entendemos que en la notificación de inicio del procedimiento de declaración de la responsabilidad se debe incluir la apertura del plazo de alegaciones, se concluye que este procedimiento sólo podrá iniciarse con posterioridad a la formalización de la propuesta de liquidación vinculada a delito del deudor principal.

Por su parte, en materia referida al procedimiento de declaración de responsabilidad, que es con la que se cierra la reforma que se lleva a cabo en el Real Decreto 1071/2017, encontramos las siguientes novedades:

Primera. Se Incluye en el art. 124.1 del RGR que, durante el trámite de audiencia, el responsable deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el art. 41.4 de la LGT para poder disfrutar de la reducción del 30% de la sanción según dispone el art. 188. b) de la LGT.

Segunda. Se introduce un nuevo artículo 124 bis en el RGR, donde se recogerán las especialidades en materia de declaración de responsabilidad asociada a la liquidación vinculada a delito.

Así, cuando en el curso de un procedimiento de inspección en el que proceda dictar una liquidación vinculada a delito, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de algún tipo de responsabilidad tributaria, trasladará el conocimiento de tales hechos al órgano competente para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad.

Será éste órgano el competente para notificar el inicio al obligado tributario, con indicación de las obligaciones tributarias a las que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en que se fundamente.

Tercera. Se regula en el apartado 2 del art. 124 bis el trámite de audiencia al responsable, que se realizará, en todo caso, con posterioridad a la formalización de la propuesta de liquidación vinculada a delito del deudor principal. Dispondrá, entonces, el responsable, de un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para formular las alegaciones y aportar la documentación que estime oportunas.

Quizá la mala redacción es la que me lleva a tener dudas sobre los momentos procedimentales a los que se refiere. Porque ¿a qué se refiere exactamente con la expresión «notificación de la apertura de dicho plazo»? Sobre notificación el precepto sólo habla en su apartado 1 del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad. Y sobre plazo sólo hace referencia a esos 15 días para formular alegaciones.

Por tanto, si entendemos que en la notificación de inicio del procedimiento de declaración de la responsabilidad se debe incluir la apertura del plazo de alegaciones, se concluye que este procedimiento sólo podrá iniciarse con posterioridad a la formalización de la propuesta de liquidación vinculada a delito del deudor principal.

Si tal exigencia no encuentra justificación en la interpretación de la norma, entonces estamos antes dos notificaciones. La primera, la del inicio del procedimiento de declaración de la responsabilidad; la segunda, por la que se comunica el inicio del plazo de alegaciones.

En todo caso, estamos ante una mala redacción de la norma que lleva a confusión o, cuanto menos, a dudas interpretativas.

En cualquier caso, y en lo que sí es claro el nuevo precepto, es en que las alegaciones que podrá formular el responsable quedan acotadas a aquellas cuestiones que determinen la responsabilidad

y su alcance y sean susceptibles de recurso en vía administrativa según la normativa vigente. Y ello será así en tanto no tiene la condición de interesado en el procedimiento de inspección en el que proceda practicar la liquidación vinculada a delito. Por tal motivo, cualquier alegación que formule en dicho procedimiento se tendrá por no presentada.

Cuarta. Se establece en el apartado 3 de este nuevo art. 124 bis, que sólo podrá dictarse el acuerdo de declaración de responsabilidad tras ser admitida la denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública y siempre que conste igualmente como efectuada la citación al responsable en el proceso penal para declarar en concepto de investigado.

En la notificación de dicho acuerdo se deberá incluir el requerimiento para que se realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 LGT.

1.2 El procedimiento de ingreso a través de entidades colaboradoras

En relación con el procedimiento de ingreso a través de entidades colaboradoras en la recaudación, en el apartado 8 del art. 19 del RGR se añade «en las sucursales de las entidades colaboradoras».

En el art. 29 se regulan los plazos para hacer efectivo el ingreso por parte de las entidades colaboradoras, plazos que podrán ser modificados por orden ministerial respecto de aquellas autoliquidaciones recaudadas cuya periodicidad sea mensual o trimestral y cuyo vencimiento genérico de pago sea posterior al día 20 del mes o inmediato hábil posterior.

1.3 Pagos en especie

Se modifica la regulación en materia de pagos en especie con el fin de no dar trámite de manera taxativa a las solicitudes que se presenten ofreciendo bienes que por sus características no tengan ni puedan llegar a tener nunca la consideración de bienes del Patrimonio Histórico Español. Para ello se acude a la vía de la inadmisión por ausencia completa de fundamento que tradicionalmente viene regulando el derecho administrativo general. En estos casos no será posible la subsanación si no se aporta la autoliquidación que no obre en poder de la Administración.

Así, en el nuevo apartado 2 del art. 40 del RGR, tras la reforma operada por el Real Decreto 1071/2017, se establece:

«Procederá la inadmisión de la solicitud en los siguientes casos:

- a) Cuando a la misma no se acompañe la documentación acreditativa de la inscripción de los bienes en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o de su inclusión en el Inventario General y se considere que el bien ofrecido, por su propia naturaleza, no comporta las características más básicas para poder formar parte del Patrimonio Histórico Español, calificándose la solicitud en estos casos como manifiestamente carente de fundamento.
- b) Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de pago en especie.
- c) Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección que hubiera quedado suspendido de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.3.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que la solicitud de pago en especie se refiera a conceptos y periodos respecto de los que se haya remitido conocimiento a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

En aquellos supuestos en los que la concurrencia de las circunstancias previstas en este párrafo c) se ponga de manifiesto una vez iniciada la tramitación de la solicitud de pago en especie, esta

última quedará sin efecto de forma automática, debiendo comunicarse al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional la presentación de dicha solicitud.

- d) La presentación de solicitudes de pago en especie reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

Se considerará, en todo caso, realizada la solicitud con la finalidad de dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria cuando se ofrezcan los mismos bienes que hayan sido ofrecidos en solicitudes anteriores.

La inadmisión determinará que la solicitud se tenga por no presentada a todos los efectos, y frente al acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económica-administrativa.

En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de inadmisión deberá adoptarse por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria».

A lo anterior hay que añadir la modificación en el ahora numerado apartado 3 del art. 40 y que antes era el apartado 2, por el que «No procederá la subsanación si no se acompaña a la solicitud la autoliquidación que no obre en poder de la Administración. En este caso, procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el apartado anterior».

1.4 Aplazamiento o fraccionamiento de las deudas

El Real Decreto 1071/2017 ha traído también novedades en la regulación reglamentaria del aplazamiento o fraccionamiento de las deudas. En este sentido:

Primero. Se deroga el apartado 3 del art. 44, por lo que se suprime la excepción normativa que permitía el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas correspondientes a retenciones e ingresos a cuenta, adaptándolo así a la redacción de la LGT.

Segundo. En el supuesto de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se establece la obligación de declarar y aportar otros documentos que acrediten que las deudas tributarias no tienen la consideración de créditos contra la masa, en la medida en que las deudas tributarias correspondientes a dichos créditos no tienen la consideración de aplazables o fraccionables.

Para ello se introduce la letra h) al apartado 2 del art. 46 del RGR, por el que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento deberá incluir «Indicación de que la deuda respecto de la que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento no tiene el carácter de crédito contra la masa en el supuesto que el solicitante se encuentre en proceso concursal.»

También se introduce la letra f) al apartado 3 del mismo precepto, por la que se exige, en caso de concurso del obligado tributario, la citada obligación de «aportar declaración y otros documentos acreditativos de que las deudas tributarias no tienen la consideración de créditos contra la masa del correspondiente concurso.»

Tercero. En caso de concurrencia de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento con una solicitud de suspensión en sede de un procedimiento de revisión se da preferencia a la segunda solicitud provocando la inadmisión de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento para evitar la dilación en la tramitación del procedimiento. En consecuencia, incluso cuando la solicitud de suspensión sea subsidiaria, «se procederá, en todo caso, al archivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a la tramitación de la solicitud de suspensión.»

Cuarto. Se establece que se inadmitirá la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento «Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección que hubiera quedado suspendido de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.3.a) de la LGT, siempre que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se refiera a conceptos y periodos afectados por la causa de suspensión respecto de los que se haya remitido conocimiento a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.»

Quinto. Se clarifica el cálculo del importe de la garantía en el caso de los aplazamientos o fraccionamientos solicitados en periodo ejecutivo para que incluya los recargos del periodo ejecutivo que se hubieran devengado, los intereses de demora que genere el aplazamiento, más un 5 por ciento de la suma de ambas partidas.

1.5 Compensación de oficio en caso de obligaciones conexas

Otra modificación es la introducción de una nueva letra c) en el apartado 2 del artículo 58 del RGR para que quepa la compensación de oficio de cantidades a ingresar y a devolver relativas a obligaciones tributarias conexas que resulten de la ejecución de la resolución del recurso o reclamación económico-administrativa. En tales casos, se deberá producir el ingreso o la devolución del importe diferencial que proceda, procediendo igualmente la liquidación de los intereses de demora devengados.

1.6 El procedimiento de apremio

La regulación que el RGR lleva a cabo del procedimiento de apremio también se ve afectado por las modificaciones introducidas por el Real Decreto 1071/2017. Según indica la Exposición de Motivos del citado Decreto, las reformas tienen como fin aclarar el régimen revisor de los actos recaudatorios de las liquidaciones vinculadas a delito.

1.6.1. Causas de suspensión del procedimiento de apremio

Así, se añade un nuevo apartado a las causas de suspensión del procedimiento de apremio regulado en el art. 73 del RGR, para incluir al procedimiento asociado al cobro de una liquidación vinculada a delito, remitiéndose a los artículos reguladores del nuevo procedimiento en la LGT.

1.6.2 Ejecución de garantías

Se modifica el art. 74.1 del RGR para establecer que, iniciado el procedimiento de apremio, si la deuda estuviese garantizada y resultase impagada en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la LGT, se procederá a ejecutar la garantía.

No obstante, si la garantía no es proporcionada a la deuda garantizada o si el obligado lo solicita, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes y derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía.

1.6.3 El embargo

Con el Real Decreto 1071/2017 también se introducen una serie de modificaciones en materia de embargo, que pasamos a enumerar:

Primero. Por lo que se refiere al embargo de depósitos y cuentas en las entidades de crédito, la redacción anterior del segundo párrafo del art. 79 del RGR indica que el embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes y derechos de que sea titular el obligado al pago existentes en dicha oficina. Con la redacción actual del citado precepto, la extensión del embargo podrá hacerse «al resto de los bienes y derechos de que sea titular el obligado al pago

existentes en dicha entidad de crédito, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo.»

Se mantiene la línea normativa marcada desde la Administración tributaria de, si se me permite una expresión más coloquial, ponernos a todos a trabajar para la Administración ahorrándole trabajo de investigación. Con el conocimiento de la existencia de un depósito o una cuenta por parte del obligado tributario en una entidad de crédito, la Administración tributaria podrá obligar a dicha entidad a que extienda las obligaciones que se le derivan del embargo a todos los bienes y derechos que el sujeto tenga en esa entidad. Es cierto que en un sistema absolutamente informatizado quizá este encargo no sea costoso o no conlleve gran dificultad, pero tampoco debemos olvidar las consecuencias que para la entidad de crédito puede suponer incumplir una orden de embargo, hasta el punto de situarla en la posición de responsable solidario. Si el obligado tributario retira de la entidad bienes o derechos no incluidos expresamente en la orden de embargo, pero de los que la entidad tenía conocimiento al momento de recibirla, podrá ser considerada responsable solidaria con derivación, incluso, de la responsabilidad por las sanciones tributarias del obligado tributario. El supuesto de responsabilidad tributaria tipificado en el art. 42.2 de la LGT es excesivamente gravoso para una entidad de crédito como para dejar en manos del Reglamento la posibilidad de ampliar su campo de actuación.

Segundo. Se produce una modificación en los mismos términos para el embargo de valores depositados, entregados o confiados a una oficina de una entidad de crédito, sociedad o agencia de valores, o cualesquiera otras entidades depositarias. Por lo que el embargo podrá extenderse a los demás bienes y derechos del obligado al pago existentes, ya no en la oficina a la que se dirige el órgano recaudador, sino a la entidad de crédito, sociedad o agencia de valores, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo.

Evidentemente, la crítica hecha al punto primero es extensible a este segundo punto.

Tercero. Se introduce un nuevo art. 88 bis, en el que se dispone la anotación preventiva, en el Registro de la Propiedad correspondiente, de la prohibición legal de disposición de determinados bienes inmuebles por parte de las sociedades cuando se hubiera embargado determinadas acciones o participaciones.

Cuarto. Se incluye un segundo párrafo al apartado 2 del artículo 100 a tenor del cual, y en relación con la enajenación de los bienes embargados, se preceptúa: «La subasta de los bienes será única y se realizará por medios electrónicos en el Portal de Subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado con la única excepción de aquellos supuestos en los cuales la ejecución material se encargue por el órgano de recaudación a empresas o profesionales especializados, en los términos previstos en este reglamento.»

1.7 La exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública

La novedad que se introduce en la redacción del art. 128 del RGR es la de añadir, para los procedimientos por delitos contra la Hacienda Pública, a la deuda derivada de la responsabilidad civil, la de la pena de multa. Así:

- Ambas se acumularán en el procedimiento de apremio a los efectos de la práctica de diligencias de embargo, trabas y enajenación de bienes.
- Ambas serán exigidas por la Hacienda Pública.
- En caso de impago, ambas se exigirán por el procedimiento de apremio.

2. Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria

2.1 Sobre las obligaciones formales

2.1.1 Ampliación de las obligaciones censales

La primera modificación que se lleva a cabo en el RGGI a través del Real Decreto 1070/2017, versa sobre diversos aspectos de los censos tributarios, especialmente, en relación con los sucesores.

En este sentido, se añade una nueva letra al art. 7, referido a la información censal complementaria respecto de las entidades residentes o constituidas en España incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, por la que habrá de constar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores los siguientes datos de los sucesores de entidades extintas, ya sea por transformación o por los supuestos recogidos en el art. 40 de la LGT:

- El nombre y apellidos o razón social.
- La denominación completa.
- El número de identificación fiscal.

Por lo que respecta a la declaración de baja del citado Censo, se modifica el art. 11.2 del RGGI para incluir un segundo párrafo de cuyo tenor, en los supuestos de sucesores de personas físicas regulados en el art. 39 de la LGT y en los supuestos de sucesores de personas jurídicas del art. 40 de la LGT, se deberá también informar de los datos relativos a la identificación de tales sucesores en la referida declaración de baja.

Asimismo, se modifican el apartado 2 del art. 12 del RGGI también en relación con los sucesores, para señalar que lo previsto con la nueva redacción del art. 11.2 será de aplicación en la declaración de baja en el Censo de Obligados Tributarios de las entidades a las que se asigne un número de identificación fiscal.

La última modificación sobre censos tributarios, y ya no referida a sucesores, es la del art. 12.3. Hasta ahora, la obligación de presentar copia de las escrituras o documentos que modifiquen los anteriormente vigentes por parte de las personas jurídicas y demás entidades, estaba referida a aquellos casos en los que las variaciones introducidas implicaran la presentación de una declaración censal de modificación. Tras la reforma tal obligación de presentación de los referidos documentos se extiende a los casos de declaración censal de baja.

2.1.2 Documento Único Electrónico

Con el Real Decreto 1070/2017 se adapta el uso del Documento Único Electrónico a la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización. De tal modo que las declaraciones censales de alta, modificación y baja deberán ser realizadas a través del citado Documento, que sustituye a la correspondiente declaración censal por personas o entidades que desarrollen una actividad económica.

2.1.3 Número de identificación fiscal provisional

Con el objeto de evitar que el número de identificación fiscal provisional pueda devenir permanente en el caso de entidades que no se hayan constituido de manera efectiva, se modifica el art. 24.3 del

RGGI para establecer un período de validez de un año del referido número de identificación fiscal provisional, a efectos de aplicar los correspondientes procedimientos de rectificación censal y de revocación del número de identificación fiscal.

2.2 Llevanza de libros registro

Se traslada al reglamento la especificación legal sobre llevanza de libros registro por medios telemáticos. En concreto, se incluirá en el apartado 1 del artículo 29 la referencia a que la normativa determinará los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

En concreto, tal especificación se refiere, por lo que está en vigor actualmente, a los sujetos pasivos del IVA inscritos en el régimen de devolución mensual, quienes deben llevar los libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, habiendo quedado exonerados de la obligación de presentar la Declaración informativa sobre operaciones incluidas en los libros registro (modelo 340).

No dudo que el desarrollo tecnológico nos lleva a un mundo sin papel donde todo se sustancie vía telemática y que ese futuro es ya, prácticamente, presente. Pero ni el legislador, ni el Gobierno en el uso de su potestad reglamentaria, ni la Administración tributaria deben olvidar que muchos obligados tributarios no tienen las competencias informáticas y tecnológicas que tales deberes impuestos exigen. Y si bien es necesario que exista una plataforma digital adecuada para que el sistema funcione, tal sistema puede estar abocado al fracaso si los destinatarios, como obligados a su cumplimiento, no saben o no pueden llegar a saber cómo manejarse en él.

2.3 El arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos a través de plataformas colaborativas

Por medio del Real Decreto 1070/2017 se introduce en el RGGI un nuevo artículo 54 ter con el fin, según reza la Exposición de Motivos, de prevenir el fraude fiscal por parte de las denominadas «plataformas colaborativas» que intermedien en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos. De este modo, tales entidades, cuando lleven a cabo las citadas actividades de intermediación entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos, vendrán obligados a presentar periódicamente una declaración informativa referente a los bienes inmuebles o derechos sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

En el apartado 2 del art. 54 ter se especifica que, a los exclusivos efectos de la referida declaración informativa, «se entiende por uso de viviendas con fines turísticos la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad lucrativa u onerosa».

Quedan excluidos de este concepto el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas, incluido el parcial, tal y como se definen en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos. Si bien no tendrán tal condición de excluidos las cesiones temporales de uso de vivienda a que se refiere el artículo 5.e) de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido.

También se excluyen los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica como, por ejemplo, los establecimientos hoteleros, los alojamientos en el medio rural, los albergues o los campamentos de turismo.

Asimismo, quedará excluido el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.



Si de la información que las plataformas colaborativas están obligadas a proporcionar, la Administración tributaria descubre que un particular oferta de manera continuada el arrendamiento o cesión de uso de su vivienda con fines turísticos, podría pasar a tener la consideración de empresario.

La última exclusión se refiere a los casos de usos y contratos del artículo 5 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, salvo aquellas cesiones, señaladas más arriba, contenidas en la letra e) de este artículo 5.

La norma introduce una interpretación amplia del concepto de intermediario, al menos en lo que se refiere a los efectos relativos del apartado 1 del nuevo art. 54 ter, al considera como tal a «todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso a que se refiere el apartado anterior, ya sea a título oneroso o gratuito».

Y junto a esta referencia conceptual genérica, incluye una específica de manera concluyente al señalar claramente cuál es el objetivo del precepto, que no es otro que dejar constancia indubitada de que tendrán dicha consideración de intermediario «las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso a que se refiere el apartado anterior y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que preste el servicio subyacente objeto de mediación o de la imposición de condiciones respecto de los cedentes o cesionarios del servicio en relación al mismo tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales».

En relación con la declaración informativa que deberán presentar los intermediarios citados, se deberá identificar con nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal al titular de la vivienda alquilada con fines turísticos o, en su caso, al titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos.

Asimismo, se deberá identificar el inmueble con especificación de la referencia catastral, así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.

Si tenemos en cuenta que la jurisprudencia comunitaria formula un concepto muy amplio de actividad económica, este deber de información va a poner de relieve una tendencia cada vez mayor de que muchos particulares terminen convirtiéndose en verdaderos empresarios o profesionales. En este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2011 (asunto Slaby) afirma que, si una persona realiza gestiones activas de comercialización de bienes o servicios, recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios, debe considerarse que ejerce una actividad económica a efectos de IVA. Y ello con independencia de que las operaciones se realicen con habitualidad o de forma ocasional.

Si de la información que las plataformas colaborativas están obligadas a proporcionar, la Administración tributaria descubre que un particular oferta de manera continuada el arrendamiento o cesión de uso de su vivienda con fines turísticos, podría pasar a tener la consideración de empresario.

En este punto, además, hay que tener en cuenta que, como Javier Martín y Jesús Rodríguez Márquez han puesto de manifiesto, el Comité IVA de la Unión Europea se plantea si el mero hecho de unirse a una plataforma de economía colaborativa para ofrecer sus bienes o servicios –vehículos, apartamentos, etc- implica una conducta activa de comercialización y convierte en empresario al que actúa de dicho modo.

El último elemento que la norma exigirá a incluir en la declaración informativa se refiere al importe percibido por el titular cedente del derecho por la prestación del servicio de cesión de la vivienda con fines turísticos. Si la cesión fuera gratuita se indicará la gratuidad de la prestación.

Se dispone en el nuevo art. 54 ter de RGRI que se aprobará, mediante Orden Ministerial, un modelo de declaración, en el que se incluirá el plazo de presentación y contendrá la información a que se ha hecho referencia, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información.

2.4 Información y asistencia a los obligados tributarios

2.4.1 Disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración tributaria a los que se refiere el art. 12.3 de la LGT, se incluyen en la norma reglamentaria como una actuación más de información tributaria.

En este sentido, con la nueva redacción del art. 63.1 RGRI, se incluyen bajo el epígrafe de «Actuaciones de información», las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 LGT; esto es, los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario.

2.4.2 Las consultas tributarias

En materia de consultas tributarias se establece la presentación obligatoria por medios electrónicos para aquellos sujetos que deban relacionarse por dichos medios con la Administración tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Por otra parte, para facilitar el cumplimiento de la normativa sobre asistencia mutua y, en particular, de la Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, se introduce reglamentariamente una información adicional que deberá suministrar el consultante en aquellas consultas tributarias que deban ser objeto de intercambio de información con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en cumplimiento de la citada normativa.

2.5 Documentación de las actuaciones y procedimientos tributarios

Se modifica el apartado 3 del artículo 97 para especificar que las comunicaciones se notificarán al obligado y se incorporarán al expediente.

Asimismo, se incluyen los oportunos preceptos para adaptar el Reglamento a la utilización de medios electrónicos en la emisión y notificación de comunicaciones, diligencias y actas.

Es el caso de la modificación del art. 99, que, en su apartado 1, permitirá que las diligencias puedan suscribirse mediante firma manuscrita o mediante firma electrónica. Y de la modificación del apartado 2 del citado precepto, donde se recoge que la tradicional entrega del ejemplar de la diligencia a la persona con quien ésta se entienda podrá ser sustituida por la entrega de los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados en el caso de diligencias que se suscriban mediante firma electrónica.

Se echaba en falta una regulación que aclarara la suscripción de diligencias electrónicas, dado el caso de situaciones en que el inspector actuante ponía ante el obligado tributario o su representante

la propia diligencia en medio electrónico (en una *tablet*, por ejemplo) para su firma directamente, casi sin posibilidad de ser leída previamente. Esta nueva norma garantiza, pues, el derecho del obligado tributario a leer el contenido de la diligencia antes de su firma electrónica.

En el mismo sentido de adaptar el reglamento a las notificaciones electrónicas, la negativa a recibir los datos necesarios para el acceso a la diligencia por los medios electrónicos adecuados, tendrá la misma consideración de rechazo a efectos de lo previsto en el artículo 111 LGT que si se negase a recibir la propia diligencia físicamente.

Por su parte, en relación con la regulación de las notificaciones electrónicas, se deroga el art. 115 ter, mientras que el art. 115 bis sufre un severo recorte en tanto el régimen de notificaciones electrónicas aparece regulado en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en su normativa de desarrollo. Por ello, la nueva redacción del precepto se limita a una remisión a la Ley, especificando, eso sí, que, en el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública se podrán regular las especialidades en la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.

2.6 Procedimiento de gestión tributaria

2.6.1 El procedimiento de gestión iniciado mediante declaración aduanera para la liquidación de los tributos

El procedimiento de gestión iniciado mediante declaración aduanera para la liquidación de los tributos correspondientes sobre el comercio exterior es objeto de actualización para solventar algunos problemas y atender debidamente las particularidades que presenta este procedimiento derivadas de la normativa de la Unión Europea.

2.6.2 Rehabilitación por la Administración tributaria del número de identificación fiscal

Se modifican las circunstancias que posibilitan la rehabilitación por la Administración Tributaria del número de identificación fiscal previamente revocado para adaptarse al nuevo marco legal sobre esta materia.

En general, se especifica que las solicitudes de rehabilitación del número de identificación fiscal sólo serán tramitadas cuando se acredite que han desaparecido las causas que motivaron la revocación.

Por su parte, cuando de sociedades se trate, se añade como requisito específico que tal rehabilitación sólo tendrá lugar cuando, además, se comunique quiénes ostentan la titularidad del capital de la sociedad, con identificación completa de sus representantes legales, el domicilio fiscal, así como documentación que acredite cuál es la actividad económica que la sociedad va a desarrollar.

La falta de tales requisitos dará lugar al archivo de las solicitudes sin más trámites.

2.7 Procedimiento inspector

2.7.1 Los plazos del procedimiento inspector

En el Real Decreto 1070/2017 se operan una serie de modificaciones en el RGGI para ajustarlo a la nueva regulación que la LGT realiza de los plazos del procedimiento inspector.

Como es sabido, tras la última reforma operada en la LGT, en el procedimiento inspector se prevé, en lugar de las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración, determinados supuestos de suspensión y de extensión del plazo, los cuales deberán documentarse adecuadamente para que el obligado pueda conocer la fecha límite del procedimiento.

Así se estipula que «Los periodos de suspensión y de extensión del plazo del procedimiento de inspección, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad».

Por la misma razón, la remisión del expediente a la Comisión consultiva para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, deja de ser causa de interrupción justificada para ser ahora causa de suspensión del procedimiento inspector.

También se suprimen las dilaciones no imputables a la Administración por la aportación del obligado de datos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta, al suprimirse la letra f) del art. 104.

2.7.2 Los requerimientos de información

Lo primero que se debe destacar de la modificación del art. 171.3 es una mejora en la redacción que le proporciona claridad interpretativa. Así, frente a la redacción inicial del precepto que señala «Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal (...)», la nueva redacción especifica ahora «Cuando el personal inspector solicite al obligado tributario datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición inmediata de la Administración Tributaria (...)».

Si bien con tal modificación en este caso se mantiene el plazo general de 10 días, hemos de destacar que, con el objeto de dar una mayor seguridad jurídica en el procedimiento inspector, se explicita en el reglamento un plazo, inferior al inicialmente concedido, para contestar las reiteraciones de requerimientos de información que no deba hallarse a disposición del personal inspector y que se hayan incumplido por el obligado tributario. Este plazo será el de 5 días hábiles.

Por otra parte, en aras del principio de eficacia administrativa, se regula el tratamiento que debe darse a la documentación que los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración entreguen directamente al órgano de inspección actuante. De este modo, el tercer párrafo del art 171.3 aclara que: «Cuando los sujetos obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas a los que se refiere el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aporten documentación directamente al órgano de inspección actuante en el curso de su comparecencia, la documentación podrá ser admitida por dicho órgano con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa. En caso de admitirse, el obligado tributario no estará obligado a remitir tales documentos por medios electrónicos.»

Frente a la crítica hecha más arriba de imponer un sistema absolutamente telemático, en especial para los obligados tributarios del IVA, se ha de aplaudir aquí esta suerte de resquicio transitorio que, probablemente, desaparecerá en una futura reforma del Reglamento para invalidar toda entrega de documentos que no sea vía electrónica. En tanto el sistema recogido en la reforma de los reglamentos de desarrollo de la LGT está pensado para acoger plenamente la vía electrónica, de no haberse recogido tal previsión normativa toda entrega física de documentación podría no haber sido admitida por el por el órgano competente, pues su única obligación es la de recibirla vía electrónica. De momento, por tanto, y en espera de una futura reforma, la norma reglamentaria da validez a tales entregas sin dejar margen a la decisión del órgano competente.

2.7.3 Las actas de inspección

En relación con las actas de inspección podemos agrupar las reformas en dos grupos. El primero de ellos referido a reformas sustanciales y el segundo a reformas en la redacción que no suponen modificación del régimen regulador de las actas.



Se desarrolla reglamentariamente la extensión del plazo correspondiente a los períodos de no actuación del órgano inspector solicitados por el obligado tributario que se recogen en el art. 150.4 I, los cuales tendrán una duración mínima de 7 días naturales cada uno, no pudiendo exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.

En el primer grupo de modificaciones incluimos dos reformas.

La primera de ellas es la modificación de la letra b) del art. 176.1 cuyo fundamento es la exigencia de adaptar la norma reglamentaria a la nueva regulación legal del procedimiento inspector. Por tal motivo, en las actas de inspección se ha de consignar la fecha de inicio de las actuaciones, el plazo del procedimiento y las circunstancias que afectan a su cómputo de acuerdo con los apartados 3, 4 y 5 del art. 150 de la LGT.

La segunda reforma se refiere a la supresión del apartado 4 del citado art. 176, por lo que desaparece la exigencia de que las actas se extiendan en un modelo oficial.

En el segundo grupo de modificaciones se incluyen aquéllas que afectan a cambios en la redacción. La justificación a la nueva regulación, según la Exposición de Motivos, es que la reforma pretende aclarar en el reglamento la fecha en la que se entiende dictada y notificada la liquidación en los casos de confirmación tácita de la propuesta contenida en las actas con acuerdo y de conformidad del procedimiento inspector. Sin embargo, a mi juicio, lo que se ha conseguido es dar una mejor redacción de los artículos 186.7 y 187.3 del RGGI, lo que es un logro a destacar, pero que no provoca ningún cambio en el contenido o alcance de los citados preceptos.

2.7.4 La duración del procedimiento inspector

En consonancia también con la profunda modificación legal, el reglamento se ha de adaptar a los nuevos términos reguladores de la duración del procedimiento inspector, por lo que el art. 184 del RGGI tiene una nueva redacción.

En atención a ella se desarrolla reglamentariamente la extensión del plazo correspondiente a los períodos de no actuación del órgano inspector solicitados por el obligado tributario que se recogen en el art. 150.4 I, los cuales tendrán una duración mínima de 7 días naturales cada uno, no pudiendo exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.

En el apartado 2 del art. 184 del RGGI se exponen los requisitos que deberá contener la solicitud formulada para que pueda ser otorgada. Estos son:

- a) Que se solicite directamente al órgano actuante con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud.
- b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.
- c) Que se aprecie que la concesión de la solicitud no puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones.

En caso de no cumplirse los requisitos anteriores, el órgano actuante podrá denegar la solicitud.

No obstante, de la nueva redacción del precepto –si bien es algo confusa– parece desprenderse que la solicitud se entenderá automáticamente concedida si es presentada en plazo (por tanto, con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud)

y si comprende un período de entre 7 y 60 días. La denegación, en cambio, deberá notificarse expresamente y siempre antes del inicio del periodo solicitado. Por tanto, una vez presentada en plazo, si desde la Administración tributaria nada se dice, se ha de entender concedido el plazo de no actuación. Y tan sólo cabe entender automáticamente denegada la solicitud en caso de incluir un periodo inferior a 7 días.

También es posible que ante una solicitud correcta en tiempo y en forma, la Administración tributaria notifique antes de que se inicie el periodo solicitado de modo expreso su concesión, pero estableciendo un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario.

El apartado 3 del citado art. 184 exige el conocimiento formal del obligado tributario de la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento inspector para que tales actuaciones tengan efectos interruptivos de la prescripción.

Sin embargo, en lo que considero un exceso normativo en el nivel reglamentario, a continuación, se detalla que tal efecto interruptivo alcanzará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se refiera procedimiento.

Sin embargo, si acudimos al art. 150.6 LGT, comprobamos cómo el legislador es más restrictivo en tanto exige al inspector actuante que informe al obligado tributario de los conceptos y períodos que alcanzan esas nuevas actuaciones que interrumpen la prescripción. La norma reglamentaria, en cambio, es más laxa en cuanto a obligaciones para la Administración tributaria y más generosa en cuanto al alcance de la interrupción de la prescripción.

2.7.5 Clases de liquidaciones

Con una finalidad aclaratoria, la norma explicita una serie de supuestos en los que la liquidación o liquidaciones derivadas del procedimiento de inspección tendrán carácter provisional.

En este sentido, en primer lugar, se procede, por parte del Real Decreto 1070/2017, a modificar la letra d) del art. 190.2 del RGRI, de tal modo que, mientras en la redacción anterior tenían carácter provisional las liquidaciones que anulaban o minoraban la deuda tributaria inicialmente autoliquidada, con la nueva redacción, tal carácter provisional lo tendrá toda liquidación que modifique la deuda tributaria.

En segundo lugar, se modifica la letra b) del art. 190.3, por la que también serán provisionales las liquidaciones que se dicten cuando no se haya podido comprobar la obligación tributaria por no haberse obtenido los datos solicitados a terceros o «que no se hayan recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración».

En tercer lugar, se modifica la letra c) del art. 190.4 del RGRI cuyo fin ha sido, a nuestro parecer, la de aclarar la regulación existente de supuestos que el reglamento recoge como liquidaciones provisionales al exponer: «Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictarán dos liquidaciones provisionales, una como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. Esta última tendrá carácter provisional respecto de las posibles consecuencias que de la comprobación de valores puedan resultar en dicha liquidación».

En cuarto lugar, se incluye una nueva letra d) al art. 190.4 del RGRI por la que se recoge otro supuesto de liquidación provisional. Así, cuando por un mismo concepto impositivo y periodo se hayan diferenciado elementos respecto de los que se aprecia delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos que no lo están, se dictarán dos liquidaciones, teniendo ambas carácter provisional.

En los cuatro supuesto se sigue, a mi juicio, una de las líneas inspiradoras de esta reforma, como es la de mejorar la posición del órgano competente de la Administración tributaria; en este caso, la posición de la inspección a la hora de dictar un acta.

2.7.6 Obtención de datos para la estimación indirecta

Con la modificación operada en el art. 193.5 del RGGI, se desarrolla reglamentariamente la obtención por los órganos de inspección de muestras de datos en poder de la propia Administración tributaria para la estimación indirecta de bases o cuotas del obligado, preservando el carácter reservado de los datos de terceros que se hayan utilizado.

2.7.7 Declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector

El Real Decreto 1070/2017 introduce dos modificaciones en el art. 196 RGGI. Por la primera de ellas, se añade un párrafo al apartado 2 por cuyo tenor el responsable deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la LGT durante el trámite de audiencia para que le sean aplicables las reducciones del art. 188.3 de la LGT.

Por la segunda modificación, inspirada, según la Exposición de Motivos, en el principio de economía y para que el procedimiento de declaración de responsabilidad pueda concluirse por el órgano inspector, ya no será necesaria la notificación efectiva al responsable antes de la finalización del plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal, bastando un intento de notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad o, en su caso, la puesta a disposición de la notificación por medios electrónicos en dicho plazo.

Esto lleva a plantearme si el principio de economía es tan importante como para limitar los derechos o garantías del responsable. O si más bien lo que prima es la pretensión expresamente declarada por el Ejecutivo de que el propio órgano inspector pueda dar por concluido el procedimiento de declaración de responsabilidad aun a costa de los referidos derechos y garantías del responsable.

2.8 Actuaciones en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública

Tras la introducción en la LGT del Título VI sobre las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, se hacía preciso adaptar el RGGI a la nueva tramitación administrativa del delito contra la Hacienda Pública que, como regla general, permite la práctica de liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector, la cual se ajustará al resultado del enjuiciamiento penal de la defraudación.

Como ya es sabido, cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. Dicha apreciación podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción. En tales casos, quedarían sin efecto tanto las propuestas de liquidación como de sanción que se hubieran formulado; suspendiéndose, como ya se comentó más arriba, la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas.

Asimismo, se desarrolla la tramitación a seguir cuando esos indicios de delito se aprecian en el curso de un procedimiento inspector, distinguiendo cuándo no procede dictar liquidación y se suspende el procedimiento administrativo, y cuándo procede dictar una liquidación vinculada a delito.

Si ha de abstenerse de practicar la liquidación por aplicación de las previsiones del art. 251.1 de la LGT, en la tramitación a seguir se tendrá en cuenta los siguientes aspectos:

- a) No se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

- b) Se trasladará el expediente al órgano competente para interponer la denuncia o querella, para su remisión a la jurisdicción competente, o al Ministerio Fiscal.
- c) Dicha remisión determinará la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector en los términos indicados en el artículo 150.3 de la LGT.

Por su parte, el procedimiento inspector continuará en los siguientes supuestos:

- a) Por la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querella ante la jurisdicción competente.
- b) Por la inadmisión de la denuncia o querella.
- c) Por resolución judicial firme en la que no se aprecie la existencia de delito.

La regulación reglamentaria se completa con las reglas generales de la tramitación del procedimiento inspector en caso de liquidación vinculada a delito. Tales reglas serán también aplicables para el caso del cálculo y tramitación de la liquidación vinculada a delito cuando por un mismo concepto impositivo y periodo existan elementos en los que se aprecie la existencia del ilícito penal y otros que no se vean afectados por éste. En tales supuesto se efectuarán dos liquidaciones provisionales de forma separada: por un lado, una propuesta de liquidación vinculada a delito, que contendrá todos los elementos en los que se aprecie indicios de delito; por otro lado, un acta de inspección con una propuesta de liquidación, que comprenderá la totalidad de los elementos comprobados incluidos los vinculados a delito, si bien minorándose la cuota de la propuesta de liquidación contenida en el acta con la cantidad resultante de la propuesta de liquidación vinculada a delito.

En todo caso, si se ha dictado una liquidación vinculada a delito, la Administración tributaria tener en cuenta las distintas resoluciones judiciales que se hayan podido dictar en el proceso penal, así como las decisiones del Ministerio Fiscal.

Asimismo, se incorpora a la norma reguladora del certificado de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, en los casos de delito contra la Hacienda Pública, las deudas derivadas no sólo de la responsabilidad civil sino también de la pena de multa.

3. Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario

3.1 La conformidad del responsable

Como ya hemos visto en los dos reglamentos anteriores, la exigencia del art. 41.4 de la LGT de que el responsable preste su conformidad expresa a los efectos de la aplicación en las sanciones para que se produzca su reducción correspondiente, hace necesaria la adaptación en los reglamentos de desarrollo de la LGT. Así, en el RGS se hará con la modificación que, con el Real Decreto 1072/2017, se lleva a cabo del art. 7.3, que se remite directamente al nuevo art. 124.1 del RGR y que ya tuvo ocasión de exponer más arriba.

3.2 El cálculo de la sanción

Al existir una sanción específica en caso de incumplimiento de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, se modifican los preceptos del reglamento para no tener en cuenta en el cálculo de la sanción la regularización de bienes y derechos tanto en el extranjero como en el territorio nacional.

Así, por tanto, con la modificación del art. 8.2, cuando de la regularización practicada resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente regulado en el apartado 3, excluyendo del coeficiente los citados incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas.

Por su parte, con la modificación del art. 10.1 del RGS, a dichos incrementos tampoco les será aplicable el coeficiente que determina la incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción.

Con la modificación del art. 11.1, tampoco les será aplicable el coeficiente que determina la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros sobre la base de la sanción.

Asimismo, se excluyen tales incrementos de las cantidades a aplicar el coeficiente que determinará la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción, tal y como se desprende de la nueva redacción del art. 12.1.

3.3 Sobre las infracciones tributarias

En el Real Decreto 1072/2017 se incluyen cambios normativos en los preceptos reguladores de las infracciones en el RGS.

De este modo, se introduce en el art. 15 un nuevo apartado 15 por el que se elimina la responsabilidad por infracción formal por falta de presentación de la declaración por medios electrónicos o telemáticos cuando la declaración se hubiera presentado por otros medios y siempre que se presente la declaración por medios electrónicos o telemáticos sin requerimiento previo.

Además, con la introducción de un nuevo apartado 3 en el art. 16, se establecen las reglas a aplicar en el caso de retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Ello, según la Exposición de Motivos, con una doble finalidad: por un lado, aclarar determinadas cuestiones que no han sido tratadas con detalle en la LGT; por otro, dada la novedad de la figura del Suministro Inmediato de Información, la redacción tiene un marcado carácter pedagógico.

En primer lugar, el nuevo precepto define que se entenderá por retraso el suministro de los registros con posterioridad a la finalización del correspondiente plazo previsto en la normativa reguladora de la obligación. De concurrir este suministro posterior se estará ante el tipo de la letra g) del art. 200.1 de la LGT y no ante la conducta antijurídica de la omisión tipificada en la Ley.

Por otra parte, se especifica que únicamente será aplicable la multa proporcional del 0,5 por ciento en los supuestos relativos al Libro Registro de facturas expedidas y para el de recibidas, ya que es información con un importe numérico al que aplicar la multa proporcional.

Se estipula, además, que dicho porcentaje del 0,5 por ciento del importe de la factura «se aplicará sobre el importe total que corresponda a cada registro de facturación, incluyendo las cuotas, recargos repercutidos y soportados así como las compensaciones percibidas o satisfechas del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, deriven de la operación».

En el caso de los registros de facturación que se correspondan con operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerará como importe total:

- En el supuesto de que se trate del registro correspondiente a la factura de la operación, el relativo a la misma, con independencia de que, junto a ella se remita la información del cobro o pago que corresponda.

- En el supuesto de que se trate únicamente del registro relativo al cobro o pago correspondiente, el que se refiera a la magnitud monetaria a informar de acuerdo con el artículo 61 decies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, se especifica la forma de aplicar el mínimo y máximo trimestral, para lo que se tendrá en cuenta el conjunto de infracciones cometidas en cada trimestre natural.

Adicionalmente, se aclara que los retrasos relativos a los Libros Registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias, constituyen el tipo infractor a los que será de aplicación la sanción de multa fija de 150 euros por registro.

3.4 El procedimiento sancionador

La primera medida normativa a incluir en este epígrafe se refiere la derogación del art. 24.4 del reglamento sancionador al no ser necesario reflejar que el inicio de la tramitación del delito fiscal suspende el plazo de resolución del procedimiento sancionador.

A su vez, con la introducción de un nuevo apartado 4 al art. 25, se considerará como dilación en el procedimiento sancionador al tiempo transcurrido desde el día siguiente a la orden de completar el expediente hasta la formalización de la nueva acta o se le dé trámite de audiencia en caso de que no sea necesario incoar una nueva acta. En consecuencia, dicho período de tiempo no se incluirá en el cómputo del plazo de seis meses del procedimiento sancionador.

Por su parte, en relación con el ejercicio del derecho de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, se le da nueva redacción al art. 26.1 del reglamento para adaptar la regulación de los plazos a las actuales especificaciones legales. Así pues, en primer lugar, el cómputo del plazo de renuncia a la tramitación separada en el procedimiento sancionador se realizará por meses; en segundo lugar, en dicho cómputo no se deducirán ni los períodos de interrupción justificada ni las dilaciones no imputables a la Administración tributaria; y, en tercer lugar, tampoco se computarán en materia de plazos los períodos de suspensión o de extensión del plazo del procedimiento inspector.

En la misma línea, y en tanto se ha eliminado en el cuerpo legal del procedimiento de inspección las interrupciones justificadas, se hace preciso también adaptar el art. 27.1 del reglamento sancionador para establecer que, a efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximos de duración del procedimiento, tal y como preceptúa el artículo 104.2 de la LGT, no se tendrá en cuenta en el cómputo de dicho plazo el tiempo transcurrido desde la fecha del primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador debidamente acreditado hasta la fecha en que dicha notificación se entienda producida.

3.5 Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda pública

Con las modificaciones que se introducen en los arts. 32 y 33 del reglamento sancionador, se adapta el régimen del procedimiento sancionador a la nueva regulación legal de la tramitación del delito fiscal en sede administrativa.

Así, tanto el pase del tanto de culpa por parte de la Administración tributaria a la jurisdicción competente, como la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, incluso el conocimiento por la Administración tributaria de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos, producirá las siguientes consecuencias:

- a) Si el procedimiento sancionador no se había iniciado, la Administración tributaria se abstendrá de iniciarlo.

- b) Si el procedimiento sancionador ya estaba iniciado, la Administración tributaria se abstendrá de continuar su tramitación, entendiéndose concluido.
- c) Si ya se hubiese impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se suspenderá su ejecución.

Si finalmente no se hubiera apreciado la existencia de delito se podrá iniciar un nuevo procedimiento sancionador o, en su caso, de reanudar la ejecución de la sanción administrativa previamente suspendida, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

4. Revisión en vía administrativa

Al haberse introducido importantes modificaciones legales en el ámbito de la revisión en vía administrativa orientadas a diversos objetivos como el reforzamiento de la seguridad jurídica, la reducción de la litigiosidad o el incremento de la eficacia administrativa, se hace necesario como corolario lógico, la aprobación de una serie de modificaciones a nivel reglamentario para conseguir de forma plena los objetivos perseguidos por la norma legal.

4.1 La suspensión de los procedimientos de revisión

En consonancia con lo anterior, con el Real Decreto 1073/2017 se introduce en el reglamento de revisión un nuevo art. 2 bis por el que quedarán suspendidos los procedimientos de revisión como consecuencia de la tramitación de los procedimientos amistosos previstos en los convenios y tratados internacionales. Será la autoridad española con competencia en los procedimientos amistosos en materia de imposición directa la que deba comunicar tal tramitación al órgano revisor.

Asimismo, dicha autoridad competente también deberá comunicar la terminación del procedimiento amistoso. En tal caso adjuntará copia del acuerdo de terminación, a los efectos de proceder a alzar la suspensión del procedimiento de revisión y de su resolución por parte del órgano de revisión.

4.2 El recurso de reposición

4.2.1 La suspensión del acto impugnado

Las modificaciones legales introducidas en materia de suspensión de sanciones tributarias como consecuencia de su impugnación por los responsables, han conllevado la necesidad de adaptar en este sentido las disposiciones reglamentarias en materia de revisión.

De este modo, con el Real Decreto 1073/2017 se procede a la reforma del art. 25.1 del reglamento de revisión para preceptuar la no extensión de dicha suspensión a las impugnaciones que puedan realizar los responsables del artículo 42.2 de la LGT.

Este recorte de derechos a los responsables es, a mi entender, inadmisibles. Si ya la extensión de las sanciones tributarias a los responsables tributarios es un asunto polémico que roza la inconstitucionalidad, definir el alcance de sus derechos por una norma de rango inferior a la ley es un exceso que debería ser corregido en vía judicial. Estamos ante una obligación sometida a reserva de ley, por lo que en la regulación de la figura del responsable debería haber poco margen de actuación a la norma reglamentaria, máxime cuando se trate de limitar los derechos del responsable.

Se puede argumentar que la figura del responsable tributario no tiene fin punitivo sino el del garantizar el cobro de la sanción tributaria. O también que solo existirá responsable tributario que responda por la sanción si previamente hay una infracción a la que se le imponga una sanción. Y

quizá ese carácter de cosa juzgada es lo que lleva a la norma a limitar tales derechos; sin embargo, la imposición de una sanción previamente no implica firmeza en la resolución. Además, imaginemos el caso de una empresa a la que se le ha impuesto una sanción tributaria, pero que se desentiende de todo el procedimiento en tanto su situación económica financiera es tan mala que en un corto espacio de tiempo desaparecerá. En tal situación, no alega nada contra la sanción aun sabiendo que no había cometido infracción alguna. ¿Es justo que la negligencia o desdén de este sujeto infractor acarree graves consecuencias en un sujeto, como el responsable, al que, por aplicación del principio de culpabilidad no es posible imputarle ni por dolo ni por negligencia el hecho infractor y, por tanto, la sanción y, sin embargo, responderá por ella al sustraerle la norma su derecho de defensa?

El afán de evitar la litigiosidad que inspira la reforma reglamentaria lleva a la norma a conseguir ese fin a través de cercenar derechos en orden a imposibilitar a los sujetos el acceso a la tutela judicial efectiva.

Además, se establece que la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento. La Exposición de Motivos del Real Decreto 1073/2017 justifica esta medida en, por un lado, la doctrina de los actos firmes y, por otro, en el hecho de que se podrían haber producido actuaciones de recaudación con otros obligados tributarios previamente a las actuaciones con el responsable.

4.2.2 Las devoluciones conexas

Por su parte, con la modificación que se introduce en el art. 25.2 se recoge reglamentariamente en los supuestos de obligaciones conexas la previsión legal que exige que, en caso de estimación de un recurso o una reclamación contra una liquidación de una deuda que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, la garantía aportada para suspender dicha liquidación quedará afecta al reintegro de la correspondiente devolución conexa.

4.2.3 Las garantías para la suspensión

Por último, en materia de garantías para la suspensión en vía revisora del acto impugnado, se modifica el art. 25.3 del Reglamento de revisión en orden a establecer que dichas garantías deberán cubrir los recargos que procedieran en caso de ejecución de la garantía del crédito público.

4.3 Las reclamaciones económico-administrativas

4.3.1 Atribución de competencia a otro órgano económico administrativo

En la modificación que del art. 28.5 del Reglamento de revisión realiza el Real Decreto 1073/2017, se contempla que el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central pueda atribuir a los miembros de cualquier órgano económico administrativo la función de resolver reclamaciones propias de la competencia de otro.

En tal caso, se podrá constituir, según el precepto «como órgano unipersonal o como Sala de éste». Aunque la redacción es confusa con el uso de los pronombres, entiendo que con «éste» se refiere al órgano económico administrativo que tenía originariamente la competencia de resolver la reclamación.

Se añade, además, que las «resoluciones que dicten se entenderán adoptadas a los efectos de recursos en la sede que tenga atribuida cada tribunal o sala desconcentrada». Por lo que, colijo, aunque la competencia original era de un órgano, a partir de la atribución será del nuevo órgano por lo que toda tramitación será en su sede.

4.3.2 Los órganos unipersonales

Con la desaparición de la vinculación entre el procedimiento abreviado y los órganos unipersonales en la LGT, se hace necesario dar nueva redacción al art. 32.1 del Reglamento de revisión. En consecuencia, tras la nueva redacción dada por el Real Decreto 1073/2017, el precepto se limita ahora a definir a los órganos unipersonales de cada tribunal y de cada sala desconcentrada, que lo serán los «que sean designados por acuerdo del presidente del Tribunal Económico-administrativo Central entre los funcionarios que estuviesen destinados en tales tribunales o salas, a propuesta de sus respectivos presidentes».

4.3.3 La cuantía de la reclamación

La nueva redacción de los arts. 35 y 37 del Reglamento de revisión aporta el establecimiento de reglas concretas para el cálculo de las cuantías en las reclamaciones económico-administrativas. De este modo, nos encontramos con las reglas generales contenidas en el art. 35.1, que disponen:

- La cuantía de la reclamación será el importe del acto o actuación objeto de la reclamación.
- Para los actos que no contengan o no se refieran a una cuantificación económica y las sanciones no pecuniarias, se considerarán de cuantía indeterminada.
- En el caso de que lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiera practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquéllos.

A partir de aquí, el propio precepto establece unas normas específicas para la cuantía de la reclamación en determinados supuestos:

- a) En las reclamaciones contra actos dictados por la Administración por los que se minore o se deniegue una devolución o compensación solicitada por el reclamante, la cuantía de la reclamación será la diferencia entre la devolución o compensación solicitada y la reconocida por la Administración, más, en su caso, el importe que resulte a ingresar.
- b) En las reclamaciones contra actos de disminución de bases imponibles negativas declaradas por el sujeto pasivo, la cuantía de la reclamación será la base imponible negativa que haya sido suprimida por la Administración.

Si el acto administrativo exige además una deuda tributaria a ingresar, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes: la base imponible negativa declarada que ha sido suprimida o la deuda tributaria a ingresar.

Si además de la base imponible negativa declarada, se solicitó una devolución, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes, la base imponible negativa que ha sido suprimida, y el importe que resulte de la aplicación de lo establecido en el párrafo a) de este apartado.

Si los importes comparados determinan distinta vía de recurso o procedimiento, en virtud de la aplicación de los artículos 36 y 64 de este reglamento, se tendrá por mayor importe aquél que supere la cuantía necesaria para el recurso de alzada, y, en su defecto, aquél que supere la cuantía establecida para el procedimiento abreviado, aunque en términos absolutos sean inferiores.

- c) En las reclamaciones contra diligencias de embargo, la cuantía de la reclamación será el importe por el que se sigue la ejecución.
- d) En las reclamaciones contra acuerdos de derivación de responsabilidad, la cuantía de la reclamación será el importe objeto de derivación.

- e) En las reclamaciones contra sanciones, la cuantía de la reclamación será el importe de éstas con anterioridad a la aplicación de las posibles reducciones.
- f) En las reclamaciones contra resoluciones de procedimientos iniciados por una solicitud de devolución de ingresos indebidos, por una solicitud de rectificación de una autoliquidación o por una solicitud de compensación, la cuantía de la reclamación será la diferencia entre lo solicitado y lo reconocido por la Administración.

Si la solicitud no permitiera concretar la cantidad a la que se refiere, la reclamación se considerará de cuantía indeterminada.

- g) En las reclamaciones sobre determinados componentes de la deuda tributaria, a que se refiere el artículo 58 de la LGT, la cuantía de la reclamación será el componente o la suma de los componentes que sean objeto de impugnación.

En todo caso, cuando el acto administrativo objeto de reclamación incluya varias deudas, bases, valoraciones, o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, base, valoración o acto de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento.

Las reclamaciones contra actos que realicen varios pronunciamientos y sólo alguno de ellos contenga o se refiera a una cuantificación económica, se considerarán de cuantía indeterminada.

En las reclamaciones sobre actuaciones u omisiones de los particulares, se atenderá a la pretensión del reclamante.

4.4 Procedimiento general económico-administrativo

4.4.1 El régimen de las notificaciones electrónicas

El fuerte impulso a la relación entre ciudadano y Administración preferentemente por medios electrónicos que supuso la entrada en vigor de la Ley Procedimiento Administrativo Común, ha obligado, como ya hemos visto en con los anteriores reglamentos, a modificar el régimen de notificaciones. El procedimiento económico-administrativo no es ajeno a tal exigencia por lo que se ha producido una reforma del régimen de notificaciones en la vía económico-administrativa con una nueva redacción del art. 50 del Reglamento de revisión para incluir, junto al modo tradicional de notificación en papel y en el domicilio, el nuevo régimen de la notificación por medios electrónicos en los siguientes términos.

Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones:

- A los interesados.
- A los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario.
- A los órganos legitimados para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.
- A los órganos legitimados para interponer el recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

Las notificaciones se practicarán por el medio señalado al efecto por el interesado y será, en todo caso, por medios electrónicos cuando exista obligación de relacionarse de esta forma con la Administración.



No sería deseable que fuera ahora la Administración tributaria quien hiciera un uso abusivo o fraudulento de su potestad de condenar en costas a quien recurra contra ella con el fin de instar a los obligados tributarios a pensarse dos veces el recurrir.

También se hará la notificación por medios electrónicos en aquellos casos en los que el reclamante designe en el mismo escrito un medio electrónico de notificación y un domicilio a efectos de notificaciones.

Ahora bien, si el reclamante no estuviera obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración y, sin embargo, tras designar un medio electrónico de notificación hiciera constar un domicilio a efectos de notificaciones sin manifestar la voluntad de dejar sin efecto la electrónica, la Administración le «requerirá en dicho domicilio para que en el plazo de diez días pueda expresar si pretende o no tal revocación, advirtiéndole que, en defecto de contestación, se entenderá que se mantiene como vía de comunicación la electrónica».

Si la situación fuera la de primero designar un domicilio a efectos de notificaciones y, posteriormente, señalar un medio electrónico de notificación, se entenderá que la notificación habrá de hacerse por este medio electrónico.

4.4.2 La cuantificación de las costas del procedimiento

El Real Decreto 1073/2017 afronta también la modificación del art. 51 del Reglamento de revisión, regulador de las costas del procedimiento en un doble sentido. Por un lado, dando redacción más clara o sistemática, o al menos pretendiendo hacerlo, a los conceptos de temeridad y mala fe como elementos esenciales para la imposición de una condena en costas por parte del órgano económico-administrativo; por otro, fijando directamente los criterios de cuantificación de costas.

En relación con el intento de dar claridad a los conceptos, el art. 51 define en su nueva redacción los conceptos de temeridad y mala fe. Podrá existir temeridad cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento. Por su parte, podrá apreciarse la mala fe cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedimental. También podrá ser apreciada la existencia de mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

En cuanto a la determinación directa de los criterios de cuantificación de costas el art. 51.2 del Reglamento de revisión las fija «en un porcentaje del 2 por ciento de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 euros para las reclamaciones o recursos resueltos por órgano unipersonal, y de 500 euros para los que se resuelvan por órgano colegiado».

En el caso de reclamaciones de cuantía indeterminada, las costas se cuantificarán en esas cuantías mínimas de 150 y 500 euros respectivamente.

Asimismo, se otorga competencia de recaudación de las costas al Delegado de Economía y Hacienda, quien concederá el plazo de pago del art. 62.2 de la LGT, tras el que, si no se hubieran hecho efectivas, procederá el procedimiento de apremio para su exacción.

Es cierto que existen obligados tributarios que hacen uso abusivo o fraudulento del derecho a revisar y que colapsan los tribunales económicos administrativos. Sin duda, ante tales casos, es acertada tal previsión de condena en costas. Pero no sería deseable que fuera ahora la Administración tributaria

quien hiciera un uso abusivo o fraudulento de su potestad de condenar en costas a quien recurra contra ella con el fin de instar a los obligados tributarios a pensarse dos veces el recurrir.

4.4.3 Sobre la cuestión de competencias

Se incluye también en el Real Decreto 1073/2017 una modificación en la regulación del art. 53.1 del Reglamento de revisión en relación con cuestiones de competencias entre órganos económico-administrativos.

Con la reforma operada, cuando un órgano económico-administrativo reciba la reclamación y considere que la competencia corresponde a otro tribunal económico-administrativo, la remitirá de oficio y de forma motivada al tribunal que se estime competente, notificando tal remisión al interesado.

Si el acuerdo lo hubiera adoptado un tribunal económico-administrativo regional, el interesado podrá presentar en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación, un escrito donde manifieste sus alegaciones ante el tribunal económico-administrativo destinatario.

Si éste último tribunal económico-administrativo fuera también un tribunal económico-administrativo regional, y también declina la competencia sobre el expediente, motivará su decisión y remitirá lo actuado al Tribunal Económico-Administrativo Central. En tal caso, será el TEAC quien decida y envíe las actuaciones al tribunal que deba continuar con la tramitación de la reclamación.

4.4.4 El recurso de anulación

Del nuevo tenor del art. 60.1 del Reglamento de revisión se constata que la competencia para resolver el recurso de anulación regulado en el art. 241 bis de la LGT, corresponderá al órgano del tribunal que hubiese dictado el acuerdo o la resolución recurrida.

Por su parte, el apartado 2 del citado art. 60 especifica que «Cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa fuera susceptible de recurso de alzada ordinario, el plazo para la interposición de este último comenzará a contarse a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución del recurso de anulación».

En relación con este último precepto, la Exposición de Motivos del Real Decreto 1073/2017 advierte, como momento de comienzo del cómputo de los plazos para la interposición del recurso de alzada ordinario, el de la notificación de la resolución del recurso de anulación, «incluso en caso de silencio administrativo». Ante tal previsión expositiva y ausencia de norma reglamentaria que lo detalle, la duda que me planteo ante su lectura es ¿cómo puede haber silencio administrativo si hay notificación de la resolución del recurso?

4.4.5 Recursos en vía económico-administrativa

Con las modificaciones en la regulación contenida en el Reglamento de revisión, se reestructura también la disposición dedicada a los recursos. En este sentido, se reenvía el contenido relativo a sus notificaciones al precepto destinado a ellas.

Asimismo, se explicita que en el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario podrá solicitarse que se suspenda por los órganos de la Administración la ejecución de la resolución impugnada.

En estos casos, junto con la solicitud, se deberá aportar un informe en el que se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado de no acordarse la suspensión solicitada.

4.4.6 Del procedimiento abreviado

Para adaptar el Reglamento a la LGT se introducen varios cambios con el Real Decreto 1073/2017 para sustituir la anterior denominación de «Procedimiento Abreviado ante Órganos Unipersonales» por «Procedimiento Abreviado». Con ello se adapta el Reglamento a la LGT.

A su vez, y a través de una nueva redacción al art. 64, se limita el ámbito de dicho procedimiento abreviado exclusivamente a las reclamaciones de menor cuantía. En concreto, a las que sean de cuantía inferior a 6.000 euros o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. Por su parte, con la modificación del art. 65 se suprime, como ya advertí más arriba, la referencia a la notificación y, además, se eliminan las disposiciones relativas a la vista oral ya que ésta desaparece del cuerpo legal.

Por último, por motivos de eficiencia, se amplían las competencias del Presidente del tribunal en este tipo de procedimientos al estar facultado, al igual que el Secretario del tribunal, para dictar los acuerdos previstos en los artículos 236.6, 238.2 y 239.4 de la LGT, incluso cuando no fueran el órgano competente para resolver el procedimiento abreviado que se tramite.

4.5 La ejecución de resoluciones

En relación a la ejecución de las resoluciones que afecten a obligaciones conexas, se introduce un nuevo párrafo en el art. 66.2 del Reglamento de revisión, para preceptuar que la Administración llevará a cabo la regularización de la obligación conexas tanto de oficio como a instancia de parte en el plazo de un mes.

Asimismo, se modifica el art. 67.1 para precisar que en los casos en los que con ocasión de la interposición de un recurso de alzada por la Administración se haya solicitado la suspensión, no va a proceder la reducción proporcional de la garantía aportada en la anterior instancia.

Finalmente, en tanto la regulación de un recurso específico contra la ejecución hace innecesario el régimen jurídico relativo al incidente sobre la misma, queda derogado el contenido relativo a dicho incidente. Por lo que la nueva redacción del art. 68 del Reglamento de revisión se limita a señalar que los órganos que tengan que ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán solicitar al tribunal económico-administrativo una aclaración de la resolución.



Estudios

Crónica de la RIC 2017. Los nuevos límites a las ayudas de Estado

Salvador Miranda Calderín

Miembro de la AEDAF y Director de la Cátedra
del Régimen Económico y Fiscal de Canarias de la UPGC

Resumen

En relación con la reserva para inversiones en Canarias (RIC), y en general con todos los incentivos fiscales del REF considerados como ayudas de Estado, el hecho más relevante en 2017 ha sido en mi opinión la ampliación del límite de las ayudas de funcionamiento del 10 al 30% del volumen de negocios en el Reglamento europeo de exención por categorías, pero con una desafortunada traducción al español que ha creado cierta polémica y exigido la pertinente aclaración por los responsables de la UE. A este tema dedicamos el primer epígrafe de la Crónica de la RIC 2017.

En un segundo epígrafe analizamos las principales Sentencias del Tribunal Supremo y Audiencia Nacional publicadas durante el año, y comentamos una interesante resolución del TEAC sobre el tan discutido plazo de materialización de las personas físicas.

Terminamos este trabajo con un tercer epígrafe en que resumimos las consultas vinculantes de la DGT sobre la RIC que más me han llamado la atención.

Palabras clave

Ayudas de Estado, límites de ayudas de funcionamiento, reserva para inversiones en Canarias.

Recibido el 21-02-2018/ Aceptado el 1-03-2018.

Chronicle of Reserve for investments in Canary Islands 2017: New limits to State aids

Abstract

The increase in the limit of the working aids from 10 to 30 per cent on the gross turnover included in the European regulation of exemption by categories, is the most relevant event in year 2017 regarding the reserve for investments in Canary Islands (RIC). and in general, in relation to any tax benefit of the Economic and Tax Regime (REF) considered as State aids. The translation into Spanish has created some controversy and an additional explanation from governors of UE has been required.

In second term, several judgments of the High Court and the National Court are analyzed. Additionally an interesting resolution of the Central Economic-Administrative Court regarding the RIC investment period will be discuss.

Last, but not least, a summarized of the most relevant resolutions of the Taxation General Directorate are included in the third part of this document.

Keywords

State aids, limitation on working aids, reserve for investments in Canary Islands, RIC.

Sumario

1. El nuevo límite del 30% de las ayudas al funcionamiento y su efecto retroactivo a 2015.
 - 1.1. La aplicación alternativa o acumulada de los umbrales señalados en el art.15 del Reglamento.
 - 1.2. El efecto retroactivo del nuevo art. 15.4 del Reglamento de exención.
2. Análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa 2017 en materia RIC.
 - 2.1 Las Sentencias 2017 del TS sobre la RIC.
 - 2.2 La Sentencia AN de 12 de abril de 2017 sobre los efectos de la comprobación a posteriori de ciertos requisitos RIC.
 - 2.3 La importante resolución TEAC 3354/2013 de 8 de junio de 2017 sobre el plazo de materialización en personas físicas.
3. Las consultas vinculantes de la DGT sobre la RIC.

1. El nuevo límite del 30% de las ayudas al funcionamiento y su efecto retroactivo a 2015

El cambio legal más importante de 2017 en materia REF ha sido el incremento del límite de las ayudas de Estado al funcionamiento del 10 y 17,5 al 30% publicado en junio de 2017, y su efecto retroactivo a 1 de enero de 2015.

Analizaremos en este epígrafe el cambio legal, su fundamentación y los dos principales problemas que ocasionó: a) la aplicación alternativa o acumulada de los umbrales señalados en el art. 15 del Reglamento, y b) el efecto retroactivo de la norma.

Conviene recordar que en el Reglamento (UE) de exención por categorías solo figura el límite del 10% y no del 17,5%, pero con posterioridad a su publicación se llegó a un acuerdo con la Comisión europea para que fuese posible la aplicación conjunta de las ayudas al transporte de mercancías y los incentivos del REF en las empresas industriales de Canarias como región ultraperiférica, elevándose el límite para estas del 10 al 17,5% en el ordenamiento interno.

La aplicación práctica de los límites de ayudas de Estado puso de manifiesto ciertas contradicciones no previstas inicialmente, como la exención del AIEM a los productos fabricados en Canarias, que hasta junio de 2017 hacía que las empresas agrícolas y avícolas, entre otras, no pudiesen aplicar ninguna otra ayuda (como la RIC o la DIC) al coincidir la exención del AIEM con el 10% del volumen de negocios (el límite de las ayudas se alcanzaba en muchos casos con la mera exención del AIEM). Esa situación quiso corregirse a través de una pendiente reforma del Reglamento europeo que tenía previsto incrementar el límite de las ayudas de Estado al funcionamiento del 10 al 20%, negociando la Consejería de Economía, Industria, Comercio y Conocimiento del Gobierno de Canarias con la Comisión europea su incremento hasta el 30%. En una brillante gestión la Consejería logró que se aprobase el nuevo límite, surgiendo entonces discrepancias jurídicas en su interpretación que felizmente se han corregido en los meses de diciembre de 2017 y enero de 2018.

1.1 La aplicación alternativa o acumulada de los umbrales señalados en el art. 15 del Reglamento

El incremento de los tipos aplicables hasta el 30% se consiguió a través de la nueva redacción del art. 15.4 del Reglamento de exención por categorías dada por el Reglamento (UE) 1087/2017 de 14 de junio (Diario oficial de la UE de 20 de junio):

4.En las regiones ultraperiféricas, los regímenes de ayudas de funcionamiento compensarán los costes adicionales de funcionamiento incurridos en ellas como efecto directo de una o varias de las desventajas permanentes contempladas en el artículo 349 del Tratado, cuando los beneficiarios desarrollen su actividad económica en una región ultraperiférica, **siempre que el importe anual de las ayudas por beneficiario en el marco de todos los regímenes de ayudas de funcionamiento no sea superior a ninguno de los siguientes porcentajes:**

- a) al 35 % del valor añadido bruto generado anualmente por el beneficiario en la región ultraperiférica en cuestión;
- b) al 40 % de los costes laborales anuales en que incurra el beneficiario en la región ultraperiférica en cuestión;
- c) al 30 % del volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en la región ultraperiférica en cuestión.

En el texto se observa con claridad el objetivo de la reforma: el incremento del límite del 10 al 30%, pero también otras dos cuestiones que merecen ser destacadas por su importancia. Una primera, concretada en una incorrecta doble negación en el texto, al señalar que el importe de las ayudas *no sea superior a ninguno de los siguientes porcentajes*. Dos negaciones seguidas en la misma frase tienen el efecto de afirmar, por lo que de forma sesgada podría interpretarse que las ayudas podrían ser superiores a los tres porcentajes referidos, pero indudablemente no era ese el objetivo que se buscaba de la reforma, sino una simple ampliación de los límites que restringían las ayudas.

Y una segunda aún más problemática en su aplicación: ¿que con la aplicación literal del nuevo texto había que cumplir no solo una de las tres referencias reglamentarias, sino las tres a la vez! Cuestión que entiendo como tampoco deseada en el cambio legal, ya que la Comisión Europea solo pretendió incrementar el porcentaje del 10 al 30% del volumen de negocios y ayudar así a las empresas de las regiones ultraperiféricas, no perjudicarlas con nuevas restricciones. Si comparamos la redacción anterior al cambio, el art. 15.3,b) del Reglamento de exención por categorías (UE) 651/2014 vigente hasta junio 2017 señalaba que:

b) los costes adicionales de funcionamiento, distintos de los costes de transporte, incurridos en las regiones ultraperiféricas como efecto directo de una o varias de las desventajas permanentes a que se refiere el artículo 349 del Tratado, con arreglo a las condiciones siguientes:

- i) que los beneficiarios tengan su actividad económica en una región ultraperiférica,
- ii) que el importe anual de las ayudas por beneficiario en el marco de los regímenes de ayudas de funcionamiento no sea superior:
 - al 15 % del valor añadido bruto generado anualmente por el beneficiario en la región ultraperiférica en cuestión, o
 - al 25 % de los costes laborales anuales en que incurra el beneficiario en la región ultraperiférica en cuestión, o
 - al 10 % del volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en la región ultraperiférica en cuestión.

Como observamos en el párrafo transcrito, cada uno de los porcentajes venía precedido de una “o”, por lo que era suficiente cumplir con solo uno de ellos. ¿Con cuál?: con el que fijase cada estado miembro, y España eligió en nuestro ordenamiento interno el 10% del volumen de negocios.

Sin embargo, con la nueva redacción (antes de la corrección de enero 2018) del Reglamento (UE) de exención por categorías ya señalamos que una interpretación literal del texto obligaba al cumplimiento no de uno de los porcentajes, sino de los tres a la vez, ¿qué ha ocurrido, qué pautas hay que seguir de cara al cierre del ejercicio 2017 y el control de ayudas que representan los incentivos del REF?

El Comité científico de la Cátedra del REF de la ULPGC que dirijo fue consciente en julio de 2017 de que la nueva redacción podía perjudicar más que beneficiar a las empresas canarias, por lo que nos dirigimos por escrito a la Consejería de Economía, Industria, Comercio y Conocimiento del Gobierno de Canarias para trasladarle nuestra preocupación. Tras su análisis y consultas pertinentes con los altos funcionarios de la Comisión europea sus responsables nos remitieron con prontitud su punto de vista técnico y político:

1º. No se trataba ni tan siquiera de un error de redacción, sino de un simple error en la traducción al español del precepto reglamentario. En otras traducciones de la norma modificada se observa que sigue existiendo la opción de elegir el porcentaje de referencia entre los tres señalados,

opción que correspondía a cada estado miembro. Así, por ejemplo, en la traducción al inglés se indica con claridad que la ayuda no debe exceder (*does not exceed one of the following percentages*) uno de los tres porcentajes siguientes:

4. In outermost regions, the operating aid schemes shall compensate for the additional operating costs incurred in those regions as a direct result of one or several of the permanent handicaps referred to in Article 349 of the Treaty, where the beneficiaries have their economic activity in an outermost region provided that the annual aid amount per beneficiary under all operating aid schemes implemented under this Regulation **does not exceed one of the following percentages**:
 - (a) 35% of the gross value added annually created by the beneficiary in the outermost region concerned;
 - (b) 40% of the annual labour costs incurred by the beneficiary in the outermost region concerned;
 - c) 30% of the annual turnover of the beneficiary realised in the outermost region concerned.
- 2º. Existe una consulta de diciembre 2016 publicada en la página web *DG COMP* el 17 de mayo de 2017 que especifica con total claridad que el importe de las ayudas **no sea superior a uno de los siguientes porcentajes**. Es decir, añadido, que la aplicación de los porcentajes es alternativa y no han de cumplirse acumuladamente.
- 3º. En la guía práctica del GBER¹ el punto 89 recoge cómo debe aplicarse el art. 15, señalando que las ayudas no deben exceder a la cantidad resultante de aplicar uno de los tres métodos alternativos:

89. How are the thresholds in Article 15 to be applied?

When the aid per beneficiary under all operating aid schemes does not exceed the amount **resulting from one of the alternative methods** to determine the additional operational costs (other than transports costs) referred to in Article 15(2)(b)ii of the GBER, the aid can be considered justified in terms of contributing to regional development and proportionate to the handicaps that undertakings face in the outermost regions.

- 4º. En la misma guía práctica el punto 90 contesta a la pregunta de si las regiones afectadas por las ayudas pueden elegir uno de los tres criterios alternativos, incluso el que fuese más favorable para los beneficiarios. La respuesta es categórica al afirmar que cada región puede escoger el criterio que le sea más beneficioso, respetándolo los estados miembros. Como es conocido por todos, España eligió en su momento el porcentaje sobre el volumen de negocios.

90. Can the regions covered by the measure choose to apply only one of the criteria or any criterion of Article 15(2)(b)ii, which ever would be the most favourable to the beneficiary?

The regions covered by the measure **may apply only one of these criteria**. They may apply any criterion of Article 15(2)(b)ii, which is most favourable to the beneficiary. In any case, Member States shall ensure that the applicable threshold is respected².

1 General Block Exemption Regulation (GBER).

2 Material facilitado por Ildefonso Socorro Umpierrez, viceconsejero de Economía y Comercio del Gobierno de Canarias.



El guión de los cuatro puntos tratados permite sin mayor esfuerzo interpretar razonablemente la norma reglamentaria en el sentido de que en materia de ayudas de Estado solo hay que cumplir con uno de los porcentajes antes especificados: el del volumen de negocios señalado por el reino de España.

El guión de los cuatro puntos tratados permite sin mayor esfuerzo interpretar razonablemente la norma reglamentaria en el sentido de que en materia de ayudas de Estado solo hay que cumplir con uno de los porcentajes antes especificados: el del volumen de negocios señalado por el reino de España.

Pero he de añadir que más clara y concluyente aún es la nueva redacción de la disposición adicional segunda del R.D.L.15/2014 de modificación del REF (dada por la disposición final vigésima séptima de la Ley de PP.GG. del Estado para 2017, BOE de 28 de junio de 2017, página 54015), que señala que las ayudas estarán sujetas al límite que establezca en cada momento el Reglamento (UE) 651/2014 **y que dicho límite operará sobre el volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en las Islas Canarias:**

Con efectos desde el día 1 de enero de 2015, se da una nueva redacción al apartado 2 de la Disposición adicional segunda del Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que queda redactado del modo siguiente:

«2. La aplicación de los beneficios fiscales que tengan la consideración de ayudas regionales al funcionamiento establecidos en el Libro II y en el artículo 94 de la Ley 20/1991, en la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias, en los artículos 26 y 27 y en el Título V de la Ley 19/1994, y en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como las ayudas al transporte de mercancías comprendidas en el ámbito del Real Decreto 362/2009, de 20 de marzo, sobre compensación al transporte marítimo y aéreo de mercancías no incluidas en el anexo I del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, con origen o destino en las Islas Canarias, y de la Orden de 31 de julio de 2009 del Consejero de Obras Públicas y Transportes del Gobierno de Canarias, por la que se aprueban las bases de vigencia indefinida para la concesión de subvenciones al transporte interinsular de mercancías no incluidas en el anexo I del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, estarán sujetas al límite que establezca en cada momento el Reglamento (UE) N° 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.

Dicho límite operará sobre el volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en las Islas Canarias.»

Con todos esos argumentos podría interpretarse que el error padecido en la traducción al español del nuevo art. 15.4 del Reglamento de exención por categorías era ya una cuestión superada, pero todos sabemos de la litigiosidad existente en materia REF y las constantes innovaciones interpretativas de la Administración Tributaria a la hora de restringir el efecto de los incentivos del REF y de las ayudas de Estado en general, por lo que insistimos en que ese tema debía cerrarse con la oportuna aclaración/corrección legal. En ese sentido estuvimos a la espera de que se publicase el Reglamento europeo de corrección con la definitiva redacción/interpretación del cambio legal (inicialmente iba a ser antes del 31 de diciembre de 2017, pero definitivamente se ha publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 31 de enero de 2018). Mientras eso sucedía, altos técnicos del Gobierno de Canarias procedieron a realizar el 18 de diciembre de 2017 una consulta en la

herramienta comunitaria "eState aid WIKI". La respuesta alcanzada el día siguiente no tiene carácter vinculante, pero es bastante significativa de lo que al respecto piensan los funcionarios de la Comisión Europea. Aporta una mayor seguridad jurídica en el asunto que hemos tratado de explicar a la espera de que se publicase la definitiva corrección reglamentaria.

La consulta aborda directamente el uso alternativo de los tres porcentajes señalados en el nuevo art. 15.4 del Reglamento de exención y las dos interpretaciones principales que pueden hacerse a raíz de la desafortunada redacción al español.

El texto de la consulta dice así:

El artículo 15 del Reglamento (UE) nº 651/2014 de 17 de junio de 2014, "Reglamento General de Exención por Categorías" (RGE), ha sido recientemente modificado por el Reglamento (UE) 2017/1084 para aclarar y simplificar el procedimiento de compensación a las empresas por los costes adicionales en los que incurren cuando operan en las regiones ultraperiféricas de la UE, habida cuenta de los retos específicos a los que se enfrentan, como por ejemplo su lejanía y su dependencia de la comercialización de un número de productos limitado.

Desde el Gobierno de Canarias consideramos que esta modificación, reflejada en el nuevo artículo 15.4 del RGE por el Reglamento 2017/1084 debe ser incorporada a la Guía práctica de aplicación del RGE publicada en la web de la DG Competencia.

En concreto, ante las dudas suscitadas entre los operadores y las autoridades fiscales, solicitamos la aclaración urgente de las dos siguientes cuestiones:

1.- La actual Guía práctica de aplicación señala (preguntas 89 y 90) que los tres criterios mencionados en el artículo 15 son de uso "alternativo" y que sólo se puede usar "uno de ellos". No obstante, la actual redacción del artículo 15.4 del RGE señala que el importe anual de las ayudas no puede ser superior a "ninguno" de los tres porcentajes (35% del VAB/40% de los costes laborales anuales/30% del volumen de negocios anual) **¿Debemos entender que los tres criterios siguen siendo alternativos y que sólo se puede aplicar uno de ellos, a elección del Estado miembro (tal y como parece que se recoge en la corrección efectuada por la DG COMP que será publicada muy próximamente)? ¿O hay que entender que se ha producido un cambio y que a partir de ahora hay que aplicar los tres criterios de manera acumulativa, respetando los tres porcentajes?**

(...)

La respuesta de los responsables es contundente y clarificadora del criterio defendido: ¡los tres porcentajes que señala el art. 15.4 han de ser entendidos alternativamente!, por lo que es suficiente que las ayudas recibidas respeten al menos uno de los tres techos mencionados en ese artículo:

1. Indeed, the three criteria of article 15§4 of the 2014/2017 GBER are to be understood alternatively. This means that it is sufficient that the total amount of operating aid received by an individual company should respect at least one of the three ceilings mentioned in article 15§4.

Finalmente, el Diario Oficial de la Unión Europea de 31 de enero de 2018 publicó en la página 53 la "Corrección de errores del Reglamento (UE) 2017/1084 de la Comisión, de 14 de junio de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 651/2014 en lo relativo a las ayudas a (...), así como los regímenes de ayudas de funcionamiento de finalidad para las regiones ultraperiféricas, y por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 702/2014 en lo relativo al cálculo de los costes subvencionables". El título es tan largo como la corrección en sí misma, que dice con firmeza que el apartado 4 del artículo 15 del Reglamento de exención debe decir que el importe anual de las ayudas no sea

superior a alguno de los tres porcentajes que señala. Corrigiendo así la anterior redacción que negaba doblemente en la misma frase y señalaba que el importe anual no debía ser superior a ninguno de los tres porcentajes:

En el artículo 1, punto 11), en la parte introductoria del apartado 4 del artículo 15 sustituido,

- 1) **donde dice:** «En las regiones ultraperiféricas, los regímenes de ayudas de funcionamiento compensarán los costes adicionales de funcionamiento incurridos en ellas como efecto directo de una o varias de las desventajas permanentes contempladas en el artículo 349 del Tratado, cuando los beneficiarios desarrollen su actividad económica en una región ultraperiférica, siempre que el importe anual de las ayudas por beneficiario en el marco de todos los regímenes de ayudas de funcionamiento **no sea superior a ninguno de los siguientes porcentajes:**»,

debe decir: «En las regiones ultraperiféricas, los regímenes de ayudas de funcionamiento compensarán los costes adicionales de funcionamiento incurridos en ellas como efecto directo de una o varias de las desventajas permanentes contempladas en el artículo 349 del Tratado, cuando los beneficiarios desarrollen su actividad económica en una región ultraperiférica, siempre que el importe anual de las ayudas por beneficiario en el marco de todos los regímenes de ayudas de funcionamiento aplicados de conformidad con el presente Reglamento **no sea superior a alguno de los siguientes porcentajes:**».

Entendía que ya existían argumentos jurídicos suficientes para aplicar pacíficamente en 2017 el nuevo límite del 30% sobre el volumen de negocios, sin tener en cuenta los otros dos porcentajes, pero la corrección de errores publicada en el Diario Oficial de la UE el 31 de enero de 2018 evita de forma enérgica que una vez más la inseguridad jurídica reine en la interpretación del REF. La perseverancia y eficacia que han tenido todas las partes implicadas en la resolución de esta problemática sirven como modelo a seguir en la casuística que vaya generando en Canarias la aplicación del régimen de ayudas de Estado. Mis felicitaciones desde aquí a la labor desarrollada por la Consejería de Economía y Comercio del Gobierno de Canarias, a los altos funcionarios europeos que facilitaron la corrección legal y al Comité científico de la Cátedra del REF por plantear con prontitud y claridad el problema interpretativo que los textos europeos generaban. Ha sido una fructífera y exitosa colaboración que permite aplicar el nuevo límite del 30% sobre el volumen de negocios a las empresas que reciben en Canarias ayudas de funcionamiento.

1.2 El efecto retroactivo del nuevo art. 15.4 del Reglamento de exención

La otra cuestión que queda por analizar es el efecto retroactivo de la norma, concretamente del nuevo art. 15.4 del Reglamento europeo de exención por categorías, que se señala en nuestro ordenamiento interno en la disposición final vigésima séptima de la Ley de PP.GG. del Estado para 2017 (junio 2017, BOE de 28 de junio de 2017, página 54015, antes trascrita):

Con efectos desde el día 1 de enero de 2015, se da una nueva redacción al apartado 2 de la Disposición adicional segunda del Real Decreto-Ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que queda redactado del modo siguiente: (...).

El párrafo de la norma indica que con efectos desde el día 1 de enero de 2015 se da nueva redacción a la disposición adicional segunda del R.D.L. 15/2014 de modificación del REF. Esa disposición es la que ahora indica, en una redacción una vez más técnicamente desafortunada, que las ayudas de Estado **estarán sujetas al límite que establezca en cada momento el Reglamento (UE) 651/2014 (...) y que dicho límite operará sobre el volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en las Islas Canarias.**



No hay que aplicar la literalidad de la redacción actual de la disposición adicional segunda del R.D.L. 15/2014, que llevaría a dividir y aplicar los límites de las ayudas antes y después de la publicación en el BOE el 27 de junio, sino su sentido, que era y es, sencillamente, que se aplicase el nuevo límite del 30% que iba a establecer la modificación del Reglamento europeo.

Insisto una vez más en que la técnica legislativa empleada en su redacción no es la más afortunada, ¿por qué no se señaló directamente en el párrafo del BOE que el nuevo tipo del límite de las ayudas de funcionamiento era del 30%? La respuesta nos la ofrece de nuevo la Consejería de Economía, Industria, Comercio y Conocimiento del Gobierno de Canarias: porque en el momento de pactarse con Madrid la redacción en la Ley de PP.GG. del Estado aún no se había publicado el Reglamento 1087/2017 de 14 de junio (Diario oficial de la UE de 20 de junio). Se conocía, desde luego, que el nuevo límite sobre el volumen de negocios se iba a incrementar del 10 al 30%, pero a la fecha de redactarse la Ley de PP.GG. aún no se había publicado el incremento del porcentaje, por lo que se puso en la disposición adicional segunda que las ayudas estaban sujetas *al límite que establezca en cada momento el Reglamento europeo*. El Reglamento europeo se publicó el 20 de junio y la Ley de PP.GG. del Estado el 27 de junio, pero la redacción estaba prevista anticipadamente al 20 de junio.

Por tanto, no hay que aplicar la literalidad de la redacción actual de la disposición adicional segunda del R.D.L. 15/2014, que llevaría a dividir y aplicar los límites de las ayudas antes y después de la publicación en el BOE el 27 de junio, sino su sentido, que era y es, sencillamente, que se aplicase el nuevo límite del 30% que iba a establecer la modificación del Reglamento europeo.

Las redacciones de los nuevos artículos 58.1 y 58.3 bis del Reglamento de exención por categorías tampoco son lo cualificadas que deberían ser para clarificar la retroactividad de la norma:

Nuevo art. 58.1 RGE: «1. El presente Reglamento será aplicable a las ayudas individuales concedidas antes de la entrada en vigor de las respectivas disposiciones del presente Reglamento, si la ayuda cumple todas las condiciones en él establecidas, a excepción del artículo 9.».

Nuevo art. 58,3 bis RGE: «3bis.Toda ayuda individual concedida entre el 1 de julio de 2014 y el 9 de julio de 2017 de conformidad con las disposiciones del presente Reglamento, que sea aplicable en el momento de concesión de la ayuda, será compatible con el mercado interior y quedará exenta de la obligación de notificación del art. 108, apartado 3 del Tratado.

Toda ayuda individual concedida antes del 1 de julio de 2014 de conformidad con las disposiciones del presente Reglamento (...) que sea aplicable antes o después del 10 de julio de 2017 será compatible con el mercado interior y quedará exenta de la obligación de notificación del art. 108, apartado 3 del Tratado.»

Por lo que podría plantearse de nuevo el conflicto, esta vez en la interpretación de la retroactividad del porcentaje del 30% del coeficiente sobre el volumen de negocios. Afortunadamente, la engorrosa redacción del art. 58.3 ha sido matizada por la Dirección General de Competencia de la UE después del cambio reglamentario que nos afecta, en el sentido de que puede aplicarse tanto retroactivamente como a partir de la fecha de la concesión, pudiendo elegir cada estado miembro el momento oportuno. Y es incuestionable que España eligió en la Ley de PP.GG. del Estado para 2017 aplicarlo de forma retroactiva al 1 de enero de 2015. El criterio de la DG de Competencia europea dice así:

La primera frase del nuevo Artículo 58(3a) recoge las medidas de ayuda concedidas entre la entrada en vigor del Reglamento General de Exención por Categorías (RGE) de 2014 y la entrada en vigor de las enmiendas introducidas en 2017, que cumplen con el RGE de 2014 antes de su

modificación. **La segunda frase** del nuevo Artículo 58(3a) recoge las medidas de ayuda otorgadas antes de la entrada en vigor del nuevo RGEC y dice que tanto el RGEC de 2014 antes de su modificación como el RGEC de 2014 posterior a la enmienda de 2017 pueden aplicarse a estas medidas.

El principio es que todas las normas pueden aplicarse de manera retroactiva y existe la posibilidad de aplicar retroactivamente la nueva norma o bien de aplicar la norma en vigor en la fecha de concesión, de manera que los Estados miembro siempre pueden escoger la más favorable.

Aún más concluyente que el texto anterior es la carta de la Comisaria Vestager a la Ministra de Ultramar de 7 de marzo de 2016 en la que se señala que todas las nuevas disposiciones del Reglamento de exención por categorías tendrán carácter retroactivo:

Quiero asegurarle que todas las nuevas disposiciones del RGEC tendrán carácter retroactivo, teniendo en cuenta que el art. 58,1 del RGEC ya indica que se aplica a las ayudas individuales concedidas antes de su entrada en vigor³.

Finalmente, la consulta efectuada por los representantes del Gobierno de Canarias en diciembre de 2017, a través de las instancias correspondientes en el sistema “e-State Aid Wiki” sobre el nuevo art. 15.4 del Reglamento de exención es clara y concisa respecto a la retroactividad:

El artículo 15 del Reglamento (UE) nº 651/2014 de 17 de junio de 2014, “Reglamento General de Exención por Categorías” (RGEC), ha sido recientemente modificado por el Reglamento (UE) 2017/1084 para aclarar y simplificar el procedimiento de compensación a las empresas por los costes adicionales en los que incurren cuando operan en las regiones ultraperiféricas de la UE, habida cuenta de los retos específicos a los que se enfrentan, como por ejemplo su lejanía y su dependencia de la comercialización de un número de productos limitado.

Desde el Gobierno de Canarias consideramos que esta modificación, reflejada en el nuevo artículo 15.4 del RGEC por el Reglamento 2017/1084 debe ser incorporada a la Guía práctica de aplicación del RGEC publicada en la web de la DG Competencia.

En concreto, ante las dudas suscitadas entre los operadores y las autoridades fiscales, solicitamos la aclaración urgente de las dos siguientes cuestiones:

1 (...)

2.- En el caso de Canarias, los incentivos fiscales que se acogen al RGEC empezaron a aplicarse el 1 de enero de 2015. ¿Se pueden aplicar los nuevos porcentajes a las ayudas concedidas desde esa fecha? Dicho de otra manera ¿los nuevos porcentajes contenidos en el artículo 15.4 tienen carácter retroactivo?

Ante tal pregunta límpida y escueta cabía esperar una respuesta con los mismos calificativos, y efectivamente se produjo al día siguiente. El 19 de diciembre, los responsables del “e-State Aid Wiki” respondieron que los nuevos porcentajes del art. 15.4 pueden ser aplicados retroactivamente:

2. On the basis of article 58§1 of the 2014/2017 GBER, the new percentages of article 15§4 of the 2014/2017 GBER, as well as all other conditions of the GBER can indeed be applied retroactively.

3 Material facilitado por Ildefonso Socorro Umpierrez, viceconsejero de Economía y Comercio del Gobierno de Canarias.



Con todo ello entiendo que ha de aplicarse el nuevo límite del 30% de las ayudas de Estado con efecto retroactivo a 1 de enero de 2015 y exclusivamente sobre el nuevo porcentaje del 30% del volumen de negocio de la entidad beneficiaria.

Los responsables europeos no consideraron necesario añadir esta cuestión en la “Corrección de errores del Reglamento” publicada en el Diario Oficial de la UE de 31 de enero de 2018, ya que entendieron que estaba suficientemente aclarada y matizada con anterioridad.

Con todo ello entiendo que ha de aplicarse el nuevo límite del 30% de las ayudas de Estado con efecto retroactivo a 1 de enero de 2015 y exclusivamente sobre el nuevo porcentaje del 30% del volumen de negocio de la entidad beneficiaria. Habrá quien pueda cuestionar esos dos aspectos a la hora de la comprobación de los límites, pero tendrá antes que combatir los razonamientos jurídicos anteriores y hacer caso omiso de la corrección reglamentaria publicada.

2. Análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa 2017 en materia RIC

Como he ido repitiendo con insistencia en los últimos años, los Tribunales de Justicia han ido consolidando poco a poco el restrictivo criterio de la Administración Tributaria en materia de incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Muchas de las Sentencias RIC del TS hacen referencia a asuntos ya juzgados con anterioridad, por lo que el Alto Tribunal se limita a aplicar su anterior criterio en los expedientes en los que admite la casación. Sin embargo, ocasionalmente, se producen fallos que de haberse pronunciado años antes otro hubiese sido el derrotero por el que han ido muchos de los aspectos controvertidos de la Ley 19/1994. Respecto a 2017 y los últimos meses de 2016 que no entraron en la redacción de la anterior Crónica de la RIC he seleccionado varias de las Sentencias TS que más me han llamado la atención, así como una de la Audiencia Nacional sobre los efectos de la comprobación a posterior de los requisitos exigibles a las actividades económica, y una importante resolución del TEAC sobre el ahora cuestionado plazo de materialización en personas físicas. A su análisis dedicaré este epígrafe.

2.1 Las Sentencias 2017 del TS sobre la RIC

La STS de 20 de diciembre de 2016 aborda la interesante cuestión del beneficio generado en una permuta de inmueble por cosa futura, que como tal permuta, y según el Plan General de Contabilidad (PGC) 1990 no se incorporaba al saldo de Pérdidas y Ganancias, sino que el bien recibido se valoraba de conformidad al valor contable del bien entregado, no produciéndose beneficio alguno. Sin embargo, fiscalmente la diferencia de valor entre el inmueble entregado y el recibido sí era y es ingreso fiscal. Con el beneficio generado estando vigente el PGC de 1990 una entidad dotó la RIC, que fue rechazada por la Administración Tributaria, los Tribunales administrativos y la AN. El TS aborda en síntesis si puede dotarse la RIC con un beneficio que desde el punto de vista contable no existe, aunque sí tributa en el Impuesto sobre Sociedades. Las conclusiones a las que llega el Tribunal son muy interesantes, puesto que afirma un aspecto que hemos defendido sin éxito durante muchos años: *que el seguimiento estricto de las reglas contables no puede conducir a resultados que contradigan frontalmente las previsiones tributarias; a negar, como ocurre en este caso, la condición de “beneficios” a efectos de la reserva para inversiones en Canarias a rendimientos indiscutiblemente obtenidos en el territorio del archipiélago por un sujeto pasivo establecido en el mismo en el ejercicio de su actividad empresarial.* En el caso concreto de la permuta de inmueble por cosa futura se produjo un beneficio en Canarias que el legislador ha querido que pueda beneficiarse del incentivo de la RIC, por más que la normativa contable anterior impidiese que ese beneficio luciera en la contabilidad. Esa fricción entre la norma contable y el art. 27 de la Ley 19/1994 es la que resuelve el

TS a favor del contribuyente, criterio con el que estamos de acuerdo y que echábamos en falta en fallos anteriores. El innovador razonamiento llega indudablemente tarde para la aplicación más racional posible del incentivo, pero al menos tendrá repercusión en los nuevos conflictos que se planteen entre la contabilidad y la RIC. Me he permitido remarcar los párrafos más importantes en el texto transcrito:

(Fundamento de derecho cuarto)

«Ciertamente, el contenido de este último precepto, cuando alude al «límite del 90 por 100 de la parte del beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución», y la propia denominación del incentivo fiscal discutido, “reserva” para inversiones en Canarias, implícitamente aluden al beneficio contable, constituyendo reserva como es sabido el beneficio contable no distribuido, pero en este particular caso se manejan parámetros heterogéneos. De un lado, la base imponible del impuesto sobre sociedades, que, con arreglo al artículo 10 de la Ley 43/1995, vigente en el período impositivo concernido, se determinaba acudiendo al resultado contable. De otro, la dotación a la reserva para inversiones en Canarias, que debe hacerse con cargo a beneficios procedentes de las actividades económicas realizadas en Canarias por el sujeto pasivo, directamente o a través de establecimientos situados en su territorio. **Pero ambos parámetros deben ser manejados y aplicados de manera que, allí donde se cumplen materialmente los requisitos exigidos por el legislador, no se frustre el designio marcado por el mismo.**

Se da la circunstancia de que el beneficio obtenido por Jancaro, S.L., durante el ejercicio 2002 como consecuencia de la permuta de cosa futura, procedente de su actividad empresarial en el territorio canario, se integra en la base imponible del impuesto sobre sociedades en cuanto ajuste fiscal al resultado contable.

Sin embargo, como quiera que las reglas de contabilidad vigentes entonces impedían incluirlo en el resultado contable o cuenta de pérdidas y ganancias, no podía dotar con él la reserva para inversiones en Canarias, al no ser reputadas “contablemente” como rendimientos de la actividad empresarial.

A juicio de esta Sala, la interpretación que sigue el Tribunal de instancia, ratificando el criterio de la Administración, se apeg a en exceso a la letra de las normas que regulan la ventaja fiscal analizada y la contabilidad, dando la espalda al objetivo perseguido por el legislador mediante el establecimiento de esta medida fiscal de fomento. Las siguientes razones justifican lo que acaba de ser afirmado:

1ª) El desenlace al que se llega niega la aplicación de la reserva para inversiones en Canarias a una empresa establecida en el archipiélago en relación con unos beneficios obtenidos en el territorio de las islas mediante el ejercicio de su actividad empresarial, desconociendo el mandato legal de que los sujetos del impuesto sobre sociedades puedan reducir la base imponible con las cantidades que de sus beneficios destinen a esa reserva, con la finalidad de materializarlas en inversiones en el archipiélago (las que describe el apartado 4 del repetido artículo 27).

2ª) **La normativa contable y su interpretación no puede ofrecer un resultado que frontalmente niegue el incentivo fiscal a un sujeto pasivo que, desde una perspectiva material, satisface los condicionamientos previstos en la Ley.** La finalidad de la contabilidad es reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. La contabilidad es una herramienta, no un fin en sí misma. Por ello, cuando el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables sea incompatible con esa imagen fiel, se considera improcedente su aplicación (véanse los artículos 1 de los Planes Generales de Contabilidad de 1990 y de 2007). **Quiere con ello decirse que el seguimiento estricto de las reglas contables no puede conducir a resultados que contradigan**

frontalmente las previsiones tributarias; a negar, como ocurre en este caso, la condición de “beneficios” a efectos de la reserva para inversiones en Canarias a rendimientos indiscutiblemente obtenidos en el territorio del archipiélago por un sujeto pasivo establecido en el mismo en el ejercicio de su actividad empresarial.

- 3ª) Las anteriores reflexiones alcanzan mayor peso si se tiene presente que, como el caso analizado evidencia, la estricta aplicación de las reglas contables provoca que la posibilidad de que unos rendimientos obtenidos de una misma operación económica por un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades establecido en las Islas Canarias bajo idéntico marco normativo (el artículo 27 de la Ley 19/1994) dependa del contenido de la auxiliar e instrumental regulación contable y no de la sustancial y material ordenación tributaria. Lleva razón la recurrente cuando se queja de que, si la operación se hubiera llevado a cabo bajo la vigencia del Plan General de Contabilidad de 2007 (Segunda Parte, Normas de registro y valoración, norma 2ª, apartado 1.3), los rendimientos obtenidos por la operación de permuta de terrenos por cosa futura, además de incluirse en la base imponible del impuesto sobre sociedades, al ser considerados producto de una permuta comercial tendrían reflejo contable en la cuenta de pérdidas y ganancias y por, lo tanto, a diferencia de lo que ocurría bajo la vigencia del Plan General de Contabilidad de 1990, formarían parte del resultado contable, pudiendo dotarse con ellos la reserva para inversiones en Canarias. Este resultado pugna con la lógica que preside la ventaja fiscal en cuestión, desconociendo los objetivos a los que aspira la regulación legal.

Al no entenderlo así, la sentencia impugnada ha incurrido en las infracciones que se denuncian en el tercer motivo del recurso de casación de Jancaro, S.L., sin que al desenlace al que llegamos se oponga nuestra sentencia de 7 de abril de 2011 (casación 872/2006, FJ 5º), ya citada, en la que se analizaba la adquisición de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material, a efectos de su valoración para determinar la base imponible en el impuesto sobre sociedades, sin relación alguna con la aplicación de un beneficio fiscal como el que ahora centra nuestra atención. Allí no se planteó este Tribunal, porque no era la cuestión debatida, la eventual discordancia entre la normativa fiscal y la contable, y su incidencia sobre la ventaja tributaria regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994.

Procede, por lo tanto, casar la sentencia de instancia y, resolviendo el debate en los términos suscitados tal y como nos impone el artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción, estimar el recurso contencioso-administrativo, anular los actos administrativos recurridos y reconocer a Jancaro, S.L., el derecho a reducir en la base imponible del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2002 las cantidades que dotó a la reserva para inversiones en Canarias, con el límite del 90 por 100 señalado en el artículo 27.2 de la Ley 19/1994.»

Como recordatorio de cómo opera la prescripción en materia RIC (en lenguaje coloquial puede decirse que es casi imprescriptible) señalo la **STS de 30 de marzo de 2017**, en la que una vez más se confirma que no comienza el periodo de prescripción hasta que hayan pasado los cinco años en que las inversiones han de estar en funcionamiento, aún en el caso que no se haya invertido. He dedicado mucho tiempo a explicar esta materia y a expresar mi oposición, pero así lo ha señalado reiteradamente el Alto Tribunal y por tanto hemos de aplicar su criterio. Una y otra vez se alega con insistencia por los contribuyentes la prescripción en casos en los que ya ha expresado su opinión el TS y por tanto existe una jurisprudencia consolidada que hay que seguir. El paradigma del conflicto es tener que esperar cinco años para que comience la prescripción en los casos en los que no se ha realizado inversión alguna, pero así, con claridad, lo ha interpretado con redundancia el TS. En esta Sentencia reitera una vez más el criterio expresado en otra de 16 de marzo de 2015:

«Así las cosas y tratándose de la liquidación de ejercicios en los que se ha aplicado la RIC, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda

tributaria debe iniciarse el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (artículo 67.1, segundo párrafo de la misma Ley) del impuesto sobre sociedades del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación, pues sólo en dicho momento se consolida definitivamente el beneficio fiscal en cuestión.

Carece de toda lógica que se puede consolidar por prescripción la RIC dotada cuando la inversión ni siquiera se materializó y que no quepa hacerlo cuando sí lo fue, expirando el plazo de materialización al mismo tiempo en ambos casos, con el argumento de que en el segundo supuesto la inversión materializada no ha sido mantenida después durante el tiempo legalmente exigido. A este inaceptable resultado exegético conduce, precisamente, la doctrina sentada por la sentencia recurrida, en la que partiendo de la ficción de la “estanciedad” de las dos fases temporales que cabe apreciar para el mantenimiento del beneficio fiscal, cuando examina la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos legalmente previstos a tal efecto, se acepta, por efecto de la prescripción, no sólo que la RIC dotada se materializó en plazo, aun cuando no se hizo, sino que además se mantuvo la inversión durante cinco años, a sabiendas de que ni siquiera existió.»

La **STS de 5 de julio de 2017** trata una cuestión siempre en lid, la de la mejora tecnológica en las inversiones RIC, que en la actualidad el legislador ha flexibilizado bastante, pero que en los años a los que se refiere el fallo existía gran combatividad. Sus conclusiones son también muy útiles en una aplicación racional del incentivo, pero también llega tarde para tener influencia en el presente, aunque sí tiene repercusión actual en la Deducción por inversiones en Canarias (DIC).

Distingue primero entre innovaciones tecnológicas radicales (las propias de la I+D+i) y las incrementales, que son las que hacen las empresas en el corto plazo para mantenerse en el mercado y mejorar su situación, para luego apreciar el TS la mejora tecnológica en la compra de un complejo turístico usado que se incorpora a la actividad hotelera de la empresa y permite recibir familias, amén de las mejoras en los programas de gestión que se introdujeron con el nuevo complejo convertido en hotel. Admite, en definitiva, la compra del inmueble usado para la RIC en la normativa anterior, puesto que en la actual ha desaparecido la obligación de tener que acreditarse la mejora tecnológica (excepto en la DIC):

(Fundamento de derecho primero)

«Por el contrario, en el concepto de “mejora tecnológica” al que ahora nos referimos tienen cabida, además de lo que la doctrina denomina como “innovaciones radicales o estratégicas” (que exigen invertir en I+D), las llamadas “innovaciones incrementales”, que son aquellas que se realizan en los productos, servicios o procesos existentes en la empresa con el fin de mejorar su desempeño en el mercado y que, por lo general, contribuyen a que la empresa pueda competir en el corto y medio plazo.

Ambos tipos de innovaciones pueden proyectarse sobre los productos, servicios o procesos empresariales, siendo su adecuada gestión una necesidad estratégica de la empresa para poder competir en el mercado.

Por ello, ese concepto de “mejora tecnológica” entendida como innovación incremental o, en su caso, radical, resulta del todo coherente con las previsiones de la Ley 19/1994 y también con las del antes citado Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, que exigía justificar que el elemento objeto de la deducción fuera a producir o hubiera producido, como efecto, la disminución del coste de producción unitario del bien o servicio, o la mejora de la calidad del bien o servicio, pues en ambos casos el resultado que se conseguiría sería el de un mejor posicionamiento en el mercado y una mayor competitividad de la empresa, resultado que, como antes hemos visto, estaba presente en la mente del legislador como objetivo a alcanzar cuando introdujo este incentivo fiscal en la Ley 19/1994.

Esta conclusión no significa, sin embargo, que haya de admitirse la efectividad de este incentivo fiscal por el sólo hecho de que se demuestre que la adquisición o incorporación del bien al patrimonio de la empresa haya significado para ésta una “mejora económica” (como ya dijimos en nuestra sentencia de 19 de enero de 2012, recurso nº 84/2009), ni tampoco que la “mejora tecnológica” pueda consistir, simplemente, en un mero cambio estético o menor para diferenciar el producto de otros similares (como recordábamos en nuestra sentencia de 31 de marzo de 2010, recurso nº. 305/2007), pues ello significaría -al igual que en el caso contrario, esto es, en el de exigir que la “mejora tecnológica” se traduzca exclusivamente en innovaciones radicales-desnaturalizar el concepto de “mejora tecnológica” al que se refiere el artículo 27 de la Ley 19/1994.

Por tanto, a la luz de las consideraciones expresadas cabe afirmar que el concepto jurídico indeterminado de “mejora tecnológica”, al que se refiere el artículo 27 de la Ley 19/1994, quedará debidamente integrado cuando quepa apreciar, en el caso concreto examinado, que las innovaciones radicales o incrementales en los productos, servicios o procesos existentes en la empresa vayan a producir o hayan producido la disminución del coste de producción unitario del bien o servicio o la mejora de la calidad del bien o servicio».

Sentada la interpretación que considera correcta de la referida expresión, entra la Sala a valorar el caso concreto enjuiciado:

«Aplicando la anterior doctrina al caso de autos, continúa la sentencia “la solución de la cuestión polémica debe ser favorable a la parte actora.

Para alcanzar esta conclusión hemos valorado las pruebas aportadas por la parte actora (informes periciales elaborados, respectivamente, por Don Bartolomé y por PONT MESTRES AUDITORES ASOCIADOS S.A.) y, singularmente, las conclusiones alcanzadas por el perito Don Blas en su informe, de las que se deduce, inequívocamente, que con la adquisición del inmueble usado la recurrente “mejoró la calidad de sus servicios al poder ampliar su oferta de alojamientos en la misma zona geográfica en la que venía actuando hasta 2002”, así como que dicha adquisición “produjo una disminución de los costes de explotación más significativos de LANSOL S.A.U. en términos absolutos, al tiempo que una reducción del coste unitario por estancia o producto” y permitió a la entidad “ampliar y mejorar su oferta de alojamientos, solucionado el problema de no poder atender, hasta entonces, una demanda de estancia de tipo familiar, que se venía desviando hacia otras empresas competidoras que actuaban en el sector ofreciendo este producto”.

Igualmente, el citado perito pone de manifiesto en su informe que, a partir de la adquisición, la entidad “tuvo que diseñar nuevos procedimientos administrativos y contables para controlar una nueva modalidad de alojamiento respecto a la que actuaba hasta entonces”.

Quiere ello decir que la adquisición del inmueble usado trajo consigo la incorporación a la empresa de nuevas técnicas o procedimientos de gestión administrativa y contable para poder prestar adecuadamente los servicios de hostelería que, aunque anteriormente ya constituían el objeto de la actividad de aquélla, a partir de entonces se vieron cualitativa y cuantitativamente mejorados e incrementados al proyectarse no sólo sobre la actividad de estricto alojamiento hotelero, sino también sobre la de alquiler de apartamentos a familias.

Por ello, no nos ofrece duda que la adquisición mencionada encaja en el espíritu y finalidad que el legislador tuvo presente al incluir en el texto de la Ley 19/1994 este incentivo fiscal.»

La STS de 10 de julio de 2017 analiza otra de las cuestiones que han ocasionado un gran enfrentamiento con la Administración: la declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades con una mayor dotación RIC a la originariamente aprobada. La conclusión del Alto Tribunal sí tiene repercusión en el presente, ya que el debate se centra no tanto en que la declaración

sea o no extemporánea y por tanto haya que acreditar que efectivamente la junta tomó el nuevo acuerdo antes de efectuar la dotación, sino en probar que se produjo un error en la redacción de las primeras cuentas anuales, que tuvo que ser subsanado en la redacción de las segundas con un mayor beneficio y una mayor dotación RIC. El TS entiende que la existencia del error no ha sido combatida, por lo que la nueva dotación de la RIC en una declaración complementaria es correcta, por más que las nuevas cuentas anuales se hayan depositado fuera de plazo en el Registro Mercantil:

«CUARTO.- Pues bien, el apartado 8 del referido art. 27 obliga a entender que la presentación-liquidación del impuesto fuera de plazo no puede suponer, por sí misma, la pérdida del derecho al beneficio ni puede privar a la RIC de su virtualidad, en cuanto los requisitos establecidos en el precepto pueden acreditarse por cualquier medio de prueba admitidos en derecho.

Siendo todo ello así, la cuestión controvertida no puede girar sobre la posibilidad o no de la presentación de la declaración complementaria y sobre su carácter extemporáneo, sino sobre si quedó probada efectivamente la corrección de las cuentas anuales rectificadas en que se basa la segunda declaración corregida y, por tanto, la causa por la que se presentó la declaración complementaria.

En realidad, éste es también el planteamiento que viene a efectuar la Sala de instancia, al considerar que, tratándose de un error cometido en las cuentas que sirvieron a la declaración del Impuesto, atribuyéndose a la misma valor probatorio según el art. 27 de la Ley 19/1994, en la redacción dada por la Ley 53/2002, correspondía a la demandante destruir esa presunción de veracidad probando la comisión del error, aunque al final llega a la conclusión de que la prueba de que se había adoptado válidamente el acuerdo de contabilización de la reserva especial y que tal acuerdo produce efectos frente a terceros no se había producido.

Con esta argumentación la Sala de instancia viene a mantener la regularización por el carácter extemporáneo del depósito de las cuentas tras su subsanación en cuanto tuvo lugar el 13 de marzo de 2009, siendo la legitimación notarial de la firma del administrador en relación con los acuerdos de la Junta, de 9 de marzo de 2009. Sin embargo al razonar de esta forma no tiene en cuenta que no puede vincularse al depósito, en este caso, la prueba de la correcta dotación a la reserva para inversiones en Canarias, ya que tal requisito no es una exigencia de carácter sustancial que prive de toda eficacia frente a terceros del contenido que se ha hecho constar en las cuentas, no debiendo en ningún caso ser confundidas las consecuencias de los actos necesariamente inscribibles (regulados en los artículos 94 y 175 y siguientes del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio de 1996, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil) y no inscritos, con los que se derivan de la falta de publicación, por no haberse procedido al depósito o haberse éste hecho extemporáneamente.

En el primer caso juega el principio de publicidad material en sentido negativo (inoperabilidad a terceros de buena fe de lo no inscrito), mientras que en el segundo, al no encontrarnos ante un caso de publicidad legal, sino de información genérica que recae sobre la sociedad, instrumentada mediante el sistema de publicidad registral, que no da fe, sino que informa sobre el estado de cuentas, simplemente se generaría una sanción.

En el presente caso lo esencial era la prueba de la razón de ser del error cometido, debiendo reconocerse que sobre este aspecto no existió debate alguno, al no haber puesto objeción la Inspección a la defectuosa contabilización de partidas.

Por lo expuesto, la necesidad de estimar el motivo de casación se impone y, por las mismas razones, procede asimismo estimar el recurso contencioso administrativo con anulación de la resolución impugnada, en cuanto mantiene la regularización que afectó al incremento de la RIC que se plasmó en la declaración complementaria presentada, sin costas.»

Termino los comentarios a la selección de Sentencias RIC del TS con la **STS de 4 de octubre de 2017**, en la que la Administración General del Estado solicitó sin éxito recurso de casación en materia de intereses de demora en la regularización de la RIC. Lo hizo con la legislación aplicable a partir de 1 de enero de 2007, en la que se produjo un cambio notable en el procedimiento de regularización respecto a los ejercicios anteriores, puesto que el art. 27 remite directamente a la LGT para proceder a dicha liquidación de intereses. Personalmente entiendo y había escrito que a partir de esa fecha es obligatorio liquidar los intereses de demora del ahorro que en su día supuso la dotación RIC, a pesar de que en el ejercicio de integración en la base imponible no existiera cuota a pagar. Es una diferencia notable respecto al periodo anterior, en el que no se devengaban intereses de demora si la cuota del ejercicio era cero por la existencia de pérdidas o por la compensación de bases imponibles negativas. Sin embargo, el TSJC en varias Sentencias ha considerado que la remisión a la LGT no es suficiente para que haya que liquidar intereses de demora en ese supuesto, por lo que la Administración General del Estado se dirigió en casación al TS para que existiese jurisprudencia en ese caso específico, puesto que podían ser muchas las empresas en las que se diera esa circunstancia. Sin embargo, el TS no admitió el recurso de casación por tratarse de una cuestión muy específica y no generalizada. De esa forma continua viva una problemática que se soluciona con criterio diferente dependiendo del Tribunal en el que pueda resolverse el conflicto planteado:

«(Fundamento de derecho segundo)

2. Interpretando dichos preceptos, la Sala de instancia, sobre la base de sentencias anteriores, ha manifestado la imposibilidad del devengo de intereses de demora si no existe deuda tributaria, circunstancia que se configura como cuestión principal a analizar en el caso que nos ocupa, recuérdese, la determinación de si la obligación de integrar el importe de la RIC en la base imponible del ejercicio en el que se produzca el incumplimiento de alguno de los requisitos señalados en el artículo 27 LREF comprende o no la de incluir sus intereses de demora, tal y como deriva del artículo 122.2 párrafo segundo LGT y de la remisión que a la LGT hace el apartado 16 de aquél. Pues bien, la sentencia impugnada sostiene que en el caso de que la base imponible de dicho ejercicio sea negativa no deben considerarse intereses del importe de la RIC, lo que pretendidamente justifica en la inexistencia de obligación principal en el ejercicio de integración: [...]
3. La Administración General del Estado considera infringidos los artículos 27.16 LREF, 122.2, párrafo segundo LGT y 26 LGT, toda vez que en realidad, el objeto litigioso no fue en ningún momento discutir la obligación de intereses de la liquidación del ejercicio de integración, sino de cómo debe hacerse dicha liquidación, es decir, de cuál es la cuantía a considerar para cumplir la obligación de integrar la RIC en el ejercicio de incumplimiento. En otras palabras, de la cuantificación de la obligación de integración en la base imponible, con o sin intereses, cualquiera que sea el resultado de la liquidación de dicho ejercicio. No intereses derivados de la liquidación del ejercicio de incorporación, sino intereses anudables a la RIC para considerarlos en la base de dicho ejercicio a efectos de liquidación del Impuesto de Sociedades. No intereses producto del resultado del ajuste, sino si el ajuste ha de comprender intereses. Y a estos efectos, concluye al Abogado del Estado, es indiferente el resultado liquidativo del ejercicio de incumplimiento e integración, lo mollar es cómo calcularlo.
4. A la vista de los descritos términos del debate, la cuestión nuclear que plantea el presente recurso de casación consiste en: determinar la procedencia o no de aplicar intereses de demora por el lapso temporal que media hasta el incumplimiento, de forma completamente independiente a si en el periodo de reintegro existen o no partidas negativas que pudiesen neutralizar aquel ajuste positivo, en los casos de integración por incumplimiento de requisitos que en su día dieron lugar a la reducción de la base imponible por aplicación de la RIC en el ejercicio en que se incumplieron sus requisitos.
5. A juicio de esta Sala no presenta la nota de generalidad que haga conveniente y justifique una decisión del Tribunal Supremo, el artículo 81, en relación con el artículo 88. 2 f), ambos LJCA.

En efecto, se trata de un supuesto muy concreto en el que se dan las siguientes circunstancias: dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias con cargo a beneficios procedentes de periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007, incumplimiento del requisito de materialización y existencia de pérdidas en el propio ejercicio y de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar que determinaban que no resultase cuota tributaria alguna a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades.»

2.2 La Sentencia AN de 12 de abril de 2017 sobre los efectos de la comprobación a posteriori de ciertos requisitos RIC

Son muchas las ocasiones en las que la Inspección tributaria intenta extrapolar al pasado lo que observa en el presente. Ocurre con frecuencia en la constatación del local y empleado que la normativa exigía para que la actividad de arrendamiento de inmuebles se considerase una actividad económica. Es el asunto principal que se aborda en la SAN de 12 de abril de 2017 (Sección 4, recurso 168/2015), en la que una actividad de alquiler de inmuebles se desarrollaba en un local-garaje que la Inspección visitó años después de finalizar el plazo de mantenimiento de la inversión, y que ve cerrado, sucio y sin actividad. Sobre el empleado, incluso lo siguió la policía e informó que acudía al domicilio particular del dueño de la actividad en vez de al local en cuestión, por lo que la Inspección dijo que no había actividad económica, a pesar de ser 24 apartamentos los que se arrendaban.

Sin embargo, la AN dice en la Sentencia que la visita de la inspección se hizo a posteriori y lo que vio no tiene que ser extrapolable al pasado, y que la empleada estaba dada de alta en la Seguridad Social y se pagaban las retenciones a Hacienda ..., por lo que concurren en la actividad los dos requisitos de local y empleado para que se considere como económica.

«NOVENO.- Todos esos indicios podrían llevar a deducir que el local y la empleada no estaban afectos de manera exclusiva a la actividad, requisitos necesarios para considerar que el arrendamiento de inmuebles, que no se cuestiona desarrollaba el recurrente, tenía la consideración fiscal de actividad económica apta para materializar la RIC.

Ahora bien, tales indicios tienen el inconveniente de haber sido recabados en el año 2010, cuando los ejercicios objeto de comprobación son el 2005, 2006, 2007 y 2008, y en esa fecha ya habían transcurrido los plazos para el mantenimiento de las inversiones o la materialización de la RIC que en cada caso son regularizados. Por tanto, es preciso determinar si son extrapolables a esos ejercicios o si por el contrario existen elementos para poder afirmar, como sostiene el recurrente, que en los periodos inspeccionados la actividad podía ser calificada como económica al contar con local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y empleado con contrato laboral y a jornada completa.

A estos efectos, consta en el expediente, en relación con el requisito del local:

- Declaración censal mod. 036 presentada el día 15 de noviembre de 2005, en la cual se declara la “modificación del domicilio fiscal” y “modificación de datos relativos a actividades y locales”, declarando como local en el que se desarrolla la actividad el sito en c/ Saturno Barrio de Gracia, 10, B-A de La Laguna.
- Escrito de la Gerencia Municipal de Urbanismo de La Laguna, en la que, ante la solicitud de información del recurrente sobre la licencia de apertura del local ubicado en Calle Saturno nº 10 Barrio de Gracia para la actividad de arrendamiento de bienes urbanos, se le indica estar exento de la misma.
- Libro de visitas de la Inspección de Trabajo, en el que consta como actividad el “alquiler de viviendas”, y en la hoja sellada el 14 de julio de 2010 aparece como centro de trabajo la Calle Saturno nº 10 Barrio de Gracia.

- Hojas de reclamaciones de la Dirección General de Consumo del Gobierno de Canarias.
- Consta, asimismo, notificación del cambio de domicilio a la DIRECCION001 BARRIO000, nº NUM000 NUM001 NUM002 en fecha 12 de julio de 2005, en relación a la cuenta de cotización a la Seguridad Social, modelo TA.7 para la actividad económica de alquiler de viviendas.

Así, en virtud de los datos y circunstancias obrantes en el expediente, es razonable la alegación del recurrente de que se trataba de un almacén y oficina privada donde se gestiona un elevado número de inmuebles que ya estaban alquilados (24 inmuebles alquilados en 2005, 25 inmuebles arrendados durante cada uno de los años 2006 a 2008), y donde se guardaba toda la documentación necesaria para la actividad, y también se almacenan sanitarios, material de construcción, muebles, etc., todos ellos también necesarios para el ejercicio de la actividad.

Al respecto, la apreciación de la Inspección de que no existía rotulo o letrero indicativo de la actividad no es relevante para concluir que el local no destinado a la actividad, pues la normativa no exige que se trate de local abierto al público, sino que esté destinado exclusivamente a la gestión de la actividad, y en la propia visita de Inspección se reconoce que en el local había útiles procedentes de los arrendamientos de los inmuebles, lo que impediría afirmar de manera concluyente que durante los ejercicios comprobados no habría estado afecto a la gestión de la actividad. Por otro lado, según acta notarial aportada, consta que en el buzón del edificio aparecía el referido local a nombre del recurrente con la indicación "oficina-almacén".

Y por lo que se refiere a la existencia de una persona empleada, con contrato laboral y jornada completa, consta en las actuaciones:

- 1.- El contrato de trabajo de la empleada Dña. Rosalia, con NIF NUM003 de fecha 5 de febrero de 2003, según el cual que se le emplea a jornada completa, como auxiliar administrativa en la actividad económica de alquiler de bienes urbanos.
- 2.- Alta de dicha trabajadora en la Seguridad Social
- 2.- D. Olegario, como empleador, practicó e ingresó las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF sobre los rendimientos del trabajo satisfechos a Dña. Rosalia; y que ésta, a su vez, tributó en el IRPF por las cantidades percibidas por su trabajo.
- 3.- Documentos TC1 de cotización a la Seguridad Social.
- 4.- Nóminas de la citada trabajadora.
- 5.- Libro de matrícula de personal para la actividad de alquiler de viviendas, en el que consta inscrita la misma.

Frente a esos elementos objetivos, el hecho de que durante varios días en el año 2010 dicha trabajadora no acudiera al local destinado la actividad sino al domicilio del empleador, no es determinante para considerar que durante los ejercicios objeto de comprobación no se dedicaba a la gestión de la actividad. Por otra parte, no tratándose de un local abierto al público tampoco se estima estrictamente necesario que la empleada acudiera y permaneciera en el mismo de manera permanente durante toda la jornada laboral.

Finalmente, se aduce por la Inspección que los alquileres eran gestionados por la "Bolsa de la vivienda joven y vacía", pero la intervención de dicha entidad no comprendía todas las actividades que conlleva la gestión de los alquileres, sólo las relativas a la selección del inquilino y la suscripción de los contratos de arrendamiento, supervisando la firma de los mismos entre arrendador y arrendatario.

En consecuencia, frente a los elementos probatorios referenciados, que revelan la existencia de empleado y local efectos a la actividad, los indicios en que se basa la Inspección no tienen entidad suficiente para concluir la inexistencia de los mismos en los ejercicios comprobados, y en consecuencia la negación de la calificación fiscal de la actividad desarrollada por el recurrente como económica, a efectos de ser apta para materializar la RIC.

Debe pues estimarse el recurso, anulando las liquidaciones impugnadas, así como las sanciones derivadas de las mismas por inexistencia de conducta infractora.»

Entiendo que esta Sentencia tendrá una amplia repercusión en muchos de los procedimientos de comprobación de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

2.3 La importante resolución TEAC 3354/2013 de 8 de junio de 2017 sobre el plazo de materialización en personas físicas

Se trata principalmente en la resolución TEAC 3354/2013 de 8 de junio de 2017 de la materialización indirecta que ha efectuado una farmacéutica en una sociedad que realiza la actividad de arrendamiento con dos viviendas, que el Tribunal rechaza como apta para la dotación, pero que en el fundamento de derecho quinto de forma colateral aborda la importante cuestión de los plazos para invertir en personas físicas, que de los cuatro años de siempre ha pasado recientemente a tres.

La primera consideración que hace el TEAC es que la propia Administración ha venido entendiendo que el beneficio fiscal lo disfrutaban las personas físicas en los mismos términos que las sociedades, por lo que si estas tienen cuatro años para materializar también lo tienen las personas físicas, porque de contrario tendrían una peor condición.

Ese criterio, sigue afirmando el Tribunal, no solo lo han venido entendiendo así los órganos de la Administración (Inspección y Gestión) sino incluso el Ministerio de Hacienda en las órdenes ministeriales en las que aprobó las declaraciones IRPF:

- Anexo C del ejercicio 2006 incorpora la casilla 955 para recoger la materialización en 2006 de la dotación de 2002 (4 años).
- Razonamientos equivalentes en el anexo 1 del borrador de declaraciones de los años 2007 y 2008.

Interpretación que recalca tiene la relevancia del art. 12.3 LGT, puesto que las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el ministro de Hacienda, administraciones públicas y órganos de la Administración Tributaria tendrán efectos vinculantes para los encargados de la aplicación de los tributos.

Señala especialmente el TEAC, cuestión que destacamos, que no desconoce las dos Sentencias del TS, pero que en esas sentencias el TS analizó lo que se le había sometido: *un tema de prescripción, y en ese marco dijo lo que dijo, y por ello este Tribunal entiende que esa afirmación no debe sacarse de contexto.*

Y culmina la resolución diciendo que:

Porque si una persona física que hubiera materializado una dotación a la RIC (invertido) a los 4 años, y que por ello (por no haber invertido en el plazo de 3 años) hubiera sido objeto de una regularización inspectora, le hubiera sometido al TS que ella (persona física) se le había hecho de peor condición que a una persona jurídica; el TS no habría confirmado ese ajuste inspector que habría ido en contra de la literalidad y del espíritu y finalidad de una norma que dispone



Por primera vez un Tribunal económico-administrativo reconoce que no hubo contradicción jurídica en las SSTs acerca del plazo de materialización en personas físicas, por no ser esa la cuestión principal a tratar, y que tanto la norma como la Administración tributaria y el Ministro de Hacienda han interpretado que el plazo de materialización es de 4 años, tanto para sociedades como personas físicas.

que este beneficio se aplicará a las personas físicas “en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas”.

En síntesis, que por primera vez un Tribunal económico-administrativo reconoce que no hubo contradicción jurídica en las SSTs acerca del plazo de materialización en personas físicas, por no ser esa la cuestión principal a tratar, y que tanto la norma (al señalar que las personas físicas aplicarán la RIC en los mismos términos que las entidades jurídicas) como la Administración tributaria y el Ministro de Hacienda han interpretado que el plazo de materialización es de 4 años, tanto para sociedades como personas físicas.

3. Las consultas vinculantes de la DGT sobre la RIC

Finalmente, en esta Crónica comento cuatro de las consultas vinculantes de la DGT emitidas en 2017 o no comentadas en la Crónica de la RIC 2016. Ninguna tiene una relevancia especial, aunque dos de ellas inciden en considerar que los bienes usados para ser válidos en el régimen de la RIC no hayan estado anteriormente afectos a este incentivo o la deducción por inversiones, sin señalar para nada su afectación al antiguo fondo de previsión para inversiones (FPI), como sí hizo la DGT en una desafortunada consulta de 2016. El tratamiento contable y los trasvases de la RIC en las operaciones de reestructuración empresarial se contemplan en una de las consultas elegidas, aportando luz en una materia siempre compleja; mientras que en la otra se aclara el planteamiento de las subvenciones y la RIC.

3.1 DGT V4725-16 de 8 de noviembre: subvenciones ganadero persona física, bonificación producción 50% (art. 26), dotación RIC y modelo 282.

Se trata de un ganadero que recibe una ayuda del programa comunitario de apoyo a las producciones agrarias de Canarias (apoyo a las cabras) y otra de ayuda al consumo humano de leche de cabra, y que consulta:

1º. ¿Si en relación con la bonificación a la producción esas subvenciones forman parte del beneficio de la producción?

La respuesta de la DGT hace referencia a la STS de 3-11-2011 que dice que las subvenciones recibidas y vinculadas al precio de la fruta vendida no forman parte del rendimiento de la producción, y a la CV 3117-16, que indica que las ayudas REA (régimen específico de abastecimiento) no coinciden con las subvenciones excluidas por la STS, por cuanto existe la obligación de repercutir la ventaja al precio final, **por lo que dicha ventaja forma parte del precio de venta y por tanto del rendimiento**. Concluye la consulta que, salvo la existencia de dicha obligación de repercutir la ventaja al usuario final, las subvenciones no forman parte de la base de la bonificación a la producción.

2º. ¿En relación con la RIC forman parte del beneficio de la actividad ganadera? La respuesta es que sí porque son subvenciones corrientes (a la explotación).

- 3º. ¿Sirve para la materialización la inversión en placas fotovoltaicas? Sí, considerándose una inversión inicial.
- 4º. ¿Hay que declarar las subvenciones en el modelo 282, hay que incrementarlas en el volumen de ventas? No contesta, sino que se remite a Gestión Tributaria de la AEAT, privándonos de la posibilidad de tener una visión completa en este asunto.

3.2 DGT V123-17 de 23 de enero. Economista que quiere materializar en un almacén-garaje para guardar vehículos destinados a la venta.

La respuesta es evidente en las dos preguntas planteadas, pero destaco el hecho que al ser un bien usado, la DGT condiciona la validez de la inversión RIC a que no se haya afectado ni a la RIC ni a las deducciones por inversiones, no haciendo referencia al FPI como hizo en la consulta de 2016.

- 1º. ¿Se puede dotar el rendimiento de todas las actividades o solo la que se beneficia de la inversión? Tema resuelto hace muchos años: se puede dotar la RIC con cualquier beneficio de una actividad y destinarlo a esa u otra actividad.
- 2º. ¿Es válida la materialización en un almacén usado? En el suelo no porque no se va a destinar a los supuestos autorizados. Si es válido el almacén usado (sin el suelo) siempre que no se haya afectado a la RIC ni a deducciones por inversiones.

3.3 DGT V1909-17 de 18 de julio. Abogado que adquiere una oficina de 130 m² para desarrollar su actividad que ejercía en una oficina alquilada de 30 m².

El hecho que destaco en esta consulta es la calificación de inversión inicial de la nueva oficina adquirida, a pesar de que sea usada.

- 1º. ¿Es una inversión inicial o de sustitución? Señala que los contribuyentes que cumplan con las condiciones del art. 101 LIS (empresas de reducida dimensión) en el momento de generar el beneficio pueden invertir en activos usados siempre que no se hayan afectado anteriormente a la RIC, y que la inversión en la oficina (sea nueva o usada) se considera una inversión inicial. Por supuesto hay que excluir el valor del suelo porque no está afecto a las cuatro opciones que señala la Ley para que sea inversión válida.

En cuanto al hecho de ser usado, la DGT acepta la inversión siempre que no se haya beneficiado anteriormente del régimen objeto de análisis (a la RIC), por lo que son dos las consultas vinculantes de 2017 que ya no mencionan el FPI en la afectación de bienes usados. Finalmente, dice que la adquisición hay que, obviamente, declararla en el modelo 282. No dice cómo hay que hacerlo, pero puedo añadir un pequeño ejemplo de cómo entiendo que hay que declararla.

Ejemplo de cómo se declara la ayuda (no incluido en la consulta DGT):

Adquisición de la oficina sin el suelo = 240.000

- 1º. Se calcula el ahorro (deducción) que ha supuesto la inversión en la construcción usada (sin el suelo que no es apto). Pongamos por ejemplo: el tipo impositivo del 34,65% s/ 240.000 = 83.160 €.
- 2º. Se calcula el límite del 30% sobre los ingresos obtenidos en el año de la inversión. Por ejemplo 250.000 € de facturación; $0,30 \times 250.000 = 75.000$ €.
- 3º. Se compara el límite con el ahorro fiscal. Se observa que la deducción practicada es superior al límite en 8.160 € ($83.160 - 75.000$).

- 4º. Se corrige la deducción y se rebaja a 75.000 €.
- 5º. Se declara en la casilla 17 del modelo 282 el ahorro fiscal obtenido.
- 6º. ¿Qué ocurre si no se ha disminuido voluntariamente la deducción? Que en su día lo hará la Inspección con la sanción correspondiente.

3.4 DGT V1836-17 de 12 de julio. Operaciones de reestructuración empresarial con sociedades con hoteles afectos a la RIC.

Se trata en la consulta de dos sociedades que tienen acciones y hoteles que se quieren fusionar para luego escindirse en seis sociedades, una por hotel. Al final se queda una sola sociedad dueña de seis sociedades, cada una con un hotel, que el accionista puede testar a cada uno de sus hijos. Parte de las acciones y de los hoteles están afectos a la RIC, sin que haya pasado el plazo de mantenimiento de cinco años.

- 1º. ¿Se pueden acoger las operaciones al régimen fiscal especial? Sí, porque la DGT considera que existe motivo económico válido tanto en la operación de fusión como en las seis escisiones proyectadas, sin que haga falta en una sociedad que los patrimonios escindidos constituyan una rama de actividad, al tener la entidad un único socio. En la otra sociedad que se escinde en seis sí hace falta que exista rama de actividad en cada una de las actividades.
- 2º. ¿En las operaciones de escisión hay incumplimiento de los requisitos de mantenimiento de las inversiones afectas a la RIC? Señala el art. 84 LIS que indica que en la sucesión a título universal se transmiten los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente, y cuando no sea a título universal se transmitirán los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos. En la operaciones de fusión por absorción y escisión total existe sucesión universal, por lo que la sociedad beneficiaria en la que se integre el bien RIC asumirá el cumplimiento de la obligación de mantenimiento.
- 3º. ¿Es suficiente con que las beneficiarias registren contablemente una reserva indisponible y hagan mención a la RIC en las cuentas anuales? Se precisa que los fondos propios de las entidades beneficiarias de los activos en que materializó la RIC deben recoger reconocimiento contable de la reserva fiscal exigida en el apartado 3 del artículo 27 de la Ley 19/1994, en la misma proporción que tales reservas representaban sobre los fondos propios de la entidad extinguida que inicialmente dotó la RIC.

Revista Técnica Tributaria

JURISPRUDENCIA NACIONAL





Jurisprudencia nacional

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 11 de diciembre de 2017, rec. 3175/2016

Ponente: Ángel Aguallo Avilés

Procedimiento de inspección. Motivación suficiente del cómputo de dilaciones imputables al contribuyente.

La cuestión discutida en el litigio era estrictamente procedimental y se refería al deber que le incumbe a la Administración de motivar de forma suficiente el cómputo de dilaciones imputables al contribuyente tanto en el acta de disconformidad como fundamentalmente en el acuerdo de liquidación. El Tribunal rechaza la tesis defendida por el TSJ de Canarias según la cual la inclusión en el acuerdo de liquidación de la expresión “no aporta documentación” es suficiente para entender cumplida esa necesaria justificación de la dilación atribuida al contribuyente. De tal manera, se confirma la doctrina que exige de forma inequívoca que el acuerdo de liquidación motive y razone el contenido y fundamento de las dilaciones imputables al interesado, no siendo las diligencias del procedimiento inspector el instrumento idóneo para ese cometido.

Fundamentos de derecho

SEXTO.- (...)

En definitiva, hemos subrayado la voluntad inequívoca de la Ley de que las actuaciones inspectoras se lleven a cabo en un plazo determinado; hemos precisado que, aunque para computar dicho plazo, obviamente, hay que tener en consideración las demoras en el procedimiento causadas por el sujeto inspeccionado, solo pueden considerarse como dilaciones imputables al obligado tributario aquellas que impidan a los órganos de la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea; y, como corolario de lo anterior, hemos hecho hincapié en que el mero incumplimiento, total o parcial, de la solicitud por la Inspección de información en general, o de aportación de documentos en particular, no puede incidir en el plazo máximo para concluir el procedimiento inspector, salvo que la Administración razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento, para lo cual -añadimos- parece necesario explicar la trascendencia para las actuaciones de los datos o documentos reclamados y, por ende, identificarlos.

(...)

SÉPTIMO.- (...)

Por consiguiente, es palmario que las dilaciones deben motivarse adecuadamente en el acta y en el acuerdo de liquidación, por las razones expuestas y porque -es preciso subrayarlo-, por su propia naturaleza, las diligencias no son en absoluto el instrumento idóneo para este cometido.

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento. Y este dato, difícilmente puede figurar en una diligencia de constancia de hechos, que podrán contener, sí, los requerimientos que en un momento concreto se efectúan a los obligados tributarios y los resultados de dichos requerimientos o de las actuaciones de obtención de información (art. 98.2 RD 1065/2007), pero en ningún caso un relato cabal y una valoración global de la trascendencia de dicha información y, sobre todo, con la necesaria perspectiva, de la influencia de los incumplimientos o demoras en el trabajo de los actuarios.

De lo anterior se deduce directamente, en tercer lugar, que no basta con que el acta o el acuerdo de liquidación empleen fórmulas estereotipadas (desafortunadamente, esta Sala ha podido comprobar con frecuencia su uso) como la de que la persona o entidad inspeccionada “no aporta documentación”, y aludan al período temporal en que se habría producido dicha circunstancia, porque esa expresión no explica a qué documentos se refiere ni si el incumplimiento ha sido total o parcial, temporal o definitivo, y, desde luego, ni por remisión a las específicas diligencias en las que aparecen las peticiones de esos documentos y la inobservancia o demora del contribuyente, aclara porqué la conducta de éste ha dilatado u obstaculizado el devenir del procedimiento inspector hasta el punto de que ha impedido cumplir con el plazo máximo para su conclusión previsto en la Ley.

(...)

OCTAVO.- (...)

En todo caso, es obvio que, frente a lo que mantiene la sentencia impugnada, la motivación de las dilaciones atribuidas al sujeto inspeccionado no puede integrarse con las diligencias, porque aunque pudiera deducirse de éstas que el recurrente no aportó cierta documentación, lo que en ningún caso cabe inferir de ellas es (i) la trascendencia para las actuaciones de los documentos reclamados (el TEAR afirma que «a la vista de la actividad económica realmente realizada por el contribuyente y descubierta por la Inspección parece evidente la necesidad de las solicitudes de documentos e información llevadas a cabo por la Inspección», pero ni esta afirmación aclara gran cosa, ni, como hemos dicho, el TEAR puede subsanar las deficiencias de motivación del acuerdo de liquidación), ni (ii), sobre todo, como venimos exigiendo sin fisuras para la atribución de dilaciones al contribuyente, la influencia del incumplimiento de éste en la tramitación del procedimiento.

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 11 de diciembre de 2017, rec. 2436/2016

Ponente: Joaquín Huelín Martínez de Velasco

Recaudaciones tributarias. Notificaciones tributarias. Notificación electrónica.

Supuesta mala fe de la Administración por notificar electrónicamente, sin previo aviso, los actos decisivos del procedimiento cuando, antes y después, se comunicó con el obligado tributario dirigiendo las notificaciones a su domicilio fiscal o mediante comparecencia de su representante. No procede. La reclamante fue notificada por medio de correo certificado con acuse de recibo, de su inclusión en el sistema de notificación electrónica con la asignación de una DEH. La infracción pretendida de los principios de confianza legítima y de la buena fe por el hecho de haberse utilizado tal vía de notificación cuando algunos actos de trámite en el seno de los diferentes procedimientos se notificaron por correo ordinario no existe. De la mercantil naviera interesada cabe presumir una disponibilidad de medios personales, materiales y organizativos suficientes como para precaverse del peligro cuyo acaecimiento suscita como base de la lesión de su derecho a ser notificado de un modo más garantista, en la medida en que asegure su recepción, que es lo que se vino a poner en tela de juicio.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- (...)

La parte recurrente en su escrito de demanda, sostiene que la Administración ha incurrido en falta de diligencia y buena fe al tiempo de notificar los citados acuerdos y resoluciones, pues durante todo el proceso inspector, se hicieron todas las notificaciones personalmente en la persona de la entidad inspeccionada o de la persona designada como representante por aquella, y de repente se procedió a notificar en la DEH, sin previo aviso y sin que pudiese acceder a dicha dirección electrónica, pues no solicitó el certificado a la Fábrica Nacional de la Moneda y Timbre hasta el día 18 de diciembre de 2013, accediendo por primera vez el día 20 de diciembre de 2013, como hace constar con Acta Notarial levantada al efecto. En todo caso, teniendo en cuenta la finalidad de las notificaciones, debió procederse a observar una mayor diligencia y buena fe por la Administración, como exige la última doctrina jurisprudencial, con aviso previo al cambio del sistema de notificaciones. (...)

A la vista de lo anteriormente referenciado, debe llegarse a la conclusión que la Administración actuó con la buena fe y la diligencia necesaria, en tanto que la recurrente, no actuó, al menos con la debida diligencia, pues a pesar de tener noticias de su inclusión obligatoria en el sistema de notificación en una dirección electrónica habilitada, de existir un intento de notificación rechazada por vía telemática, lo cierto es que no se da por enterado, abandonando cualquier actividad que le hubiese permitido llevar a buen término las notificaciones que se le hicieron, bien hubiera sido por haber recurrido la designación de una DEH, bien porque hubiera solicitado el certificado de firma electrónica, lo que no hizo, según dice, hasta el 18 de diciembre de 2013, cuando le constaban la notificación de su inclusión forzosa en el sistema de notificación desde el día 11 de noviembre de 2012.

SEXTO.- (...)

Se censura a través de este último motivo, pues, la vulneración de los principios de seguridad jurídica y de protección de confianza legítima. Baste para su rechazo con reparar en la notable evanescencia con que tales principios son invocados en el motivo. Para empezar, estamos en presencia de una cuestión en rigor nueva, en tanto en la demanda no se formalizó con la debida claridad y separación conceptual que el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central estuviera incurso en tales vulneraciones, aun cuando de la denuncia de los principios de buena fe y diligencia que se infiere de los términos de la demanda pudiéramos hallar una lábil conexión con los ahora invocados.

Al margen de ello, debemos destacar en todo caso que la recurrente no efectúa en la exposición de este tercer motivo una censura directa y razonada a la sentencia, presuponiendo que es en la resolución judicial combatida, como sería preceptivo en casación, donde se habrían cometido tales supuestas infracciones. Así, el principio de confianza legítima tendría que haber sido defraudado en la sentencia misma y debido a ella, alegato en que falta el anclaje preciso de un razonamiento específico sobre tal conculcación. Otro tanto cabe decir respecto de la infracción del principio de seguridad jurídica, que se menciona en la rúbrica del motivo y luego resulta olvidado en su desarrollo.

Sea como fuere, el argumento contenido en este motivo, aun prescindiendo de las dificultades procesales que lo han lastrado, encierra una petición de principio, haciendo supuesto de la cuestión, pues la denunciada quiebra de la confianza legítima, aun referida a la Administración tributaria y no a la Sala sentenciadora, partiría del no acreditado supuesto de que la notificación electrónica fuera más gravosa o de más difícil o problemático acceso para los ciudadanos en sus relaciones con los órganos de la Administración tributaria, afirmación que no descansa, ni en casación ni en la instancia, en una prueba concluyente al respecto, máxime cuando a la mercantil naviera recurrente le cabe presumir una disponibilidad de medios personales, materiales y organizativos suficientes como para precaverse del peligro cuyo acaecimiento suscita como base de la lesión de su derecho a ser notificado de un modo más garantista, en la medida en que asegure su recepción, que es lo que se viene a poner en tela de juicio.

No cabe alegar, por tanto, que exista en este caso, por parte de la recurrente, una legítima expectativa a ser permanentemente notificada por correo ordinario, fundada en el solo hecho de haberse llevado a cabo, a través de tal medio, anteriores notificaciones de actos de trámite, pues existen actos de voluntad y aceptación por parte de la interesada que quebrarían la intangibilidad de tal principio, como lo es el propio conocimiento de que estaba habilitada la dirección electrónica y, en el caso de los actos del procedimiento de recaudación notificados en dicha sede, el precedente de que por el mismo medio fueron notificados los acuerdos de liquidación y sanción.

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 31 de octubre de 2017, rec. 572/2017

Ponente: Joaquín Huelín Martínez de Velasco

Gestión Tributaria. Retroacción de actuaciones acordada por el órgano económico-administrativo tras anular la comprobación de valores realizada por falta de motivación.

Las nuevas actuaciones realizadas no quedan sometidas al plazo de un mes previsto en el art. 66 RGRVA para la ejecución de las resoluciones administrativa, sino que tratándose de procedimientos de gestión, la Administración debe tramitar y notificar al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental que originó la indefensión. Dicho plazo debe contarse desde el día siguiente a aquel en el que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a efecto. Interpretación de los arts. 104.1 LGT y 66 RGRVA.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- Primera cuestión. (...)

8. La regulación expresada exige distinguir, en los supuestos de resoluciones estimatorias de los órganos de revisión económico-administrativos, las siguientes situaciones:

1ª) La anulación (del acto originario) por razones materiales, supuesto en el que despliega sus efectos, con toda su intensidad, el artículo 66 RGRVA, en sus apartados 2 y 3: el órgano competente para la ejecución debe adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento estricto a la resolución del órgano de revisión.

2ª) La anulación por razones de forma que han provocado indefensión con la consiguiente orden de retroacción de actuaciones, supuesto en el que el plazo de un mes al que se refiere el artículo 66.2 RGRVA carece por completo de operatividad, pues de la dicción literal del artículo 66.4 RGRVA se desprende claramente la inaplicabilidad de dicho plazo.

(...)

10. Por consiguiente, las nuevas actuaciones de comprobación y liquidación (y el cauce procedimental seguido para adoptarlas) no están sometidas al plazo previsto en el artículo 66.2 RGRVA, por referirse este precepto exclusivamente a la anulación por razones de fondo.

11. Siendo así, los nuevos actos que han de adoptarse para dar cumplimiento a la resolución anulatoria con retroacción de actuación por razones formales (comprobación de valores y subsiguiente liquidación) deberán atemperarse al cauce legalmente procedente, en nuestro caso un procedimiento de gestión tributaria.

(...)

TERCERO.- Tercera cuestión. (...)

B) La interpretación del artículo 104.1 LGT en los casos de anulación con retroacción de actuaciones

1. Como ya se ha apuntado, el artículo 104 LGT no contiene una previsión expresa de duración de las nuevas actuaciones en el caso de haber sido anulado un acto con retroacción del procedimiento. Por lo tanto, cabe preguntarse si, en un supuesto tal, la Administración dispone para tramitar aquellas actuaciones de todo el plazo previsto inicialmente para el procedimiento de que se trate.

2. La respuesta que alcanza este Tribunal es negativa, por las siguientes razones.

3. En primer lugar, se ha de tener en cuenta que la retroacción de actuaciones no pone en marcha un procedimiento nuevo, sino que vuelve atrás en el ya abierto, en el que se produjeron las fallas procedimentales que determinan la anulación de la resolución que lo puso fin. Parece, pues, anómalo que la Administración recupere en toda su extensión todo el tiempo del que disponía inicialmente para decidir.

4. En segundo término y en relación con lo anterior, una contestación positiva al interrogante planteado desconocería la regla de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores como manifestación del principio general del Derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (nadie puede ser escuchado, invocando su propia torpeza).

5. Como tercer argumento no resulta desdeñable la propia voluntad del legislador, que anuda específicas consecuencias a la actuación extemporánea de la Administración en perjuicio de la seguridad jurídica, al no respetar los plazos de que legalmente dispone. Un ejemplo es el propio artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7), pero ni mucho menos es el único. Sin ánimo exhaustivo, el artículo 26.4 LGT le impide exigir intereses por el tiempo en que exceda por causa que le sea imputable los plazos fijados para resolver. En el mismo sentido se expresa el artículo 240.2 LGT para los excesos temporales en la vía económico-administrativa.

(...)

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 4 de diciembre de 2017, rec. 2670/2016

Ponente: Jesús Cudero Blas

Impuesto sobre Sociedades. Régimen de neutralidad fiscal. Operación de escisión. Motivo económico válido.

Comprobación limitada para determinar la procedencia del régimen de neutralidad fiscal de una operación de escisión. Se confirma que el objetivo de reorganización empresarial invocado como motivo de la escisión es compatible y, no excluyente con el de incorporar a la segunda generación al negocio familiar. Ante una operación con un motivo económico válido no es necesario entrar a discutir la determinación del valor de mercado de las participaciones transmitidas.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional dictada en el procedimiento ordinario sobre liquidación relativa al impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006 y confirma la resolución judicial impugnada.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO.- La sentencia ahora recurrida rechaza la tesis del TEAC por cuanto no comparte el presupuesto en el que parece asentarse, según el cual la presencia de esta segunda finalidad de la operación (donar las participaciones a los hijos) excluiría, anularía o haría desaparecer, por definición, la primera.

Y razona en los siguientes términos:

“Sin embargo, esto no tiene por qué ser necesariamente así (conclusión que entendemos corroborada al examinar la STS nº 669/2016, de 17 de marzo de 2016, RC 2581/2014 y, desde luego, no podemos aceptar aquella apreciación sin que se justifiquen las razones por las que deba entenderse que en este caso concreto concurre esa incompatibilidad absoluta de objetivos, puesto que, en principio, nada impide que, legítimamente, se pueda perseguir en la escisión, a la vez, un doble objetivo: lograr una reorganización empresarial conveniente y racional desde el punto de vista económico y, además, articular una sucesión ordenada en la dirección de las empresas implicadas en la escisión, de manera que se asegure la continuidad familiar, al permitir que sean los hijos de los socios que llevaban la dirección de aquéllas los que continúen al frente de la actividad en el futuro.

Por tanto, excluida la existencia de una absoluta incompatibilidad conceptual entre ambos objetivos y, siendo clara la concurrencia del segundo de ellos, debemos comprobar si el primero, esto es, el de la reorganización empresarial, era realmente el objetivo principalmente perseguido al realizar la escisión y no un mero concepto invocado y utilizado instrumentalmente de manera formal para conseguir la aplicación del régimen especial.

Pues bien, en este sentido nada aclara la resolución impugnada, dado que se aplica a examinar y confirmar los razonamientos de la Inspección para negar la existencia de motivo económico válido

por razón de las donaciones posteriores, pero sin entrar a valorar si efectivamente, como consecuencia de la escisión, se produjo una reorganización empresarial razonable y racional en términos económicos, que pudiera considerarse relevante a efectos de integrar el requisito del motivo económico válido exigible para poder aplicar el régimen especial de escisiones.

Tampoco la Abogacía del Estado ha hecho especial mención a este respecto en sus escritos de contestación a la demanda y de conclusiones, mientras que en la demanda se acredita, por referencia a la evolución de los beneficios habidos en TRANSCOTO S.A. en el periodo comprendido entre 1992 y 2009 (transcritos en las páginas 19 y 20 del Informe de Disconformidad) que, habiéndose producido la escisión en 30 de diciembre de 2005, el beneficio en 2006 es prácticamente el doble que en 2005 y, en 2007 (año de comienzo de la crisis económica), prácticamente el doble que en 2006, así como que en los dos periodos indicados el ritmo de facturación prácticamente se dobla respecto del máximo habido en periodos anteriores.

Acreditadas tales circunstancias y teniendo en cuenta, además, que la Administración no niega la separación efectiva de activos y actividades tras la escisión, conforme al proyecto aprobado, ni la realidad de las ventajas derivadas de la escisión en materia de separación de riesgos y de necesidades financieras, ni las ventajas comerciales -antes aludidas- también derivadas de la escisión, la conclusión no puede ser otra, a juicio de la Sala, que la de apreciar que en este caso el objetivo de reorganización empresarial invocado por la parte como motivo formal de la escisión era real y que, además, tal reorganización produjo en la práctica consecuencias económicas positivas constatadas en los ejercicios posteriores.

Siendo esto así, consideramos que no existe ninguna razón lógica, ni jurídica, para negar la concurrencia de motivo económico válido en la escisión realizada y, en consecuencia, estimamos procedente la aplicación del régimen especial, por lo que debemos acoger este motivo de impugnación formulado por la parte actora”.

La sentencia dedica, además, su fundamento cuarto a analizar la forma de determinar el valor de mercado de las participaciones transmitidas de MARTINBAS A ATSOC BUILDING y lo hace en los siguientes términos:

“El siguiente motivo de impugnación incluido en la demanda se refiere al procedimiento utilizado por la Administración para la valoración de las participaciones transmitidas, una vez excluida la aplicación del régimen especial de escisiones. En puridad, no sería necesaria ya su resolución, dado que hemos estimado el anterior motivo en el que se fundaba la pretensión principal deducida en el suplico.

Sin embargo, estimamos conveniente en este caso señalar las razones por las que también este segundo motivo, que sustenta la pretensión deducida con carácter subsidiario, debería haber sido estimado (si hubiera sido necesario).

La parte actora señala que estamos ante una operación realizada entre personas vinculadas, por lo que resulta de aplicación el artículo 16 de la LIS, reprochando a la Administración el que haya incurrido en una absoluta omisión del procedimiento, que determina la nulidad de las actuaciones practicadas, dado que no se han efectuado notificaciones a las partes, ni se han puesto de manifiesto los métodos y criterios a tener en cuenta para la valoración, ni se ha otorgado un plazo para alegaciones.

El TEAC, por su parte, señala que la Inspección no ha acudido en este caso a la valoración entre personas vinculadas, valoración para la que está facultada, pero no obligada, por el artículo 16 del RIS, señalando que la regularización ha consistido en la aplicación del valor normal de mercado a los elementos patrimoniales afectados por la escisión realizada, en virtud de lo establecido imperativamente por el artículo 15, y añade que la Inspección no ha puesto en duda el valor que las

partes vinculadas han utilizado en una operación, sino que únicamente ha determinado el valor que corresponde a los elementos transmitidos como consecuencia de una escisión a la que no resulta aplicable el régimen especial, lo que obliga a acudir al valor normal de mercado de los elementos transmitidos para determinar la tributación que corresponde a la operación realizada.

A este respecto, la solución la encontramos en la STS de 9 de octubre de 2012 (RC 5003/2011) que, al efecto, dispone en su Fundamento Décimo (in fine):

“El motivo debe desestimarse pues es indudable que el art. 16 de la Ley da reglas específicas para la valoración en el caso de operaciones vinculadas, que deben prevalecer sobre las reglas generales establecidas en el artículo 15, lo que determina que el último párrafo de aquel precepto - “Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas”;- debe seguirse en las valoraciones de operaciones vinculadas, al prevalecer lo especial sobre lo general, sin que sea acogible el argumento del Abogado del Estado de que ese procedimiento sólo será necesario cuando se trate de operaciones entre entidades vinculadas residentes en España, ya que eso no se desprende del precepto, y donde la Ley no distingue no debemos distinguir. Es especialmente importante, en ese procedimiento, lo que impide hablar de irregularidad no invalidante, el que la Administración tenga que poner de manifiesto a las partes vinculadas “los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para dicha determinación, quienes dispondrán de un plazo de 15 días para formular alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes”, pues este trámite va a permitir, no sólo el que las partes discrepen del método que se va a utilizar, sino de proponer otro que consideren más acorde con el objeto de la valoración, y que puede ser aceptado por la Administración. Se trata, por tanto, de un trámite esencial, que impide hablar de mera irregularidad.”

En consecuencia, constatando que en este caso la Administración se ha apartado completamente del procedimiento que era exigible conforme a la citada doctrina jurisprudencial y que, como consecuencia de ello, ha privado a la entidad de su derecho a participar en aquél, presentando alegaciones y efectuando la propuesta correspondiente, cabe afirmar que también habría resultado procedente, en su caso, estimar este motivo de impugnación.”

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 4 de enero de 2018, rec. 3234/2016

Ponente: Ángel Aguillo Avilés

Procedimiento de inspección. Prescripción. Interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras.

A los efectos del cómputo del plazo de 6 meses de paralización injustificada de las actuaciones inspectoras, los intentos de notificación llevados a cabo por la Administración deben tener eficacia en el sentido de impedir que se considere producida dicha paralización, aunque se trate de intentos de notificación que no llegaron a conocimiento del obligado tributario.

A este respecto, el Tribunal señala la distinción entre las dos situaciones reguladas en el artículo 150.2 de la LGT: Por un lado, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por ausencia de actuación de la Administración durante 6 meses y, por otro, la reanudación de las actuaciones tras dicha circunstancia. Pues bien, para que estas últimas produzcan efectos interruptivo de la prescripción, la norma requiere que se trate de actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario, no exigiéndose dicho “conocimiento formal” para las primeras.

Fundamentos de derecho

(...)

SÉPTIMO.- Como puede apreciarse, en definitiva, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón aquí cuestionada, la resolución del TEAR que confirma y la representación de Promociones Zaracosta, S.L., con fundamento en la dicción del art. 150.2 LGT, vienen a asimilar los requisitos para el cese de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras con los de la interrupción de la prescripción: la ejecución de actos con conocimiento formal del interesado.

La mera lectura del citado art. 150.2 LGT, sin embargo, pone de manifiesto que el precepto establece tres previsiones. En primer lugar, que existirá una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en aquellos supuestos en los que (i) no se haya realizado “actuación alguna” durante el plazo de 6 meses (ii) por “causas no imputables al obligado tributario”. En segundo lugar, que cuando se produzca en ese lapso temporal esa ausencia de toda actuación administrativa por causas ajenas al contribuyente, «[n]o se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada». Y, en tercer lugar, que, una vez producida la interrupción injustificada por la causa prevista en la Ley, esto es, el transcurso de 6 meses sin ninguna actuación de la Administración por exclusiva responsabilidad de ésta, se entenderá «interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada».

El precepto, pues, establece, en el seno del procedimiento inspector, un supuesto de hecho (la interrupción injustificada de actuaciones), un efecto anudado al mismo (las actuaciones producidas hasta la interrupción injustificada no interrumpen la prescripción), y el modo de detener, eventualmente (si no se ha producido ya la prescripción) ese efecto (tras la interrupción injustificada, reanudar las actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario).

Lógicamente, lo primero que debemos determinar es qué circunstancias producen el presupuesto de hecho.

La norma requiere que la Administración no haya realizado “actuación alguna” durante el plazo de 6 meses por causas no atribuibles al obligado tributario. Y pusimos de relieve en nuestra sentencia de 23 de febrero de 2012 que de lo que se trata es de acreditar «que la Administración no permaneció inactiva». Pues bien, sin necesidad de hacer ahora más precisiones, parece evidente que, para evitar la existencia de interrupción injustificada, el art. 150.2 LGT está reclamando actuaciones encaminadas efectivamente a hacer avanzar el procedimiento inspector (respecto de los conceptos tributarios y periodos objeto de comprobación e investigación), válidas (esto es, llevadas a cabo conforme a Derecho) y que consten en el expediente.

Sin embargo, dicho precepto no exige que la actuación administrativa sea realizada con conocimiento formal del interesado. Tampoco el art. 184.6 del RD 1065/2007, que señala que el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el art. 150.2 LGT se iniciará de nuevo por la realización de «cualquier actuación» respecto de alguna de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento.

Ni ese requisito se reclama, ni en la norma legal ni en la reglamentaria, para evitar la interrupción injustificada de actuaciones, ni resulta congruente con la regulación de determinadas actuaciones inspectoras, como los requerimientos de información a terceros, para las que no se exige comunicación previa al obligado tributario (art. 57.1 RD 1065/2007).

A este respecto, hay que diferenciar entre las actuaciones susceptibles de evitar la interrupción injustificada del procedimiento y aquellas otras que resultan eficaces para interrumpir la prescripción. Así, mientras que para el primer cometido el art. 150.2 LGT únicamente reclama cualquier actuación (obviamente, con los requisitos antes enunciados), para el segundo, el apartado a) del mencionado precepto exige una actuación realizada con conocimiento formal del interesado, lo que coherente perfectamente con el art. 68.1 LGT, que establece que el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se interrumpe por «cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria».

Dicho de otro modo, el art. 150.2 LGT regula los efectos de dos situaciones diferentes que son consecutivas en el tiempo. Por un lado, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras porque la Administración no ha practicado, durante más de 6 meses, actuación alguna, lo que determina que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada. Y, por otro lado, una vez producida la interrupción injustificada, con los efectos que lleva aparejada, la reanudación de las actuaciones tras dicha circunstancia, reanudación que, para que produzca los efectos interruptivos de la prescripción desaparecidos con la interrupción injustificada, debe producirse mediante actuaciones realizadas con conocimiento formal del interesado [sentencias de este Tribunal de 1 de septiembre de 2017 (rec. cas. núm. 1486/2016), FD Quinto; de 24 de marzo de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 231/2016), FD Quinto; y las que en ellas se citan].

La tesis de la sentencia impugnada y de la representación de Promociones Zaracosta, S.L., viene a situar el *dies ad quem* de la paralización del procedimiento a que se refiere el art. 150.2 LGT en la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado. Pero, como acertadamente expresa la resolución del TEAC de 7 de julio de 2016, citada por la recurrente, que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (R.G. 919/2016), la letra a) de ese artículo «no está fijando la fecha final o *dies ad quem* de la paralización de un procedimiento, sino el *dies a quo* del nuevo plazo de prescripción que se abre con la reanudación de actuaciones tras la paralización injustificada» (FD Quinto).

(...)

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 11 de diciembre de 2017, rec. 19/2015

Ponente: Fernando Román García

Infracciones y sanciones tributarias. Principios reguladores. Presunción de inocencia.

No procede presentar liquidación de IS en régimen general si se cumplen los requisitos del régimen de sociedades patrimoniales. Alegación de Interpretación razonable de la norma. El rechazo de tal criterio, por la Administración, no puede llevar sin más a estimar la existencia de infracción tributaria. La referencia a la falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es tampoco suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

Fundamentos jurídicos

CUARTO.- Improcedencia de la sanción impuesta.

De lo expuesto en Fundamentos precedentes se desprende que la recurrente únicamente recurrió ante el TEAC el acuerdo de sanción, no el de liquidación, que quedó firme.

Por ello, resulta evidente que el elemento objetivo de la infracción, consistente en dejar de ingresar la totalidad de la deuda tributaria que correspondía, aparece de manera natural como resultado de la regularización practicada.

En consecuencia, la discrepancia entre las partes se sitúa en la concurrencia o no del elemento subjetivo de la infracción, esto es, en la existencia o no de culpabilidad del sujeto.

Respecto del elemento subjetivo de la infracción hemos señalado -entre otras muchas, en nuestra SAN de 18 de febrero de 2016 (recurso nº 579/2013)- que la utilización de una interpretación jurídica razonable excluye el elemento de la culpabilidad, aunque no sea dicha interpretación la que los Tribunales finalmente consideren correcta y aplicable al caso. Esto es, aunque fueran incorrectos, desde el punto de vista jurídico, el planteamiento y la tesis sostenida por la parte actora, ello en modo alguno permitiría concluir que, automáticamente, tal interpretación deba ser considerada -ineludiblemente- como reveladora del ánimo de cometer una infracción tributaria, incluso a título de simple negligencia. Un sujeto pasivo puede no "acertar" a la hora de cumplir con su obligación de tributar correctamente (sea en la calificación otorgada a una operación, en su tratamiento contable o en la determinación de la cuantía de la tributación), pero ello no significa necesariamente que ese desacierto deba dar lugar, siempre y en todo caso, a la apreciación de la existencia de una infracción y a la imposición de la correspondiente sanción, pues junto al elemento objetivo o de hecho de la infracción debe concurrir también el subjetivo de la culpabilidad del sujeto.

Aún más, hemos dicho que el hecho de que exista una unidad de criterio en la actuación de la Administración Tributaria en relación con una determinada operación y que la doctrina

administrativa al respecto sea sobradamente conocida no empece para que el sujeto pasivo pueda legítimamente discrepar de la misma por entender más acertada jurídicamente otra distinta, sin que por ello deba ser ineludiblemente sancionado.

En este sentido, conviene precisar, además, que la jurisprudencia (de la que son exponentes, entre otras muchas, las SSTs de 15 de junio de 2015 -RC1762/2014, 4 de junio de 2015 -RC 3190/2013, 4 de mayo de 2015 -RC 580/2014, 2 de marzo de 2015 -RC 645/2013 y 26 de febrero de 2015 -RC 3623/2012) nos exige pronunciarnos de modo individualizado sobre los hechos constitutivos de la infracción, recordando que “liquidar no es sancionar” y que, cuanto más objetivos son los tipos infractores, más difícil es la prueba del elemento culpabilístico, señalando que el medio de llegar a esa conclusión culpabilística exige un requerimiento específico del órgano sancionador al infractor destinado a que ofrezca una explicación de la conducta seguida, dado que, a la vista de la respuesta, se estará en condiciones, normalmente, de hacer un pronunciamiento sobre la entidad de la culpabilidad que se aprecia, siendo claro que por muy objetiva y evidente que sea la transgresión, si no hay valoración culpabilística la sanción es improcedente.

Pues bien, partiendo de esta doctrina debemos analizar la fundamentación contenida en el acuerdo sancionador, que es donde debe justificarse la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo integrantes de la infracción, pues también tiene declarado el Tribunal Supremo (entre otras, en la STS de 16 de julio de 2015, RC 650/2014 (LA LEY 100497/2015)) que “los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas ni por los Tribunales Económicos Administrativos, ni por el órgano judicial, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria”.

En el caso ahora examinado, el acuerdo sancionador se refiere en sus páginas 10 y 11 al elemento culpabilístico en los siguientes términos:

“Concurriendo el hecho típico y antijurídico resta apreciar la concurrencia del elemento subjetivo.

El artículo 183 de la Ley 58/2003 establece que: “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”.

Tal y como se desprende de los antecedentes de hecho y de la regularización recogida en el acuerdo de liquidación asociado a este expediente sancionador, el obligado tributario presentó la declaración-liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, en régimen general, si bien, de las actuaciones inspectoras se ha puesto de manifiesto la improcedencia de tal régimen, toda vez que el sujeto pasivo cumplía los requisitos establecidos en la normativa del impuesto, que obligan a la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales.

No cabe hablar en este caso de simple negligencia ni de interpretación razonable de la norma, ya que el RDL 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004), establece de forma clara y expresa las circunstancias determinantes de la aplicación del citado régimen especial, no teniendo el mismo carácter opcional, sino que constituye una obligación del sujeto pasivo acogerse a dicho régimen cuando aquéllas se verifican.

No hay circunstancia alguna que permita dudar razonablemente de la procedencia de dicho régimen, ya que el obligado tributario no ejerció actividad económica alguna, a efectos fiscales, lo cual necesariamente determina de forma automática la consideración de la sociedad como patrimonial.

A este respecto, el Tribunal Supremo, en sentencia de 19/12/1997, aclara que la apreciación de “interpretación razonable de la norma” como circunstancia eximente de culpabilidad, y por tanto, de sanción, exige que “la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir,

que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no erigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables (...) resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad.”

El resultado de tal conducta consciente, voluntaria e intencionada, ha sido la disminución de la deuda tributaria correspondiente al periodo objeto de comprobación, de acuerdo con la normativa del impuesto, con el consiguiente enriquecimiento indebido del contribuyente y el correlativo perjuicio para la Hacienda Pública.

Mediante la aplicación fraudulenta de un régimen fiscal distinto al procedente, el obligado tributario consigue una minoración de la deuda tributaria resultante, con el consiguiente enriquecimiento indebido y perjuicio económico para la Hacienda Pública.

De las circunstancias descritas anteriormente se desprende una conducta consciente y voluntaria, que no admite justificación basada en una interpretación razonada de la norma, por cuanto que la norma es clara y no adolece de lagunas interpretativas en relación con el concepto regularizado. Que el sujeto pasivo no cumpliera con la obligación de aplicar el régimen de sociedad patrimonial supone ausencia de diligencia en el cumplimiento de lo dispuesto por la norma, una actuación contraria al deber de respeto y cuidado de los intereses de la Hacienda Pública, poniendo de manifiesto una conducta consciente y voluntaria.

De todo ello se deriva, una conducta culpable por parte del obligado tributario, de la que se ha derivado un perjuicio económico para la Hacienda Pública, por lo que la hace merecedora de sanción.

Por otro lado, no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 77.4 de la Ley 230/1963 y el artículo 5.2 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Tampoco concurren las circunstancias previstas, a estos mismos efectos, en los apartados segundo y tercero del artículo 179 de la Ley 58/2003.

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción.”

Siendo éste el tenor literal del razonamiento que el acuerdo sancionador incorpora en referencia a la culpabilidad del obligado tributario, cabe afirmar que dicho acuerdo adolece de falta de motivación suficiente al respecto, al haberse limitado a efectuar una mera afirmación apodíctica de la concurrencia de una “conducta consciente, voluntaria e intencionada” del obligado tributario y de la inexistencia de interpretación razonable de la norma que no cumple con el estándar mínimo de motivación exigido jurisprudencialmente. En este sentido, conviene recordar que la STS nº 266/2017, de 16 de febrero de 2017, RC 179/2016) al efecto establece:

“(…) Pues bien, en contra de lo que mantiene el Abogado del Estado, la motivación ofrecida resulta insuficiente, en cuanto omite valorar los hechos o circunstancias de las que se infiere que la obligada tributaria actuó negligentemente, limitándose a rechazar que estemos ante una interpretación razonable de la norma, y que pueda apreciarse la concurrencia de causas de exclusión de la responsabilidad, lo que no resulta acorde con nuestra jurisprudencia.

Es la Administración la que debe motivar, fundar y probar la culpabilidad, debiendo aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora; y para apreciar si se actuó con el grado mínimo de culpabilidad imprescindible para sancionar la simple negligencia la Sala de instancia sólo puede atender a los hechos o circunstancias de las que el órgano competente para sancionar hizo derivar la culpabilidad.

En el presente caso el obligado tributario efectuó alegaciones encaminadas a poner de manifiesto que la conducta estaba amparada por una interpretación razonable de la norma; tuviera o no razón en la manera de entender la norma aplicable, es lo cierto que el rechazo de su criterio no nos puede llevar sin más a estimar la existencia de la infracción. Por otra parte la referencia a la falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es tampoco suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción que derivan, no sólo de la Ley tributaria (arts. 103.3, 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003, sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE (LA LEY 2500/1978) (véase, por todas, nuestra Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Cuarto). Y es que, como ha señalado esta Sección, “el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.3 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.3.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, ‘en particular’ [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) , dice ‘[entre otros supuestos’], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había ‘puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios’; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente” [Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto] » [FD Octavo; en el mismo sentido, las citadas Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas.núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1790/2006), FD Cuarto ; y de 27 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 294/2005), FD Octavo]”.

A lo anterior cabe añadir, además, que, las circunstancias concurrentes en este concreto caso no permiten deducir, sin más, que la culpabilidad del sujeto está “ínsita” en su conducta (conforme a la expresión empleada en la antes citada STS de 16 de julio de 2015). Antes al contrario, la conducta de la recurrente aparece revestida de una apariencia de coherencia externa que, en principio, excluiría no sólo la voluntariedad en la comisión de la infracción -que de manera tan rotunda le atribuye la Administración-, sino incluso la simple negligencia.

En este sentido, no cabe olvidar que -según se establece en el acuerdo sancionador- en el objeto social de la entidad se incluía desde su constitución en 2003, entre otros aspectos, la promoción, construcción y reforma de inmuebles, estando dada de alta en 2004 en el epígrafe 833.2, promoción inmobiliaria de edificaciones, habiendo llevado a cabo en 2004 la compraventa de un inmueble (finca urbana) constituido por diez pisos y once plazas de aparcamiento. De aquí que, aunque finalmente pudiera no resultar procedente la tributación por el régimen general -como así ocurrió-, la apreciación de culpabilidad en la actuación de la entidad por no tributar en régimen de sociedades patrimoniales debería haber sido objeto de una justificación completa y, desde luego, mucho más intensa y acabada que la ofrecida por la Administración en el acuerdo sancionador.

En consecuencia, atendiendo a las concretas circunstancias del caso examinado, no puede estimarse acreditada la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, por lo que la sanción impuesta debe ser anulada.

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 19 de octubre de 2017, rec. 734/2015

Ponente: Jesús María Calderón González

Impuesto sobre Sociedades. Sociedades patrimoniales. Errores formales.

El estar dado de alta en un determinado epígrafe del IAE no implica necesariamente, que se ejerza de manera efectiva dicha actividad. Tampoco el no haber presentado la correspondiente baja a pesar de haber cesado en el ejercicio de la actividad significa que se siga ejerciendo la actividad. Reclamación por ingresos indebidos procedente. El beneficio obtenido con la venta de la finca controvertida no puede considerarse afecto a actividades económicas, teniendo en cuenta, además, que a partir de su enajenación las inversiones financieras en las que se revierte el precio obtenido en dicha compraventa pasan a representar más de la mitad del activo.

La Audiencia Nacional estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC que anula sobre liquidación por el Impuesto sobre Sociedades y se declara el derecho a la devolución de los ingresos indebidamente realizados.

Fundamentos jurídicos

(...)

TERCERO.- (...)

1) La evolución de las cuentas del activo de la sociedad desde su constitución (en el ejercicio 2001) y hasta 31 de diciembre de 2006 ponen de manifiesto que la única actividad de promoción inmobiliaria por ella realizada fue la que tuvo lugar entre los ejercicios 2003 a 2005 en relación con una de las fincas urbanas de su titularidad y en la que únicamente se construyeron 4 viviendas. Dicha documentación fue acompañada tanto al escrito de solicitud de rectificación como al escrito de alegaciones al TEAR (anexo III) y obra en el expediente, a efectos de facilitar a esa Sala su localización (anexo V del escrito de demanda).

Y como se aprecia a la vista de dicha documentación, respecto de ninguna de las otras dos fincas urbanas que integraban el activo de la misma se incurrió en costes o gastos de urbanización o construcción. Lo mismo puede decirse respecto de las fincas rústicas.

Así, del examen de dicha evolución se desprende claramente que las únicas actuaciones que la actora efectuó en dichos años en relación con la actividad de promoción fueron las siguientes: (i) en el ejercicio 2002 se incurre en gastos de estudios topográficos, (ii) a partir del ejercicio 2003 se inicia la construcción de las cuatro viviendas de referencia y (iii) finalmente dichas viviendas son transmitidas en el ejercicio 2005, obteniéndose un ingreso de 771.253,03 euros (que supuso un beneficio de 391.695,13 euros).

En consecuencia, desde el inicio de 2006, su activo está compuesto por el resto de parcelas (dos urbanas y dos rústicas) que le fueron aportadas en su constitución, en las que la sociedad no ha desarrollado nunca actividad económica, y unas cuentas de deudores y tesorería.

2) En relación con las fincas rústicas número 81 y 83, se ha probado que sobre ellas se llevaba a cabo de forma efectiva una actividad agrícola, pero por la entidad Sólido Secano, S.L., a quien la parte cedió la explotación agraria, circunstancia acreditada, pues consta aportada, anexo VI de la demanda, documentación relativa a las solicitudes de ayudas agrícolas del sistema de Política Agraria Común europea (PAC) de los ejercicios 2004, 2005 y 2006.

En particular, y por lo que se refiere a la finca 83 (finca que fue objeto de transmisión en el ejercicio 2006), la documentación obrante en el expediente pone claramente de manifiesto, y así lo reconoce expresamente el TEAC en la página 9 de la Resolución impugnada que respecto de ella “no se han llevado a cabo, como alega la entidad, actuaciones de urbanización ni cualquier otra actividad de promoción inmobiliaria”. Así, respecto de dicha finca nunca se iniciaron obras de urbanización alguna (ni siquiera con posterioridad a la venta), ni se abonaron importes o gastos de carácter técnico ni administrativo que tuvieran por objeto la realización de fases preparatorias de la posterior urbanización.

Es más, consta en autos documentación de Sig Pac (Sistema de Información Geográfica de Parcelas Agrícolas) en la que se la califica como “Tierras Arables”. Es decir, no se transformó en el ejercicio de su objeto social, el suelo mediante unas actuaciones físicas o jurídicas destinadas a hacerlo apto para la construcción como exige la STS de 21 de marzo de 2014, RC 1518/2013, FJ3.

Respecto de la finca rústica número 81 tampoco se realizaron obras de urbanización ni se incurrió en costes tendentes a la misma. La finca únicamente era objeto de explotación agrícola por parte de la entidad Solido Secano, S.L.

3) En el ejercicio 2006 la parte carecía de personal y no llevaba a cabo ninguna ordenación de medios materiales o personales que pudiera ser considerada como actividad económica.

De todas esas circunstancias, a juicio de la Sala se deriva que está debidamente probado que en el ejercicio 2006 la entidad Línea 2010, S.L. no ejercía la actividad económica de promoción inmobiliaria ni nunca después ha ejercido otra actividad económica, tal como se desprende de la copia de las cuentas anuales de la compañía del ejercicio siguiente, en las que consta que la compañía ha mantenido los mismos inmuebles que tenía en el ejercicio 2006, en el mismo estado en el que se encontraban en dicha fecha (el importe de la cuenta de terrenos y bienes naturales ha permanecido invariable entre años en 148.053 euros), estando su activo únicamente constituido por tesorería e inversiones financieras.

Esta argumentación no se desvirtúa por el hecho de que la finca estuviera dada de alta en el epígrafe 834 en el momento de su transmisión, pues de ser así se alcanzaría la conclusión siguiente: una sociedad que en el pasado ha ejercido una actividad de promoción inmobiliaria de manera puntual siempre tendría ese carácter y todos sus activos serían empresariales, lo que no resulta de recibo.

Y es que el estar dado de alta en un determinado epígrafe del IAE no implica, necesariamente y en contra de lo sostenido por el TEAC, que se ejerza de manera efectiva dicha actividad. Tampoco el no haber presentado la correspondiente baja a pesar de haber cesado en el ejercicio de la actividad significa que se siga ejerciendo la actividad. En estos casos nos encontraremos en presencia de un error formal, pero no puede, bajo ningún concepto, concluirse que se sigue ejerciendo la actividad, siempre que se pruebe que ya no se ejerce la misma, lo que ha acontecido en el caso de autos.

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª

Sentencia de 16 de noviembre de 2017, rec. 62/2017

Ponente: Luís Manglano Sada

IIVTNU. Hecho imponible. Efectos de la STC de 59/2017, de 11 de mayo. Carga de la prueba.

El Tribunal modifica, en esta sentencia, el criterio mantenido previamente –en sentencia de 24 de octubre- que consideraba que, dado que los preceptos de la LHL habían sido anulados y expulsados del Ordenamiento Jurídico, era necesaria una modificación legislativa para determinar la existencia o no de incremento de valor gravable. Según la nueva doctrina, resulta necesario que el sujeto pasivo aporte un principio de prueba sobre la inexistencia de incremento de valor, no siendo suficiente la simple negación del hecho imponible.

Por otro lado, en cuanto a la posibilidad de liquidar el impuesto estando pendiente la ejecución urbanística, según el Tribunal, en la medida en que el suelo urbanizable se considera por la ley del Catastro como suelo urbano, también a efectos de IIVTNU se considera suelo de naturaleza urbana, por lo que se realiza el hecho imponible y procede su liquidación.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- Con antelación al examen de las cuestiones planteadas en este recurso de apelación, procede invocar la sentencia 1404, de 24-10-2017 (RAP 61/2016), de la Sección Cuarta de esta Sala, en la medida que, tras las sentencias 26/2017, 37/2017 y 59/2017 del Tribunal Constitucional, considera que “una vez expulsados del ordenamiento jurídico los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, no hay forma de determinar si ha existido o no hecho imponible o hallar la base imponible”, a expensas de la decisión al respecto del legislador, lo que viene a suponer un criterio que establece la inviabilidad absoluta de determinar y exigir el IIVTNU, en su actual regulación legal.

Los fundamentos jurídicos Quinto y Sexto de dicha sentencia dicen:

“El segundo de los puntos que analiza la parte apelante viene referido a la base imponible, es decir, si con el sistema establecido para determinar la base imponible son susceptibles de gravar minusvalías, con lo cual, no existiría hecho imponible conforme al art. 104.1 del TRLHL. La doctrina del Tribunal Constitucional afirma que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Procede examinar las consecuencias de la declaración:

a) Los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, han sido expulsados de ordenamiento jurídico.

b) Derivado del punto anterior, no existe forma de determinar la base imponible del impuesto; en nuestro caso, tanto la contestación a la demanda por parte de la Diputación Provincial de Valencia

y Ayuntamiento de Xàtiva como la sentencia apelada, ponen de relieve que la base imponible la han hallado aplicando el art. 107.1 y 107.2.a) de la Ley con el coeficiente del art. 7 de la Ordenanza Fiscal del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Xàtiva, de 28 de diciembre de 2012, cuyos parámetros se ajustan al art. 107.4 de la Ley de Haciendas Locales.

c) La coletilla “únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor” no puede interpretarse en el sentido de que los preceptos no han sido expulsados del ordenamiento jurídico, el propio Tribunal Constitucional sale al paso de esta interpretación en el fundamento de derecho cinco apartado c), afirma categóricamente:

(...) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5). (...). Las consecuencias lógicas son las siguientes:

-Los preceptos han sido expulsados del ordenamiento jurídico “Una vez expulsados del ordenamiento jurídico”.-La forma de determinar la existencia o no de incremento, corresponde al legislador; es decir, una vez anulados los preceptos no hay forma de determinarlo: “la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia”.

Reiteramos nuestra conclusión, la coletilla únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor debe interpretarse en el sentido de que el sistema no es intrínsecamente inconstitucional pero el legislador debe hacer las modificaciones pertinentes para que no sea posible gravar minusvalías o arbitrar otro sistema.

(...)

Sexto.- (...) Sometido al Pleno sectorial tributario de las Secciones Tercera y Cuarta el criterio antedicho, se discrepa mayoritariamente del mismo, por considerar que el pronunciamiento de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 de Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, realizado por el Tribunal Constitucional en sus sentencias 26/2017, 37/2017 y 59/2017 no es de carácter absoluto ni supone la inconstitucionalidad del sistema normativo del IIVTNU (Capítulo II, Título II, Sección Tercera, Subsección sexta del TRLHL), sino viene condicionado a aquellos supuestos en los que exista decremento o minusvalía en el valor los terrenos transmitidos, tal como indica la parte dispositiva de dichas sentencias del TC, cuando deciden que “son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”.

(...)

Asimismo, la acreditación de la existencia del hecho imponible y la sujeción de la transmisión al tributo en cuestión debe regirse por las reglas de la carga de la prueba establecidas en los arts. 217 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil en el ámbito del proceso y del art. 105 de la Ley General Tributaria en vía administrativa, debiendo para ello partir de la construcción jurisprudencial general de que es la Administración quien tiene la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlo, mientras que al sujeto pasivo le corresponde acreditar los hechos que le benefician (deducciones, no sujeciones, exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales), de conformidad a las previsiones del art. 217, apartados 2 y 3 de la LEC.

Pues bien, trasladada dicha doctrina de la carga de la prueba al caso que nos ocupa, entendemos que el criterio probatorio razonable es que el sujeto pasivo del IIVTNU aporte un principio de prueba sobre la inexistencia de incremento del valor del terreno transmitido, siendo insuficiente la simple negación del hecho imponible y, una vez aportado algún elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración local, los Ayuntamientos, si pretenden cuestionar el decremento alegado, se les trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno.

En conclusión, consideramos necesario modificar el criterio puesto de manifiesto en los FFDD Quinto y Sexto de la sentencia 1404/2017 de la Sección Cuarta, y unificarlo mediante esta sentencia, por entender que el sistema normativo regulador del IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española, en su configuración actual, siéndolo únicamente en aquellos supuestos en los que someta a tributación situaciones que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Una vez constatada la existencia del hecho imponible, resultarán de aplicación las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible previstas en el artículo 107 del TRLHL.

(...)

SEXTO.- El segundo motivo de apelación viene referido a la pretensión de que se aplique un criterio que responda a la real situación de hecho, con críticas a lo contradictorio de las sentencias invocadas por la resolución apelada, su improcedente aplicación, y a la vulneración de la normativa catastral, tanto en el ámbito material como competencial.

Estamos ante una liquidación del IIVTNU practicada el 4-8-2014 por el Ayuntamiento de Benicàssim, como consecuencia de una donación recibida por escritura de 23-12-2013, consistiendo lo donado en una parcela de suelo urbanizable situada en el PP del Sector PRR-5, aprobado el 15-6-2005, con un proyecto de reparcelación aprobado por el Ayuntamiento demandado el 12-2-2009, encontrándose a la fecha del devengo los terrenos sin urbanizar por hallarse pendiente la ejecución urbanística, contando desde 2010 esa parcela la consideración catastral de urbana, con un valor catastral de 1.839.805,13 euros.

El contenido de las sentencias que invoca la sentencia apelada y el conjunto de las manifestaciones de las partes permite suponer que en la decisión estimatoria del recurso podría haber tenido dos razones causales, que pasamos a desarrollarlas jurídicamente: la primera, que la falta de desarrollo urbanístico de la parcela litigiosa excluye su condición urbana, lo que supondría la inexistencia del hecho imponible descrito en el artículo 104 del TRLHL. La segunda razón es que el valor catastral no refleja la realidad urbanística y es superior al valor de mercado.

(...)

La interpretación del artículo 7.2.b) de la Ley del Catastro nos lleva a entender que el suelo urbanizable será considerado urbano si se ha aprobado el instrumento urbanístico que establece las determinaciones para su desarrollo, porque ello significa que no es un mero proyecto futuro a desarrollar sino una realidad a ejecutar.

Por ello, tras la lectura de las normas tributarias y catastrales relacionadas, debemos considerar que la parcela litigiosa, clasificada como suelo urbanizable, con una programación aprobada e integrante de un sector con reparcelación vigente, debe tenerse a los efectos del IIVTNU como suelo de naturaleza urbana, con lo que ello conlleva de su integración en el hecho imponible de dicho tributo, pudiendo por ello afirmar que la parcela transmitida a título gratuito está sujeta al IIVTNU en lo que toca a su naturaleza urbana.

(...)

Revista Técnica Tributaria

DOCTRINA ADMINISTRATIVA



Doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 04456/2014 de 14/12/2017

Unidad resolutoria: Vocalía quinta

IVA. Compensación de partidas en periodos futuros. Supuestos que pueden constituir infracciones tributarias. Consignación de partidas a compensar de IVA pendientes de aplicación en periodos posteriores, que no se ajustan a las inicialmente declaradas.

Es criterio reiterado por este Tribunal que en aquellos casos en que el importe falseado o inexacto del saldo pendiente de aplicación en ejercicios futuros se deba a que el saldo de las cuotas a compensar en periodos anteriores se autoliquidó incorrectamente en el ejercicio origen de la misma, la infracción tributaria por determinar incorrectamente las cuotas a compensar en ejercicios siguientes, se debe sancionar en el ejercicio origen en que se autoliquidó incorrectamente dicha base imponible negativa.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- (...)

Las cuotas a compensar de periodos anteriores declaradas en el 1T/2009 proceden de la autoliquidación correspondiente al 4T/2008, que fue objeto de regularización por parte de la Administración determinando que dicho importe es cero euros (se eliminó, por tanto, todo el saldo a compensar de este período impositivo). Es decir, el saldo a compensar en periodos posteriores declarado por el obligado tributario en el 4T/2008 se trasladó al 1T/2009. Dentro del saldo declarado a compensar en este período 1T/2009 nos encontramos con dos partidas distintas, una el importe a compensar procedente del período anterior 4T/2008 y parte al saldo a compensar generado en el mismo período 1T/2009. Es decir, parte del saldo declarado a compensar a fin del 1T/2009 se debe a que el saldo a compensar en periodos posteriores declarado en el 4T/2008 se autoliquidó incorrectamente en dicho período (4T/2008), por lo que, de acuerdo con la doctrina transcrita de este TEAC, no puede entenderse cometida la infracción tipificada en el artículo 195.1 de la LGT en el período 1T/2009 en relación con dicha cantidad (447.954, 62 euros), ya que no es en dicho período (1T/2009) cuando tiene lugar la indebida acreditación de cuotas a compensar en periodos siguientes, sino que la infracción se entiende cometida en el período origen de la misma, es decir, en el período 4T/2008.

Como consecuencia de todo lo expuesto, en relación, únicamente, con la infracción tipificada en el artículo 195.1 de la LGT, este TEAC considera que los acuerdos de imposición de sanción

Doctrina administrativa

correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T a 4T del ejercicio 2009 no son conformes a derecho, ya que a la hora de determinar la base de la sanción tienen en cuenta las cuotas a compensar en períodos posteriores declaradas por la entidad recurrente en el período 4T/2008, cuando deberían tener en cuenta únicamente las declaradas improcedentemente en cada período.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5241/2016 de 4/12/2017

Unidad resolutoria: Vocalía sexta

Impuesto sobre Sociedades. Gastos fiscalmente no deducibles: intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación.

En sintonía con la doctrina TS el criterio del TEAC considera que los intereses de demora liquidados tras un acta de Inspección (-criterio extensible a los intereses de demora derivados de cualquier procedimiento de comprobación: sea verificación de datos, comprobación limitada o inspección) tienen el carácter de no deducibles a la hora de tributar por el Impuesto sobre Sociedades. El hecho de que existan resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en las que se ha incluido a los intereses controvertidos entre los gastos financieros no implica de forma automática su deducibilidad fiscal ya que la realización de calificaciones fiscales esta fuera de sus competencias siendo además las finalidades de la contabilidad y la fiscalidad distintas.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- (...)

A sí las cosas, aplicables la Ley 43/1995 y el R.D. Legislativo 4/2004, el criterio de este Tribunal Central es el de que los intereses de demora liquidados tras un acta de Inspección (criterio extensible a los intereses de demora derivados de cualquier procedimiento de comprobación: sea verificación de datos, comprobación limitada o inspección) tienen el carácter de no deducibles a la hora de tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

Criterio que se sostuvo a pesar: (I) de que los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación eran -y son- gasto contable, algo que nunca nadie ha cuestionado, (II) de que según el art. 10.3 del T.R. "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable"; y (III) de que tal partida no aparecía literalmente entre las recogidas luego en el art. 14 "Gastos no deducibles"; y que, desde luego, que no podía entenderse comprendida en la letra b) del apartado 1 de dicho artículo: "1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización; porque los intereses en cuestión -liquidados tras un procedimiento de comprobación - podían corresponder a una regularización de otro concepto impositivo (no del I. s/ Soc.).

Criterio que se sostuvo porque se consideró que esos intereses de demora no eran un gasto necesario para la obtención de los ingresos; exigencia de la necesidad o necesidad de los gastos para que sean deducibles -presente en nuestra resolución de 10/10/2003 (R.G.257/2000, publicada en DOCTRINA (base histórica))- , que sí que estaba en ese art. 14 cuando excluía de entre los gastos no deducibles a "los que se hallen correlacionados con los ingresos".

Criterio que, además, no hay razón alguna para mudar por las razones que más adelante se dirá, si bien antes de exponer esas razones y con validez para todas ellas, no está más recordar lo que dispone el art. 13 "Calificación" de la Ley 58/2003 de que "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez"; porque

los tributos están recogidos en normas jurídicas, que han de interpretarse con criterios jurídicos (art. 12 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003)), se exaccionan mediante procedimientos regulados por normas jurídicas y la procedencia de su exigibilidad y la de cómo se hayan exigido por la Administración en un caso concreto quedan en última instancia bajo la salvaguarda de los Tribunales de Justicia.

Dicho esto, vayamos a las razones que avalan que es el criterio correcto, siendo tales razones las siguientes:

Primera.- Los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación no tienen la misma naturaleza jurídica que los intereses que un acreedor paga a un tercero (paradigmáticamente a un banco) por un préstamo concedido.

Si tratándose de dinero, por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra una cantidad de dinero con condición de devolverlo junto con los intereses que se hayan pactado (artículo 1.740 del Código Civil y 312 y 315 del Código de Comercio), el pago de esos intereses pactados tiene una evidente "causa onerosa" (artículo 1.274 del Código Civil, consistente en que por el préstamo el acreedor adquiere la propiedad del dinero que recibe en préstamo (artículo 1.753) y puede hacer uso de él hasta que tenga que devolverlo.

Causa onerosa que evidentemente no está presente en los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación, que se liquidan porque el obligado tributario no cumplió ortodoxamente en su día con su obligación de contribuir; incumplimiento que desata, además de otros, un efecto cuya naturaleza jurídica es la que recogen los artículos 1.101 "Quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquéllas" y 1.108 "Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal" del Código Civil; y es que los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación tienen naturaleza y causa jurídica indemnizatoria.

Segunda.- La identidad en la denominación del artículo 26 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) "interés de demora", no supone que todas las prestaciones que comprende tengan la misma naturaleza jurídica, pues en ese artículo hay toda una serie de intereses que son muy distintos unos de otros.

Los del apartado 2.a) "el interés de demora se exigirá cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente" son intereses de demora de naturaleza "indemnizatoria": el obligado tributario ha incumplido o cumplido sólo parcialmente su obligación de ingresar y lo ha hecho -el incumplir- unilateralmente y sin dar cuenta de ello a la otra parte (el Tesoro); incumplimiento que hace nacer una obligación de indemnizar a su acreedor (el Tesoro).

Situación bien distinta de la del obligado que ha solicitado un aplazamiento o un fraccionamiento de una deuda cumpliendo las condiciones legal y reglamentariamente establecidas para ello, que el Tesoro le ha concedido, y que por ello tendrá que satisfacer un interés de demora -del apartado 6- que "en los supuestos de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, será el interés legal"; intereses de demora que no tendrán naturaleza indemnizatoria, pues no hay incumplimiento alguno, sino "onerosa", para retribuir al Tesoro por su "pactada" tardanza en contribuir, tardanza no unilateral e ilegalmente impuesta, sino solicitada y concedida, y por ello lo expuesto de "pactada".

Tercera.- Esa distinta naturaleza jurídica de unos intereses y otros tiene una inmediata repercusión a la hora de determinar su deducibilidad en sede del impuesto, pues mientras que si una empresa o un empresario precisan para desarrollar sus actividades de un préstamo de un tercero, los intereses que paguen por el mismo sí que serán deducibles, como los "derivados del fraccionamiento o aplazamiento del pago de los tributos son deducibles, como consecuencia del pacto con la Hacienda Pública, que

conlleve tal aplazamiento" (STS de 24-10-1998); en cambio, no lo serán los intereses que les pueda girar la Inspección por no haber declarado correctamente en plazo, porque estos intereses dimanarán de un incumplimiento, no siendo necesarios para obtener sus ingresos (STS de 24-10-1998), siendo contrario ("repugna" en términos del TS) al principio de Justicia (artículo 1 C.E. (LA LEY 2500/1978)) que pueda obtenerse un beneficio o ventaja de un incumplimiento de un acto contrario al ordenamiento jurídico (STS de 25-02-2010).

Cuarta.- Tal y como ha venido reconociendo múltiple jurisprudencia, incluso constitucional, los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación no tienen naturaleza sancionadora, por lo que su no deducibilidad no se asienta en lo dispuesto en el artículo 14.1.c) del TRLIS: "no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas".

Tampoco tienen carácter sancionador los "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo" del artículo 27 de la Ley 58/2003, sin perjuicio de lo cual éstos sí que están recogidos como no deducibles en ese artículo 14.1.c): "no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas ... y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones"; recargos cuya naturaleza jurídica es también claramente indemnizatoria, pues indemnizan al Tesoro de un cumplimiento voluntario pero tardío -"los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en morosidad"-; motivo por el cual no son deducibles.

La no deducibilidad de esos recargos del artículo 27 presupone la no deducibilidad de los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación, pues de no darse ésta (la no deducibilidad de los intereses), aquélla (la de los recargos) podría tildarse de incoherente.

Los recargos del artículo 27 son herederos directos de los que incorporaba el artículo 61.3 de la Ley 230/1963 tras su reforma por la Ley 25/1995 y siguen su misma filosofía y tiene su misma finalidad: buscar que, tras un incumplimiento inicial de la obligación de ingresar, los obligados tributarios cumplan voluntariamente, lo que se incentiva exonerándoles en todo caso -aunque su inicial incumplimiento hubiera sido doloso- de la sanción del artículo 191 de la LGT que pudiera corresponderles, que se ve sustituida por un recargo mucho menos gravoso (en la muy mayoritariamente parte de los casos: en función del retraso) que hasta el año absorbe además a los intereses de demora que pudieran corresponder.

Pues bien, cuando un recargo que absorbe los intereses de demora y que busca incentivar un cumplimiento tardío pero voluntario es no deducible, no parece muy coherente que fueran deducibles los intereses que la Administración debiera girar para regularizar ese mismo incumplimiento; no parece muy coherente que a las consecuencias de lo que se quiere evitar -que la Administración tenga que intervenir- se le dé un mejor trato que a lo que es resultado de lo que se busca -que los obligados regularicen espontáneamente su incumplimiento inicial-.

Y la incoherencia llegaría a extremos insostenibles en los supuestos en que resultara de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 27.2 de la Ley 58/2003, según el que: "Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado"; con lo que, en esos casos, como el recargo sería en todo caso -ex. art. 14.1.c) del T.R. de la Ley del I. s/ Soc.- "no deducible", si los intereses de demora fuesen deducibles; una misma conducta se vería corregida con un componente "no deducible" y otro "deducible"; manera de proceder a la que no cabe encontrarle explicación lógica alguna.

Quinta.- A la hora de tributar por el Impuesto sobre Sociedades (o por una actividad económica en el IRPF (4)) admitir la deducibilidad de los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación produciría verdaderas inequidades e inequidades, incompatibles con la existencia del sistema tributario justo que la Constitución preconiza.

(...)

Pero es que esta falta de justicia tributaria por tal motivo puede producirse en sede de un único impuesto: el IRPF; porque lo expuesto vale exactamente igual para dos sujetos que tributan por el IRPF, solo que uno lo hace porque tiene rendimientos del trabajo y otro de una actividad económica; pensemos en que ambos no tributan ortodoxamente y los dos dejan de ingresar la misma cuota que la Inspección les termina regularizando; pues bien, constituiría una auténtica inequidad e iniquidad que el que tributa por los rendimientos del trabajo tuviera que indemnizar al Tesoro son un tipo de interés "efectivo" del 3,75%, mientras que el que los obtiene de una actividad económica lo hiciera sólo con uno del 2,8125%; lo que así ocurriría si a este segundo se le permitiera deducirse, a la hora de determinar las rentas netas de su actividad económica, los intereses pagados, cosa que el primero no podría hacer nunca. [se da por supuesto que la regularización del primero ha venido motivada por contingencias fiscales derivadas de su actividad económicas].

Sexta.-En algunas de sus resoluciones el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha incluido los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación entre los gastos financieros, siendo preciso señalar al respecto que, al ICAC, que es un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Competitividad, que rige su actuación por las Leyes y Disposiciones generales que le son de aplicación y, especialmente, por las Leyes 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado y 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de cuentas (antes R.D. Leg. 1/2011, de 1 de julio, le corresponden dos grandes bloques de funciones: por una parte, las que se refieren a la normalización contable y, por otra, las que corresponden a la auditoría contable, que se explicitan en el artículo 2 del R.D. 302/1989, de 17 de marzo (LA LEY 864/1989), por el que se aprueba el estatuto y la estructura orgánica del ICAC.

Siendo así, cuando el ICAC dicta una resolución lo hace en el marco de sus competencias y funciones, entre las que no está la de calificar a efectos tributarios los hechos, actos o negocios acaecidos, porque no es competente para ello. El ICAC no puede calificar a efectos tributarios los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación y, mucho menos, establecer que sean deducibles a la hora de tributar por el IS.

(...)

Parece evidente que, de entre toda esa serie de grandes categorías, los intereses de demora liquidados tras un procedimiento de comprobación tienen un acomodo más natural en la categoría de gastos financieros pero eso no hace de tales intereses unos gastos fiscalmente deducibles, pues esa contabilización, acorde con lo que el Código de Comercio dispone, no altera su auténtica naturaleza jurídica.

Y es que contabilidad y fiscalidad responden a finalidades distintas. Así, mientras la primera trata de ofrecer tanto al propio empresario, socios de la entidad y terceros la "imagen fiel" (5) de la situación económico-patrimonial de la empresa mediante una clasificación de activos, pasivos, ingresos y gastos, acorde con la naturaleza y destino de cada uno de ellos, la fiscalidad se propone la creación de un "sistema tributario justo" (art. 31.1 C.E.) a través de la configuración de diversas figuras tributarias, en nuestro caso el Impuesto sobre Sociedades, cuya finalidad es determinar la deuda tributaria del contribuyente, por lo que a este Impuesto se refiere, a partir de una base imponible constituida en función de los rendimientos, para cuya cuantificación se parte de los ingresos y se deducen de éstos los gastos correlacionados con la obtención de los primeros y, en el caso de los intereses que nos ocupan, más que con los ingresos de la entidad, su importe deriva de un previo nulo o incorrecto cumplimiento por parte del contribuyente de sus obligaciones tributarias.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5662/2017 de 8/12/2017

Unidad resolutoria: Vocalía duodécima

Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Bonificación. Base de la bonificación.

El TEAC unifica criterio en lo relativo a la bonificación de las rentas del art. 54.1 del TRLIS, considerando que dicha bonificación no incluye las subsidiaciones de intereses y las subvenciones percibidas para la financiación de las construcciones que se destinarán al desarrollo de la actividad de arrendamiento. Tratándose de subvenciones destinadas a la construcción de inmuebles, (adquisición de activos del inmovilizado material), su imputación a resultados debe realizarse en proporción a la dotación a la amortización efectuada para esos activos, sin que puedan considerarse rentas derivadas del arrendamiento los ingresos constituidos por las imputaciones anuales de esas subvenciones de capital. Compatibilidad del tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional 12ª del TRLIS por mantenimiento o creación de empleo con el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- Dos son las cuestiones controvertidas en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

- 1) Determinar si las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que se bonifican de acuerdo con el artículo 54.1 del TRLIS pueden incluir o no las subsidiaciones de intereses y la imputación anual de subvenciones de capital que se concedieron a la entidad arrendadora en su condición de promotor de la construcción de las viviendas que luego se destinan al alquiler.
- 2) Determinar si son o no incompatibles entre sí el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y el tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.

TERCERO.- En relación con la primera cuestión debatida debe recordarse que el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas se encontraba regulado en los artículos 53 y 54 del TRLIS, (...).

Del acuerdo de liquidación se colige que las subvenciones y subsidiaciones de la cuota de los préstamos cualificados recibidas por la entidad constituyen ayudas económicas directas otorgadas a promotores de viviendas de alquiler cuya finalidad es la de financiar la construcción de esas viviendas.

El acuerdo de liquidación dictado por la Inspección, al que se remite el Director recurrente para argumentar su postura contraria a la aplicación de la bonificación a la parte de cuota íntegra constituida por las subvenciones y subsidiaciones, señala lo siguiente:

Base de bonificación:

El tipo del 85% se aplica sobre la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo 53 TRLIS.

Es decir, el tipo de bonificación es el 85% y la base de la bonificación es aquella parte de la cuota íntegra (definida como base imponible por tipo de gravamen) que corresponde a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas.

El sujeto pasivo ha aplicado la bonificación a la totalidad de la cuota íntegra, esto es, el obligado tributario considera que toda la cuota íntegra procede de rentas derivadas del arrendamiento de viviendas.

La entidad entiende, de una forma simplista, que si toda la actividad que realiza - al menos la actividad económica principal- es la de arrendamiento de viviendas (coherente con su objeto social único, el arrendamiento no financiero de bienes inmuebles) entonces todas las rentas que obtiene serán rentas derivadas del arrendamiento de viviendas y que por tanto la bonificación abarca toda la cuota íntegra.

Sin embargo, esa equivalencia es errónea. El artículo 54.2 del TRLIS precisa que la renta que se bonifica derivada del arrendamiento estará integrada para cada vivienda por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

La renta que se bonifica se define de forma expresa PARA CADA VIVIENDA, vinculando cada ingreso y cada gasto a una vivienda concreta. Por ello, la base de la bonificación no es la cuota íntegra correspondiente a cualquier renta que obtenga la entidad, por mucho que el sujeto pasivo no realice otra actividad económica diferente de la de arrendamiento de viviendas"

Más adelante, el propio acuerdo de liquidación establece que "Las imputaciones a resultados de las subvenciones son indubitadamente INGRESOS que forman parte de la base imponible, aunque no sean los ingresos íntegros obtenidos por el arrendamiento de viviendas a personas físicas a que se refiere el artículo 54.2 TRLIS y, por ello, aunque ingresos (como sucede con otras partidas de ingresos, como los financieros, los extraordinarios u otros ingresos de explotación) NO forman parte del minuendo de la diferencia que permite calcular la renta bonificable".

Frente a esta postura, el TEAR considera que la interpretación gramatical de la expresión "rentas derivadas del arrendamiento" conduce a entender por tales aquellas rentas que traen su origen del arrendamiento y en la medida en que en el caso presente las subvenciones en cuestión fueron concedidas en atención a la condición de arrendadora de la entidad reclamante, concluye que dichas subvenciones constituyen rentas derivadas del arrendamiento y son, por tanto, bonificables.

A juicio de este Tribunal Central la tesis del TEAR no es correcta. Resulta erróneo concluir que las subvenciones y subsidiaciones fueron concedidas en atención a la condición de arrendadora de la entidad, puesto que en puridad las ayudas se concedieron en atención a su condición de promotora. Y es que aunque se trata de ayudas económicas directas otorgadas en el caso presente a un promotor de viviendas de alquiler, su finalidad es la de financiar la construcción de esas viviendas y ello con independencia de que tales subvenciones sólo se perciban por las viviendas que efectivamente se arrienden.

Ello se infiere, en efecto, de los Reales Decretos 1932/1991, de 20 de diciembre y 1186/1998, de 12 de junio, sobre medidas de financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda, con base a los cuales se concedieron las ayudas en el caso aquí examinado.

(...)

Las ayudas recibidas, a las que se refieren los Reales Decretos 1932/1991) y 1186/1998 en sus respectivos artículos 3 y 2, son subvenciones de capital, como reconoce el acuerdo de liquidación al señalar que "... se puede concluir que se está en todo caso ante subvenciones de capital, tanto las recogidas en el apartado C.1 a) (subvenciones), como las reflejadas en el apartado C.1 b)

(subsidiaciones)”. Se trata de subvenciones destinadas a la construcción de inmuebles, esto es, a la adquisición de activos del inmovilizado material, por lo que su imputación a resultados debe realizarse en proporción a la dotación a la amortización efectuada para esos activos. Difícilmente, por tanto, pueden considerarse rentas derivadas del arrendamiento los ingresos constituidos por las imputaciones anuales de esas subvenciones de capital.

Debemos concluir, pues, que las subvenciones y subsidiaciones percibidas no constituyen rentas derivadas del arrendamiento de viviendas por lo que de conformidad con el artículo 54.1 del TRLIS la parte de cuota correspondiente a ellas no es susceptible de bonificación.

CUARTO.- La segunda cuestión a examinar es si es o no incompatible el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas con el tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.

(...)

Del artículo 53 del TRLIS resulta la incompatibilidad entre el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y los restantes regímenes especiales regulados en el Título VII de dicha norma (salvo los de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional, fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores y el de determinados contratos de arrendamiento financiero). Esta incompatibilidad se traduce en que, si la entidad reúne las condiciones para tributar por el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y por cualquier otro, nunca podrá tributar por el de arrendamiento de viviendas, salvo en el caso de que el otro régimen especial fuera el de empresas de reducida dimensión, en cuyo supuesto podrá optar por uno o por otro.

El Director recurrente sostiene que de la incompatibilidad que el artículo 53.4 del TRLIS establece entre el Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y los beneficios fiscales previstos en el capítulo XII del Título VII para las empresas de reducida dimensión, entre los que se incluye el tipo reducido del artículo 114 del TRLIS, se deduce que la voluntad del legislador era que los únicos beneficios fiscales de que debían gozar las entidades acogidas al Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas eran los expresamente recogidos en su articulado, entre los que no se halla tipo de gravamen reducido alguno. Esta argumentación se antoja inconsistente toda vez que la incompatibilidad se establece por el artículo 53.4 del TRLIS exclusivamente respecto del régimen especial de empresas de reducida dimensión, sin alusión alguna al tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima de la citada norma.

El Director se remite en este sentido a la contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta Vinculante núm. V2218/2010, de 6 de octubre, (...)

Este Tribunal Central no comparte la conclusión de la Dirección General de Tributos en la contestación a la Consulta Vinculante núm. V2218/2010, de 6 de octubre, arriba reproducida, precisamente por las razones que la propia contestación sugiere. La Dirección General de Tributos reconoce, por un lado, que la disposición adicional duodécima del TRLIS, añadida en virtud de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, no ha introducido ninguna modificación en la regulación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas relativa a la compatibilidad de ambos incentivos, ni contiene en sí misma ninguna indicación al respecto. De este hecho objetivo cabría ya inferir que la incompatibilidad no ha sido deseada por el legislador, pues ninguna dificultad habría tenido para establecerla al introducir el beneficio fiscal de la disposición adicional duodécima mediante la Ley 26/2009.

Por otra parte, si bien es cierto que la mayor parte de las empresas que puedan acogerse al tipo de gravamen reducido de la disposición adicional 12ª serán efectivamente empresas de reducida

Doctrina administrativa

dimensión a los efectos del capítulo XII del título VII del TRLIS, dado que la cifra de negocios exigida para aplicar el citado gravamen reducido es inferior a la que se necesita para acogerse al régimen especial de dicho capítulo, no lo es menos, como apunta la propia contestación a la Consulta al utilizar la expresión “en términos generales”, que de la literalidad de la normativa examinada nada impide que puedan acogerse al tipo de gravamen reducido de la disposición adicional 12ª empresas que no reúnen los requisitos del Capítulo XII del TRLIS, como serían aquellas que no cumplieran el requisito de la cifra de negocios inferior a 8 millones de euros en el período impositivo anterior pero que en el período impositivo actual su cifra de negocios fuese inferior a 5 millones de euros y cumplieran los restantes requisitos de la disposición adicional 12ª.

En vista de lo señalado este Tribunal Central concluye que no existe incompatibilidad entre el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y el tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 4213/2014 de 16/01/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Tercera

Procedimiento tributario. Inadmisibilidad del recurso extraordinario de revisión y recalificación como solicitud de inicio de recurso de revocación.

Según el TEAC, la aprobación de una norma con efectos retroactivos, que tiene consecuencias directas sobre una liquidación ya firme, no puede encajarse en ninguno de los supuestos tasados en los que la ley prevé el recurso extraordinario de revisión. Concretamente, en el presente supuesto, el recurrente pretendía la revisión de una liquidación de IRPF firme con base en la exención de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual que estableció la ley 18/2014. Se inadmite el recurso al no poder considerarse un “documento de valor esencial que evidencie el error cometido”. No obstante, según el órgano revisor, sería posible incardinar la petición del recurrente en los presupuestos de la revocación del acto administrativo, motivo por el cual se procede a la recalificación del recurso y a considerar el escrito presentado como solicitud mediante la cual se pretende promover el inicio por la Administración de un procedimiento de revocación.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- Procede pues entrar a valorar si nos encontramos con uno de los supuestos contemplados en el artículo 244 anteriormente transcrito.

El obligado alega que la liquidación y la sanción son improcedentes como consecuencia de haber sido adoptados con unos criterios que han variado sustancialmente por acuerdo de Consejo de Ministros reunido el pasado 4 de julio de 2014.

La interpretación estricta a la que se ha hecho referencia exige inadmitir el presente recurso, dado que las alegaciones del obligado no son subsumibles en ninguno de los supuestos del artículo 244 de la Ley 58/2003. General Tributaria, de 17 de diciembre.

Así, tal y como se desprende de las alegaciones del interesado, en 2014 se introduce una nueva letra d) en el apartado 4 del artículo 33 de la Ley del IRPF por el Real Decreto-ley 8/2014 y, recientemente, el artículo 122.Uno de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, (BOE de 17 de octubre de 2014), de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, se pronuncia en los siguientes términos:

“Con efectos desde 1 de enero de 2014 y ejercicios anteriores no prescritos, se añade una nueva letra d) al apartado 4 del artículo 33, que queda redactada de la siguiente forma:

«d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda."

Es decir, tal como refleja en su exposición de motivos la citada Ley 18/2014, con efectos desde 1 de enero de 2014 y ejercicios anteriores no prescritos, por razones de equidad y cohesión social, se declara exenta la ganancia patrimonial que pudiera ponerse de manifiesto como consecuencia de la dación en pago o de un procedimiento de ejecución hipotecaria que afecte a la vivienda habitual del contribuyente.

Ahora bien, la aprobación de dicha norma no supone que nos encontremos con ninguna de las circunstancias que ampararían el recurso extraordinario de revisión en el presente caso, ya que existe una liquidación y una sanción que son firmes, al no haber sido objeto de recurso en vía administrativa, y sin que la aprobación de dicha norma se pueda entender como un documento posterior que evidencia el error de los acuerdos impugnados.

Lo que cita la recurrente es una modificación normativa que no menciona hecho alguno, sino que contiene una interpretación de la norma contraria, a su juicio, a la hecha por la Administración en la regularización de su situación tributaria. Con ello, la recurrente no pretende poner de manifiesto nuevos hechos desconocidos por la Administración, sino intentar reabrir el debate jurídico sobre la correcta o incorrecta interpretación de la norma hecha por los órganos de gestión en la liquidación del IRPF 2012, debate jurídico que es materia totalmente vedada al recurso extraordinario de revisión.

Hay que tener en cuenta, que a los efectos de lo dispuesto por la letra a) de aquel artículo 244.1, este Tribunal viene admitiendo de manera constante estar en presencia de '*documentos esenciales*' cuando existen pronunciamientos judiciales o administrativos y '*evidencien el error cometido por aquél*'; esto es, que pongan de relieve o afloren nuevos hechos no conocidos o ignorados al tiempo de dictarse la resolución que se enjuicia y que, de haberse atendido a ellos, hubieran podido conducir a una liquidación o resolución distinta a la recogida en la liquidación que se impugna en vía extraordinaria. Así, en resolución de 22 de noviembre de 2007 (RG.2535/05), publicada en DOCTRINA (base histórica), se consideró como tal, la resolución de un Tribunal Económico-Administrativo Regional que estimando la reclamación interpuesta frente a una liquidación provisional ordenaba su anulación, teniendo por objeto el recurso extraordinario de revisión la posterior sanción ya firme que traía causa en aquella liquidación; en la misma, se decía que, "*A la vista del contenido de la citada Resolución, ..., resulta evidente que tiene valor esencial ... en relación con la sanción, puesto que en ella se anula por el TEAR la liquidación provisional practicada ..., y esa liquidación provisional anulada por el TEAR ... es la que ha servido de base para girar la liquidación de la sanción objeto del recurso de revisión. Además la referida Resolución es de fecha 31 de marzo 2005 y por tanto posterior al acto de imposición de la sanción, que tuvo lugar el 16 de junio de 2003, por lo cual además, resulta evidente que el documento en cuestión no pudo aportarse por la interesada con anterioridad a la mencionada fecha*". En similar pronunciamiento de 18 de enero de 2006, se calificó como '*documento de valor esencial*' la sentencia dictada por un Tribunal Superior de Justicia "*en la que se estimaba el recurso interpuesto y por tanto se dejaba sin efecto la liquidación de IRPF 1995 que origina el presente expediente sancionador*".

Por contra, no merecerían aquella calificación de '*documentos esenciales ... que evidencian el error cometido*', aquellos pronunciamientos jurisdiccionales o administrativos que, aún guardando evidente relación con el caso enjuiciado, no pongan de relieve nuevo hecho alguno, sino simplemente una distinta valoración jurídica o interpretación de las normas aplicables, atendidos los mismos hechos o circunstancias, como ha tenido ocasión de reiterar este Tribunal, entre otras, en resoluciones de 17 de enero de 2007 (R.G. 573/2006), publicada en DOCTRINA (base histórica), de 14 de febrero de 2008 o 20 de enero de 2010.

(...)

Visto el criterio reiteradamente sostenido por este Tribunal, en el caso ahora analizado no puede considerarse como *‘documento esencial... que evidencia el error cometido’*, la reforma del artículo 122.1 de la Ley 35/2006 alegada por el obligado, en tanto con dicha reforma no se evidencia hecho nuevo alguno, desconocido o ignorado al tiempo de dictar aquel acuerdo de liquidación y sanción y que ahora evidencie el error en que pudiera haber incurrido la referida liquidación y sanción aquí cuestionada, sino que dicha nueva norma viene a establecer un nuevo supuesto de exención en el caso de daciones en pago de la vivienda habitual.

En síntesis, la reforma de la ley 35/2006 alegada, no encuentra acomodo alguno en aquel artículo 244.1 de la LGT para superar el previo juicio de admisibilidad que se impone en esta vía extraordinaria de revisión, lo que impone la inadmisión del presente recurso extraordinario de revisión.

SEXTO.-

(...)

Por todo lo expuesto, si bien en el presente supuesto no proceden el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 LGT, ni los procedimientos especiales de revisión de actos nulos de pleno derecho ni de rectificación de errores regulados en los artículos 217 y 220 GT, sí que sería posible incardinar la petición del recurrente dentro del primer párrafo del artículo 219.1 LGT, regulador del procedimiento de revocación (*“La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley (...)”*), dado que, si bien en el momento en que se dictó el acto de liquidación la regularización por el incremento patrimonial derivado de la dación en pago de la vivienda sí que era procedente conforme a la normativa vigente en ese momento, la declaración de dichas operaciones como exentas con efectos retroactivos por el artículo 122.Uno de la Ley 18/2014, de 15 de octubre permite al obligado tributario, a juicio de este TEAC, instar la revocación de dicho acto de liquidación.

En este punto, debe precisarse que se trata de una vía procesal que queda por completo fuera del ámbito de competencias de este TEAC. En efecto, según dispone el artículo 219.3 LGT, este procedimiento “se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararlo el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto”. Ello debe completarse con lo dispuesto en el artículo 10 del RD 520/2005 que dispone en su apartado 1 que este procedimiento “se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito. El inicio será notificado al interesado”. Mientras que el apartado 2 de este precepto reglamentario concreta que “el órgano competente para acordar el inicio del procedimiento será el superior jerárquico del que lo hubiese dictado. El inicio podrá ser propuesto, de forma motivada, por el propio órgano que hubiera dictado el acto o por cualquier otro de la misma Administración pública”.

De lo anterior resulta que la Revocación de actos es un procedimiento especial de revisión que se inicia siempre de oficio, no admite la iniciación a instancia de parte, ya que el escrito que el interesado puede presentar ante el órgano que dictó el acto para promover el inicio de este procedimiento (artículo 10.1 RD 520/2005) no puede equipararse a una solicitud de inicio. Asimismo, la Administración tributaria no está obligada a contestar dicho escrito, y si lo hace, la comunicación recibida por el interesado no es susceptible de recurso/reclamación alguna.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 2493/2017 de 31/01/2018

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Procedimiento de recaudación. Adopción de medidas cautelares. Riesgo recaudatorio.

Determina el TEAC, en recurso extraordinario de alzada, que la adopción de las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT –aquellas cuya finalidad es asegurar el cobro de la deuda tributaria–, requiere la concurrencia tanto de la vertiente subjetiva como de la objetiva del riesgo recaudatorio. Entiende el Tribunal que la adopción de tales medidas no puede basarse únicamente en determinadas conductas del obligado tributario encaminadas a la disposición de sus bienes, sino que, además, resulta necesario la constatación del riesgo objetivo, ya que la medida cautelar no tendría sentido si la cuantía de la deuda fuera insignificante en comparación con los ingresos corrientes o el patrimonio del obligado tributario, por ejemplo.

En cuanto a la vertiente subjetiva del riesgo, concluye el TEAC que las conductas reprochables del obligado tributario no tienen por qué estar limitadas al ámbito recaudatorio, sino que, por el contrario, dicho elemento puede fundarse en conductas del obligado tributario puestas de manifiesto durante el procedimiento de comprobación tendente a regularizar la deuda.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

(...)

Sobre la necesaria concurrencia del elemento subjetivo del riesgo se ha pronunciado este Tribunal Central en diferentes ocasiones. Así, puede citarse la resolución de 9 de julio de 2008 (RG 2596/2006) en la que dijimos:

SEGUNDO.- El artículo 81 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, establece e su apartado 1 que “Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado. La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción” El siguiente apartado 2 dispone que las medidas habrán de ser proporcionales al daño que se pretende evitar, estableciendo a continuación el tipo de medidas cautelares que pueden adoptarse entre las que se encuentra “el embargo preventivo de bienes o derechos, del que se practicará en su caso, anotación preventiva”.

A la vista de lo dispuesto en el precepto mencionado, resulta claro que a efectos de la procedencia de la adopción de medidas cautelares, es preciso que concurren los siguientes requisitos: 1º) que existan indicios racionales de que, en caso de no adoptarse tales medidas el cobro de las deudas se vería frustrado o gravemente dificultado; 2º) que las medidas adoptadas sean proporcionales al daño que se pretende evitar. La concurrencia en cada caso de los referidos requisitos, debe constar o al menos deducirse del correspondiente acuerdo de adopción de la medida cautelar.

(...)

Ciertamente, no basta que concurra el riesgo subjetivo para la adopción de medidas cautelares si no existe un riesgo objetivo. Dicho con otras palabras, determinadas conductas del obligado tributario tendentes a la disposición de sus bienes difícilmente podrían permitir la adopción de una medida cautelar si resultase, por ejemplo, que la cuantía de la deuda fuera irrelevante en comparación con los ingresos corrientes o con el patrimonio de aquel.

Así pues, en contra de lo que sostiene la Directora recurrente, este Tribunal Central concluye que para que pueda apreciarse la existencia de riesgo recaudatorio al efecto de dictar las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es necesario que concurran las dos vertientes, subjetiva y objetiva, de aquél.

La necesaria concurrencia de ambas vertientes del riesgo ha sido reconocida por este Tribunal Central en diversas resoluciones, además de en la arriba citada de 9 de julio de 2008 (RG 2596/2006). Así, por ejemplo, en la resolución de 30 de octubre de 2012 (RG 3488/2011), en la que se señaló:

TERCERO: En cuanto a la inexistencia de “periculum in mora”, el mismo se refiere a la existencia de un riesgo fundado que, para el caso de no adoptarse las medidas cautelares, y en tanto el procedimiento de que se trate esté siendo tramitado con la consiguiente pendencia en cuanto al resultado pretendido –el pago de la deuda y sanciones tributarias–, se sucedan actos o hechos que menoscaben la posibilidad de conseguir el resultado mencionado. Resulta ineludible, pues, hacer la mejor exposición posible por lo que respecta a la naturaleza del riesgo, como elemento primordial que justifica el recurso a las medidas cautelares adoptadas.

Riesgo subjetivo: *debe destacarse, de manera fundamental, la precisa descripción y análisis que la Delegación Especial en Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, realiza sobre la casuística que, en el presente caso, se da en la existencia y naturaleza del riesgo subjetivo que incide tanto en la mercantil, deudor principal, como en la reclamante, por su condición posible de responsable solidaria. Resumidamente, el riesgo subjetivo deriva de la actitud defraudatoria y elusiva adoptada por la mercantil V, S.L.. Esta mercantil, cuyo administrador de hecho es el cónyuge de la reclamante, realizó volitivamente la mencionada actuación fraudulenta en el I.V.A. mediante la utilización de intermediarios o agentes ficticios, acto que supone la premeditada decisión defraudatoria en el pago de los tributos a que viene obligada por ley. La Inspección de los Tributos considera que la persona que ha gestionado la sociedad ha sido D. X, apoderado de la misma y cónyuge de la reclamante, D^a. Y. El Sr. X aparece actuando en nombre de la mercantil en los contratos, facturas, cheques, etc., e incluso en las escrituras relativas a la transmisión de inmuebles promovidos por la sociedad, firmando, también, las declaraciones presentadas. Tiene probado la Inspección que, incluso, la Sra. Y ha sido partícipe y administradora de algunos de los trucos utilizadas por la mercantil para eludir el pago del I.V.A.*

Respecto de la reclamante, ha de resaltarse su participación en la gestión de V, S.L. en cuanto a la práctica totalidad de las matriculaciones de los vehículos de la sociedad. Pero resulta más determinante del riesgo subjetivo en la persona de D^a. Y la circunstancia de que en ella concurren todos los elementos de tiempo, forma y resultado para considerar que con su actitud –posición de compradora en la transmisión del bien inmueble objeto de las presentes medidas cautelares– tan sólo se pretendía provocar el vaciamiento fraudulento del patrimonio del deudor principal, situación esta que coloca a la reclamante en la posición de colaboradora necesaria en el ilícito que pretende impedir la actuación recaudatoria de la Administración tributaria.

Esta circunstancia determina que el comportamiento de la mercantil deudora principal, gestionada por el cónyuge de la interesada, sea presumiblemente susceptible de repetirse en su propia persona, de situarse en la condición de obligado tributario al quedar compelida al pago de la deuda de la mercantil como consecuencia de su declaración de responsable solidaria.

Riesgo objetivo: *queda claramente deducido por la observación de que la mercantil V, S.L. no tiene bienes o derechos susceptibles de embargo, como consecuencia de la operación de vaciamiento patrimonial*

antes descrita, a lo que ha de añadirse la constatación del cese de su actividad, por lo que no puede obtener recursos ordinarios para el pago de la deuda.

(...)

CUARTO.- Una vez concluido que para la adopción de las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT es necesario que concurren las dos vertientes del riesgo recaudatorio, subjetiva y objetiva, resta analizar la segunda cuestión controvertida, esto es, si la vertiente subjetiva del riesgo recaudatorio debe fundarse necesariamente y en todo caso exclusivamente en comportamientos reprochables desde el punto de vista recaudatorio o si puede basarse también en conductas (actuaciones u omisiones) puestas de manifiesto con ocasión de la regularización llevada a cabo en el procedimiento de comprobación o investigación.

(...)

Este Tribunal Central no puede compartir la tesis sostenida por el TEAR. Y es que las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT se encaminan a asegurar el cobro de la deuda tributaria y pueden ser adoptadas cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. **La norma no exige que tales indicios sobre la frustración o grave dificultad del cobro estén constituidos exclusivamente por comportamientos del obligado tributario reprochables desde el punto de vista recaudatorio.** Cualquier comportamiento del obligado tributario detectado por la Administración que, de no adoptarse las medidas cautelares, pueda frustrar o dificultar gravemente el cobro de la deuda tributaria, sería apto para la adopción de dichas medidas. **Puede tratarse, por tanto, de la conducta elusiva puesta de manifiesto por la Administración en el procedimiento de comprobación encaminado a la regularización tributaria del interesado, sin que sea necesario** –como sugiere el TEAR- **que se trate en todo caso de actuaciones especialmente graves, pues la norma nada dice tampoco al respecto.**

(...)

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, acuerda: ESTIMARLO EN PARTE, unificando criterio en el sentido siguiente:

- 1.- Para que pueda apreciarse la existencia de riesgo recaudatorio al efecto de dictar las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es necesario que concurren las dos vertientes, subjetiva y objetiva, de aquél.
- 2.- La vertiente subjetiva del riesgo recaudatorio no tiene por qué fundarse exclusivamente en comportamientos reprochables desde el punto de vista recaudatorio sino que puede basarse también en conductas (actuaciones u omisiones) puestas de manifiesto en cualquier fase o procedimiento tributario, sea o no recaudatorio, sin que sea exigible para permitir la adopción de la medida cautelar que en todo caso deba tratarse de actuaciones excepcionales o manifiestamente graves, como los son las tramas de defraudación, facturas falsas o una evidente ocultación.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 3989/2017 de 16/01/2018

Unidad resolutoria: Vocalía décima

Procedimiento inspector. Prescripción por excesiva duración de las actuaciones. Fecha de finalización del plazo.

La fecha de finalización del plazo de las actuaciones inspectoras no es la fecha en la que se notificó el primer Acuerdo de liquidación, sino la fecha en la que se notificó el Acuerdo posterior, en el que se daba respuesta a las alegaciones del sujeto pasivo, alegaciones que no habían sido tenidas en cuenta por haber entrado en la Inspección cuando ya se había dictado el primer acuerdo.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- (...)

La entidad reclamante no discute la obligación de aportar la documentación solicitada ni haberse retrasado en la aportación de parte de la documentación requerida. Tampoco discute la trascendencia tributaria de la documentación solicitada. La entidad alega que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo aquella dilación que impida continuar con normalidad en el desarrollo de la actuación inspectora. Pues bien, en la sentencia de 19 de julio de 2016 el Tribunal Supremo vincula dicha incidencia del retraso en el normal desarrollo de las actuaciones con el carácter relevante o trascendente de la documentación solicitada para la continuidad de la inspección, de forma que su no aportación en tiempo no permite el desarrollo con «normalidad» de la actuación inspectora, pues, tal y como indica el Tribunal Supremo, «una cosa es que se produzcan actuaciones y otra el desarrollo con «normalidad» de la actividad inspectora que requiere una continuidad temporal y de fines que se rompen cuando no se aporta en tiempo la documentación solicitada, si esta es relevante y trascendente para la continuidad de la inspección».

Al igual que ocurre en el supuesto de hecho objeto de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2016, en el presente caso la reclamante en ningún momento ha justificado la irrelevancia e intrascendencia de la documentación requerida por la Inspección a que se refiere el Tribunal Supremo, por lo que debemos desestimar su alegación en los mismos términos que lo hizo el Alto Tribunal en la referida sentencia.

(...)

CUARTO.- (...)

Ahora bien, dicho acuerdo de liquidación se adoptó el 3 de mayo de 2012, dándose la circunstancia de que la interesada había presentado las alegaciones al acta el día 2 de mayo de 2012, dentro del periodo de alegaciones, que concluía el día 4 de mayo: alegaciones que tuvieron entrada en la secretaría administrativa de la Inspección ese 4 de mayo.

Quiere esto decir que el acuerdo de liquidación se adoptó con anterioridad a la presentación de las alegaciones de la entidad y a la conclusión del plazo del que aquella disponía.

(...)

Doctrina administrativa

Ha de destacarse que en supuestos similares al aquí planteado, la Audiencia Nacional ha anulado dos resoluciones de este TEAC, de 30 de mayo de 2012 y de 2 de abril de 2015 (RG 3754/2011).

Dichas sentencias, de 14/05/2015 (rec. .../2012) y de 12/07/2016 (rec. .../2014) en casos en que la interesada había presentado en plazo el escrito de alegaciones frente al acta de disconformidad, escrito que había tenido entrada en la sede de la Inspección con posterioridad a la emisión y notificación del acuerdo de liquidación, consideran que el acuerdo complementario de la liquidación, en que se contestaba a las alegaciones es el verdadero acuerdo de liquidación, con el que se pone fin al procedimiento de inspección puesto que se dicta tras la recepción de las alegaciones y el examen de las mismas.

En consecuencia, consideran como fecha final del procedimiento a efectos de dilucidar un eventual exceso de duración la de notificación de dicho segundo acuerdo complementario.

(...)

Ciertamente, en el presente caso la entidad presentó sus alegaciones y documentación que tuvo por conveniente, el día 2 de mayo de 2012, dentro de su plazo, que concluía dos días mas tarde, el 4 de mayo. Aunque tales alegaciones no tuvieron entrada en la sede de la Inspección hasta el día 4 de mayo, dicho día estaba dentro aun de ese plazo de alegaciones y lo cierto es que el plazo de que disponía la Inspección para notificar el acuerdo de liquidación era el 7 de mayo de 2012, por lo que no le hubiera resultado imposible atender al escrito de alegaciones y contestarlo en el acuerdo de liquidación.

Así las cosas, en el presente caso, en que no se aprecia ninguna actuación de la entidad contraria a la buena fe, es criterio más garantista para la seguridad jurídica del contribuyente el expuesto por la Audiencia Nacional. Además, evita que la Inspección alargue improcedentemente el plazo de duración de la comprobación inspectora, eludiendo el mandato legal merced a la emisión de una resolución complementaria del acuerdo de liquidación, en la que se tengan en cuenta las alegaciones de la interesada presentadas en plazo.

Así pues, tomando en consideración la fecha de notificación del segundo acuerdo o resolución de contestación a las alegaciones, de 24 de mayo de 2012, se había superado el plazo máximo de duración de las actuaciones previsto en la normativa, que, según hemos indicado, concluía el 7 de mayo.

Siendo esto así, partiendo del “dies a quo”, de vencimiento del plazo de presentación de la declaración del IS 2006 (25 de julio de 2007) y como “dies ad quem” el 24 de mayo de 2012, había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria de dicho ejercicio.

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 4423/2014 de 25/01/2018

Unidad resolutoria: Secretaría General

IVA. Exenciones. Arrendamiento de viviendas.

Se discute la concurrencia de los requisitos para poder derivar por responsabilidad solidaria el pago de una deuda. La responsabilidad del apartado a) del artículo 42.2 LGT no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- (...)

La cuestión será determinar si dicho subarrendamiento debe producirse en un momento posterior a la celebración del contrato de arrendamiento, o lo que es lo mismo, si dentro del ámbito de la exención pueden incluirse aquellos supuestos en los, siendo el arrendatario una persona jurídica, de manera concreta y específica, en el propio contrato de arrendamiento, figure ya la persona o personas usuarias últimas del inmueble, de manera que se impida el subarrendamiento o cesión posterior a personas ajenas a aquellas designadas en el contrato de arrendamiento; no facultándose al arrendatario ni a subarrendar o ceder la vivienda ni a designar con posterioridad a la firma del contrato a las personas físicas usuarias del inmueble, no teniendo la posibilidad de que la vivienda se destine a su utilización por distintas personas físicas durante la vigencia del contrato de arrendamiento. En definitiva, debe concretarse si las estipulaciones contractuales del arrendamiento evidencian que el contrato se pactó con la única finalidad de que el inmueble fuese objeto de uso por una persona física concreta, sin que por ello y en caso afirmativo, se acuda a una interpretación extensiva de la exención no permitida por el ordenamiento tributario.

La dicción del precepto y finalidad de la exención deben permitir incluir este supuesto en la norma, dado que con ello no se violenta ni su ámbito de aplicación ni la finalidad perseguida por el legislador. En este sentido se deduce que lo que se pretende con la exención es que la finalidad del contrato de arrendamiento debe ser únicamente servir de vivienda a una concreta persona, es decir, que cuando se acredita que no existe un negocio jurídico posterior al contrato de arrendamiento por el que se cede el uso de la vivienda (porque se concreta la persona física o personas físicas que van a ocupar el inmueble destinado a vivienda), y que por ello no puede destinarse a residencia de otra persona, cualquiera que sea su título o el motivo de la cesión, debe incluirse la operación dentro de la exención que ahora examinamos.

No se incluirá en el ámbito de aplicación de la exención aquel contrato de arrendamiento por el que se faculta al arrendatario a designar a las personas que vayan a ocupar la vivienda. Esta designación posterior de la persona o de las personas (es así cuando puede destinarse a un uso de distintas personas por períodos temporales inferiores al del contrato de arrendamiento de forma sucesiva) que van a ocupar el inmueble no puede sino comportar una cesión o subarriendo que impide que el arrendamiento este exento de IVA.

(...)

Teniendo en cuenta los anteriores principios, el TJUE nos indica que la norma comunitaria no define el concepto de «arrendamiento» y tampoco se remite a las definiciones adoptadas al respecto por la normativa de los Estados miembros. Añade que la característica fundamental del concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles» a efectos de la aplicación de la exención que examinamos, es que consiste fundamentalmente en el hecho de que un arrendador confiere a un arrendatario, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, el derecho a usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho, siendo el propietario quien realiza la prestación de servicios imponible y el arrendatario quien entrega, a cambio de ésta, la contrapartida. Para apreciar si esta definición conviene a un contrato en particular, han de tomarse en consideración todas las características de la operación y las circunstancias en las que se desarrolla, o lo que es lo mismo, es preciso tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate a fin de investigar sus elementos característicos. A este respecto, el elemento decisivo es la naturaleza objetiva de la operación, cualquiera que sea la calificación que las partes le hayan otorgado. En definitiva, para que exista arrendamiento de un bien inmueble a efectos de la exención es necesario que concurren todos los requisitos que caracterizan a esa operación, a saber, que el propietario de un bien inmueble haya cedido al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo convenido; aplicándose la exención a la concesión de arrendamientos de inmuebles, pero no a las operaciones que únicamente se basan en éstos o que les son accesorias, sin que sean efectuadas por el propio propietario.

En el presente caso, la entidad recurrente, persona jurídica, es la que figura como arrendataria en diferentes contratos de arrendamiento de vivienda, que de acuerdo con las manifestaciones realizadas por la interesada van a ser utilizados como vivienda de algunos de sus empleados y familiares, sin concretar las personas o usuarios de los inmuebles, el plazo durante el cual lo utilizarán, y si van a ser exclusivamente las personas designadas las usuarias del inmuebles, no pudiendo utilizarse por ninguna otra persona física.

Por tanto, en el supuesto aquí planteado, no concurre ninguna de las salvedades establecidas por este Tribunal para considerar aplicable la exención del artículo 20.Uno.23º.b) de la LIVA a los arrendamientos suscritos por la entidad reclamante, ya que el inmueble no puede constituir la vivienda del arrendatario de nuestro supuesto por ser una persona jurídica que no lo destina directa y efectivamente a dicha finalidad, siendo indudable que el destino pactado no tiene lugar hasta que la sociedad arrendataria cede o subarrienda el inmueble a la persona física ajena al contrato, lo que se produce necesariamente aunque una cláusula contractual prohíba tanto la cesión como el subarriendo, por cuanto ni se concretan las personas físicas que los utilizarán, ni que sean exclusivamente unas personas concretas, ni se impide la cesión a distintas personas de manera discontinua o por períodos inferiores al fijado en el contrato de arrendamiento.

Revista Técnica Tributaria

.....

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA DEL TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia

José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante





Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Aurora Ribes Ribes

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante
Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 4 de octubre de 2017

Asunto: C-164/16.

Partes: Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs y Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd.

Síntesis: "Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 14, apartado 2, letra b) – Entrega de bienes – Vehículos automóviles – Contrato de arrendamiento financiero con opción de compra".

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El objeto del presente asunto es clarificar el significado del artículo 14, apartado 2, letra b) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. En particular, se trata de esclarecer si cuando este precepto se refiere a "contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo", debe o no interpretarse en el sentido de que resulta aplicable a un contrato de arrendamiento con opción de compra como el controvertido en el litigio que nos ocupa.

El origen del conflicto se polariza en torno a un contrato tipo para financiar el uso de sus vehículos automóviles, denominado "Agility", utilizado por Mercedes-Benz Financial Services UK, con domicilio en el Reino Unido, que posibilita que los clientes aplacen la decisión entre arrendamiento y compra a una fecha posterior a la entrega del vehículo. Este tipo de contrato aúna características de otros dos, "Leasing" (contrato de arrendamiento estándar) y "Hire Purchase" (contrato de arrendamiento financiero), que asimismo ofrece la entidad, ya que los tres presentan como denominador común el hecho de que Mercedes-Benz Financial Services UK conserva la propiedad del vehículo durante toda la duración del contrato y que el arrendatario abona plazos mensuales. Ahora bien, "Agility" constituye un contrato de arrendamiento con opción de compra¹ (a diferencia del contrato tipo

“Leasing”, que excluye la transmisión de la propiedad, al margen de otros elementos diferenciales) en el que los pagos mensuales son, por lo general, menos elevados que en el contrato denominado “Hire Purchase”, de modo que su importe total representa únicamente en torno al 60% del precio de venta del vehículo, incluido el coste de financiación.

Según las condiciones de este contrato tipo, “Agility”, sobre el que se concita la controversia, en la hipótesis de que el usuario desee ejercer la opción de compra del vehículo (cuestión ésta sobre la que se le pregunta tres meses antes del fin del contrato), deberá pagar aproximadamente el 40% del precio de venta. La mitad de los arrendatarios, según comprobaciones del órgano jurisdiccional remitente, responden afirmativamente.

En contraste con el contrato tipo “Leasing”, que a efectos del IVA recibe la calificación de “prestación de servicios”, por lo que el devengo se produce con cada pago mensual, siendo la base imponible el importe de dicho pago mensual; tanto el contrato denominado “Hire Purchase”, como el contrato tipo “Agility”, se califican como “entregas de bienes”, de modo que el impuesto resulta exigible en su totalidad en el momento de entrega del vehículo, siendo la base imponible el precio total de la entrega.

De acuerdo con estas coordenadas, la Administración Tributaria reclamó a Mercedes-Benz Financial Services UK el IVA correspondiente al materializarse la entrega de los vehículos con base en dicho contrato. La entidad, disconforme con tal calificación, alegó ante el Tribunal de primera instancia de Reino Unido que, dado que el contrato no establece necesariamente la transmisión de la propiedad, debía considerarse una “prestación de servicios”, lo que conllevaría la exigencia del IVA únicamente por cada pago mensual. Pese a ser desestimada por el citado Tribunal, esta reclamación fue acogida posteriormente por el Tribunal de Apelación (Sala de lo Tributario y de la Cancillería) de Reino Unido. La Administración Tributaria recurrió dicha resolución ante el órgano jurisdiccional remitente - Tribunal de Apelación (Inglaterra y País de Gales)- que, al considerar necesaria la interpretación del artículo 14, apartado 2, letra b) de la Directiva IVA para la resolución del litigio, suspendió el procedimiento y elevó ante el TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

- “1. ¿Cuál es el significado de la expresión “contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien [...], cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo”, contenida en el artículo 14, apartado 2, letra b), de la Directiva [del IVA]?”
2. En particular, en el contexto del presente asunto, ¿exige la expresión “en el curso normal de los hechos” que la Administración Tributaria se limite a identificar la existencia de una opción de compra que puede ejercitarse, como máximo, en el momento del pago del último vencimiento?”
3. Subsidiariamente, ¿exige la expresión “en el curso normal de los hechos” a la Administración nacional ir más allá e indagar sobre la finalidad económica del contrato?”
4. En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión:
 - a) ¿Debe influir en la interpretación del artículo 14, apartado 2, de la Directiva [del IVA] un análisis de la probabilidad de que el cliente ejercite la opción?”
 - b) ¿Resulta pertinente para determinar la finalidad económica del contrato el importe del precio que se ha de pagar al ejercitar la opción de compra?”

1 El artículo 189 de la Ley británica de 1974 sobre créditos al consumo define el contrato de arrendamiento con opción de compra, como aquel en virtud del cual se alquila un bien al arrendatario a cambio de pagos periódicos, con la consiguiente transmisión de la propiedad del bien a dicho arrendatario si se cumplen los términos del contrato y se producen uno o varios hechos específicos, incluido el ejercicio de la opción de compra.

2. Fundamentos de Derecho y comentario.

Tras declarar que las cuestiones prejudiciales formuladas deben analizarse conjuntamente, el Tribunal de Justicia clarifica, en primer término, que los contratos de arrendamiento de vehículos automóviles con opción de compra, como el contrato tipo “Agility” -cuya calificación a la luz del IVA es objeto de disputa-, forman parte de los denominados contratos de arrendamiento financiero o *leasing*.

En este sentido, es posible acordar contractualmente entre las partes la existencia de una opción de compra del bien de que se trate al finalizar el periodo de arrendamiento. De hecho, la nota esencial de este tipo de contratos, como es sabido, es la de sustituir la adquisición inmediata de la plena propiedad, pudiendo el cliente disfrutar de dicho bien sin la obligación de abonar la totalidad del precio de compra en el momento de entrega.

De ello se deduce que la simple calificación de un contrato como “contrato de arrendamiento financiero” no es suficiente para inferir, por sí misma, la consiguiente calificación a efectos del IVA de la prestación que el mismo conlleva; sino que es necesario, además, que el contrato albergue una cláusula en la que expresamente se prevea la transmisión de la propiedad de dicho bien al arrendatario. Especial relevancia presenta, en este punto, la consideración efectuada por el Abogado General en el párrafo 50 de sus Conclusiones², donde señala que dicha cláusula expresa de transmisión de la propiedad puede considerarse presente en el contrato cuando en éste se establezca una opción de compra de un bien tomado en arrendamiento financiero. Así lo estima también el Alto Tribunal, que asume esta premisa, añadiendo la necesidad de que en las estipulaciones del contrato se establezca claramente que el arrendatario adquirirá de forma automática la propiedad del bien si la ejecución del contrato sigue su curso normal hasta su fin.

Ambos aspectos se reputan clave, a nuestro entender, a efectos de la oportuna calificación como “entrega de bienes” en el contexto del IVA; especialmente el segundo, que entronca directamente con la interpretación del artículo 14, apartado 2, letra b) de la Directiva IVA, al entender el Tribunal de Justicia que de la expresión “cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo”, solamente cabe deducir la idea de que el pago por parte del cliente del último plazo a su cargo en virtud de dicho contrato, comporta la transmisión a éste del derecho de dominio sobre el bien objeto del contrato. Esta interpretación resulta reforzada por la idea de que, en estos casos, el ejercicio de la opción de compra, aunque de carácter facultativo, se torna en realidad la única alternativa económicamente razonable para el arrendatario, pues el total de los vencimientos contractuales se corresponde con el valor venal del bien, incluido el coste de financiación, y el ejercicio de la opción no exige al arrendatario el pago de una cantidad complementaria significativa.

Considera el Tribunal europeo, abundando en la cuestión, que esta interpretación del citado precepto viene confirmada por la propia estructura general de la Directiva IVA en lo que respecta a la clasificación de las operaciones gravadas. Lo contrario obligaría a las autoridades tributarias nacionales, en el caso de contratos que -como el examinado- no se hallan objetivamente vinculados a operaciones gravadas en el momento en que comienza su ejecución, a realizar averiguaciones con el fin de determinar la intención de la parte con la que ha contratado el sujeto pasivo y, si procede, acometer la pertinente regularización. A juicio del TJUE, dicha situación no respetaría los postulados de seguridad jurídica, ni la finalidad de agilizar y facilitar la aplicación del impuesto atendiendo a la naturaleza objetiva de las operaciones comprendidas en su ámbito. De acuerdo con todo ello, el Tribunal europeo concluye que corresponde al órgano judicial interno comprobar, en el caso en cuestión, si en el contrato analizado concurren o no los requisitos señalados con vistas a adoptar una calificación u otra y, en consecuencia, la correspondiente tributación a efectos del IVA.

² Conclusiones del Abogado General, Sr. M. Szpunar, presentadas en audiencia pública el 31 de mayo de 2017.

El presente pronunciamiento encierra una relevancia indudable por lo que respecta a la interpretación que en este ámbito han de realizar a partir de ahora los Estados miembros. Centrándonos en el caso español, cabe hacer notar que la Ley del IVA contempla este supuesto en el artículo 8. Dos. 5º, al considerar como entregas de bienes: “Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados. A efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes”. La sentencia del TJUE sobre este particular arroja luz sobre la correcta interpretación de la que es acreedora esta disposición y resuelve no pocas dudas que pudieran surgir al hilo de la ejecución y consiguiente tributación derivada de los contratos de arrendamiento con opción de compra.

En efecto, el Tribunal aborda cuestiones no planteadas hasta la fecha, como es el caso de calificar como entrega de bienes las derivadas de este tipo de contratos, aun cuando todavía no se haya realizado la opción, pero exista una alta probabilidad (en el curso normal de los hechos) de que ésta se ejercite en el sentido de adquirir finalmente el derecho de dominio sobre el bien (aunque solo sea porque la misma se presenta como la opción económica más rentable). Siendo ello así, se valora positivamente la clarificación del Alto Tribunal al respecto, que no se desprendía directamente del tenor literal del artículo de la Ley española del IVA sobre el particular³ y que, por tal razón, creemos que será de utilidad para todos los operadores jurídicos y económicos, atendida la seguridad jurídica que introduce en esta órbita.

3. Fallo.

Expuesto cuanto antecede, el Tribunal de Justicia declara: “La expresión “contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo”, empleada en el artículo 14, apartado 2, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a un contrato tipo de arrendamiento con opción de compra cuando pueda deducirse de las condiciones financieras del contrato que el ejercicio de la opción se presenta como la única elección económicamente razonable que el arrendatario puede hacer llegado el momento si el contrato se ejecuta hasta su fin, extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional nacional”.

3 Nótese, sin embargo, que esta previsión sí se contiene expresamente en el artículo 20, apartado 22, letra a) LIVA, en relación con la entrega de edificaciones a resultas de un contrato de arrendamiento financiero, al señalar que no se aplicará la exención relativa a la segunda y ulteriores entregas, tras concluirse su construcción o rehabilitación: “A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

Los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años”. Si bien es cierto que el supuesto no atañe al caso de la entrega de vehículos analizado, no lo es menos, en nuestra opinión, que esta regulación guarda una conexión indiscutible con aquél, lo que nos permite inferir, *mutatis mutandi*, una sintonía indiscutible entre lo dispuesto en la normativa española a estos efectos y la filosofía subyacente a la sentencia examinada.

Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 4 de octubre de 2017

Asunto: C-308/16.

Partes: Kozuba Premium Selection sp. z o.o. y Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Síntesis: “Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 12, apartados 1 y 2- Artículo 135, apartado 1, letra j) – Hecho imponible – Exención de las entregas de edificios – Concepto de “primera ocupación” – Concepto de “transformación”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El origen del litigio examinado trae causa de la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 12, apartados 1 y 2, y 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112/CE. En particular, se trata de dilucidar, por un lado, si el concepto de “primera ocupación” de un edificio, empleado en el artículo 12, apartado 1 de la citada Directiva, ha de entenderse o no en el sentido de que esa primera ocupación debe producirse en el marco de un acto gravado. Y, por otro lado, si en caso de mejora de un edificio que genere un valor añadido igual o superior al 30% de su valor inicial, tal mejora o transformación podría dar lugar a una “nueva primera ocupación”.

Y ello porque ambas circunstancias son contempladas por el Derecho polaco (artículo 2, punto 14 de la Ley del Impuesto sobre bienes y servicios) a efectos de conceder o no la exención del IVA en el ámbito de operaciones inmobiliarias, de manera que tal beneficio fiscal quedaría condicionado, de una parte, a que la primera ocupación se haya producido en el marco de un acto gravado; y, de otra parte, a que las mejoras operadas en el edificio no rebasen el porcentaje indicado, ya que lo contrario legitimaría una nueva sujeción y tributación efectiva por IVA. La cuestión clave, por consiguiente, radica en determinar si estos dos requisitos fijados en la normativa nacional de un Estado miembro con vistas a aplicar la exención, son o no conformes con los citados artículos de la Directiva europea.

La discusión surge a raíz de un caso concreto, en el que una empresa (Kozuba) domiciliada en Polonia, decide en 2005 aumentar su capital social y recibe un inmueble destinado a vivienda y enclavado asimismo en territorio polaco, como aportación de uno de sus socios. Teniendo en cuenta que el edificio se construyó en 1992, la empresa procede a reformarlo, invirtiendo un 55% del valor inicial del inmueble. Concluida la reforma el 31 de julio de 2007, el inmueble permanece en la empresa hasta su posterior venta a un tercero en enero de 2009.

Desde la perspectiva de la empresa, al tratarse de un edificio antiguo, la venta quedaba exenta de IVA, motivo por el que no incluyó el beneficio generado por esa entrega en su declaración del IVA del primer trimestre de 2009. En desacuerdo con tal actuación, el Director de la inspección fiscal procedió a regularizar dicha autoliquidación. Pese a que la empresa recurrió la decisión, la autoridad tributaria superior ratificó este proceder, al entender que desde la fecha de conclusión de las obras (31 de julio de 2007) el inmueble había estado afectado a las necesidades de la empresa y no había generado, pues, ningún acto gravado; por lo que en su opinión la fecha de la “primera ocupación” no había sido el 31 de julio de 2007, sino el 15 de enero de 2009, fecha del primer acto gravado (su venta) al que el edificio había dado lugar después de las mejoras. Conforme a esta interpretación, Kozuba no tenía derecho a la exención, en la medida en que la venta se había producido en el marco de la primera ocupación del edificio.

Tras pasar por las instancias judiciales inferiores correspondientes, el asunto se recurrió en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia que, al igual que el remitente, albergaba dudas sobre la correcta transposición en la legislación polaca de los mandatos de la Directiva europea en este ámbito. Por tal razón, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Debe interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva [2006/112] en el sentido de que se opone a una normativa nacional [artículo 43, apartado 1, punto 10, de la Ley del IVA], conforme a la cual la entrega de edificios, construcciones o de partes de los mismos está exenta del IVA, salvo cuando:

La entrega se realice en el marco de la primera ocupación o antes de la primera ocupación,

Entre la primera ocupación y la entrega del edificio, construcción o parte de estos hayan transcurrido menos de dos años,

habida cuenta de que el artículo 2, punto 14, de la Ley del IVA define la “primera ocupación” como una entrega para la utilización, en realización de actos gravados, de edificios, construcciones o partes de éstos al primer adquirente o usuario, después de que dichos edificios, construcciones o partes de éstos

- a) hayan sido construidos o
- b) hayan sido mejorados, siempre que los gastos efectuados para la mejora, en el sentido de las normas del impuesto sobre la renta, hayan ascendido al menos al 30% del valor inicial?”

2. Fundamentos de Derecho y comentario.

No obstante la formulación de la cuestión prejudicial de forma unívoca, resulta evidente que la materia sobre la que se interpela al Tribunal europeo es doble. Se pretende, en primer lugar, que el TJUE se pronuncie acerca de la conformidad con el Derecho de la UE de la definición de “primera ocupación” contenida en la normativa polaca sobre el IVA; y, en segundo término, se plantea asimismo si el criterio cuantitativo respecto a las mejoras del inmueble empleado por este Estado miembro a efectos de otorgar la exención se alinea o no con los postulados del Derecho europeo.

Este control o supervisión a realizar por el Tribunal de Luxemburgo no deriva sino de los considerandos 7 y 35 de la Directiva IVA, según los cuales: “(7) El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, (...)”; “(35) Conviene establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros”.

En consonancia con ello, como es sabido, el artículo 12, apartados 1 y 2 de la Directiva IVA permite a los Estados miembros considerar como sujetos pasivos a quienes realicen de forma ocasional la entrega de un edificio con carácter previo a su primera ocupación. Junto a ello, posibilita también que los Estados miembros definan las modalidades de aplicación de la anterior circunstancia a las transformaciones de inmuebles. Como complemento a estas previsiones, el artículo 135, apartado 1, letra j) de la citada Directiva declara exentas las entregas de edificios que no cumplan los requisitos enunciados en el artículo 12, apartado 1, letra a) de la Directiva IVA, en el bien entendido de que la

venta de un edificio con posterioridad a su primera entrega a un consumidor final, no genera un valor añadido significativo y, en consecuencia, debe quedar exenta⁴.

En uso de la facultad reconocida a los Estados miembros en esta sede, Polonia reguló, a través del artículo 2, punto 14 de la Ley del Impuesto sobre bienes y servicios, el concepto de “primera ocupación”, circunscribiéndola -a los efectos que nos interesan en el presente caso- a la entrega de edificios para su utilización, en realización de actos gravados, al primer adquirente, con carácter posterior a la mejora de los mismos, siempre que la inversión efectuada para dicha mejora hubiera ascendido al menos al 30% del valor inicial del inmueble.

Adviértase, por tanto, que al ligar el concepto de “primera ocupación” a la realización de operaciones gravadas, Polonia ha excluido *de facto* la posibilidad de considerar exentas las ocupaciones que no son fuente de operaciones gravadas, de lo que cabe colegir que la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra j) de la Directiva IVA no sería entonces aplicable a un supuesto como el que examinamos, en el que se transmite un edificio que previamente ha sido utilizado por su propietario, ya que dicha utilización no se consideraría “primera ocupación”, al no haberse efectuado en el contexto de una operación gravada.

Se suscita, pues, como primer interrogante, si esta regulación interna es o no conforme con el Derecho de la UE, a lo que el Tribunal responde de manera negativa, tras analizar su jurisprudencia preexistente y realizar una exégesis de lo dispuesto en la Directiva IVA a la luz de los criterios de interpretación literal, histórica, sistemática y teleológica (a falta de una definición en la propia Directiva del término “primera ocupación”). En efecto, ni de la literalidad de los preceptos estudiados, ni de los trabajos preparatorios de la citada Directiva, ni del contexto en el que se enmarca el artículo 12 (no cabe confundir la potestad que se otorga a los Estados miembros para determinar el modo de aplicar a las transformaciones/mejoras de inmuebles lo dispuesto respecto a la entrega anterior a su primera ocupación), y mucho menos desde el prisma de los objetivos a los que la Directiva se orienta, se infiere facultad alguna de los Estados miembros para condicionar o restringir las exenciones que en ella se contemplan.

Con arreglo a este razonamiento, el Alto Tribunal concluye la falta de compatibilidad con la Directiva IVA de la mencionada previsión interna, en virtud de la cual Polonia supedita la exención del IVA de las entregas de edificios tras su primera ocupación al requisito, inexistente en la Directiva IVA, de que esa primera ocupación se haya producido en el marco de una operación gravada.

Ahora bien, tal y como avanzamos, el órgano judicial interno elevó también al TJUE un aspecto adicional, relativo a si el criterio del legislador polaco de establecer un determinado porcentaje (en nuestro caso, el 30% como mínimo del valor inicial), respecto a los gastos de transformación del inmueble, podía entenderse como una posibilidad legítima de hacer uso de la capacidad conferida a los Estados miembros para regular este extremo, de conformidad con lo previsto en el artículo 12.2 de la Directiva IVA.

La respuesta a este segundo interrogante pasa necesariamente por la concreción de lo que deba entenderse por “transformación” que, por otro lado, no se define en la Directiva IVA. De ahí que, con base en su propia jurisprudencia⁵, el Tribunal precise que, si bien el legislador polaco ha optado por un criterio de índole cuantitativa, debe constatarse igualmente la dimensión cualitativa de esta mejora, exigiéndose que se trate, en el supuesto de un edificio antiguo como el que nos ocupa, de una transformación sustancial, de modo que pueda destinarse a otro uso o, lo que es igual, asimilarse a un edificio nuevo. Ciertamente, es esta vertiente cualitativa la que se coherente con la finalidad de la Directiva, cual es la de gravar operaciones que incrementen el valor del bien de que se trate.

4 El TJUE remite, en este sentido, a su Sentencia de 4 de octubre de 2001, *Goed Wonen*, C-326/99, apartado 52.

5 Véase la STJUE de 12 de julio de 2012, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, apartado 39.

Por consiguiente, en opinión del Alto Tribunal, aun cuando el porcentaje al que se elevaron los gastos de mejora del inmueble en cuestión (un 55% respecto de su valor inicial), llevaría a deducir que sí se operó en el mismo una “transformación” en el sentido cualitativo requerido, es competencia del juez nacional corroborar esta última circunstancia.

Recapitulando, procedería finalmente preguntarnos qué repercusión encierra este pronunciamiento en relación con el Derecho español. A este respecto, el artículo 20. Uno LIVA declara exentas, en su apartado 22º, apartado A), “las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo”.

En la misma dirección, a los efectos de esta ley, se precisa en el apartado B) que son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos: “1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación. 2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo”. Estas puntualizaciones se completan con un listado de supuestos que el legislador asimila las obras de rehabilitación, por su carácter análogo a éstas.

Se evidencia, pues, que la regulación española en este ámbito sí se acomoda perfectamente a los mandatos de la Directiva IVA. Con todo, siempre es bienvenida una sentencia que profundice y esclarezca el significado que ha de conferirse a determinados términos carentes de definición en la Directiva IVA, como son los de “primera ocupación” y “transformación”, susceptibles por ese motivo de ser ampliados o restringidos en ocasiones por los Estados miembros, si bien dentro de unos límites. En este sentido, conviene subrayar que la regulación española concerniente a lo que haya de entenderse por transformación/mejora de una edificación a los efectos de la correspondiente exención del IVA, combina tanto exigencias cuantitativas como cualitativas y, por tal motivo, consideramos que respeta adecuadamente los postulados europeos a los que nos hemos referido, tal y como han sido objeto de interpretación por parte del TJUE en la presente sentencia.

3. Fallo.

De conformidad con lo señalado, el Tribunal de Justicia declara que: “El artículo 12, apartados 1 y 2, y el artículo 15, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la exención del Impuesto sobre el valor añadido para las entregas de edificios al requisito de que la primera ocupación de éstos se haya producido en el marco de una operación gravada. Estas mismas disposiciones deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que tal normativa nacional supedita esa exención al requisito de que, en caso de “mejora” de un edificio

.....

existente, los gastos realizados con ese fin no hayan sobrepasado el 30% del valor inicial del edificio, siempre que este concepto de “mejora” se interprete del mismo modo que el concepto de “transformación” del artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2006/112, es decir, en el sentido de que el edificio de que se trate debe haber sufrido modificaciones sustanciales, destinadas a modificar su uso o a cambiar considerablemente las condiciones de ocupación del mismo”.

Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 23 de noviembre de 2017

Asunto: C-292/16.

Partes: A Oy.

Síntesis: “Procedimiento prejudicial – Libertad de establecimiento – Fiscalidad directa – Impuesto sobre Sociedades – Directiva 90/434/CEE – Artículo 10, apartado 2 – Aportación de activos – Establecimiento permanente no residente transmitido, en el marco de una operación de aportación de activos, a una sociedad que tampoco es residente – Derecho del Estado miembro de la sociedad transmitente a gravar los beneficios o las plusvalías de dicho establecimiento resultantes de la aportación de activos – Legislación nacional que establece la tributación inmediata de los beneficios o las plusvalías en el ejercicio en que se produzca la transmisión – Recaudación del impuesto adeudado como ingreso tributario del ejercicio fiscal en el que se haya producido la operación de aportación de activos”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La génesis del presente pronunciamiento se encuentra en la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 49 TFUE. El contexto en el que se enmarca el asunto vuelve a ser, nuevamente, el de los *exit taxes*; en particular, el de la imposición de las plusvalías resultantes de la transmisión de un establecimiento permanente no residente de una sociedad residente en Finlandia, en el marco de una operación de aportación de activos, a una sociedad no residente.

En efecto, a resultas de la operación descrita, en virtud de la cual la entidad A transmitió en 2006 un establecimiento permanente situado en Austria a una sociedad austriaca, recibiendo en contraprestación participaciones de esta última, dicha entidad fue sometida a tributación en dicho ejercicio por las plusvalías latentes, recaudándose el impuesto como ingreso tributario de tal ejercicio fiscal.

La posterior solicitud de rectificación cursada por la entidad ante la Administración Tributaria finlandesa fue desestimada, lo que motivó la presentación de un recurso contencioso-administrativo, sobre la base de un posible trato discriminatorio, toda vez que en una situación nacional idéntica o análoga el gravamen no se produce hasta la realización de las plusvalías, esto es, cuando se enajenan los activos aportados.

Ante las dudas suscitadas sobre una posible restricción de la libertad de establecimiento, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki decidió suspender el procedimiento, elevando al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

- “1) ¿Se opone el artículo 49 TFUE a una normativa finlandesa según la cual, si una sociedad nacional transmite, mediante una aportación de activos, un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro a una sociedad establecida en este Estado y obtiene a cambio participaciones sociales nuevas, la aportación de activos se grava de inmediato en el ejercicio en que se produce la transmisión, mientras que, en un supuesto interno análogo, la tributación se difiere al momento de la realización?
- 2) ¿Constituye una discriminación directa o indirecta el hecho de que Finlandia grave de inmediato la operación en el ejercicio en que se produce la aportación de activos, antes de que se realice la renta, mientras que en situaciones internas lo difiera al momento de la realización?

- 3) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones 1 y 2, ¿puede estar justificada esta restricción a la libertad de establecimiento por una razón imperiosa de interés general o la salvaguardia de la potestad tributaria interna? ¿Es compatible la restricción prohibida con el principio de proporcionalidad?"

2. Fundamentos de Derecho y comentario.

En los últimos años, la imposición de salida ha protagonizado no pocas sentencias del TJUE que, paulatinamente, ha ido perfilando los contornos de esta controvertida figura, con el fin de adecuarla a los principios y libertades comunitarios. No constituye excepción a ello el pronunciamiento que analizamos, que viene a refrendar la ya consolidada doctrina del Tribunal de Luxemburgo sobre la materia.

La cuestión nuclear del asunto se polariza, de nuevo, en torno a si la tributación inmediata de dichas plusvalías latentes, sin opción alguna a la entidad contribuyente de diferir su pago, atenta contra el artículo 49 TFUE, por comparación con una situación equivalente interna, en la que tales incrementos patrimoniales solo serían objeto de gravamen cuando fueran reales.

La legitimidad del *exit tax* aplicado deriva de la propia Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990 (en adelante, Directiva de fusiones), cuyo artículo 10, apartado 2, habilita al Estado miembro de la sociedad transmitente, en caso de que entre los bienes aportados con motivo de una fusión, escisión o aportación de activos figure un establecimiento permanente de la sociedad transmitente situado en otro Estado miembro, a gravar -cuando aplique la tributación por la renta mundial- los beneficios o las plusvalías del establecimiento permanente resultantes de dicha operación, siempre y cuando admita la deducción del impuesto que, de no existir las disposiciones de esta Directiva, se hubiera aplicado a dichos beneficios o plusvalías en el Estado en el que radique el establecimiento permanente y que admita dicha deducción del mismo modo y por el mismo importe por el que lo habría hecho si el impuesto hubiera sido aplicado y pagado efectivamente.

Esta regulación fue implementada en el Derecho finlandés que, ante el silencio de la Directiva sobre el marco temporal, precisó que dicho impuesto se recaudaría como ingreso tributario del ejercicio fiscal en que la referida operación hubiera tenido lugar. Tomando en consideración tanto los hechos acontecidos como la normativa aplicable, procede seguidamente aclarar si, no tanto el impuesto en sí, sino la forma de exigir dicho gravamen, se reputa contraria a la libertad de establecimiento.

Repasa entonces el TJUE su jurisprudencia sobre el significado de la libertad fundamental, haciendo especial hincapié en el dato de que también se consideran restrictivas de esta libertad todas aquellas medidas que prohíban o dificulten su ejercicio⁶. De ahí se colige que una normativa nacional que tenga como consecuencia la imposición inmediata de las plusvalías resultantes de la transferencia indicada (transmisión, en el marco de una aportación de activos, de un establecimiento permanente no residente a una sociedad no residente), cuando las mismas no son objeto de imposición si se produce una transferencia similar dentro del territorio nacional, hasta tanto no se materialicen las rentas consiguientes, constituye sin duda una restricción a la libertad de establecimiento. Nótese que esa diferencia de trato puede disuadir a las sociedades establecidas en Finlandia de ejercer una actividad económica en otro Estado miembro a través de un establecimiento permanente.

Fiel a su esquema tradicional de razonamiento, el Tribunal europeo se pregunta si existe alguna diferencia objetiva entre estas dos situaciones, que explique su diverso tratamiento fiscal. La conclusión, previa comparación de ambas situaciones, es la ausencia de tal diferencia objetiva, tal y

⁶ Véase, recientemente, la STJUE de 8 de marzo de 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, apartados 59 y jurisprudencia allí citada.

como ya se puso de relieve al hilo de los Asuntos *Comisión europea contra República Federal de Alemania*⁷, C-591/13, y, *Verder LabTec*⁸, C-657/13.

Constatada, pues, la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento, el TJUE prosigue su *iter* habitual, es decir, examina si tal restricción puede justificarse por razones imperiosas de interés general y, en caso afirmativo, si las medidas nacionales adoptadas -constitutivas de dicha restricción- son o no proporcionadas en relación con el fin que persiguen. En relación a la primera cuestión, la respuesta ha de ser positiva, por cuanto la restricción encuentra su fundamento en la preservación del reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros, objetivo éste que ha sido declarado legítimo por el propio Tribunal, pues la transmisión de un establecimiento permanente no residente de una sociedad residente a una sociedad no residente con ocasión de una operación de aportación de activos no puede significar que el Estado miembro de que se trate (Finlandia, en este caso) deba renunciar a su derecho a gravar las plusvalías generadas en el ámbito de su potestad tributaria antes de tal aportación.

En el asunto examinado, la transferencia realizada supondría que Finlandia perdiera todo vínculo con tal establecimiento permanente y, en consecuencia, también su poder tributario para gravar las plusvalías correspondientes a los activos de dicho establecimiento *a posteriori* de la citada operación; lo que convierte en adecuada, a la postre, la normativa nacional controvertida a efectos de garantizar la preservación del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros⁹.

Llegados a este punto, únicamente resta examinar si la norma en cuestión resulta proporcionada en relación con el objetivo a alcanzar. El Tribunal distingue a este respecto, dos aspectos diferenciados. En primer término, admite el carácter proporcional de la liquidación del *exit tax* sobre las plusvalías generadas en el ámbito de la soberanía tributaria de Finlandia antes de que dicha potestad tributaria se extinga (en este caso, cuando se produjo la aportación de activos), de acuerdo con lo expuesto en el párrafo anterior. Pero seguidamente, constata la falta de proporcionalidad de la medida impositiva que nos ocupa, puesto que el Estado recaudador no otorga a la sociedad contribuyente opción alguna para, o bien abonar de inmediato el impuesto, o bien diferir su pago en el tiempo.

Numerosos son ya los pronunciamientos del Alto Tribunal acerca de este extremo, relativo a las cargas administrativas que deba soportar el contribuyente en cada caso, que ha tratado en sus distintas modalidades, habiendo siempre subrayado que el Estado impositor resulta obligado, bien a conceder la posibilidad de aplazamiento del pago, o bien, como mínimo a brindar tal posibilidad de elección como *conditio sine qua non* para que la medida recaudatoria devenga proporcionada. En efecto, además de en los Asuntos *National Grid Indus* y *Comisión contra Alemania*, ya citados, el Tribunal de Luxemburgo ha abordado esta concreta cuestión en otros pronunciamientos.

Buen exponente de ello representa el Asunto *DMC*, C-164/12¹⁰, con ocasión del cual el Tribunal europeo vino a declarar que la recaudación del gravamen sobre las plusvalías latentes a lo largo de cinco años, en vez de la recaudación inmediata del mismo, se consideraba una medida proporcionada en este ámbito. Con posterioridad, tal afirmación fue corroborada al hilo del Asunto *Verder LabTec*, también citado, donde la recaudación escalonada del impuesto en diez anualidades, se estimó igualmente por el Alto Tribunal como una medida respetuosa con el principio de proporcionalidad.

7 STJUE de 16 de abril de 2015, Asunto C-591/13, *Comisión europea contra República Federal de Alemania*.

8 STJUE de 21 de mayo de 2015, Asunto C-657/13, *Verder LabTec GmbH & Co. KG y Finanzamt Hilden*, apartado 38 y jurisprudencia allí citada.

9 Idéntica solución fue la adoptada por el TJUE en *National Grid Indus*, pese a que el supuesto no era exactamente coincidente con el ahora analizado, pero sí provocaba el mismo resultado. Véase: STJUE de 29 de noviembre de 2011, Asunto C-371/10, *National Grid Indus*.

10 STJUE de 23 de enero de 2014, Asunto C-164/12, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH y Finanzamt Hamburg-Mitte*.

Por lo demás, el Tribunal europeo rechaza asimismo la posible justificación, invocada por los Gobiernos alemán y sueco, basada en la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de los impuestos, pues, a pesar de que en otras ocasiones la misma ha sido admitida como razón imperiosa de interés general para justificar una restricción al ejercicio de las libertades del TFUE, en este caso el hecho de que un Estado miembro permita a una sociedad transmitente residente optar por el pago diferido no afecta ni a la posibilidad de dicho Estado de solicitar a la sociedad la información necesaria para la recaudación del impuesto adeudado, ni tampoco la de proceder efectivamente a dicha recaudación.

En definitiva, nos hallamos ante un pronunciamiento más del TJUE sobre imposición de salida que, sin embargo, poco aporta a la doctrina jurisprudencial ya sentada en esta sede, más allá de versar sobre unos hechos que todavía no habían sido sometidos al conocimiento del Tribunal europeo, pero que presentan identidad de razón con otras muchas situaciones ya examinadas en el pasado, lo que explica que las soluciones arbitradas para aquellas sean extrapolables al presente supuesto. Así las cosas, este asunto debe interpretarse, como hemos destacado, a la luz de dicha jurisprudencia, de la que es claramente deudor el fallo adoptado por el Alto Tribunal. Ello no significa, ahora bien, que la aplicación y exacción de los *exit taxes* esté ya exenta de controversia en la actualidad. Antes al contrario, subsisten todavía algunos aspectos problemáticos que, sin duda, llegarán también al Tribunal de Luxemburgo próximamente y prometen ofrecernos nuevos capítulos merecedores de análisis en esta órbita.

3. Fallo.

De acuerdo con todo ello, el Tribunal de Justicia declara: “El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, en el supuesto de que una sociedad residente transmita, en el marco de una operación de aportación de activos, un establecimiento permanente no residente a una sociedad que tampoco sea residente, por un lado, establece la tributación inmediata de las plusvalías resultantes de dicha operación y, por otro, no permite la recaudación del impuesto adeudado, siendo así que, en una situación nacional equivalente, esas plusvalías no tributan hasta la enajenación de los activos aportados, en la medida en que dicha normativa no permite la recaudación diferida del impuesto en cuestión”.

Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 23 de noviembre de 2017

Asunto: C-246/16.

Partes: Enzo Di Maura y Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa.

Síntesis: “Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Base imponible – Directiva 77/388/CEE – Artículo 11, parte c, apartado 1, párrafo segundo – Limitación del derecho a la reducción de la base imponible en caso de impago por la otra parte contractual – Margen de apreciación de que disponen los Estados miembros en la transposición – Carácter proporcional del período de prefinanciación por el operador”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en este caso, la interpretación del artículo 11, parte C, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (en adelante, Sexta Directiva), así como de los principios de proporcionalidad, de efectividad del Derecho de la Unión Europea y de neutralidad del Impuesto sobre el valor añadido.

La controversia se suscita entre el Sr. Di Maura y la Administración Tributaria italiana, ante la negativa de esta última a aprobar la reducción efectuada por aquél sobre la base imponible del IVA, a raíz del impago de una factura de 35.000 € por parte de un cliente declarado en quiebra. A juicio de la Hacienda Pública, tal regularización no era posible, pues todavía no se tenía la certeza de que la deuda quedaría definitivamente impagada, por lo que con apoyo en la normativa interna aplicable (artículo 26 del Decreto del Presidente de la República nº 633) debía esperarse a la conclusión infructuosa del correspondiente procedimiento concursal o procedimiento ejecutivo individual, y no a una mera sentencia declarativa de quiebra.

El contribuyente recurrió entonces ante la Comisión Tributaria Provincial de Siracusa que, al albergar dudas acerca del carácter conforme de la citada normativa nacional con los principios de proporcionalidad, de efectividad del Derecho de la Unión y de neutralidad del IVA, a la vista de los diez años que como media suelen dilatarse los procedimientos concursales en Italia, decidió suspender el procedimiento y formular al TJUE las cuestiones prejudiciales siguientes:

- “1) Habida cuenta de los artículos 11, parte C, apartado 1, y 20, apartado 1, letra b), segunda frase, de la [Sexta Directiva], que se refieren, respectivamente, a la reducción de la base imponible y a la rectificación del Impuesto sobre el valor añadido facturado en operaciones impositivas en caso de impago total o parcial de la contraprestación establecida entre las partes, ¿es conforme con los principios de proporcionalidad y efectividad garantizados en el TFUE y con el principio de neutralidad que rige la aplicación del Impuesto sobre el valor añadido establecer límites que hagan imposible o excesivamente difícil -en particular por lo que respecta al tiempo, habida cuenta de la duración imprevisible de un procedimiento concursal- para el sujeto pasivo obtener la devolución del impuesto relativo a la contraprestación total o parcialmente impagada?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión ¿es compatible con los principios antes citados una norma como el artículo 26, apartado 2, del [Decreto Presidencial], que supedita el derecho a obtener la devolución del impuesto a que se acredite que se han instado procedimientos concursales sin éxito, es decir, según la jurisprudencia y la práctica de la autoridad tributaria del Estado miembro de la Unión, exclusivamente, tras un reparto final

infructuoso del activo o, a falta de éste, del carácter definitivo de la medida de cierre del procedimiento concursal, aun cuando razonablemente dicha actuación resulte antieconómica en atención al importe del crédito, a las perspectivas de cobro y al coste de los procedimientos concursales y teniendo en cuenta que, en cualquier caso, dichos presupuestos pueden producirse muchos años después de la fecha de apertura del procedimiento concursal?"

2. Fundamentos de Derecho y comentario.

Tal y como señala el Alto Tribunal europeo, a través de dichas cuestiones prejudiciales, que procede analizar conjuntamente, se pregunta si el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro puede supeditar la reducción de la base imponible del IVA, en caso de impago total o parcial, al carácter infructuoso de un procedimiento concursal cuando ese procedimiento puede extenderse más de una década.

Procede, en este orden de ideas, recordar lo dispuesto en este precepto, que se refiere, entre otros, a los casos de impago total o parcial del precio, una vez ha sido formalizada la operación, obligando a los Estados miembros a reducir la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA debido por el sujeto pasivo cuando no se perciba total o parcialmente la contraprestación pactada. Ahora bien, partiendo de que en estos supuestos cabe la posibilidad de obtener finalmente el cobro pendiente, el artículo 11 de la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de decidir en qué situaciones el impago del precio de venta da derecho a reducir la base imponible y en qué otras no¹¹. Potestad ésta de introducir una excepción a la corrección de la base imponible que, sin embargo, no debe interpretarse como facultad para excluirla lisa y llanamente. Así lo matiza el Tribunal de Justicia, con base en una interpretación finalista del precepto examinado y en la contravención del principio de neutralidad del IVA que ello supondría.

Abundando en la cuestión, razona el Tribunal que si el objeto de la excepción al derecho a reducción de la base imponible es tener en cuenta la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de una factura, ello puede lograrse tanto privando absolutamente al contribuyente de tal derecho a la reducción mientras el crédito no es definitivamente incobrable (tal y como prevé la normativa italiana en discusión); como por la vía de conceder dicha reducción si el sujeto pasivo demuestra una probabilidad razonable¹² de que la deuda no se va a satisfacer (sin perjuicio de que se reevalúe al alza la base imponible en el caso de que se produzca el pago).

Sin duda, en opinión del TJUE, que compartimos, este cauce se reputaría igualmente eficaz para alcanzar el objetivo perseguido y, a la par, resultaría menos gravoso para el sujeto pasivo, máxime si se tiene en cuenta la desventaja de tesorería que los empresarios o profesionales sujetos a la normativa interna citada tendrían que soportar, respecto de sus competidores de los demás Estados miembros, con el consiguiente menoscabo del objetivo último de armonización fiscal pretendido por la Sexta Directiva.

Expuesto cuanto antecede, cabría plantearse cuál es la virtualidad de este pronunciamiento sobre la normativa española de IVA relativa a la reducción de la base imponible en esta hipótesis, que básicamente se aloja en el artículo 80, apartados tres, cuatro y cinco de la LIVA española, y en el artículo 24 del Reglamento del IVA. A tal fin, conviene destacar que el criterio que fundamenta la solución arbitrada por el TJUE no es sino liberar del coste económico del IVA a la empresa que, producido el impago del cliente sin que exista responsabilidad alguna por parte de aquélla, procedió

11 Véase, en esta línea, la STJUE de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, apartado 25.

12 Según el Tribunal de Luxemburgo, "correspondería en tal caso a las autoridades nacionales, respetando el principio de proporcionalidad y bajo control jurisdiccional, las pruebas de una probable duración prolongada del impago que debería aportar el sujeto pasivo en función de las particularidades del Derecho nacional aplicable".

a ingresar dicha cuota de IVA que, sin embargo, no puede reembolsarse del destinatario de la operación. Así lo exige el principio de neutralidad del IVA, de acuerdo con el cual, habida cuenta del papel de mera recaudadora del impuesto que le corresponde a la empresa, no es ella quien debe soportar dicha carga económica, sino la Administración tributaria la que, en su caso, debe sufrir la posible pérdida.

En consonancia con esta argumentación y, pese a que de la lectura literal de la sentencia del Tribunal europeo no parezca desprenderse consecuencia directa alguna en relación con la normativa española en este punto, Gómez Aragón¹³ sí ha advertido posibles implicaciones que podrían dar lugar a cuestionar, incluso, la adecuación de algunos de los artículos ya citados de la LIVA española con el Derecho de la UE. Se trata de aspectos relativos bien al marco temporal (artículo 80.tres LIVA y artículo 80, cuatro, letra b) LIVA), bien a requisitos de índole formal a efectos de realizar la mencionada reducción (tales como la previsión relativa a que la empresa haya instado el cobro de la operación al deudor mediante reclamación judicial o requerimiento notarial, o los restantes requisitos formales establecidos en el artículo 24 LIVA), al margen de otros supuestos en los que se imposibilita dicha reducción, ya sea por haber sido realizada la operación con destinatarios que no fuesen empresarios o profesionales y cuya base imponible no fuese superior a 300 euros, ya porque el destinatario no esté establecido en España.

3. Fallo.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declara: “El artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede supeditar la reducción de la base imponible del Impuesto sobre el valor añadido al carácter infructuoso de un procedimiento concursal cuando dicho procedimiento puede durar más de diez años”.

13 Gómez Aragón, D.: “Reducción de la base imponible del IVA por impago del precio de la operación: límites que impone el Derecho de la Unión respecto de las restricciones y condiciones que los Estados miembros pueden establecer”, en *Carta Tributaria* nº 34, 2018.

Revista Técnica Tributaria

NOVEDADES EDITORIALES





Novedades editoriales

Antonio Pascual Martínez Alfonso y Fernando Borrás Amblar.
Casos prácticos de operaciones de reestructuración empresarial. CISS.
Febrero 2018.

Gracias a su enfoque práctico, aclarará tus dudas en torno a la normativa contable y fiscal sobre las operaciones de reestructuración empresarial y te ayudará en la toma de decisiones que en el día a día se te puedan plantear.

José Andrés Rozas Valdés.
Los sistemas de relaciones tributarias cooperativas. Ediciones Jurídicas Olejnik, 2017.

En esta obra José Andrés Rozas, catedrático de la Universidad de Barcelona de Derecho Financiero y Tributario, realiza un análisis del desarrollo en algunos ordenamientos jurídicos de estos sistemas de relación cooperativa entre la Administración tributaria y las empresas, inicialmente multinacionales, que posicionan a estos actores en un plano de cooperación y confianza mutua más que en el de la confrontación y litigiosidad, adelantándose a la generación de los conflictos por la vía de la colaboración. La obra incluye además de un capítulo de análisis general de la situación fiscal en nuestro siglo y otro de descripción de los sistemas de *cooperative compliance*, dos capítulos en los que se describen y narran las experiencias en Reino Unido y en Holanda, así como otro que habla la situación actual en los países del mediterráneo. Termina el autor exponiendo sus conclusiones sobre el tema.



La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.700 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Comisión Directiva de la AEDAF

Presidente:

José Ignacio Alemany Bellido

Vicepresidente:

Llorenç Maristany i Badell

Secretario General:

Luis Ferrándiz Atienza

Vicesecretario:

Francisco Serantes Peña

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

Beatriz Ladero de las Cuevas

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

María Teresa Azcona San Julián

Demarcaciones Territoriales *

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arráez Bertolín

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

Claudio Coello, 106 - 6º Dcha.

28006 Madrid

Responsable Sede: Lara Álvarez

Aragón

Pilar Pinilla Navarro

Teléfono: +34 976 37 17 16

pilarpinilla@arasociados.com

Pº Sagasta, 74 - Pral.

50006 Zaragoza

Cataluña

Jordi Baqués Artó

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 - local

08037 Barcelona

Responsable Sede: Consol Carratalá

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela

Teléfono: +34 94 424 72 57

pabломartin@martinabogados.com

C/ Gran Vía, 38 - 5º

48009 Bilbao

Asturias y León

Rubén Cueto Vallverdú

Teléfono: +34 985 35 51 67

ruben@vallverduabogados.com

C/ Felipe Menéndez, 11 - 1ªA

33206 Gijón

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso

Teléfono: +34 963 80 37 70

javierortiz@seneor.com

C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.

46003 Valencia

Andalucía-Málaga

Francisco Urbano Solís

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local 29016

29006 Málaga

Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

José Ángel García de la Rosa

Teléfono: +34 954 22 29 24

joseangel@tuasesor.eu

C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º

41018 Sevilla

Canarias

Enrique Lang-Lenton Bonny

c/ Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres

Teléfono: +34 942 21 46 50

manuelfgt@tecnisa-campos.com

C/ Calvo Sotelo, 6 - 2º

39002 Santander

Galicia

Carlos Del Pino Luque

Teléfono: +34 982 22 30 00

carlos.delpino@pindelpino.com

Trav. Juan Montes, 2 - 4

27001 Lugo

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Business World Alicante. Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del Mar)

03001 Alicante

Teléfono: +34 966 089 688

Responsable Sede: Mª Esther Sirvent

Navarra

Arancha Yuste Jordán

Teléfono: +34 948 85 29 66

ayuste@micap.es

C/ Cataluña, 8 - Portal 4 - Bajo

31006 Pamplona

Murcia

Carmen Cano Castañeda

Teléfono: +34 647 70 67 11

carmencanoc@icamur.org

C/ Los Lirios, 12

30506 Altorreal-Molina del Segura

La Rioja

Pablo Arrieta Villareal

Teléfono: +34 941 24 48 99

pablo@arrietaasesores.es

C/ Miguel Villanueva, 8 - 2ºE

26001 Logroño

Baleares

Vicente Ribas Fuster

Teléfono: +34 971 71 12 59

vicenteribas@arcoabogados.es

C/ Antonio Marqués, 18 - bajo

07003 Palma de Mallorca

*Estos cargos corresponden a la fecha de publicación de la Revista Técnica Tributaria

Normas de Autor

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios de publicación:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Los trabajos deberán contener referencias bibliográficas, las cuales figuraran al final del documento ordenadas alfabéticamente. La elaboración de las mismas deberá adecuarse a las normas APA.